

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende MMag. Elisabeth Brunner, die Richterinnen Mag. Maria Daniel sowie die fachkundige Laienrichterin Mag. Petra-Maria Ibounig und den fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka über die Beschwerde des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Galaxy Steuerberatungs GmbH, Mariahilfer Straße 7, 1070 Wien, und PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, vom 18. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. August 2020 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 16.1.2020 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer um Vorlage der US-Steuerbescheide der Jahre 2017 und 2018. Das Finanzamt ging aufgrund der befristeten Entsendung des Beschwerdeführers durch dessen österreichischen Arbeitgeber in die USA von Februar 2017 bis Dezember 2018 sowie aufgrund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer sowohl vor als auch nach seinem Aufenthalt in den USA an derselben Liegenschaft in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet war und auch durchgehend der österreichischen Sozialversicherung unterlag, von einer Ansässigkeit in Österreich aus.

Mit **Antwortschreiben** vom 19.2.2020 gab der Beschwerdeführer bekannt, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen ab Jänner 2017 in die USA verlagert habe. Er sei mit seiner gesamten Familie im Jänner 2017 in die USA gezogen. Für die Dauer der Entsendung sei das Eigentums Haus in Österreich ausschließlich als Nebenwohnsitz gemeldet gewesen. Er habe

Urlaube als auch Wochenenden in den USA verbracht und das Eigenheim in Österreich nicht genutzt. Der österreichische Wohnsitz sei während dieser Dauer leer gestanden. Bereits vor dem Umzug habe Herr *****Bf***** eine Wohnung in den USA angemietet, in welcher er und seine Familie während der gesamten Entsendedauer gewohnt hätten. Die Kinder von Herrn *****Bf***** hätten eine lokale Schule in den USA besucht.

Gleichzeitig mit diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen und Beweismittel übermittelt:

- Auszug aus dem Zentralen Melderegister (Nebenwohnsitz in *****Adresse***** ab 2.1.2017 für *****Bf*****, *****Sohn1*****, *****Ehefrau*****, *****Sohn2*****)
- Nicht unterfertigter Mietvertrag (Residential Lease) für eine Mietwohnung in den USA für die Dauer von 32 Monaten (von 15.11.2016 bis 1.7.2019)
- „Final Progress Report Spring 2017“ (Middle School) für *****Sohn2*****
- Diverse Kontoauszüge der Bank of America lautend auf „*****Bf***** und *****Ehefrau*****“ (Anfangssaldo per 28.12.2016)
- Ansässigkeitsbescheinigung für Zwecke der Besteuerung in den USA für das Jahr 2017

Mit **Ergänzungsersuchen** vom 11.3.2020 wurde dem Beschwerdeführer durch die belangte Behörde mitgeteilt, dass eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann weiter im Inland bestehen lasse, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitziehe, die Wohnung im Inland aber beibehalten werde. Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten im Ausmaß von weniger als 2 Jahren sei in der Regel davon auszugehen, dass keine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ins Ausland erfolge.

Laut den beigebrachten Unterlagen sei der Mietvertrag bezüglich der in den USA angemieteten Unterkunft schon bei Vertragsabschluss auf 32 Monate, nämlich auf den Zeitraum von 15.11.2016 bis 1.7.2019 befristet gewesen. Der Beschwerdeführer sei vor seinem Auslandsaufenthalt als auch danach an derselben ununterbrochen in seinem Eigentum stehenden Liegenschaft mit Hauptwohnsitz (und in der Zeit der Entsendung mit Nebenwohnsitz) gemeldet gewesen. Da das Einfamilienhaus in Österreich nicht vermietet worden wäre, habe es dem Beschwerdeführer durchgehend zur Verfügung gestanden.

Die österreichische Familienbeihilfe sei bis 31.1.2017 und danach wieder ab 1.12.2018 ausbezahlt worden. Daher sei von einem Aufenthalt der Familie in den USA von insgesamt 22 Monaten auszugehen. Der Beschwerdeführer sei ferner durchgehend zur österreichischen Sozialversicherung gemeldet gewesen. Daher sei aufgrund der engen persönlichen und wirtschaftlichen Verbindung von einem Verbleib des Mittelpunkts der Lebensinteressen in Österreich auszugehen.

Die belangte Behörde ersuchte in diesem Schreiben um Vorlage weiterer Dokumente bzw Beweismittel (US-Steuerbescheide für die Jahre 2017 und 2018, Zahlungsnachweise betreffend der in den USA vorgeschriebenen Steuern, Aufenthaltsbewilligung für die USA, Entsendungsvertrag, Aufklärung der regelmäßigen Überweisungen ausgehend vom US-Konto auf ein österreichisches Konto mit der Kennung ****1****).

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 30.4.2020 führt die (damalige) steuerliche Vertretung aus, dass der Beschwerdeführer gem Absatz I des Artikel 4 des DBA USA sowohl in Österreich als auch in den USA ansässig sei, weshalb Absatz 2 des genannten Artikels zur Anwendung komme.

Herr *****Bf***** sei für seinen österreichischen Arbeitsgeber vom 1.2.2017 bis 31.1.2019 in den USA tätig gewesen. Ursprünglich sei seine Entsendung für die Dauer von 3 Jahren geplant gewesen und erst im Mai 2018 aufgrund familiärer Gründe auf zwei Jahre verkürzt worden.

Herr *****Bf***** habe in den USA ein Haus gemietet und auf eigene Kosten vollständig eingerichtet.

Es seien Visa für alle Familienmitglieder jeweils vom 15.12.2016 bis 13.12.2021 ausgestellt worden. Die Einreise der Familie mit zwei Haustieren sei am 4.1.2017 erfolgt. Der private PKW sei vorab verkauft, die Kinder von der Musikschule in Österreich abgemeldet, die private Zusatzkrankenversicherung stillgelegt und die Müllabfuhr abbestellt worden. Die Familienbeihilfe sei im Jänner 2017 abgemeldet worden.

Während des Zeitraums vom 4.1.2017 bis 15.12.2018 sei weder Herr *****Bf***** noch ein anderes Familienmitglied in Österreich gewesen. Die gesamte Familie habe in diesem Zeitraum ihre Freizeit und Urlaube in den USA verbracht. Die Kinder des Beschwerdeführers hätten eine Schule in den USA besucht und seien in der Freizeit im Tennis- und Fußballverein sportlich tätig gewesen. Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe in den USA eine Yoga-Ausbildung abgeschlossen und unentgeltlich Yoga-Unterricht in Princeton angeboten. Darüber hinaus habe die Ehefrau das Goethe Institut in New York City besucht und auch Prüfungen abgelegt. Erst nach der Rückkehr nach Österreich habe Herr *****Bf***** wieder den Wohnsitz in Österreich als Hauptwohnsitz gemeldet und Familienbeihilfe beantragt.

Der Beschwerdeführer habe ab 1.2.2017 bis einschließlich 31.1.2019 sein Gehalt von *****X***** Inc. in den USA erhalten. Die engeren wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers seien daher in diesem Zeitraum in den USA gelegen.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung befinde sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen von Herrn *****Bf***** vom 1.2.2017 bis 31.12.2018 in den USA. Gemäß DBA USA sei Herr *****Bf***** deshalb in diesem Zeitraum als ansässig in den USA zu behandeln. Dem Finanzamt sei bereits eine US-Ansässigkeitsbescheinigung für das Jahr 2017 übermittelt worden. Aufgrund

der aktuellen Corona Krise in den USA, sei es derzeit nicht möglich eine Ansässigkeitsbescheinigung für das Jahr 2018 zu erhalten. Diese sei jedoch bereits bei den US-Behörden angefragt worden.

Mit diesem Schreiben wurden zusätzliche Dokumente bzw Beweismittel übermittelt (Visadokumente für den Zeitraum 15.12.2016 bis 13.12.2021 für sämtliche Familienmitglieder, Income Tax Return 2017 und 2018 mit diversen Zusatzformularen und Beilagen)

In einem weiteren **Ergänzungsschreiben** vom 27.5.2020 ersuchte die belangte Behörde um Vorlage einer mit dem Arbeitgeber abgeschlossenen Entsendungsvereinbarung sowie um Bekanntgabe der familiären Gründe für die vorzeitige Beendigung der Entsendung.

Mit **Schreiben** vom 26.6.2020 teilt die (damalige) steuerliche Vertretung mit, dass weder ein lokaler Vertrag zwischen Herrn ***Bf*** und ***X*** Inc US noch ein Entsendevertrag zwischen Herrn ***Bf*** und ***Y*** KG existiere. Der Arbeitgeber von Herr ***Bf*** habe die Tätigkeit im Ausland in Form eines Aktenvermerks festgehalten. Darüber hinaus würden keine weiteren vertraglichen Dokumente vorliegen.

Bereits vor Beginn der Tätigkeit in den USA habe die Familie mit dem Schulministerium Kontakt aufgenommen, um zu klären, ob die Kinder später wieder ohne Probleme in das österreichische Schulsystem integriert werden könnten. Da das Schulministerium keine Auskunft geben konnte, hätte Herr ***Bf*** seine Tätigkeit in den USA ursprünglich für mindestens 3 Jahre geplant.

Später habe sich die ehemalige Schule bei Herrn ***Bf*** gemeldet und ihn darüber informiert, dass die Kinder mit hoher Wahrscheinlichkeit keine „ordentlichen Schüler“ in Österreich mehr sein würden, wenn sie mehr als ein Jahr eine Schule im Ausland besuchten. Zwecks Vermeidung eines schulischen Nachteils für seine Kinder habe Herr ***Bf*** beschlossen, seine Tätigkeit in den USA vorzeitig zu beenden und sei deshalb im Dezember 2018 mit seiner Familie nach Österreich zurückgekehrt.

Sollte die Abgabenbehörde die Ansässigkeit von Herrn ***Bf*** in Österreich sehen, werde um Berücksichtigung der im Anhang angeführten Steuererklärungen 2017 und 2018 ersucht. Die enthaltenen Werbungskosten seien bisher in den Steuererklärungen der beiden Steuerjahre nicht angeführt worden, da von einer steuerlichen Ansässigkeit in den USA ausgegangen worden sei.

Mit diesem Schreiben wurden weitere Dokumente bzw Beweismittel übermittelt: Aktenvermerk der ***Y*** KG vom 13.6.2016 betreffend Rahmenbedingungen für die Entsendung von Herrn ***Bf*** in die USA, Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 (Enclosure to Austrian income tax return 2017) mit Angabe von Sonderausgaben (1.204,50), Werbungskosten (20.995,71) und der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages, Beilage zur

Arbeitnehmerveranlagung 2018 (Enclosure to Austrian income tax return 2018) mit Angabe von Werbungskosten iHv 19.920,78 und Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages, Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 mit Beilagen.

Die Einkommensteuer betreffend der Jahre 2017 und 2018 wurde mit **Bescheiden** vom 19.8.2020 durch die belangte Behörde veranlagt. Die nachträglich beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben wurden dabei berücksichtigt.

Begründend führt das Finanzamt in beiden Bescheiden aus, dass neu hervorgekommen sei, dass Herr *****Bf***** (auch) in den Jahren 2017 und 2018 durchgehend in Österreich ansässig gewesen sei. „*(Liegenschaft in Österreich, die vor und nach der Entsendung Hauptwohnsitz war/ist; befristeter Entsendevertrag; befristeter Mietvertrag in den USA; befristete Aufenthaltsgenehmigung in den USA; durchgehende Sozialversicherung in Österreich; Spendenzahlungen der Gattin in Österreich, ...)*“

Gem Art 15 DBA USA falle daher Österreich das Besteuerungsrecht unter Anrechnung der bereits im Ausland bezahlten Steuer gem Art 22 DBA USA zu. Die für die Tätigkeit in den USA bezogenen Einkünfte wurden aus den US-Steuererklärungen inklusive der Sachbezüge übernommen.

In der rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** vom 18.9.2020 gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 wird die steuerliche Ansässigkeit von Herrn *****Bf***** in Österreich bestritten.

Dabei wiederholt die (damalige) steuerliche Vertretung im Wesentlichen die bereits vorgebrachten Argumente der Antwortschreiben der 3 Ergänzungsersuchen und kommt zum Schluss, dass die engeren persönlicheren Beziehungen von Herrn *****Bf***** und seiner Familie vom 4.1.2017 bis 31.12.2018 eindeutig in den USA zu sehen seien.

Ebenso wären die engeren wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers in diesem Zeitraum in den USA zu sehen, da Herr *****Bf***** während seiner Tätigkeit in den USA im Interesse der US-Gesellschaft gearbeitet und sein Gehalt vom 1.2.2017 bis einschließlich 31.1.2019 von *****X***** Inc US erhalten habe.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidungen** jeweils vom 18.1.2021 sowohl für das Jahr 2017 als auch für das Jahr 2018 als unbegründet abgewiesen. Begründend führt die belangte Behörde aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland weiterbestehen lasse, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitziehe, die Wohnung im Inland aber beibehalten werde. Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als 2 Jahren) sei in der Regel davon auszugehen, dass keine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Ausland erfolge.

Eine Gesamtabwägung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers zu beiden Vertragsstaaten habe ergeben, dass die Anknüpfungspunkte an Österreich überwiegen und somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich zu beurteilen sei.

Die belangte Behörde führt dabei folgende Anknüpfungspunkte, die für eine Ansässigkeit in Österreich sprechen würden, an: befristete Auslandstätigkeit im Ausmaß von 23 Monaten, Eigenheim in Österreich als Nebenwohnsitz, durchgehende österreichische Sozialversicherung, Spendenzahlungen der Ehegattin in Österreich, schon zu Beginn der Entsendung sei geplant gewesen, die Kinder wieder in das österreichische Schulsystem zu integrieren, Überweisungen auf ein österreichisches Bank- und Sparkonto.

Als einzigen Anknüpfungspunkt an die USA nennt die Behörde die knapp 2-jährige Berufstätigkeit des Beschwerdeführers.

Aufgrund der durchgehenden Ansässigkeit in Österreich sei daher die gem Art 15 Abs 1 DBA USA iVm Art 22 Abs 3 DBA USA vorgenommene Besteuerung der ausländischen Einkünfte unter Anrechnung der bereits im Ausland bezahlten Steuer zu Recht erfolgt.

Im **Vorlageantrag** vom 29.3.2021 wird die Aufnahme weiterer Beweismittel betreffend das Vorliegen einer Ansässigkeit des Antragstellers in den USA beantragt.

- Foto über den Abschluss der Middle School von *****Sohn2*****
- Fotocollage der Einführung von *****Sohn2***** im September 2018 in die High School
- Korrespondenzen zum Tennistraining der Kinder in den USA und diesbezügliche Kontozahlungen
- Bestätigung der Mitgliedschaft der Ehefrau bei der Integral Yoga Teachers Association in den USA (E-Mail vom Dezemer 2017)
- E-Mailverkehr zu den Yoga-Teachings in den USA der Ehefrau
- Stromabrechnung für die Jahre 2017 und 2018 bezüglich der Liegenschaft in Österreich mit stark gesunkenem Energieverbrauch
- Anzeige über den Verkauf des privaten PKW
- E-Mailverkehr betreffend Verkauf des PKW
- E-Mailverkehr zur Abmeldung des PKW
- E-Mailverkehr mit der zuständigen Versicherungsberaterin bezüglich Stilllegung der Zusatz- und Rechtsschutzversicherung mit Hinweis auf Entsendedauer von 3 Jahren

- E-Mailverkehr der Ehefrau betreffend Abbruch der Yoga-Ausbildung in Österreich mit folgendem Hinweis: „*ich werde mit meiner Familie (samt Hund & Katze) für die nächsten 3 Jahre in den USA leben...*“
- Dokument von ***X*** Inc USA mit dem Verweis auf die Entsendedauer von Herrn ***Bf***
- E-Mailverkehr mit der österreichischen Schule mit Hinweis auf den Auslandsaufenthalt von 3 Jahren
- E-Mailverkehr von Herrn ***Bf*** bezüglich der Heizungswartung in seiner Abwesenheit
- E-Mailverkehr von Herrn ***Bf*** an Stromanbieter und Abfallentsorger mit Hinweis auf Abwesenheitsdauer von 3 Jahren
- E-Mailverkehr betreffend Bewerbungen der Ehefrau bei unterschiedlichen Unternehmen in den USA
- E-Mail von „IYTA“ am 7.12.2017 an die Ehefrau mit dem Betreff „*Your membership at Integral Yoga Teachers Association has been approved*“
- Foto der Söhne bei einer Geburtstagsfeier mit Schulfreunden
- Fotos der Familie bei verschiedenen Freizeitveranstaltungen in den USA (Minigolf, Philadelphia Zoo, Autoshow Philadelphia 2018, Gettysburg National Military Park, Smithsonian National Air und Space Museum, Weißes Haus in Washington)
- E-Mailverkehr mit dem österreichischen Konsulat in New York bezüglich der Frage der späteren Wiedereingliederung der Kinder in eine österreichische Schule
- E-Mailverkehr von ***X*** Inc US im April und Mai 2018 bezüglich Verlängerung der Arbeitsformulare für Herrn ***Bf*** bis 31.1.2020
- E-Mailverkehr von ***X*** Inc US und der ***Y*** KG im Juni 2018 bezüglich der Verkürzung der Entsendung

Für die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in die USA sei es nicht erforderlich sämtliche persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und jegliche Verbindung zu Österreich vollständig abzubrechen. Die Bestimmungen des DBA würden lediglich auf das Überwiegen abstellen.

Schwache Anknüpfungspunkte an Österreich wie beispielsweise die Beibehaltung eines Bankkontos oder einer Spendentätigkeit würden nicht dazu führen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich beibehalten werde.

Die gewichtigen persönlichen Beziehungen hätten sich vollständig in die USA verlagert. Die Verbindung zu Österreich hätte sich im fraglichen Zeitraum im Wesentlichen auf die Beibehaltung des Wohnsitzes beschränkt.

Des Weiteren schließe eine lediglich befristete Entsendung die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht aus. Die Bestimmungen des DBA würden keinen endgültigen Ansässigkeitswechsel verlangen. Die bloße subjektive Absicht nach einigen Jahren nach Österreich zurückzukehren führe nicht dazu, dass die Ansässigkeitsverlagerung in die USA für die Dauer der Entsendung zu verneinen sei.

Es sei außerdem zu berücksichtigen, dass die Entsendung zunächst für einen Zeitraum von zumindest 3 Jahren mit einer Verlängerungsmöglichkeit um 2 Jahre geplant war. Die Familie sei von einem langfristigen Aufenthalt in den USA ausgegangen. Die Beantragung der Visa für den Zeitraum 15.12.2016 bis 13.12.2021 lasse den Schluss zu, dass Herr ***Bf*** die Option zur Verlängerung um weitere 2 Jahre ursprünglich in Anspruch nehmen wollte.

Bereits vor Start der Tätigkeit in den USA habe die Familie mit dem Schulministerium erfolglos zu klären versucht, ob die Kinder später ohne Probleme in das österreichische Schulsystem wieder integriert werden könnten. Auch das österreichische Konsulat in New York habe keine genauen Auskünfte bezüglich der Wiedereingliederung der Kinder in eine österreichische Schule geben können. Daher habe Herr ***Bf*** seine Tätigkeit in den USA ursprünglich für 3 Jahre geplant.

Im Frühjahr 2018 habe sich die ehemalige österreichische Schule der beiden Kinder bei Herrn ***Bf*** gemeldet und ihn darüber informiert, dass die Kinder mit hoher Wahrscheinlichkeit keine „ordentlichen Schüler“ in Österreich sein werden, wenn sie länger als ein Jahr eine ausländische Schule besuchen würden. Aus diesem Grund habe Herr ***Bf*** beschlossen, seine Tätigkeit in den USA vorzeitig zu beenden. Die Entscheidung über die frühzeitige Beendigung sei im Juni 2018 an die zuständigen Personen innerhalb von ***X*** Inc US und der ***Y*** KG kommuniziert worden.

Diese im Jahr 2018 unvorhergesehenen Ereignisse ließen keinen Rückschluss auf die Verlagerung der Ansässigkeit in die USA ab 1.2.2017 zu.

Liegen in beiden Staaten ständige Wohnstätten vor, werde lt DBA der Mittelpunkt der Lebensinteressen herangezogen. Könne der Mittelpunkt der Lebensinteressen aus dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht bestimmt werden, so werde der gewöhnliche Aufenthalt als nächstes Beurteilungskriterium herangezogen.

Der gewöhnliche Aufenthalt von Herrn ***Bf*** sei in den Jahren Jahr 2017 und 2018 eindeutig in den USA gelegen, da er in beiden Jahren mehr als 183 Tage physisch anwesend gewesen sei. Herr ***Bf*** habe keine Urlaubs- oder Arbeitstage im Entsendezeitraum in Österreich verbracht.

Der Beschwerdeführer sei daher ab 1.2.2017 in den USA ansässig gewesen. Österreich habe kein Besteuerungsrecht an seiner ausschließlich in den USA ausgeübten Tätigkeit.

Am 9.4.2021 verfasste die belangte Behörde ein neuerliches **Ergänzungsersuchen** in welchem der Beschwerdeführer aufgefordert wurde bekanntzugeben, wo Eltern, Geschwister, Schwiegereltern und SchwägerInnen lebten, welche persönlichen Beziehungen in den USA aufgebaut wurden (mit Vorlage entsprechender Unterlagen). Darüber hinaus wurde ersucht bekanntzugeben, bei welchen Vereinen der Beschwerdeführer im Jahr 2016 Mitglied war und welche dieser Mitgliedschaften anlässlich des Wegzuges in die USA beendet wurden. Als letzten Ergänzungspunkt ersuchte das Finanzamt um Vorlage des Schriftverkehrs mit der österreichischen Schule.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 27.4.2021 gibt der Beschwerdeführer bekannt, dass seine Verwandtschaft in Österreich lebe. Lediglich seine engere Familie (Frau und Kinder) sei mit ihm in die USA gezogen.

Durch die Eingliederung der Söhne in die Schule in den USA hätten sich Bekanntschaften im Rahmen von diversen Schulveranstaltungen entwickelt, welche auch in der Freizeit von Herrn ***Bf*** gepflegt worden wären. Auch im Rahmen der Tätigkeit bei ***X*** Inc US habe Herr ***Bf*** mit seinen Kollegen nicht nur eine berufliche, sondern auch eine private Beziehung aufgebaut. Aufgrund der Wahrung der Privatsphäre der Bekanntschaften werde jedoch von einer detaillierten Nennung im Rahmen des Ergänzungsersuchens Abstand genommen, könne aber, sofern diese Information als unerlässlich bewertet werde, im Nachgang erbracht werden.

Herr ***Bf*** sei persönlich in keinem Verein vor der Tätigkeit in den USA Mitglied gewesen. Seine Ehefrau habe die in der Freizeit absolvierte Yoga-Ausbildung abgebrochen. Die Söhne seien bis zum Wegzug in Österreich bei einer Musikschule angemeldet gewesen und wären im Zuge des Umzuges von der Musikschule abgemeldet worden.

Die Auskünfte der österreichischen Schule seien per Telefon an die Familie erteilt worden. Die schriftliche Bestätigung über die tatsächlich zu absolvierenden Prüfungen hätte die Familie im September 2018 erhalten.

Als Beweis wird eine am 12.9.2018 datierte E-Mail des Schuldirektors des BRG ***Z***, wonach die beiden Söhne von Herrn ***Bf*** innerhalb von 3 Monaten zumindest in den Schularbeitsfächern Einstufungsprüfungen zu absolvieren hätten, der belangten Behörde übermittelt.

Im **Vorlagebericht** vom 28.4.2021 nimmt die belangte Behörde zum Vorlageantrag unter Verweis aus diverse Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erneut wie folgt Stellung:

Für die Begründung einer ständigen Wohnstätte sei es nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt werde. Bleibe eine Wohnung während eines Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, sei davon auszugehen, dass die inländische ständige Wohnstätte beibehalten worden ist.

Der Beschwerdeführer hätte bis dato verschwiegen, welcher Art die gewichtigen persönlichen Beziehungen in den USA waren. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern würden jedenfalls nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht fallen. Es sei vom Beschwerdeführer nicht behauptet worden, dass er in den USA Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art oder andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen nachgegangen sei. Ebenso wenig seien vom Beschwerdeführer Mitgliedschaften in Vereinen und andere soziale Engagements in den USA behauptet worden.

Für die Frage des Mittelpunkts der Lebensinteressen habe der Umstand, dass beide Söhne in den USA die Schule besuchten, sich dort in Vereinen sportlich betätigten, bzw dass die Ehefrau Yoga-Unterricht angeboten habe, keine Relevanz.

Ebenso wenig spreche der Umstand allein, dass der Beschwerdeführer und seine Familie ihre Urlaube in den Jahren 2017 und 2018 in den USA verbracht und die USA in diesem Zeitraum nicht verlassen hätten, nicht dafür, dass die persönlichen Beziehungen des Beschwerdeführers zu den USA die Näheren gewesen wären.

Im Übrigen hätte der Beschwerdeführer entgegen der Behauptung im Vorlageantrag anlässlich seiner Entsendung in die USA in Österreich keine Vereinsmitgliedschaft beendet.

Unter Verweis auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung werde daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 19.12.2022 fand am Bundesfinanzgericht eine **Erörterung** statt. Der Beschwerdeführer legte seinen Reisepass und diverse Fotos als zusätzlichen Beweis für seine Einreise in die USA vor.

Der Beschwerdeführer gab an, dass er während seines Aufenthaltes in den USA Kontakte mit Arbeitskollegen und Eltern der Schulkollegen der Kinder hatte. Darüber hinaus habe er keine engeren Kontakte in den USA gepflegt.

Der Beschwerdeführer gab ferner zu Protokoll, dass er in Österreich (wie auch in den USA) in keinen Vereinen Mitglied gewesen sei.

Im Zuge der Erörterung wurden von der Richterin weitere noch vorzulegende Unterlagen angefordert (Kopien der Reisepässe der übrigen Familienmitglieder, Nachweis des fortgesetzten Fernstudiums der Ehefrau, evtl noch vorhandene Kurspläne der abgehaltenen Yoga-Unterrichtseinheiten, unterfertigter Mietvertrag in den USA, Ansässigkeitsbescheinigung für das Jahr 2018).

Mit schriftlicher **Eingabe** vom 3.8.2023 (eingelangt beim BFG am 8.8.2023) hat der Beschwerdeführer die ursprünglich beantragte mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Die im Erörterungstermin abverlangten Unterlagen wurden mit Ausnahme der Ansässigkeitsbescheinigung für das Jahr 2018 vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Es besteht Streit darüber, ob Österreich das Besteuerungsrecht an dem im Zeitraum 2017 bis 2018 in den USA bezogenem Gehalt des Beschwerdeführers zusteht, bzw in welchem Staat der Beschwerdeführer in diesem Zeitraum den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war vom 1.2.2017 bis 31.1.2019 für das US-amerikanische Unternehmen *****X***** Inc US tätig und übersiedelte zu diesem Zweck mit seiner Ehefrau und seinen beiden Kindern samt 2 Haustieren in die USA.

Für die Dauer des Aufenthalts in den USA schloss der Beschwerdeführer einen auf 32 Monate befristeten Mietvertrag über eine Unterkunft in den USA ab. Die Visa aller Familienmitglieder wurden jeweils vom 15.12.2016 bis 13.12.2021 ausgestellt.

Der Beschwerdeführer hat sein Gehalt für den Zeitraum Februar 2017 bis Jänner 2019 von *****X***** Inc US auf ein Bankkonto in den USA bezogen.

Während des Auslandsaufenthaltes unterlag der Beschwerdeführer durchgehend der österreichischen Sozialversicherung.

Während des streitgegenständlichen Zeitraums besuchten die Söhne des Beschwerdeführers eine Schule in den USA und waren in Sportvereinen aktiv tätig.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers hat sich bei verschiedenen Unternehmen in den USA erfolglos beworben. Sie hat in den USA eine (zuvor in Österreich abgebrochene) Yoga-Ausbildung abgeschlossen und unentgeltlich Yoga-Unterricht in Princeton angeboten.

Das im Eigentum des Beschwerdeführers stehende Einfamilienhaus in Österreich wurde während des Aufenthalts in den USA nicht vermietet. Die Adresse wurde in diesem Zeitraum im Zentralen Melderegister als Nebenwohnsitz angeführt.

Im Aktenvermerk der ***Y*** KG vom 13.6.2016 bezüglich der Rahmenbedingungen für die Entsendung des Beschwerdeführers in die USA wurden folgende Punkte festgehalten:

- *„Die Entsendung in die USA startet mit 1.2.2017 jedoch frühestens ab Erteilung eines Arbeitsvisa USA und erfolgt voraussichtlich für drei Jahre, mit einer Option auf Verlängerung um weitere zwei Jahre.*
- *Der österreichische Dienstvertrag mit der ***Y*** KG bleibt aufrecht.*
- *Herr ***Bf*** unterliegt weiterhin der österreichischen Sozialversicherung und wird in das betriebliche US Kranken- und Pensionsversicherungssystem integriert und kann die entsprechenden Leistungen in Anspruch nehmen.*
- *Die Einkommensteuernpflicht hängt mit der Ansässigkeit zusammen. Um eine zusätzliche Steuerpflicht in Österreich auszuschließen, darf in Österreich kein Wohnsitz beibehalten werden.*
- *Während der Entsendung erhält Herr ***Bf*** ein Gehalt in Höhe von US 288.474 (EUR 265.574) brutto ausbezahlt durch ***X*** Inc in USD auf ein US Bankkonto. In diesem Gehalt ist bereits eine Mobilitätsprämie in Höhe von EUR 33.135 brutto (das sind 15% seines aktuellen Bruttogehalts) enthalten. Diese Beträge sind vorbehaltlich der möglichen Anpassungen per 2017 (zB Gehaltserhöhung, Wechselkurs, sozialversicherungs- und einkommensteuerrechtliche Änderungen, etc.)*
- *Aufgrund der Berücksichtigung der Differenz der Mietkosten zwischen Österreich und den USA ist die Anmietung einer Wohnung/Haus und die Zahlung der Mietkosten direkt von Herrn ***Bf*** zu tätigen.*
- *Bis Herr ***Bf*** eine Wohnung gefunden hat, werden die Kosten des Aufenthalts in einem möblierten „serviced“ Apartment für bis zu 6 Wochen aber jedenfalls bis zum Einlagen der Umzugssendung ersetzt.*
- *Für den Hin- und Rückumzug erhält Herr ***Bf*** eine Umzugspauschale in Höhe von jeweils 1/12 des Bruttojahresgehalts sowie die Erstattung der nachgewiesenen Kosten im Zusammenhang mit dem Umzug (inklusive Maklergebühren). Die Auszahlung erfolgt bei Hinzug durch die amerikanische Gesellschaft, bei Rückkehr wird der Betrag durch die ***Y*** KG beglichen.*

- *Allfällige Kosten für ein Sprachtraining für Herrn ***Bf*** und/oder seine Familie vor und während der Entsendung werden von ***X*** Inc bezahlt.*
- *Der Urlaubsanspruch ergibt sich nach den Bestimmungen des Heimatlandes (6 Wochen).*
- *Das Dienstfahrzeug wird von ***X*** Inc zur Verfügung gestellt.*
- *Pro Entsendejahr werden maximal 2 Heimflüge (ein Heimflug beinhaltet den Hin- und Retourflug in der Business Class) für Herrn ***Bf*** sowie seine Ehepartnerin und Kinder bezahlt. Erstflüge reduzieren nicht das Kontingent an Heimflügen.*
- *Zur Vorbereitung des internationalen Einsatzes wird die Möglichkeit eines „Look & See-Trips“ zusammen mit der Familie im Rahmen einer Dienstreise in die USA geboten.*
- *Die amerikanische Gesellschaft stellt Herrn ***Bf*** während dem Auslandseinsatz in jedem Steuerjahr einen Steuerberater zur Erstellung der Einkommensteuererklärung zur Verfügung. Im Jahr der Entsendung und im Jahr der Rückkehr erstattet die zuständige entsendende Zweigniederlassung etwaige Steuerberatungskosten für das Heimatland.*
- *Herr ***Bf*** behält das österreichische Handy und erhält zusätzlich ein US Handy.*
- *Um die Mobilität bei zwischenzeitigen Aufenthalten in Österreich zu gewährleisten, wird von der zuständigen entsendenden Zweigniederlassung ein Poolfahrzeug zur Verfügung gestellt.*
- *Zur Unterstützung der Ausbildung der Kinder können Schulgebühren laut Expat Policy (siehe Handbuch IFA 120201, 4.1.4 Schulgebühren) und gegen Nachweis erstattet werden.*
- *Herr ***Bf*** erhält rechtzeitig vor der Entsendung ein umfangreiches Starterpaket mit allen wesentlichen Informationen.*
- *Herr ***Bf*** wird vom Relocation Service ICUnet betreut (für Details zu den Leistungen von ICUnet siehe Anhang 12 zum Protokoll der Geschäftsführer-Besprechung vom 11.11.2015). Die Beschaffung des Visums erfolgt in Zusammenarbeit zwischen ***X*** Inc und der ***Y*** KG.*
- *Sofern die Entsendung von Herrn ***Bf*** bei Erreichen seines 20-jährigen Dienstjubiläums noch besteht (Dezember 2021), erfolgt die Auszahlung gemäß den gesetzlichen Bestimmungen und ***X***-internen Vereinbarungen des Heimatlandes. Für die Berechnung des Jubiläumsgeldes wird das Gehalt (ohne Mobility Premium) zugrunde gelegt.“*

Die auf 3 Jahre befristete Entsendung (mit Option auf Verlängerung um 2 Jahre) wurde im Hinblick auf die Schulausbildung der Kinder des Beschwerdeführers vorzeitig auf 31.1.2019 verkürzt. Die Rückübersiedlung nach Österreich erfolgte im Dezember 2018.

Der Beschwerdeführer hielt sich in der Zeit vom 4.1.2017 bis 15.12.2018 mit seiner Ehefrau und den gemeinsamen Söhnen ausschließlich in den USA auf und hat in den USA während dieses Zeitraums seine gesamte Freizeit und Urlaube verbracht.

Der Beschwerdeführer ist ursprünglich von einer Entsendedauer von mindestens 3 Jahren ausgegangen.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und gründen sich auf die im Verfahrenslauf dargestellte Aktenlage (insb auf die vorgelegten Beweismittel des Beschwerdeführers). Der Beschwerdeführer konnte glaubhaft darlegen, dass trotz mehrmaliger Aufforderung die US-Behörde nicht auf das Ersuchen um Übermittlung der Ansässigkeitsbescheinigung für das Jahr 2018 reagiert hat.

Rechtlich ergibt sich daraus

Gem § 1 Abs 1 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gem § 26 Abs 1 BAO hat jemand eine Wohnung iSd Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter dem „Innehaben“ einer Wohnung die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit über diese Wohnung zu verfügen, insb sie für den Wohnbedarf jederzeit nutzen zu können, zu verstehen (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Für die Wohnsitzbegründung ist kein ständiger Aufenthalt im Inland erforderlich, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist (vgl UFS 13.1.2010, RV/3650-W/09).

Laut Sachverhalt steht fest, dass der Beschwerdeführer sowohl in Österreich als auch in den USA eine Wohnung innegehabt hat, die er für seinen Wohnbedarf jederzeit nutzen konnte.

Artikel 4 DBA USA bestimmt auszugsweise:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres

ständigen Aufenthalts, ihrer Staatsbürgerschaft, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist; (...)

a) (...)

(...)

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

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

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.“

Der Beschwerdeführer hat im Streitzeitraum sowohl in Österreich als auch in den USA über Wohnräume verfügt, die als „ständige Wohnstätte“ iSd DBA USA zu beurteilen sind.

Für die Beurteilung der Frage, in welchem Staat der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, ist nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Interessen abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193).

„Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren 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 sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen; (...) Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren

Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat. (...) Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen“ (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 mwV)

„Bei einem Aufenthalt von mehr als fünf Jahren im Ausl geht die FV grds von einer Verlegung der Ansässigkeit ins Ausl aus (wenn auch Ehegatte und Kinder mitziehen; vgl BFG 28.7.14, RV/7101484/2012 zur mehrfachen Verlängerung der Entsendung); bei kurzfristigen Aufenthalten im Ausl (weniger als zwei Jahre) wird idR keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen angenommen.“ (Marscher in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 1, II. Einschränkungen durch internationales Recht, Rz 20 mwN).

Im Erkenntnis vom 1.2.2019 vertrat das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass auch eine 3-jährige Tätigkeit in den USA, die ursprünglich auf längere Zeit geplant war, keine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in die USA bewirke, wenn die Gattin den Beschwerdeführer begleitet (BFG 1.2.2019, RV/1100059/2017). Diesem Erkenntnis lag jedoch ein in wesentlichen Punkten abweichender Sachverhalt zugrunde, da Dienstgeber und Lohnauszahlende Stelle weiterhin das österreichische Unternehmen blieb und der Beschwerdeführer auch Heimaturlaub in Österreich verbrachte. Darüber hinaus ergab sich aus den vorgelegten Steuererklärungen, dass der Beschwerdeführer von der amerikanischen Steuerbehörde im streitgegenständlichen Zeitraum 2015 als „non-resident alien“ behandelt wurde.

Im vorliegenden Sachverhalt ging der Beschwerdeführer von einem (mindestens) 3-jährigen Aufenthalt in den USA aus. Die durch äußere Umstände herbeigeführte frühzeitige Rückkehr nach Österreich nach knapp 2 Jahren ändert nichts an der ursprünglich subjektiven Absicht eines längeren Aufenthaltes. Es ist daher im vorliegenden Fall nicht auf die tatsächliche, sondern auf die nachweislich geplante Dauer des Aufenthaltes von 3 Jahren abzustellen.

Die belangte Behörde nennt als einzigen Anknüpfungspunkt an die USA die knapp 2-jährige Berufstätigkeit des Beschwerdeführers.

Für die Frage der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stets eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erforderlich.

Für die Beurteilung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts darüber hinaus noch folgende Punkte zu berücksichtigen.

- Der Beschwerdeführer hat für den Zeitraum Februar 2017 bis Jänner 2019 sein Gehalt von ***X*** Inc US auf ein Bankkonto in den USA bezogen.

- Die Ehefrau und zwei Söhne sind mit dem Beschwerdeführer samt Haustieren in die USA gezogen und haben dort gemeinsam mit dem Beschwerdeführer ihre gesamte Freizeit inklusive Urlaube verbracht.
- Die Söhne des Beschwerdeführers besuchten eine Schule in den USA und waren in verschiedenen Vereinen aktiv.
- Die Ehefrau des Beschwerdeführers hat sich bei amerikanischen Unternehmen beworben, eine Yoga-Ausbildung absolviert und unentgeltlich Yoga-Unterricht angeboten.

Demgegenüber stehen als Anknüpfungspunkte an Österreich das als Nebenwohnsitz gemeldete Eigenheim des Beschwerdeführers, die während dieses Zeitraums durchgehende österreichische Sozialversicherung, Spendenzahlungen der Ehefrau in Österreich, Überweisungen auf ein österreichisches Bank- und Sparkonto sowie der bereits bei Wegzug bestehende Plan, die Kinder bei der Rückkehr wieder in das österreichische Schulsystem zu integrieren.

Da den persönlichen Verhältnissen idR eine gewichtige Rolle zukommt, kann hinsichtlich des Gesamtbildes der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse im vorliegende Fall jedenfalls kein eindeutiges Überwiegen der Beziehungen zu Österreich erkannt werden.

Wenn nicht bestimmt werden kann, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, so gilt nach Artikel 4 Abs 3 lit b DBA USA diese Person in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Gem § 26 Abs 2 BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt iSd Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Da der Beschwerdeführer im Zeitraum 2017 bis 2018 fast ausschließlich in den USA körperlich (und nicht nur vorübergehend) anwesend war, ist von einem gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 26 Abs 2 BAO auszugehen.

Unter Berücksichtigung der nachweislich geplanten Mindestaufenthaltsdauer von 3 Jahren war der Beschwerdeführer folglich im Zeitraum 2017 bis 2018 in den USA steuerlich ansässig.

Das Besteuerungsrecht fällt gem Art 15 DBA USA den Vereinigten Staaten zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

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

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da die zu lösenden Rechtsfragen bereits durch die bisherige im Erkenntnis zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurde. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 17. Oktober 2023

Sabine Schmidjell-Dommes*)

Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht

COURT DECISIONS

- **BFG: Die wöchentliche Tätigkeit eines deutschen Zahnarztes in einer österreichischen Justizanstalt begründet keine Betriebsstätte**
 - **Sofern sich die Aktivitäten des Unternehmens in einem bloßen Tätigwerden erschöpfen und nicht über eine reine Mitbenützung von Einrichtungen des Auftraggebers hinausgehen, kann nicht von einer Verfügungsmacht über die entsprechenden Einrichtungen ausgegangen werden. Auch ohne das Gesperre der Justizanstalten wäre dem Beschwerdeführer ein freier Zugang zu den ärztlichen Behandlungsräumen nicht möglich gewesen.**

Sachverhalt: Der Beschwerdeführer ist Zahnarzt, besaß in Österreich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt und war gemäß Art 4 Abs 1 DBA Deutschland in Deutschland ansässig. In den Streitjahren 2011/2012 (und auch in den Jahren davor und danach) erbrachte er – neben der Behandlung von Patienten in deutschen Justizanstalten – auf Basis von mit der Justizverwaltung der Republik Österreich abgeschlossenen Verträgen in Räumlichkeiten von drei österreichischen Justizanstalten in A, B und C Zahnbehandlungen an Insassen dieser Anstalten. Dabei verpflichtete er sich vertraglich, konservierend chirurgische und prothetische Zahnbehandlungen an inhaftierten Insassen der Justizanstalten in den hierfür vorgesehenen Räumlichkeiten der Justizanstalten durchzuführen. Der Beschwerdeführer behandelte in den Justizanstalten nur Insassen, anderen Personen war die Behandlung nicht zugänglich.

Mit den Justizanstalten wurden jeweils fixe Wochentage festgelegt, an denen die zahnärztliche Ordination stattfand. Außerhalb der vereinbarten Wochentage konnten zahnärztliche Behandlungen nach Vereinbarung erfolgen. Dem Beschwerdeführer wurde für die Erbringung der Leistungen Zugang zu den Justizanstalten gewährt, aufgrund der dort geltenden Sicherheitsvorschriften konnte er sich in den Anstalten allerdings nicht frei bewegen, sondern wurde stets durch Wachpersonal begleitet. Vertraglich vereinbart wurde die Erbringung der zahnärztlichen Leistungen, wobei sich die Justizanstalten dazu verpflichteten, die entsprechenden Ordinationsräumlichkeiten zur Verfügung zu stellen. In der Justizanstalt A wurde der Behandlungsraum auch von dem Wachpersonal genutzt, weil sich der Behandlungsstuhl in jenem Raum befand, in welchem auch die Wachbeamten einen Arbeitsplatz hatten. Andererseits wurde der in der Justizanstalt B befindliche Behandlungsraum während der zahnärztlichen Behandlungen nur vom Beschwerdeführer und an anderen Wochentagen von anderen Ärzten genutzt. Der Behandlungsraum in der Justizanstalt C wurde an den fixen Tagen ausschließlich vom Beschwerdeführer und im Zwei-Wochen-Rhythmus von einem anderen Zahnarzt verwendet. Wachpersonal war im nebenan liegenden Ordinationszimmer der Krankenabteilung auf Abruf bereit.

Der Beschwerdeführer erhielt aufgrund der strengen Sicherheitsvorschriften keinen Schlüssel für die Ordinationsräumlichkeiten, nur in der Justizanstalt C wurde ihm für die Dauer der Ordination ein Schlüssel ausgehändigt. Die Lagerung der Patientenkarteen erfolgte in den Räumlichkeiten der jeweiligen Justizanstalt. In der Justizanstalt A hatte der Beschwerdeführer einen Teil des fest verbauten Mobiliars im Behandlungsraum – konkret mehrere Schubladen und Kästen – zu seiner ausschließlichen Verwendung zugewiesen. Darin lagerte er jene Utensilien, die er auf eigene Kosten für die Behandlung ankaufen musste, etwa Anästhesieampullen oder Compositefüllungen. Einen

*) Dr. Sabine Schmidjell-Dommes ist Leiterin der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.

versperrbaren Kasten hatte der Beschwerdeführer nicht zur Verfügung, und nach den Feststellungen des BFG bestand auch faktisch keine Notwendigkeit für eine weitere Sperre durch einen versperrbaren Kasten, weil ohnehin nur die Ärzte und das Personal der Krankenabteilung Zutritt zum Behandlungsraum hatten. In der Justizanstalt B konnte nicht final geklärt werden, ob ein versperrbarer Rollcontainer zur Verfügung stand. Beim Lokalaugenschein durch das Finanzamt wurde ein solcher vorgefunden, allerdings finden sich auch gegenteilige Ausführungen in der Feststellung des Sachverhalts durch das Gericht. Darüber hinaus hatte er in C auch einen versperrbaren Kasten zur Verfügung, wobei ungeklärt blieb, ob er den Schlüssel auch außerhalb der Anstaltsräumlichkeiten führen durfte oder nach Ende der Behandlungen beim Wachpersonal abzugeben hatte.

Für jede Justizanstalt wurde in den Jahren 2000 bzw 2002 ein Vertrag abgeschlossen, die Verträge sind aber inhaltsgleich und sehen im Wesentlichen folgende Regelungen vor:

- Die Justizanstalten verpflichten sich, dem Beschwerdeführer zur Durchführung der Behandlungen einen Raum samt Mobiliar zur Verfügung zu stellen.
- Den Justizanstalten obliegt die Auswahl und Zuteilung der Patienten.
- Die Ordinationszeiten werden im Einzelnen im Einvernehmen mit der Leitung der Justizanstalten festgelegt.
- Die Vergütung für die durchgeführte Zahnbehandlung erfolgt nach dem jeweils geltenden Tarif durch Abrechnung mit der jeweiligen Krankenversicherung. Mit diesem Honorar sind die konservierende Zahnbehandlung, sämtliche Reisespesen und allfällige Kosten für eine Zahnarzhelferin zur Gänze abgegolten. Die Rechnungen für die an Insassen erbrachten Leistungen sind monatlich im Nachhinein der Verwaltung der Justizanstalten vorzulegen.
- Der Beschwerdeführer ist verpflichtet, über seine Behandlungstätigkeit ordnungsgemäße Aufzeichnungen zu führen (Arztbuch, Patientenkartei), welche der Verwaltung der Justizanstalten eine Kontrolle der Abrechnungen ermöglichen.
- Die Justizverwaltung stellt dem Beschwerdeführer in den Justizanstalten einen Raum samt dem erforderlichen Mobiliar zur Durchführung seiner Arbeiten zur Verfügung.
- Die Beschaffung der zur Zahnbehandlung notwendigen Materialien sowie deren Entsorgung erfolgt durch den Beschwerdeführer und geht zu seinen Lasten.
- Der Beschwerdeführer ist verpflichtet, die Leistungen grundsätzlich selbst zu erbringen. Im Falle seiner Verhinderung kann er einvernehmlich mit dem Auftraggeber einen geeigneten Vertreter namhaft machen.

Aufgrund einer Außenprüfung wurde der Beschwerdeführer in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt. Durch die zahnärztliche Ordination in den Justizanstalten werde eine Betriebsstätte begründet. Dagegen erhob der Beschwerdeführer Beschwerde, die er ua damit begründete, dass im Hochsicherheitsbereich einer Justizanstalt keine Betriebsstätte begründet werden könne. Davon abgesehen würden im internationalen Steuerrecht feste Geschäftseinrichtungen, die bloße Hilfsfunktionen haben, nicht als Betriebsstätten gelten. Eine weitere Funktion als jene der Hilfsfunktion könne von einer Gefängniszelle, in welcher sich lediglich ein Tisch und ein Stuhl befinden, nicht abgeleitet werden. Um die Steuerpflicht im Inland zu begründen, müsse die feste Einrichtung gewöhnlich zur Verfügung stehen. Das bedeute, dass der Zugang zu Räumen jederzeit möglich sein müsse. In gegenständlichem Fall könne von einem jederzeitigen Zugang zu der Gefängniszelle keine Rede sein. Das BFG folge der Argumentation des Beschwerdeführers.

(BFG 8. 2. 2024, [RV/6100451/2018](#))

Das BFG führt aus: „[...] B/5. Zusammenfassend können folgende Feststellungen getroffen werden, die – sofern nicht eigens erwähnt – im Streitzeitraum 2011/2012 für alle drei Justizanstalten gelten:

- Der Beschwerdeführer war an jedem der drei Standorte jeweils an einem fixen Wochentag für etwa einen halben Tag pro Woche tätig. In C war er nur alle zwei Wochen etwa zwei bis drei Stunden lang tätig, im wochenweisen Wechsel mit einem anderen Zahnarzt. Außerhalb dieser fix vereinbarten Zeiten konnte er die Räumlichkeiten nicht betreten bzw benutzen. Er hatte keinen freien Zugang zu den Räumlichkeiten, sondern erfolgte der Zugang stets in Begleitung von Wachpersonal, das auch die Schlüsselgewalt hatte. Lediglich in C wurde dem Beschwerdeführer für die Dauer seiner Behandlungen ein Schlüssel zum Behandlungsraum ausgehändigt, den er bei Beendigung seiner Tätigkeit wieder im Wachzimmer abgeben musste. Die Mitnahme von Laptop, Handy und gefährlichen Gegenständen war verboten. Einen versperrbaren Kasten hatte der Beschwerdeführer nur in C zur Verfügung, wobei ungeklärt blieb, ob auch der zweite Zahnarzt zu diesem Kasten Zugang hatte und ob der Beschwerdeführer den Schlüssel zum Kasten privat mitnehmen durfte.
- Die Justizanstalten A und B gaben zu Protokoll, dass die private Mitnahme von Anstaltsschlüsseln niemandem erlaubt ist, sondern dass derartige Schlüssel in speziellen Schlüsselkästen in den Justizanstalten zu lagern sind.
- Alle Behandlungsräume befanden sich in den jeweiligen Krankenstationen. Der Zutritt zu den Krankenstationen war speziell gesichert und in der Regel nur einem eingeschränkten Personenkreis vorbehalten. Die Behandlungsräume waren mit den erforderlichen zahnärztlichen Geräten ausgestattet, die vom Beschwerdeführer benutzt wurden. Einen Teil des Verbrauchsmaterials musste er selbst mitbringen, der andere Teil wurde von den Justizanstalten zur Verfügung gestellt. In B musste er lediglich Lokalanästhetika mitbringen, in A und in C darüber hinaus auch anderes Material. Dieses Material konnte er in den Justizanstalten lagern, versperrbare Kästen hatte er dafür jedoch nur in C zur Verfügung.
- Die Patienten wurden ihm von den Justizanstalten zugewiesen, er hatte keinen Einfluss auf die Auswahl der Patienten. Es wurden nur Insassen zugewiesen, eigene Patienten konnte der Beschwerdeführer nicht behandeln. Die Justizanstalten stellten kein Hilfspersonal zur Verfügung, der Beschwerdeführer brachte teilweise eine eigene Assistentin mit.
- In A wurde das Behandlungszimmer auch von anderen Ärzten, vom Wachpersonal und vom Pflegepersonal benutzt. Hier war Wachpersonal auch während der zahnärztlichen Behandlungen anwesend. In B wurde der Behandlungsraum zu anderen Zeiten auch von einem anderen Arzt verwendet. Eine Nische im Behandlungszimmer ist wie eine Teeküche eingerichtet und mit Geschirrspüler und Wasserkocher ausgestattet und dient der Lagerung von medizinischem Material. In C gab es einen eigenen Raum für Zahnbehandlungen, der von sonstigem Personal nicht verwendet wurde. Allerdings war alle zwei Wochen der zweite Zahnarzt darin tätig. Die Zuweisung der Insassen erfolgte nicht an einen bestimmten Zahnarzt, sondern je nach Schmerzanfall.
- Die Dokumentation der Behandlungen war vom Beschwerdeführer selbst zu führen und verblieb in den Justizanstalten.

[...]

D. Rechtliche Würdigung des Sachverhalts

D/1. [...] Der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen gemäß § 98 Abs 1 EStG nur die folgenden Einkünfte:

[...] Z 2: Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist. [...]

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sind gemäß § 22 Abs 1 lit b EStG ua die Einkünfte aus der Tätigkeit als Ärzte. Die Anknüpfung an eine Ausübung oder Verwertung der Tätigkeit in Österreich, ohne dass gleichzeitig auch eine Betriebsstätte vorliegt, führt in der Regel nicht zur Besteuerung in Österreich (siehe *Jakom/Marschner*, EStG¹⁶ [2023] § 98 Rz 32). [...]

Der Begriffsinhalt der Betriebsstätte richtet sich nach § 29 BAO. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn ein anzuwendendes DBA eine eigene Betriebsstättendefinition beinhaltet [...]. Danach ist Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebs oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 31 BAO) dient. Das Vorliegen einer Betriebsstätte erfordert neben einem Betrieb ein statisches, zeitliches und ein funktionales Element. Der Steuerpflichtige muss weiters über die Betriebsstätte verfügen können. Als statisches Element wird die Verfügungsmacht über eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung verstanden. Ausreichend ist die faktische Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung. Ein Bestandvertrag oder Eigentum an der Geschäftseinrichtung ist nicht erforderlich (selbst widerrechtliche Ausübung der Verfügungsgewalt genügt). Nicht ausreichend ist die bloße Mitbenutzung von Geschäftseinrichtungen (zB Schreibtisch, VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144; vgl *Ludwig* in *Doralt/Ludwig*, EStG¹⁵, § 98 Tz 32 ff, sowie die dort zitierte Judikatur).

Überlässt aber ein inländisches Unternehmen einem ausländischen Unternehmen einen ihrer Geschäftsräume und findet ein Betreten der Räume durch Personal des inländischen Unternehmens nur im untergeordneten Ausmaß statt, wird von einer Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens auszugehen sein (VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084).

D/2. Aus der Formulierung ‚feste‘ örtliche Anlage oder Einrichtung lässt sich eine gewisse zeitliche Dauer ableiten, während derer die Anlage oder Einrichtung bestanden haben muss. Nach *Loukota/Jirousek* (Steuerfragen International III, 37) setzt sich in der österreichischen DBA-Praxis allmählich die Auffassung durch, dass erst eine Verfügungsdauer von sechs Monaten betriebsstättenbegründend wirkt (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 29 Rz 3). Das funktionale Element ist dann erfüllt, wenn die örtliche Anlage oder Einrichtung auch zur Erfüllung des betrieblichen Zwecks dient. [...] Sind die Bedingungen für eine Betriebsstättenbegründung nach § 29 BAO erfüllt, nicht jedoch nach dem jeweiligen DBA, kommt Österreich kein Besteuerungsrecht zu (*Bendlinger*, Die Betriebsstätte, 71).

D/3. Gemäß Art 14 Abs 1 DBA Deutschland dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. Nach Abs 2 umfasst der Ausdruck ‚freier Beruf‘ insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Zahnarzt ist also sowohl nach dem im Streitzeitraum geltenden innerstaatlichen Recht als auch nach dem DBA Deutschland als selbständige Arbeit zu qualifizieren. Der Begriff der festen Einrichtung ist im Abkommen nicht definiert. Der Steuerausschuss der OECD hielt eine Definition für nicht erforderlich. Als typische feste Einrichtung nennt er den Praxisraum eines Arztes oder

das Büro eines Architekten oder Rechtsanwalts. Zur Auslegung können ergänzend die Grundsätze über die Betriebsstätte des gewerblichen Unternehmens herangezogen werden, keinesfalls aber die inländischen Rechts. Betriebsstätte und feste Einrichtung haben dieselbe Funktion, sie grenzen die Besteuerung vom Sitzstaat von der durch den Quellenstaat ab. Eine Betätigung im Ausland soll erst dann eine Besteuerung in dem fremden Staat nach sich ziehen, wenn zu diesem eine intensive wirtschaftliche Bindung besteht. Das Bestehen der festen Einrichtung ist der Maßstab für die Stärke dieser wirtschaftlichen Beziehung. Sie ist für gewerbliche Unternehmen und Freiberufler grundsätzlich gleich zu beurteilen. Feste Einrichtung ist die Gesamtheit der Sachen, die der freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit dienen. Umfasst werden sowohl Räumlichkeiten als auch andere Sachen. Wann eine Einrichtung einem freien Beruf dient, ist nach berufsspezifischen Erfordernissen des konkreten Berufs zu beurteilen. Die Einrichtung muss auf längere Dauer angelegt sein. Ein Arzt, dem von einer Privatklinik für eine zweimal wöchentlich stattfindende Sprechstunde ein Behandlungszimmer zur Verfügung gestellt wird, kann in dieser eine feste Einrichtung haben. Aber nur dann, wenn dieses Zimmer dauernd in der Verfügungsmacht des Arztes steht. Bloße Mitbenutzungsrechte an Räumlichkeiten führen nach österreichischer Auffassung noch nicht zur Begründung einer festen Einrichtung (EAS 309; siehe *Hemmelrath in Vogel/Lehner*, DBA, Art 14 Rz 21 ff). Die feste Einrichtung muss dem Selbständigen für seine Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung stehen. Eine Geschäftseinrichtung, die dem Selbständigen gewöhnlich zur Verfügung steht, ist nicht anzunehmen, wenn diese während der Abwesenheit des Selbständigen von anderen genutzt wird, sofern diese nicht Subunternehmer bzw Arbeitnehmer des Selbständigen sind. Das sogenannte *room-sharing*, also die gemeinsame Nutzung von Räumen durch mehrere Personen gleichzeitig, stellt jedenfalls keine feste Einrichtung dar. Für die feste Einrichtung ist zu verlangen, dass sie unter der Verfügungsgewalt des Selbständigen steht. Gewöhnlich bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Zugang zu Räumen jederzeit möglich sein muss, nicht aber, dass der Auftragnehmer den Auftraggeber von jeglicher Mitbenutzung ausschließen kann. Dementsprechend ist es ausreichend, wenn einem Unternehmensberater Räume zur Verfügung stehen, die nicht abgeschlossen werden, zu denen er aber freien Zugang hat, um die dort befindlichen Büroeinrichtungen und Aufbewahrungsmöglichkeiten zu nutzen (*Hemmelrath in Vogel/Lehner*, DBA, Art 14 Rz 26 f).

D/4. Allein die Anwesenheit eines Unternehmens an einer bestimmten Stelle bedeutet nicht zwangsläufig, dass diese dem Unternehmen zur Verfügung steht. Ob ein Ort als dem Unternehmen zur Verfügung stehend angesehen werden kann, sodass der Ort eine feste Einrichtung begründet, ist anhand der effektiven Verfügungsmacht, dem Ausmaß der Anwesenheit des Unternehmens und der dort ausgeübten Tätigkeit zu entscheiden (*Bendlinger*, Die Betriebsstätte, 98). Nach österreichischer Verwaltungspraxis muss die (Geschäfts-)Einrichtung der nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht des Unternehmens unterliegen. Dauerhafte Verfügungsmacht liegt dann vor, wenn dem Nutzen eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann. Das Nutzungsrecht muss mindestens das Recht einräumen, einer Zuweisung der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen an andere Personen zu widersprechen (siehe etwa EAS 736). Bloße Mitbenutzungsmöglichkeiten, die keine dauerhafte Verfügungsberechtigung über feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen vermitteln, begründen nach traditioneller Interpretation keine Betriebsstätte. Dabei ist eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalles vorzunehmen (*Bendlinger*, Die Betriebsstätte, 102). Dass die bloße Mitbenutzung keine Betriebsstätte begründet, gilt insbesondere im Verhältnis zu Deutschland, weil auch nach der deutschen Rechtsprechung eine bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten nicht ausreicht, die für die Betriebsstätteneigenschaft maßgebende Verfügungsmacht zu begründen. Das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt für sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der erforderlichen Verfö-

gungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird (EAS 3261 mit Verweis auf BFH 4. 6. 2008, I R 30/07). Allerdings hat der BFH in einer jüngst ergangenen Entscheidung die Anforderungen an die Verfügungsmacht aufgeweicht und bejahte im Falle eines Flugzeugtechnikers, der Wartungstätigkeiten auf einem Flughafen ausführte, eine feste Einrichtung, weil diesem ein Schließfach und ein Spind persönlich zugewiesen und mit Namensschild versehen waren. Darin konnte er Arbeitskleidung und persönliche Gegenstände verstauen. Er hatte einen Sicherheitsausweis, mit dem es ihm möglich war, sich nach einer anfänglichen Sicherheitskontrolle auch außerhalb der eingetragenen Arbeitszeit frei auf dem Flughafengelände zu bewegen (BFH 7. 6. 2023, I R 47/20).

D/5. Der VwGH verlangt in ständiger Rechtsprechung eine dauernde Verfügungsmacht über die Einrichtungen, die als ‚feste Einrichtung‘ bzw Betriebsstätte qualifiziert werden. So führte er in einer Entscheidung aus dem Jahr 1992 aus, eine feste Einrichtung wäre erst dann gegeben, wenn dem Geschäftsführer bei Bedarf nicht nur ein Schreibtisch, sondern auch der Raum, in welchem der Schreibtisch steht, und darin weitere Einrichtungsgegenstände (wie etwa zur Aufbewahrung der nötigen Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit (wie etwa ein Telefon, ein Telefax, Material für Korrespondenz etc) zur Verfügung stehen. Der Begriff ‚feste Einrichtung‘ ist berufsbezogen zu sehen, und in anderen Fällen können weitere Voraussetzungen erforderlich sein, damit eine feste Einrichtung angenommen werden kann (VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144). Zur Annahme einer Verfügungsmacht genügt es, wenn die Anlagen oder Einrichtungen für die Zwecke eines Unternehmens ständig zur Verfügung stehen (VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118). Wenn ein Raum samt entsprechender Büroeinrichtung ständig zur alleinigen Nutzung zur Verfügung steht, dann ist die Tatsache, dass der Auftraggeber in diesem Raum auch eigene Unterlagen lagert, für die Annahme einer Betriebsstätte nicht schädlich. Das gelegentliche Betreten des Raums durch Mitarbeiter des Auftraggebers sei von völlig untergeordneter Bedeutung (VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084). Auch in seiner jüngsten Rechtsprechung betont das Höchstgericht wieder, dass die bloße Mitbenützung eines Schreibtisches in Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreicht, um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen (VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004). Lediglich in einem sehr speziellen Fall erachtete der VwGH die Mitbenützung eines Bürocontainers als ausreichend für die Begründung einer Betriebsstätte in Österreich. Dort war ein Schweizer Agraringenieur jährlich etwa fünf Monate lang bei einem österreichischen Pollenerzeuger selbständig tätig und nutzte dabei einen Raum seines Auftraggebers in Form der Mitbenützung. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung stellt immer auf die Besonderheiten des Einzelfalls ab. In diesem Fall erkannte das Höchstgericht die Besonderheit des Einzelfalls darin, dass dem Agraringenieur eine maßgebliche Stellung in der Führung der betrieblichen Tätigkeit des österreichischen Unternehmens zukam und leitete daraus eine ‚dominierende Mitbenützung‘ und somit eine Betriebsstätte des ausländischen Agraringenieurs ab (VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118; siehe auch *Zorn*, VwGH zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2022/531).

[...]

Der vorliegende Sachverhalt ist gegenüber den dargestellten Fällen untypisch. Aufgrund der speziellen Bedingungen einer Justizanstalt als ausschließlich der Hoheitsverwaltung dienende Einrichtung mit ganz besonderen Sicherheitsvorkehrungen und Zutrittsbeschränkungen stellt sich nach Ansicht des Senats bereits dem Grunde nach die Frage, ob ein fremder selbständiger Unternehmer darin überhaupt eine Betriebsstätte unterhalten kann. Auch wenn das zeitliche und das funktionale Element einer Betriebsstätte erfüllt wäre, erscheint das Vorliegen des statischen Elements per se fraglich. Als statisches Element wird die Verfügungsmacht über eine feste örtliche Anlage verstanden. Judikatur und Literatur verlangen dabei eine dauerhafte Verfügungs-

macht. Entscheidend hierfür sind die effektive Verfügungsmacht, das Ausmaß der Anwesenheit und die Art der dort ausgeübten Tätigkeit (siehe *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 557 ff).

Der vom VwGH festgelegte rechtliche Rahmen für das Vorliegen einer festen Einrichtung ist deutlich vorgegeben und auch auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden. In allen drei Justizanstalten benutzte der Beschwerdeführer Einrichtungen der Republik Österreich zur Erbringung seiner zahnärztlichen Leistungen. In einem gewissen Ausmaß brachte er eigenes Material in einem Arbeitskoffer mit. In A und in C lagerte er Verbrauchsmaterial in nicht geklärtem Ausmaß, weil teilweise diese Materialien auch von den Justizanstalten zur Verfügung gestellt wurden. In B wurde ihm sämtliches Material (Ausnahme Lokalanästhetika) von der Justizanstalt bereitgestellt. Der Beschwerdeführer konnte diese Einrichtungen nur zu bestimmten, vorher festgelegten Zeiten und nur zur Behandlung gewisser, von den Justizanstalten bestimmten Patienten benutzen. [...]

Der Senat vertritt aus folgenden Gründen die Ansicht, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum in keiner der drei Justizanstalten eine dauerhafte Verfügungsmacht über die dort von ihm benützten Einrichtungen hatte. Vielmehr ging seine Tätigkeit nicht über eine reine Mitbenützung von Einrichtungen seines Auftraggebers hinaus. Er hatte keinen uneingeschränkten und dauernden Zutritt zu den Einrichtungen, sondern nur innerhalb festgelegter, eng begrenzter Zeiten (in C etwa nur zwei bis drei Stunden alle zwei Wochen, an den anderen Standorten wöchentlich für rund vier Stunden). Auch ohne das Gesperre der Justizanstalten wäre dem Beschwerdeführer ein freier Zugang zu den ärztlichen Behandlungsräumen nicht möglich gewesen. Anders als der Flugzeugtechniker in BFH 7. 6. 2023, I R 47/20, der sich auch außerhalb der eingetragenen Arbeitszeit frei auf dem Flughafengelände bewegen konnte, konnte der Beschwerdeführer die Behandlungsräume nur zu genau festgelegten Zeiten und in Begleitung von Wachpersonal, das ihm versperrte Türen öffnen musste, betreten. Der Beschwerdeführer konnte andere Personen nirgendwo von der Nutzung der Räumlichkeiten ausschließen. In A diente das Behandlungszimmer auch als Arbeitszimmer von Justizwachebediensteten, die sogar während der Behandlungen anwesend waren. An den anderen Standorten wurden die Behandlungsräume von jeweils anderen Ärzten mitbenutzt, in C wurden sämtliche zahnmedizinischen Gerätschaften regelmäßig von einem zweiten Zahnarzt benutzt. Versperbare Schränke, die ausschließlich dem Beschwerdeführer zur alleinigen Verfügung standen, hatte er jedenfalls in A und in B nach den unmissverständlichen Aussagen der dortigen Anstaltsleitung nicht. Dass dem Beschwerdeführer in C ein Schlüssel zum Behandlungsraum ausgehändigt wurde, den er nach den Behandlungen wieder im Wachzimmer abgeben musste, reicht nach Überzeugung des Senats aber auch nicht für eine dauerhafte Verfügungsmacht aus (siehe dazu BFH 4. 6. 2008, I R 30/07). Gleiches gilt für den absperrbaren Schrank zur Lagerung von Material, den der Beschwerdeführer in C zur Verfügung hatte. Hier konnte nicht geklärt werden, in welchem Umfang Material des Beschwerdeführers gelagert wurde (er selbst behauptete stets, er habe alles Erforderliche mitgebracht und wieder mitgenommen). Offen blieb, ob er einen Schlüssel hatte, den er auch privat mitnehmen konnte. Die Tatsache, dass die anderen Justizanstalten eine private Mitnahme von Schlüsseln strikt verbieten, spricht allerdings dagegen. Weiters blieb ungeklärt, ob auch der andere Zahnarzt Zugang zu diesem Schrank und den Materialien hatte. Der Beschwerdeführer hatte an allen Standorten nur temporäre Verfügungsmöglichkeiten. In C spricht auch die in den Streitjahren zeitlich besonders beschränkte Tätigkeit von lediglich zwei bis drei Stunden alle zwei Wochen gegen die dauernde Verfügungsmacht über die Einrichtungen. In allen drei Einrichtungen war die zeitliche Verfügungsmöglichkeit des Beschwerdeführers über die Einrichtungen so eingeschränkt, dass die Mitbenützung der Räumlichkeiten durch andere Personen (Ärzte bzw Justizwachepersonal) nirgends als ‚zeitlich völlig untergeordnet‘ qualifiziert werden könnte.

Der Senat vertritt die Ansicht, dass auch die Zurverfügungstellung eines versperrbaren Kastens in einer Justizanstalt nicht ausreichen würde, für einen Zahnarzt dort eine Betriebsstätte zu begründen. Zum einen wäre der uneingeschränkte Zugang zu diesem Kasten keineswegs gewährleistet, zum anderen setzen die Erfordernisse der Tätigkeit eines Zahnarztes einen Behandlungsstuhl mit Geräten in einem den Hygienebestimmungen entsprechenden Raum voraus. Da das Vorliegen einer festen Einrichtung immer berufsbezogen zu beurteilen ist, kann ein Kasten bzw Rollcontainer für sich alleine betrachtet für einen Zahnarzt keine feste Einrichtung begründen (in diesem Sinne auch VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144). Nach dem Gesagten gelangte der Senat zur Überzeugung, dass jedenfalls in C im Streitzeitraum das zeitliche Element einer Betriebsstätte nicht ausreichend gegeben ist und darüber hinaus in allen Justizanstalten das statische Element nicht erfüllt ist. Die tatsächlichen Gegebenheiten im vorliegenden Fall lassen die Annahme einer Verfügungsmacht des Beschwerdeführers über die Einrichtungen der Justizanstalt nicht zu. Vielmehr geht der Senat davon aus, dass ein bloßes Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Auftraggebers vorliegt, wodurch aber keine Betriebsstätte begründet wird. Sofern sich die Aktivitäten des Unternehmens in einem bloßen Tätigwerden erschöpfen, kann nicht von einer Verfügungsmacht über die entsprechenden Einrichtungen ausgegangen werden (*Bendlinger*, Die Betriebsstätte, 60).
[...]

D/8. Aus all diesen genannten Gründen gelangte der Senat zur Auffassung, dass der Beschwerdeführer bei der Ausübung seiner zahnärztlichen Tätigkeit in keiner der österreichischen Justizanstalten über eine feste Einrichtung (Betriebsstätte) verfügte. [...]“

Anmerkung: *Im Streitfall war das Bestehen von Einkünften aus selbständiger Arbeit unbestritten. Das BFG prüft zunächst beschränkte Steuerpflicht in Österreich in Form von Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs 1 Z 2 EStG iVm § 22 Abs 1 lit b EStG und bejaht dies mit Verweis auf eine Betriebsstätte. Aufgrund der Ausübung und Verwertung im Inland wäre die beschränkte Steuerpflicht mE wohl auch ohne eine feste Einrichtung gegeben. In einem weiteren Schritt ist das Vorhandensein einer festen Einrichtung gemäß Art 14 DBA Deutschland zu prüfen. Nach herrschender Ansicht sind die Kriterien des Betriebsstättentatbestands auch für feste Einrichtungen iSd Art 14 DBA Deutschland¹⁾ heranzuziehen:*

1. feste Geschäftseinrichtung durch eine örtliche Betriebsstätte;
2. Ausübung der Geschäftstätigkeit (ganz oder teilweise);
3. Verfügungsmacht²⁾;
4. Dauerhaftigkeit.

Der Bestand einer „festen Geschäftseinrichtung“ in den Räumlichkeiten der Justizanstalten wird vonseiten des BFG richtigerweise als gegeben angesehen. Die innerstaatliche Betriebsstättendefinition ist für die Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs mE nicht relevant.

¹⁾ Tz 2 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; differenzierend allerdings *Hemmelrath in Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 14 Rz 26, wonach ein wesentlicher Unterschied zwischen der festen Einrichtung und der Betriebsstätte darin besteht, dass die feste Einrichtung dem Selbständigen für seine Tätigkeit lediglich „gewöhnlich“ zur Verfügung stehen muss. Beim Betriebsstättentatbestand werde demgegenüber verlangt, dass sich in der Geschäftseinrichtung eine Tätigkeit des Unternehmens vollziehe.

²⁾ *Görl/Gradl in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 5 Rz 21, erachten die Verfügungsmacht nicht als eigenständiges Kriterium, sondern stellen sie vielmehr als Folge einer tatsächlichen Nutzung einer Geschäftseinrichtung dar. Sofern ein Unternehmen seine (Geschäfts-)Tätigkeiten durch eine entsprechende Einrichtung ausübt, handelt es sich auch um eine „Geschäfts“-Einrichtung iSd Abs 1, welche dem Unternehmen „zur Verfügung steht“. Erfolgt eine tatsächliche Ausübung von Geschäftstätigkeiten durch eine bestimmte Einrichtung, so wird dieser Ort zur Geschäftseinrichtung iSd Abs 1. Ob das Unternehmen die Einrichtung auch in irgendeiner Art und Weise, zB aufgrund entsprechender Eigentums- oder Mietverhältnisse kontrollieren iSv „darüber verfügen“ kann, ist irrelevant.

Da durch die zahnärztliche Tätigkeit in den drei Justizanstalten schätzungsweise etwa die Hälfte der Arbeitszeit in Österreich verbracht wurde, kann die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers in Österreich wohl nicht als bloß untergeordnet eingestuft werden. Eine Ausübung der Tätigkeit außerhalb der Justizanstalten kommt nicht in Frage, und sogar die Führung der Patientenkarteen musste vor Ort erfolgen. Somit kann den Räumlichkeiten in den Justizanstalten eine maßgebliche Stellung in der Erbringung der zahnärztlichen Leistung zugestanden werden.

Näher zu untersuchen sind die Kriterien der Verfügungsmacht und Dauerhaftigkeit:

Die Verfügungsmacht ist berufsbezogen unter Berücksichtigung des jeweiligen Sachverhalts zu beurteilen, es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Je nach Lage des Falls können unterschiedliche Voraussetzungen erforderlich sein, damit eine feste Einrichtung angenommen werden kann (VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144). Dabei ist auch auf die vertraglichen Bedingungen abzustellen, also ob dem Unternehmer eine gesicherte Rechtsposition zur Erbringung der Leistungen in der Justizanstalt in den Ordinationsräumlichkeiten eingeräumt wurde, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann (vgl Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ [2020] 102). Die mit den Justizanstalten geschlossenen Verträge sehen ein Nutzungsrecht des Beschwerdeführers an einem Raum samt dem erforderlichen Mobiliar zur Durchführung der Arbeiten im Ausmaß von einem Tag pro Woche und weiteren Tagen nach Vereinbarung vor. Gleichzeitig war der Beschwerdeführer verpflichtet, die Leistungen zu erbringen und im Fall einer Verhinderung einen geeigneten Vertreter zu organisieren. Aufgrund der berufsbezogenen Betrachtung kann mE der Umstand, dass sich der Beschwerdeführer in der Justizanstalt nicht frei bewegen konnte, sondern stets durch Wachpersonal zu den Räumlichkeiten begleitet wurde, die Möglichkeit der Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht ausschließen. Denn für den Betriebsstättenatbestand ist es unschädlich, dass aus bestimmten Gründen Zutrittsbeschränkungen bestehen, wie zB Schließzeiten am Wochenende in Büroräumlichkeiten oder jahreszeitliche Einschränkungen.

Der Umstand, dass im Fall einer Justizanstalt aus Sicherheitsgründen keine Schlüssel ausgehändigt werden und auch aus Mangel an Notwendigkeit Kästen oder Rollcontainer nicht versperrt werden, würde mE das Kriterium der Verfügungsmacht nicht von vornherein ausschließen (vgl bereits VwGH 21. 5. 1997, 94/14/0084, „Unternehmensberater-Erkenntnis“). Schon die Lagerung der Patientenakten zeigt bereits eine Verfügung des Beschwerdeführers über Räumlichkeiten der Justizwacheanstalt. Darüber hinaus wurden jedenfalls in der Justizanstalt A und nach den Feststellungen des Finanzamts in B und C Zahnarztmaterialien und ähnliches durch den Beschwerdeführer in eigens dafür vorgesehenen Schränken/Kästen gelagert.

Zentral ist mE die Frage, ob ein vertraglich vereinbartes und über mehrere Jahre bestehendes Mitbenutzungsrecht an Räumlichkeiten betriebsstättenbegründend ist. Im Gegensatz zu jüngerer Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004, „Dolmetscher-Erkenntnis“), in der die bloße Mitbenutzungsmöglichkeit als nicht ausreichend erachtet wurde, um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen, scheint es zur Frage des Mitbenutzungsrechts keine 100 % passende Rechtsprechung zu geben. Im „Blütenpollen-Erkenntnis“ des VwGH befand dieser, dass durch die wiederkehrende Mitbenutzung von Räumlichkeiten eine Betriebsstätte begründet wird (VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118). Ua entscheidend dürfte gewesen sein, dass der Tätigkeit des Unternehmers eine maßgebende Stellung in der Führung der betrieblichen Tätigkeit des Kunden zukam.

Aufgrund der Verträge war der Beschwerdeführer während der vereinbarten Tage berechtigt und verpflichtet, zahnärztliche Ordination in den Justizanstalten abzuhalten. Fraglich ist, ob durch den Umstand, dass andere Ärzte an anderen Tagen in den Räumlich-

keiten ordnieren bzw im Zwei-Wochen-Rhythmus ein anderer Zahnarzt die Räumlichkeiten nutzt, die Verfügungsmacht zur Begründung einer Betriebsstätte beeinträchtigt wird. Anders ausgedrückt gilt es zu klären, in welchem zeitlichen Ausmaß die Rechtsposition der Verfügungsmacht bestehen muss, also zB ununterbrochen sieben Tage pro Woche oder dauerhaft an einem Tag pro Woche. Im vorliegenden Fall wurden die Verträge bis auf Widerruf mit einmonatiger Kündigungsfrist abgeschlossen. Dh, am jeweils vereinbarten Ordinationstag bestanden ein Mitbenützungsrecht und folglich Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten, da die Benutzung vertraglich vereinbart war und tatsächlich auch über mehrere Jahre hinweg stattfand. Der Umstand, dass die Räumlichkeiten an anderen Tagen von anderen Ärzten genutzt wurden, kann mE die Verfügungsmacht nicht per se ausschließen. Nach herrschender Ansicht ist jedenfalls bei Überschreiten einer sechsmonatigen Frist von der Begründung einer Betriebsstätte auszugehen. Bei wiederkehrenden Nutzungen sind die Nutzungszeiten zusammenzurechnen, und es können auch kürzere als sechsmonatige Nutzungsdauern betriebsstättenbegründend wirken, sofern sich die durch die örtliche Einrichtung ausgeübten Tätigkeiten voraussichtlich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Tz 22 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; Rz 257 VPR 2021).

In C und B wurden die Räumlichkeiten ausschließlich zu Ordinationszwecken genutzt, in A fand eine Mitbenutzung des Raums durch Justizwachbeamte aufgrund eines dort befindlichen Schreibtisches statt. Die dauerhafte Zuweisung eines Arbeitsplatzes in einem Großraumbüro kann zum Entstehen einer Betriebsstätte führen, denn es ist nicht der (mitbenutzte) Raum, sondern der Arbeitsplatz, der als Betriebsstätte zu werten ist. In ähnlicher Weise kann im vorliegenden Fall nicht auf den gesamten Raum, sondern auf den Arbeitsplatz des Zahnarztes, der wohl auf dem Zahnarztstuhl inklusive der dafür erforderlichen Kästen/Rollcontainer belegen sein wird (vgl in diesem Sinne Rz 261 VPR 2021), abgestellt werden. Insgesamt wäre somit mE nicht nur in C und B, sondern auch in A aufgrund des Mitbenützungsrechts des Beschwerdeführers und des Ausmaßes der Geschäftstätigkeit sowie der berufsbezogenen Ausstattung der Räumlichkeiten von einer Verfügungsmacht des Beschwerdeführers auszugehen, die zur Begründung einer Betriebsstätte führt.

Das BFG kommt zwar wohl im Ergebnis zum Schluss, dass eine feste Einrichtung dauerhaft zur Verfügung steht, allerdings werde durch die bloß wöchentliche Nutzung der Büroräumlichkeiten keine Verfügungsmacht begründet.

Gegen das Erkenntnis des BFG ist eine ao Amtsrevision anhängig.

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print) 2024 EUR 384,90, (Print & Digital) 2024 EUR 449,10, jeweils inkl. MwSt. zzgl. Versandkosten. Auslandsversandspesen werden separat verrechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1210 Wien, Scheydgasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-723 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x
ISSN: 1025-806X

Firmenbuchgericht: Handelsgericht Wien. ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Gesellschafter: Anna Jentzsch (35 %) und
Jentzsch Holding GmbH (65 %)
Geschäftsführer: Mag. Klaus Korherr, Benjamin Jentzsch
Anzeigenverkauf und -beratung: Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-719
E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Sonja Grobauer, Tel.: +43 664 78733376
E-Mail: sonja.grobauer@lindeverlag.at

Herstellung

jentzsch

Druckerei Hans Jentzsch & Co. GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31, Tel.: 01/2784216-0; office@jentzsch.at - www.jentzsch.at

EAS 3451, Steuerbefreite Forschungstätigkeit nach Art. 21 DBA-Indien

Hält sich eine in Indien ansässige Person, die bis rund 1,5 Jahre vor der Einreise nach Österreich über mehrere Jahre einen Lehrauftrag an einer indischen Universität hatte und unmittelbar vor der Einreise nach Österreich selbständiger Forscher mit einer Eingliederung in ein Forschungsinstitut in Indien war, für weniger als zwei Jahre in Österreich auf, um hier an einer Forschungseinrichtung im Rahmen eines Stipendienvertrags tätig zu sein, stellt sich die Frage, ob sie aufgrund von [Art. 21 DBA-Indien](#) in Österreich von der Steuer befreit ist.

Die Steuerbefreiung des [Art. 21 DBA-Indien](#) gilt nur für „Hochschullehrer oder andere Lehrer“. Dieser in [Art. 21 Abs. 1 DBA-Indien](#) vorgesehene Begriff wird grundsätzlich nicht eng ausgelegt und umfasst neben Lehrenden auch jeden wissenschaftlich wirkenden Mitarbeiter einer universitären Lehranstalt (EAS 1592). Personen, die aktuell keine „Hochschullehrer oder andere Lehrer“ sind, sondern stattdessen als Post-Doc einer selbständigen Forschungstätigkeit mit Eingliederung in ein nicht-universitäres Forschungsinstitut nachgehen, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des [Art. 21 Abs. 1 DBA-Indien](#). Eine eineinhalb Jahre zurückliegende Beschäftigung wird dabei nicht als aktuelle Tätigkeit qualifiziert werden können.

Darüber hinaus setzt [Art. 21 Abs. 2 DBA-Indien](#) voraus, dass die Lehre oder Forschung „an einer Universität, einem College, einer Schule oder einer anderen anerkannten Anstalt dieses anderen Vertragsstaats erfolgt“. Gemäß [Art. 21 Abs. 3 DBA-Indien](#) bedeutet „anerkannte Anstalt“ eine solche, die von der zuständigen Behörde des betreffenden Vertragsstaates, im vorliegenden Fall Österreichs, anerkannt worden ist. Eine bloße Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Einrichtung ist nicht ausreichend. Nach § 71 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz ([NAG](#)) zertifizierte Forschungs- oder Bildungseinrichtungen erfüllen nach Auffassung der zuständigen österreichischen Behörde diese Voraussetzung und gelten somit als „anerkannte Anstalt“.

Die Steuerbefreiung für Forschungstätigkeiten greift nicht, wenn [Art. 21 Abs. 2 DBA-Indien](#) zur Anwendung gelangt und die in Österreich erbrachte Forschung hauptsächlich zum persönlichen Vorteil einer bestimmten Person oder bestimmter Personen erfolgt.

Bundesministerium für Finanzen, 31. Mai 2024



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des X Y in Z, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Stoß im Himmel 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Oktober 2021, Zl. RV/4100490/2018, betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2009 sowie 2011 bis 2015, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der Revisionswerber war im Revisionszeitraum Universitätsprofessor für Geschichte an einer österreichischen Universität. Sein Aufgabenbereich umfasste die Lehre und Forschung.
- 2 Das Bundesfinanzgericht versagte mit dem angefochtenen Erkenntnis die Anerkennung von Werbungskosten für eine „Bibliothek“ und ein „Archiv“, die sich im Haus des Revisionswerbers befanden. Es stellte fest, dass dem Revisionswerber an der Universität ein Büro im Flächenausmaß von 17,61 m² zur Verfügung gestanden sei. Der Revisionswerber habe im Laufe seiner Berufslaufbahn eine beträchtliche Anzahl wissenschaftlicher Werke (Bücher) sowie zahlreiches Kartenmaterial und sonstige mit seiner Berufsausübung zusammenhängende Arbeitsmittel erworben. Sowohl die literarischen Werke als auch das Kartenmaterial und die übrigen Gegenstände zur Berufsausübung seien vom Revisionswerber in seinem Wohnhaus aufbewahrt worden; die Fachliteratur in einem sogenannten „Bibliothekerraum“, einem ca. 60 m² großen, im 1. Stock des Hauses situierten und über eine im Hausinneren gelegene Treppe zugänglichen Raum, in welchem neben zahlreichen Bücherregalen auch Schreibtische und Besprechungstische samt Sitzgelegenheiten für mehrere Personen vorhanden seien; das Kartenmaterial und die übrigen Gegenstände in einem im Kellergeschoss gelegenen Archivraum (Nutzfläche ca. 27 m²). Der Revisionswerber habe den Bibliotheksraum als Arbeitszimmer zur Vor- und Nachbereitung von Lehrveranstaltungen sowie für die Durchführung seiner Forschungsarbeiten





benutzt. Darüber hinaus seien darin auch Besprechungen mit Studierenden, insbesondere Dissertanten sowie mit Projektmitarbeitern abgehalten worden. Der Revisionswerber habe im Zeitraum seiner Tätigkeit an der Universität mehrmals so genannte Forschungsfreisemester in Anspruch genommen; während dieses Zeitraumes sei er von der Lehrtätigkeit und Anwesenheitsverpflichtung an der Universität gänzlich entbunden gewesen; das Zimmer an der Universität sei ihm in diesem Zeitraum nicht zur Verfügung gestanden.

- 3 Das Bundesfinanzgericht führte aus, dass die „Bibliothek“ als ein im „Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer“ zu qualifizieren sei. Das gleiche gelte für den im Kellergeschoss gelegenen „Archivraum“. Im gegenständlichen Fall befänden sich beide in Streit stehenden Räume zwar nicht innerhalb des eigentlichen Kernwohnbereiches - dieser liege im Erdgeschoss - allerdings innerhalb desselben Gebäudes (Wohnhauses). Der Bibliotheksraum sei über einen im Gebäudeinneren gelegenen, in den ersten Stock führenden Treppenaufgang erreichbar. Der Archivraum sei ebenso über einen im Gebäudeinneren untergebrachten Treppenabgang zu erreichen. Sowohl nach der Verkehrsauffassung als auch aus baulicher Sicht seien die beiden strittigen Räumlichkeiten unzweifelhaft als Teil des Wohngebäudes zu qualifizieren. Die beiden Räumlichkeiten seien auch von der Ausstattung her als Arbeitszimmer zu qualifizieren.
- 4 Für die Anerkennung als Werbungskosten müsse ein Arbeitszimmer für die berufliche Tätigkeit notwendig und entsprechend eingerichtet sein sowie ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt werden. Wesentlich sei zudem, dass ein solches Arbeitszimmer für die Berufsausübung eines Steuerpflichtigen (im Revisionsfall eines Universitätsprofessors) erforderlich sei und dieses den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit bilde. Bei einem Universitätsprofessor liege unter Zugrundelegung einer Art typisierenden Betrachtung der Mittelpunkt seiner Tätigkeit an jener Universität, an welcher er seinen Lehrstuhl inne habe. Der Umstand, dass der Revisionswerber mitunter diverse Lehrveranstaltungen, insbesondere solche für Dissertanten oder Diplomanden bzw. Besprechungen



mit den jeweiligen Projektmitarbeitern in seinem im Wohnhaus gelegenen Arbeitszimmer abgehalten und dort auch seine Forschungstätigkeiten verrichtet habe, ändere nichts daran, dass im Lichte der hier anzustellenden „typisierenden Betrachtung“ der Tätigkeitsmittelpunkt des Revisionswerbers als Universitätsprofessor sich nicht im häuslichen Arbeitszimmer befinde. Entscheidungswesentlich sei das typische Berufsbild des zu Beurteilenden. Wenn sich der Revisionswerber aus freien Stücken nur an wenigen Stunden im Monat in seinem Dienstzimmer aufgehalten habe, so möge dies Gründe haben. Allerdings sei in Bezug auf die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers bei der zu beurteilenden Berufsgruppe keine subjektiv konkrete, sondern vielmehr eine objektiv abstrakte Betrachtung anzustellen. Der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber (Dienstzimmer) führe nicht zur Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers. Im vorliegenden Fall sei dem Revisionswerber unbestrittenermaßen ein Arbeitszimmer an der Universität zur Verfügung gestellt worden. Dieses Arbeitszimmer habe eine von Seiten der Universität bestätigte Fläche von rund 17 m² aufgewiesen. Dass im Revisionszeitraum an der Universität keine geeigneten Räumlichkeiten (Hörsäle, Seminarräume, etc.) zur Abhaltung von Lehrveranstaltungen zur Verfügung gestanden wären, sei nicht vorgebracht worden; für eine derartige Annahme fänden sich auch keine Hinweise. Ein im Hausverband gelegenes Arbeitszimmer würde nur dann den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit darstellen, wenn dem Revisionswerber an der Universität kein eigenes Dienstzimmer zur Verfügung gestanden wäre. Dies sei bei den Forschungsfreisemestern der Fall gewesen, weshalb für diese Monate der Werbungskostenabzug anerkannt werde.

- 5 Der Revisionswerber erhob zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, deren Behandlung mit Beschluss vom 27. Februar 2023, E 4202/2021-8, abgelehnt wurde.
- 6 Die vorliegende außerordentliche Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, das Erkenntnis würde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichen, wonach auf die Gesamtheit der konkreten Umstände des betreffenden Falls abzustellen sei. Dabei stelle unter anderem das Fehlen eines



geeigneten Arbeitsplatzes an der Dienststelle wie hier jedenfalls ein Indiz für die berufliche Veranlassung des getätigten Aufwandes dar. Es gebe auch keineswegs „nur ein einziges Berufsbild des Universitätsprofessors“, das einheitlich wäre. Diese rechtliche Beurteilung sei unzutreffend und widerspreche ebenfalls der oben angeführten Rechtsprechung. Weiters führt die Revision Folgendes aus: „Im Übrigen stellen auch die im gegenständlichen Abgabeverfahren aufgeworfenen Rechtsfragen (siehe meine Ur-Beschwerde an den VfGH und die Begründung der Revision unten) schon *per se* allesamt Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSv Artikel 133 Abs 4 B-VG“ dar, sowie „ich darf dazu auch auf meine Begründung der Revision (unten Punkt VI.) verweisen, diese werden auch zum Vorbringen in Bezug auf die Zulässigkeit der Revision erhoben.“

- 7 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.
- 8 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.
- 9 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 10 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 können Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen



werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten der Einrichtung abzugsfähig.

- 11 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass die Arbeitszimmer des Revisionswerbers im Wohnungsverband gelegen sind und damit unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 fallen. Dagegen wendet sich die Revision in ihrer Zulässigkeitsbegründung nicht. Eine Absetzbarkeit der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer ist demnach nur dann möglich, wenn sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in diesem Arbeitszimmer befindet.
- 12 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; eine zeitliche Betrachtung kommt nur bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbaren materiellem Schwerpunkt in Betracht, vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).
- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass auf das typische Berufsbild abzustellen ist. Nur wenn ein solches nicht vorliegt, sind zur Beurteilung des materiellen Schwerpunktes der Tätigkeit Sachverhaltsfeststellungen über den „typischen“ Ablauf der Tätigkeit erforderlich (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137, mit umfangreichen Nachweisen). Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, ist es nicht mehr wesentlich, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).
- 14 Konkret zu einem Universitätsprofessor hat der Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt, dass die Tätigkeit des Universitätsprofessors jedenfalls durch beide



Bereiche (Forschung und Lehre) geprägt ist. Der materielle Schwerpunkt einer solchen Tätigkeit liegt nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung ist der materielle Schwerpunkt der die Forschung und die Lehre umfassenden Gesamt-Tätigkeit eines Universitätsprofessors im Bereich der Universität gelegen. Daran ändert nichts, dass Professoren auch am Abend und an Wochenenden arbeiten, die Fahrt zur Universität eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt und schriftliche Unterlagen der beruflichen Tätigkeit in der privaten Wohnung aufbewahrt werden (vgl. VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; vgl. auch allgemein zu Lehr- und Vortragstätigkeiten VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202, mit zahlreichen Nachweisen). Dass das Arbeitszimmer für eine andere Tätigkeit, etwa im Rahmen von Einkünften aus selbständiger Arbeit, den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Revisionswerbers gebildet hätte und notwendig gewesen wäre (vgl. etwa VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124; 28.5.2009, 2006/15/0299), wurde nicht vorgebracht.

- 15 Das Bundesfinanzgericht ist in Einklang mit dieser Rechtsprechung vertretbar davon ausgegangen, dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Revisionswerbers nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist. Der Revision gelingt es im Zulässigkeitsvorbringen das sich im Wesentlichen darin erschöpft, es sei auf den Einzelfall abzustellen, nicht, eine Rechtswidrigkeit der Beurteilung des Bundesfinanzgerichts aufzuzeigen.
- 16 Wenn die Revision wiederholt auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2017, Ra 2016/13/0028, verweist, ist dieses schon deshalb nicht einschlägig, weil in dem Verfahren, wie der Verwaltungsgerichtshof in Rn. 20 des Erkenntnisses explizit anführt, nicht strittig war, dass sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der damaligen Revisionswerberin in dem Arbeitszimmer befunden hatte.
- 17 Zum übrigen Zulässigkeitsvorbringen ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Beurteilung der Zulässigkeit einer Revision nur im Rahmen des gesonderten Vorbringens der vom Revisionswerber für die Zulässigkeit dargebotenen Begründung zu erfolgen hat. Dem wird etwa durch den Hinweis auf Ausführungen in einer



VfGH-Beschwerde ebenso wenig Genüge getan wie mit dem Hinweis auf sonstige Ausführungen der Revision (vgl. VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0038; 26.8.2021, Ra 2021/16/0064; 25.11.2015, Ra 2015/16/0086; 19.3.2015, Ra 2015/16/0016, mwN). Weiters ist es nicht zulässig, das Vorbringen in den Revisionsgründen zum Zulässigkeitsvorbringen zu erheben, weil dem das Erfordernis der gesonderten Darstellung der Zulässigkeitsgründe entgegensteht.

- 18 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.
- 19 Die beantragte mündliche Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 VwGG entfallen.

W i e n , am 13. März 2024





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma, den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart in 7000 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Juni 2022, Zl. RV/7100254/2022, betreffend Einkommensteuer 2019 (mitbeteiligte Partei: Z in P, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Doblhoffgasse 9/Top 14), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Mitbeteiligte veräußerte im Jahr 2019 eine Liegenschaft um 650.000 €. Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts war der Mitbeteiligte seit 1992 gemeinsam mit seinem Bruder SZ je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft gewesen. Nach dem Tod des Bruders im Jahr 2007 war die Mutter des Mitbeteiligten dessen Alleinerbin. Im Wege eines Übergabevertrages im Rahmen eines Erbschaftskaufs im Jahr 2008 verkaufte die Mutter ihren Hälfteanteil an der gegenständlichen Liegenschaft zum anteiligen Abtretungspreis von 70.000 € und behielt sich gleichzeitig ein Fruchtgenussrecht vor. Die Abtretung wurde vom Bundesfinanzgericht - im Einklang mit dem Finanzamt - als gemischte Schenkung und damit als unentgeltlich eingestuft. Die Liegenschaft wurde ab 1. Jänner 2014 vermietet.

- 2 Mit Bescheid vom 1. Juni 2021 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Mitbeteiligten für das Jahr 2019 fest und führte begründend aus, dass die vom Notar berechnete Immobilienertragsteuer unrichtig berechnet worden sei. Das Finanzamt ging zunächst davon aus, dass ein Teil der veräußerten Liegenschaft Neuvermögen darstelle; dies wurde in der Beschwerdeentscheidung korrigiert und das Grundstück aufgrund der gemischten Schenkung zur Gänze





als Altvermögen qualifiziert. Hinsichtlich der vom Mitbeteiligten geltend gemachten fiktiven Anschaffungskosten für die Liegenschaft führte das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung aus:

„Für Gebäude, die zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, sind die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Beginnt die Verwendung eines Gebäudes des Altvermögens zur Erzielung von Einkünften nach dem 31.12.2012, sind die fiktiven Anschaffungskosten nur dann als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn die Verwendung zur Einkünfteerzielung erstmalig erfolgt. Eine erstmalige Verwendung liegt nicht vor, wenn das Gebäude bereits zuvor, wenn auch mit einer mehrjährigen Unterbrechung, zur Erzielung von betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften verwendet wurde. Wie schon der Charakter des Altvermögens eine Eigenschaft des Gebäudes darstellt, bezieht sich auch der Umstand der erstmaligen Verwendung im Falle des unentgeltlichen Erwerbes auf das Gebäude und nicht auf den Steuerpflichtigen. Wurde das Gebäude im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes bereits vom Rechtsvorgänger zeitweise zur Einkünfteerzielung verwendet, liegt auch beim Rechtsnachfolger keine erstmalige Verwendung vor. Für die AfA-Bemessungsgrundlage können in diesem Fall die fiktiven Anschaffungskosten nur herangezogen werden, wenn zwischen der Einkünfteerzielung des Rechtsvorgängers und der Vermietung nach unentgeltlichem Erwerb durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mindestens 10 Jahren liegt. § 30 Abs. 6 lit a EStG 1988 regelt, dass für den Fall, dass bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung von den fiktiven Anschaffungskosten zu bemessen und die Liegenschaft zum 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen war, die Einkünfte vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln sind. Im Anlassfall liegt - wie eingangs bereits ausgeführt - eine unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft vor. Der gemeine Wert der Liegenschaft im Todeszeitpunkt des vormaligen Hälfteigentümers wurde vom Gutachter mit € 267.000 (Hälfteanteil des Erblassers mit 133.500) ermittelt und dieser gemeine Wert der Liegenschaft ist - vermindert um den Grund und Boden - als AfA-Bemessungsgrundlage für die nachfolgende Vermietung heranzuziehen.“

- 3 Der Mitbeteiligte stellte einen Vorlageantrag, in dem er den Ansatz höherer fiktiver Anschaffungskosten beantragte. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass die Berechnung der Immobilienertragsteuer für die Veräußerung einer anteilig im Erbweg und anteilig im Schenkungsweg erworbenen und nachfolgend vermieteten Liegenschaft, die vom Erblasser betrieblich genutzt worden sei, strittig sei.



- 4 Das Bundesfinanzgericht gab mit dem angefochtenen Erkenntnis der Beschwerde teilweise Folge und änderte den Bescheid ab. Es stellte fest, dass der Mitbeteiligte ab 1. Jänner 2014 die ab 2008 in seinem Alleineigentum befindliche Liegenschaft vermietet habe. Dabei sei bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung (AfA) eine vereinfachte Berechnung angestellt worden. Der Liegenschaftswert für den Hälfteanteil laut Nachlassinventar 2008 sei verdoppelt (267.000 €) und davon seien 20% als Grundanteil ausgeschieden worden. Somit sei ein Gebäudewert und damit eine AfA-Basis von 213.600 € errechnet worden. Ein Wertgutachten betreffend die Anschaffungskosten der Liegenschaft bzw. zur Wertaufteilung betreffend Grund und Boden und Gebäude sei im Jahr 2014 - offenbar aus Kostengründen - nicht erstellt worden. Eine Nutzung der Liegenschaft zur Einkunftserzielung habe in den zehn Jahren vor Vermietung durch den Mitbeteiligten (also seit 2004) weder durch ihn noch durch die Rechtsvorgänger des Mitbeteiligten stattgefunden. Im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft sei ein Gutachter für die Ermittlung der Werte der Liegenschaft im Zeitpunkt des Vermietungsbeginns und im Veräußerungszeitpunkt beauftragt worden. Daraus hätten sich fiktive Anschaffungskosten für das Gebäude zum Vermietungsbeginn 1. Jänner 2014 von 431.706,34 € ergeben. Der Wert zum Veräußerungszeitpunkt habe 581.792,59 € betragen.
- 5 In der Beweiswürdigung führte das Bundesfinanzgericht aus, die Feststellung, dass das Gebäude seit 2004 bis Ende 2013 nicht zur Einkunftserzielung genutzt worden sei, ergebe sich schlüssig aus dem Akteninhalt, weil das Finanzamt bei seinen Berechnungen nicht von einer Buchwertfortführung im Rahmen eines unentgeltlichen Erwerbes, sondern ebenfalls von fiktiven Anschaffungskosten ausgegangen sei. Auch andere Hinweise, aus denen ersichtlich wäre, dass der Mitbeteiligte als unentgeltlicher Rechtsnachfolger die Buchwerte seiner Rechtsvorgänger gemäß § 16 Abs. 1 lit. c EStG 1988 hätte fortführen müssen, seien dem Akteninhalt nicht zu entnehmen. Die Feststellungen betreffend die fiktiven Anschaffungskosten und die Aufteilung der Werte und des Verkaufspreises ergäben sich rechnerisch aus dem vom Mitbeteiligten vorgelegten Gutachten des gerichtlich beideten Immobiliensachverständigen.



Dieses Gutachten sei nach den einschlägigen Richtlinien und unter Berücksichtigung der herrschenden Praxis erstellt worden und in sich schlüssig. Das Bundesfinanzgericht berücksichtigte letztlich bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer die im vom Mitbeteiligten vorgelegten Gutachten errechneten fiktiven Anschaffungskosten.

6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision des Finanzamtes, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach bei Ausscheiden eines Gebäudes aus einem Betriebsvermögen und sofortiger oder zu einem späteren Zeitpunkt beginnender Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die AfA-Bemessung anstelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Entnahmewert (Teilwert) oder der Aufgabewert (gemeiner Wert) zugrunde zu legen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich zudem zur Frage, ob eine Erzielung von Einkünften aus einem Gebäude nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 auch dann nicht mehr erstmalig sei, wenn die vorangehende betriebliche oder außerbetriebliche Nutzung durch einen Rechtsvorgänger erfolgt sei, von dem das Gebäude unentgeltlich erworben wurde, noch nicht geäußert. Es existiere daher keine Rechtsprechung zur Frage, ob die Erstmaligkeit der Einkünfteerzielung aus einem Gebäude nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der im Revisionsfall anwendbaren Fassung gebäudebezogen oder personenbezogen zu beurteilen sei. Das Bundesfinanzgericht habe den Sachverhalt unrichtig angenommen, weil das Grundstück vom Bruder des Mitbeteiligten betrieblich verwendet worden sei.

7 Der Mitbeteiligte hat in dem gemäß § 36 Abs. 1 VwGG eingeleiteten Vorverfahren eine Revisionsbeantwortung erstattet.

8 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

9 Die Revision ist zulässig und begründet.

10 Zum Vorwurf der unrichtigen Sachverhaltsannahme des Bundesfinanzgerichts ist zunächst zu bemerken, dass sowohl im Verwaltungsakt des Finanzamtes, der laut Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht übermittelt wurde, als auch



im Akt des Bundesfinanzgerichts sich eine Berechnung für die Veranlagung 2019 befindet, die schon auf Seite 1 folgenden Text enthält: Die Liegenschaft war im Hälfteeigentum von Herrn SZ und seines Bruders. SZ ist im August 2007 verstorben. Bis zum Zeitpunkt des Todes hat dieser das Gewerbe einer KfZ-Werkstätte und Schlosserei im Erdgeschoß der Liegenschaft ausgeübt.

- 11 Im Vorlagebericht gab das Finanzamt an, dass die gegenständliche Liegenschaft vom Erblasser betrieblich genutzt worden war. Aus dem Akteninhalt war also klar ersichtlich, dass die Liegenschaft bis zum Jahr 2007 betrieblich und damit zur Einkünfteerzielung genutzt wurde.
- 12 Es ist der Revisionsbeantwortung zwar zuzustimmen, dass sich aus der Beschwerdeentscheidung nicht auf den ersten Blick erschließt, dass das Finanzamt von einer Einkünfteerzielung durch den verstorbenen Bruder vor der Vermietung ab 1. Jänner 2014 ausgegangen ist, weil dies nicht explizit benannt wird. Die Beschwerdeentscheidung enthält aber Ausführungen dazu, dass fiktive Anschaffungskosten nur dann zur Anwendung kommen können, wenn die Liegenschaft erstmalig vermietet wird, und setzt dann den gemeinen Wert der Liegenschaft im Todeszeitpunkt als Bemessungsgrundlage an. Damit hat es sich auf den Aufgabewert der Liegenschaft gestützt und gerade nicht auf die fiktiven Anschaffungskosten.
- 13 Da sich das Finanzamt bereits in der Beschwerdeentscheidung - wenn auch nicht explizit benannt - auf die Einkünfteerzielung des Erblassers gestützt hat und sich aus dem Akteninhalt zudem klar ergibt, dass dem Bundesfinanzgericht die Informationen über die Einkünfteerzielung vorgelegen sind, unterliegt das Vorbringen nicht dem Neuerungsverbot.
- 14 Der Verfahrensfehler erweist sich auch als relevant.
- 15 § 30 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 62/2018 lautet auszugsweise:
„(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:
1. (...)



2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.“

(...)

„(6) Für die Anwendung des Abs. 4 gilt Folgendes:

- a) Wurde bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen und war es zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen, sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln:
- Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann Abs. 4 angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.
 - Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind nach Abs. 3 zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten.“

16

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013 lautete auszugsweise:

„8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.
- c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfangenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

(...)“



17 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2012, 1960 BlgNR 24. GP 23 f, lauten wie folgt:

„Analog zur Regelung hinsichtlich der Einlage ins Betriebsvermögen soll auch die AfA-Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Nutzung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (VuV) eines bereits früher angeschafften Gebäudes geregelt werden.

In § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d war für diesen Fall bisher der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten vorgesehen. Diese Regelung soll ab dem 1. Jänner 2013 nur mehr für Gebäude des Altvermögens mit Ausnahme von Grund und Boden gelten; § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d wird daher insoweit eingeschränkt und in Zusammenhang mit weiteren Änderungen der Z 8 in lit. c überführt. Für Gebäude des Neuvermögens sollen auch in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage dienen. Da die fiktiven Anschaffungskosten mit dem Teilwert korrespondieren, werden systemkonform dieselben Bewertungsregeln im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich angewendet.

Diese Gleichstellung setzt sich im Falle der AfA-Bemessung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c im Veräußerungsfall insoweit fort, als auch hier gemäß § 30 Abs. 6 lit. a dasselbe Besteuerungsregime zur Anwendung kommt wie bei Einlage eines derartigen Vermögens und nachfolgender betrieblicher Veräußerung (siehe dazu oben):

So kann hinsichtlich eines vermieteten Gebäudes § 30 Abs. 4 unter Zugrundelegung der fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als Veräußerungserlös angewendet werden. Der auf den Zeitraum ab dem Beginn der Vermietung entfallende Veräußerungsgewinn ist gemäß § 30 Abs. 3 zu ermitteln, wobei allerdings an die Stelle der historischen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten zu Beginn der Einkünfteerzielung treten. In diesem Fall ist der Unterschiedsbetrag zwischen den fiktiven Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös gemäß § 30 Abs. 3 zu ermitteln und zu versteuern. Dabei ist der Inflationsabschlag nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung sondern auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu beziehen. Hinsichtlich des Grund und Bodens kann vom darauf entfallenden Veräußerungserlös die Steuer gemäß § 30 Abs. 4 ermittelt werden.

Diese Änderungen sollen auf Grundstücke anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.

Darüber hinaus sollen im Zusammenhang mit der neuen Grundstücksbesteuerung auch die Regelungen bezüglich der AfA-Bemessungsgrundlage bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die zur



Einkünfteerzielung verwendet werden, an die neue Systematik angepasst werden.

Durch das SchenkMG 2008 wurde bei unentgeltlichen Erwerben vermieteter Gebäude der Ansatz fiktiver Anschaffungskosten ausgeschlossen und eine Art ‚Buchwertfortführung‘ eingeführt. Nunmehr erfolgt die Einschränkung des Ansatzes fiktiver Anschaffungskosten bei erstmaliger Nutzung bereits früher angeschaffter Grundstücke auf Altgrundstücke im Sinne des § 30 Abs. 4.“

- 18 Die lit. b leg. cit. in ihrer im Revisionsfall geltenden Fassung wurde durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 eingeführt. Davor bildete grundsätzlich der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb die AfA-Bemessungsgrundlage. Auf Antrag waren die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs anzusetzen. Die Einführung einer Verpflichtung zur Fortsetzung der Abschreibungen des Rechtsvorgängers durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 wurde in den Erläuterungen damit begründet, dass der (wahlweise) Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten in Fällen des unentgeltlichen Erwerbes durch die Möglichkeit der immer wiederkehrenden Aufwertung ungerechtfertigte Steuervorteile verschafft. Es sollte daher ab 2008 die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers (hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des AfA-Betrages) nach Art einer Buchwertfortführung im betrieblichen Bereich (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988) bis zur Vollabschreibung fortgesetzt werden (vgl. ErlRV 549 BlgNR 23. GP 3).
- 19 In der Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 sah § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vor, dass in jenen Fällen, in denen ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen sind. Die lit. d leg. cit. betraf nach der Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 nach dem Wortlaut grundsätzlich Gebäude, die der Steuerpflichtige selbst angeschafft und nach einem gewissen Zeitraum nach der Anschaffung vermietet hatte. Im Schrifttum wurde auch vertreten, dass



bisher privat genutzte Gebäude, die unentgeltlich erworben und später erstmalig vermietet wurden, erfasst sind (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 158).

- 20 Durch § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der Fassung nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008 bis zum Abgabenänderungsgesetz 2012 war daher sichergestellt, dass ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten nur in jenen Fällen möglich war, in denen eine steuerwirksame Abschreibung des Gebäudes noch nie begonnen wurde, womit eine (teilweise) mehrfache Abschreibung desselben Gebäudes ausgeschlossen war.
- 21 Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde für Neuvermögen der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten generell ausgeschlossen. Solche Gebäude können nur nach der lit. a leg. cit. mit den historischen Anschaffungskosten angesetzt oder nach der lit. b die Abschreibung des Rechtsvorgängers fortgesetzt werden.
- 22 Für Altvermögen iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 hat der Gesetzgeber eine Ausnahme in der lit. c geschaffen, wonach die fiktiven Anschaffungskosten dann anzusetzen sind, wenn das Grundstück erstmalig zur Einkünfteerzielung verwendet wird. Von der Bestimmung sind - da nur auf das Grundstück abgestellt wird - sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Erwerbe von Altvermögen erfasst.
- 23 Strittig ist im Revisionsfall, ob die erstmalige Einkünfteerzielung personenbezogen oder gebäudebezogen anzuwenden ist.
- 24 Nach dem Gesetzeswortlaut sind die fiktiven Anschaffungskosten dann anzusetzen, wenn das *Grundstück* erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Die Erläuterungen führen dazu aus, dass die Änderungen auf Grundstücke anzuwenden sein sollen, die nach dem 31. Dezember 2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Dies entspricht der Inkrafttretensbestimmung in § 124b Z 227 EStG 1988, die vorsieht, dass die Neuregelung auf Wirtschaftsgüter anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.



- 25 Nach dem Gesetzeswortlaut bezieht sich der Umstand der erstmaligen Verwendung daher auf das Grundstück und nicht auf die Person. Für diese Auslegung sprechen zudem auch eine systematische, historische und teleologische Interpretation.
- 26 Die Altvermögenseigenschaft eines Grundstückes ist gemäß § 30 Abs. 4 iVm Abs. 1 EStG 1988 grundstücksbezogen zu sehen, weil die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, unter Einbeziehung der Umstände des Rechtsvorgängers zu beurteilen ist und unentgeltliche Übertragungsvorgänge zwischen der erstmaligen entgeltlichen Anschaffung und der Veräußerung unbeachtlich sind (vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 412, FN 2140). Bei unentgeltlicher Übertragung übernimmt der Rechtsnachfolger daher die Altvermögenseigenschaft des Grundstückes. Da fiktive Anschaffungskosten ausschließlich bei Altvermögen zum Ansatz kommen können, sind bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für solche vorliegen, demnach auch die Umstände des Rechtsvorgängers miteinzubeziehen.
- 27 Die Erläuterungen geben an, dass die bisherige Möglichkeit des Ansatzes fiktiver Anschaffungskosten nunmehr auf Altgrundstücke beschränkt werden solle. Nach der davor geltenden Rechtslage war der Ansatz derselben nur dann möglich, wenn das Grundstück vom Steuerpflichtigen angeschafft und noch nicht zur Einkünfteerzielung genutzt worden war bzw. allenfalls auch bei unentgeltlichem Erwerb mit vorheriger ausschließlicher privater Nutzung. Dass durch die Neuregelung eine Ausweitung zur bisherigen Rechtslage gewünscht war, ist den Erläuterungen nicht zu entnehmen; im Gegenteil lässt sich daraus ableiten, dass der Ansatz fiktiver Anschaffungskosten noch weiter eingeschränkt werden sollte.
- 28 Wie schon zum Schenkungsmeldegesetz 2008 erläutert, diente die Einschränkung des Ansatzes fiktiver Anschaffungskosten der Verhinderung einer mehrmaligen Abschreibung eines Gebäudes. Würden bei einer erstmaligen Einkünfteerzielung mit einem zuvor vom Rechtsvorgänger vermieteten Gebäude die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden können, würde es zu einer mehrmaligen Abschreibung des Gebäudes kommen, was der Gesetzgeber gerade verhindern wollte.



29 Zudem würde in einem solchen Fall der unentgeltliche Erwerber gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die das angeschaffte Gebäude nach anfänglicher Vermietung mit längerer Unterbrechung wieder vermieten, in unsystematischer Weise bevorzugt werden. Während nämlich die stillen Reserven im Gebäude, die zwischen den beiden Vermietungen entstehen, vom Steuerpflichtigen, der das Gebäude in der Vergangenheit entgeltlich erworben hat, nicht abgeschrieben werden können, weil keine erstmalige Vermietung vorliegt, könnten diese beim unentgeltlichen Erwerber als AfA-Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Zusätzlich dazu könnte das Gebäude in Höhe der bereits vom Rechtsvorgänger steuerlich verwerteten Anschaffungskosten doppelt abgeschrieben werden. Dass der Gesetzgeber den unentgeltlichen Erwerb derart privilegieren wollte, ist ihm nicht zusinnbar, zumal die Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 den Ansatz fiktiver Anschaffungskosten gerade auf auslaufende Ausnahmefälle beschränken wollte.

30 § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 ist daher dahingehend auszulegen, dass es auf die erstmalige Verwendung zur Einkünfteerzielung des Grundstückes (bzw. da nur das Gebäude abgeschrieben wird, des Gebäudes) ankommt (vgl. nochmals auch *Hohenwarter-Mayr*, 412).

31 Für den Revisionsfall bedeutet das Folgendes:

32 Das Grundstück wurde teilweise - wie insbesondere aus der Revisionsbeantwortung hervorgeht - vom Bruder des Mitbeteiligten, dessen Rechtsnachfolger er (über die Kette an unentgeltlichen Erwerben) ist, zur Einkünfteerzielung genutzt, weshalb § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 nicht anwendbar ist.

33 Ob im Revisionsfall § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 gilt oder die lit. b trotz des Umstandes, dass der Rechtsvorgänger das Gebäude in einer anderen Einkunftsart genutzt hat und zudem keine nahtlos fortgesetzte Einkünfteerzielung vorlag, anwendbar sein könnte, kann im Revisionsfall dahingestellt bleiben, weil in beiden Fällen derselbe Wert als



Abschreibungsbasis zur Anwendung kommt und der Mitbeteiligte diesen auch angesetzt hat.

34 Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 30. Juni 2015, 2013/15/0169, zur Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 nämlich ausgesprochen, dass § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 zwar vorsieht, dass der Abschreibung die tatsächlichen Anschaffungskosten zugrunde zu legen sind, bei einer vorherigen Entnahme aus dem Betriebsvermögen sich die Absetzung für Abnutzung für eine der Entnahme nachfolgende außerbetriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes allerdings am Entnahmewert (Aufgabewert), der an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988) tritt, bemisst.

35 Im Revisionsfall ist nach dem Tod des Bruders des Mitbeteiligten eine Betriebsaufgabe erfolgt. Da der Revisionswerber als Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Bruders eintritt, gilt auch für ihn statt den tatsächlichen historischen Anschaffungskosten der Aufgabewert (gemeiner Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe). Dies gilt sowohl für die lit. a als auch die lit. b leg. cit.

36 Für die Frage der Anwendbarkeit des § 30 Abs. 6 EStG 1988 bedeutet das:

37 Ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten anstelle des Veräußerungserlöses gemäß § 30 Abs. 6 lit a 1. TS EStG 1988 setzt voraus, dass bei dem Gebäude die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen wurde. Dies liegt im Revisionsfall nicht vor. Die Bestimmung ist somit nicht anwendbar. Die Immobilienertragsteuer bemisst sich - da im Revisionsfall nicht strittig ist, dass Altvermögen vorliegt - nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988.

38 Nach dem Gesagten war das Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 22. Februar 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Mag. Marion Riezinger, Sonnblickstraße 6, 4614 Marchtrenk, über die Beschwerde vom 5. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. August 2022 betreffend Einkommensteuer 2017, 2018, 2019 und 2020 Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

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

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

Mit **Eingabe vom 30. April 2021** übermittelte der Beschwerdeführer folgende **Selbstanzeige** betreffend die Jahre 2017 bis 2020:

*„Ich habe im Zeitraum Juli 2017 bis Juni 2020 als Mitarbeiter der Firma *****1***** („Firma“), ohne hiezu jeweils berechtigt gewesen zu sein, wiederkehrend Verschnittmaterial und Metallabfall (Schrott) in einem Firmen-PKW der Firma zur Firma A verbracht und dort im eigenen Namen verkauft und die erhaltenen Gelder nicht an die Firma weitergeleitet. Dadurch habe ich insgesamt 72.558.80 € zu Unrecht vereinnahmt (vgl. im Detail die Aufstellung in Anhang/1). Diese Beträge habe ich auch nicht versteuert.*

Der Umstand, dass ich über einen insgesamt fünfjährigen Zeitraum regelmäßig unberechtigt

Entnahmen getätigt habe, fiel der Firma bis zur Ankündigung einer Außenprüfung durch das Finanzamt Österreich im April 2021 nicht auf. Die Firma hatte bis Mitte des Jahres 2020 hinsichtlich des noch werthaltigen Verschnittmaterials und Metallabfalls (Schrott) noch kein umfassendes, lückenloses Abfallwirtschaftssystem implementiert. Insbesondere wurden Zu- und Abgänge des Metallabfalls unzureichend dokumentiert. Auf diese Weise war es für mich unter Ausnutzung meiner besonderen Vertrauensstellung relativ einfach möglich, laufend kleinere Mengen zu entwenden, ohne dass dies der Firma auffiel. Die angesprochene besondere Vertrauensstellung ergibt sich zum einen daraus, dass ich bis zuletzt als zuverlässiger Mitarbeiter gegolten habe, zum anderen daraus, dass der Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Firma mein leiblicher Sohn ist.

Ich bedauere zutiefst, das Unternehmen meines Sohnes, die Firma, geschädigt zu haben und habe daher auch am heutigen Tage ein vollstreckbares Schuldanerkenntnis unterfertigt und sodann die zu Unrecht vereinnahmten 72.558,80 € samt 4% Zinsen ab dem jeweiligen Veräußerungszeitpunkt, das sind bis einschließlich 30. April 2021 in Summe 6.997,71 € an die Firma überwiesen.

Ich darf an dieser Stelle hervorheben, dass weder mein Sohn noch sonst jemand im Unternehmen der Firma von meinen unberechtigten Entnahmen Kenntnis hatte. Ich verstehe, dass ich durch mein Handeln nicht nur die Firma geschädigt habe, sondern auch Steuern hinterzogen habe. Ich darf mich auch diesbezüglich in aller Form entschuldigen und meine Bereitschaft kundtun, die hinterzogenen Steuern sowie eine allfällige Strafe selbstverständlich umgehend zu entrichten.“

Als Anhang wurde eine Auflistung der zu Unrecht vereinnahmten Beträge nach Datum sortiert aufgelistet (Gesamtsumme: 72.558,80 €).

Als **Ergänzung zur Selbstanzeige** vom 30. April 2021 wurde am 7. Mai 2021 ein weiteres Schreiben hierzu übermittelt.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Firma hätte sich herausgestellt, dass der Beschwerdeführer noch weitere unberechtigte Entnahmen und Verkäufe getätigt hätte, diese seien dem Beschwerdeführer nicht mehr erinnerlich gewesen und somit in der Selbstanzeige vom 30. April 2021 nicht aufgeschienen.

Mit heutigem Tage sei ein Schuldanerkenntnis unterfertigt worden und die zu Unrecht vereinnahmen 4.737,30 € samt 4% Zinsen (695,08 €) an Firma überwiesen worden.

Mit **E-Mail vom 3. Februar 2022** wurden die Einkommensteuererklärungen 2017 bis 2020 an das zuständige Finanzamt übermittelt und Folgendes dargestellt:

Der Beschwerdeführer hätte den vollen Schaden wieder gutgemacht.

Das würde bedeuten, dass Einnahmen und Ausgaben in selber Höhe vorliegen würden. Den Wareneinsatz könne man im Rahmen der freiwilligen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ansetzen. Zusätzlich würden die min. GSVG-Beiträge in Höhe von 2.000,00 € pro Jahr als

Rückstellung angesetzt werden können.

Dadurch würde sich ein jährlicher Verlust und eine Lohnsteuergutschrift ergeben.

Durch die Festsetzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb würde der Beschwerdeführer SV-Beiträge für 4 Jahre (8.000,00 €) bezahlen, welche bereits als Rückstellung berücksichtigt seien.

Einkommensteuererklärung 2017:

< Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -3.603,62 €

lt. Beilage:

Betriebseinnahmen: 11.328,50 €

Betriebsausgaben: 11.328,50 € (Wareneinsatz)

Zinsen: 1.603,62 €

Pflichtversicherungsbeiträge: 2.000,00

In gleicher Weise waren die Erklärungen der Folgejahre aufgebaut.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit **Einkommensteuerbescheiden 2017 bis 2020** vom 5. August 2022 die Einkommensteuern der entsprechenden Jahre festgesetzt (Wiederaufnahme nur betreffend die Jahre 2017 bis 2019).

Dabei wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 € festgesetzt worden. Die Beträge lt. Selbstanzeige seien als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) berücksichtigt worden.

In der gesonderten **Bescheidbegründung** vom 8. August 2022 wurde ausgeführt, dass gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis seien. Bei diesen Einkünften im Sinne des Abs. 1 sei es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handle, oder ob ein Rechtsanspruch auf sie bestehe. Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 würden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch solche gehören, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneigne. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschaffe, würden aber nicht dem Steuerabzug unterliegen, sondern seien im Veranlagungsweg zu erfassen. Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutze, um sich durch einen Diebstahl zu bereichern, und solcherart Vorteile erziele, würden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Das so entwendete Verschnitt- und Abfallmaterial sei in weiterer Folge im Rahmen einer nachhaltigen gewerblichen Tätigkeit im eigenen Namen veräußert worden. Dies bedeute in rechtlicher Hinsicht, dass die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhaltenen Gegenstände laufend aus dem Privatvermögen als Umlaufvermögen in den Gewerbebetrieb eingelegt worden seien. Aus dem Verkauf seien schlussendlich Betriebseinnahmen im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielt worden.

Mit Eingabe vom 5. September 2022 wurde **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 bis 2020 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer den gesamten Schaden in voller Höhe plus Zinsen wieder gut gemacht hätte und der Gesellschaft kein Schaden entstanden sei. Wie bereits im Schreiben vom 3. Februar 2022 und den angeschlossenen Steuererklärungen 2017 bis 2020 angeführt worden sei, werde darauf hingewiesen, dass der Gewinn dieses Gewerbebetriebes gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werde. Das bedeute, Einnahmen abzüglich Wareneinsatz in selber Höhe, abzüglich Zinsen, die bezahlt worden seien, abzüglich SV Rückstellung, die voraussichtlich noch zu zahlen sein werde.

Es werde daher ersucht, die Verluste aus Gewerbebetrieb in diesen Jahren anzusetzen.

Darüberhinaus werde noch um Berücksichtigung des Pendlerpauschales und Pendlereuros für die Jahre 2018 und 2020 ersucht.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 1. Dezember 2022 wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2017 bis 2020 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 6. Dezember 2022 wurde dargestellt, dass lt. Aktenlage die steuerliche Vertretung am 03.02.2022 zwei E-Mail-Nachrichten an die Abgabenbehörde übermittelt hätte. Im Betreff der beiden Nachrichten sei aufgrund der Bezeichnung „Teil 1“ und „Teil 4“ erkennbar, dass mindestens vier Nachrichten versendet worden seien. Der Inhalt der beiden erhaltenen Nachrichten sei das genannte Schreiben vom 03.02.2022, die Selbstanzeige vom 30.04.2021 und die Einkommensteuererklärungen für 2017 und 2019.

In diesem Schreiben werde von der steuerlichen Vertretung behauptet, dass der Wareneinsatz sowie eine Rückstellung für die in Zukunft zu erwartenden Vorschreibungen der Mindestbeiträge zur Sozialversicherung im Rahmen der freiwilligen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG angesetzt werden würde können. In den per E-Mail übermittelten Abgabenerklärungen 2017 und 2019 sei ersichtlich, dass die Einnahmen und der Wareneinsatz mit demselben Betrag angegeben worden seien. Zusätzlich würden Zinsen für den Anerkenntnisbetrag und eine Rückstellung für Sozialversicherungsbeiträge geltend gemacht. Diesbezüglich werde angemerkt, dass sich der Beschwerdeführer in der Anerkenntniserklärung vom 30.04.2021 dazu verpflichtet hätte, den Anerkenntnisbetrag von 72.558,80 € samt 4% Zinsen ab dem jeweiligen Veräußerungszeitpunkt der Metallabfälle an die Firma Firma bis spätestens 7.5.2021 zu bezahlen. Demnach seien 6.997,71 € an Zinsen zu bezahlen.

In der elektronisch übermittelten Beschwerde würden als Zinsen folgende Beträge beantragt:

- 2017: 1.603,62 €
- 2018: 3.088,18 €
- 2019: 2.125,47 € und
- 2020: 180,44 €

In Summe würden diese Beträge die vereinbarten Zinsen in Höhe von 6.997,71 € ergeben.

Die Wahl der Gewinnermittlungsart könne immer nur zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahres getroffen werden (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036; VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039).

Der Beschwerdeführer hätte sich laut Aktenlage erst im Jahr 2021 oder 2022 nachträglich für die freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG betreffend der Jahre 2017 bis 2020 entschieden. Die Wahl der Gewinnermittlung könne jedoch nicht rückwirkend getroffen werden (vgl. auch BFG 13.06.2018, RV/4100139/2016).

Daraus folgend sei die Gewinnermittlung für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2017 bis 2020 zwingend gem. § 4 Abs. 3 EStG durchzuführen. Aufgrund des zwingenden Zu- und Abflussprinzip dieser Gewinnermittlungsmethode würde der im Beschwerdebegehren geltend gemachte Wareneinsatz sowie die geltend gemachten Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge jeweils erst mit der tatsächlichen Zahlung als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Mit **Eingabe vom 1. Jänner 2023** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Gewinnermittlungsart:

Wie bereits in der Bescheidbeschwerde formuliert, hätte der Beschwerdeführer den Schaden inkl. Schadenersatz (= Zinsen) wieder gut gemacht. Das bedeute, dass der Gesellschaft kein Schaden entstanden sei und per se, dass der Beschwerdeführer dadurch keinen Gewinn gemacht und daher einen Liebhabereibetrieb betrieben hätte - demnach wären gar keine Einkünfte zu versteuern.

Seitens des Finanzamtes sei die steuerliche Vertreterin aufgefordert worden, Steuererklärungen hierzu abzugeben.

Demnach sei nach wirtschaftlichem Ermessen (freiwillige Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG) die gewerbliche Tätigkeit den wirtschaftlich entstandenen Jahren zugeordnet worden. Wenn nun gewerbliche Einkünfte für die Jahre 2017 bis 2020 mittels Bescheid festgesetzt werden, hätte der Beschwerdeführer zusätzlich auch zumindest die Mindestbeiträge an die SV zu entrichten (ebenfalls ein Schaden). Dies sei im Zuge der abgegebenen Steuererklärungen dadurch berücksichtigt worden, dass die SV ebenfalls als Ausgaben angesetzt worden seien. Warum festgestellt worden sei, dass 4 Mails geschickt worden und 2 angekommen seien und diese nicht angefordert worden seien, könne nur zur Kenntnis genommen werden, würde jedoch ein Rätsel bleiben.

Der wieder gut gemachte Schaden seitens der Firma sei als Einnahme berücksichtigt worden (nunmehr Aufhebung des Bescheides angefordert).

Die Wahl der Gewinnermittlungsart werde mit der Abgabe der Steuererklärungen des jeweiligen Jahres bekannt gegeben. Eine Änderung der Gewinnermittlungsart sei am Beginn des Jahres dem Finanzamt bekannt zu geben (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0036).

Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit:

Der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass im Falle der Nichtanerkennung der Gewinnermittlungsalte nach § 4 Abs. 1 EStG der Jahre 2017 bis 2020 jedenfalls davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2020 den Betrieb eingestellt hätte, was jedenfalls zu einem Übergang der Gewinnermittlungsalte gem. § 4 Abs. 10 EStG (und demnach zur Abgrenzung der Zinsen und der SV) führen würde.

Pendlerpauschale:

In der Bescheidbeschwerde zu den einzelnen Jahren vom 5.9.2022 sei auch das Pendlerpauschale und der Pendlereuro jeweils für die Jahre 2018 und 2020 beantragt worden. Eine Begründung für das Nichtansetzen selbiger hätte in der Bescheidbegründung der Beschwerdeentscheidung vom 6.12.2022 nicht gefunden werden können.

Mit **Vorlagebericht vom 2. Mai 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die belangte Behörde gab darin bekannt, dass das Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro für die Jahre 2018 und 2020 (antragsgemäß) zu berücksichtigen sei.

Aufgrund der Einstufung als Liebhaberei sei auch ein etwaiger Übergangsgewinn/-verlust nicht anzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren (und auch davor) bei der Firma Firma **als Arbeitnehmer beschäftigt** – Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Mit Eingabe vom 30. April 2021 gab der Beschwerdeführer in einer Selbstanzeige bekannt, dass er im Zeitraum Juli 2017 bis Juni 2020 wiederkehrend Verschnittmaterial und Metallabfall (Schrott) in einem Firmen-PKW der Firma zur Firma B verbracht und dort im eigenen Namen verkauft und die erhaltenen Gelder nicht an Firma weitergeleitet hat. Diese Beträge hat er auch nicht versteuert. Insgesamt hat es sich hier um einen Betrag von 72.558,80 € gehandelt. Im Zuge einer Außenprüfung hat sich herausgestellt, dass dieser Betrag noch geringfügig höher war – einzelne Verkäufe im Jahr 2017 waren dem Beschwerdeführer in der Selbstanzeige nicht mehr erinnerlich (Ergänzung zur Selbstanzeige am 7. Mai 2021).

Diese Vorgangsweise war für den Beschwerdeführer aufgrund des besonderen Vertrauensverhältnisses (er war immer ein zuverlässiger Mitarbeiter) und der Tatsache, dass sein Sohn Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Firma war, leicht durchzuführen. Ein Abfallwirtschaftssystem hatte die Firma Firma noch nicht, somit sind die Abgänge auch nicht aufgefallen.

Der Beschwerdeführer hat mit dem Tag der Selbstanzeige ein vollstreckbares Schuldanerkenntnis unterfertigt und sodann die zu Unrecht vereinnahmten Beträge samt 4% Zinsen an Firma überwiesen.

Der Beschwerdeführer hat diese Tätigkeiten ausschließlich alleine vorgenommen. Von der Firma Firma hat davon niemand gewusst.

Die vereinnahmten Beträge wurden datumsmäßig aufgelistet.

In den daraufhin übermittelten Einkommensteuererklärungen 2017 bis 2020 wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb bekannt gegeben. Durch die freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind die Zinsen und die zu erwartenden GSVG-Beiträge ebenfalls zu berücksichtigen. Da der Schaden wieder gut gemacht wurde, stehen den Einnahmen Ausgaben in gleicher Höhe gegenüber (Einlage zum Teilwert).

Strittig ist gegenständlich, falls eine Einkunftsquelle vorliegt, welcher Einkunftsart die Erlöse zuzurechnen sind und in weiterer Folge welche Gewinnermittlungsart im Falle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden ist.

Sind die Zahlungsflüsse (§ 4 Abs. 3 EAR) zu berücksichtigen oder die einzelnen Geschäftsfälle entsprechend einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1).

Beendet wurde die Tätigkeit jedenfalls mit dem Zeitpunkt der Selbstanzeige bzw. dem Aufdecken der Malversationen – also im Jahr 2021.

Warum der Beschwerdeführer selbst vom Jahr 2020 ausgeht, kann nicht erkannt werden und wurde auch durch keinerlei Unterlagen und Nachweise untermauert.

Das Gericht geht davon aus, dass die Entwendungen aus dem Betrieb jedenfalls als **Vorteile aus dem Dienstverhältnis** zu beurteilen sind und entsprechende Werbungskosten (Rückzahlungen samt Zinsen) im Abflusszeitraum zu berücksichtigen sein werden (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit).

Eine allfällige Gewinnermittlung wäre nach Ansicht des Richters jedenfalls nur gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 möglich und zulässig gewesen. Diese Beurteilung ist aber aus nachfolgender Feststellung nicht von Belang.

Weiters ist mangels Gewinnerzielungsmöglichkeit von einem sog. „**Liebhabeibetrieb**“ auszugehen (es liegt keine Einkunftsquelle vor) – egal welche Gewinnermittlungsart gewählt werden würde.

2. Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren als Dienstnehmer der Firma Firma tätig – dies geht aus den vorliegenden **Lohnzetteln** hervor und wird auch nicht bestritten.

Die Höhe der Verkaufserlöse und der Zinsen geht aus den übermittelten Unterlagen und der **Selbstanzeige** des Beschwerdeführers hervor und sind unstrittig.

< 2017: 11.328,50 € (Zinsen: 1.603,62 €)

< 2018: 30.277,90 € (Zinsen: 3.088,18 €)

< 2019: 27.928,30 € (Zinsen: 2.125,47 €)

< 2020: 5.002,00 € (Zinsen: 180,44 €)

Dass der gesamte Schaden (Wareneinsatz samt Zinsen) der Firma Firma ersetzt wurde, ist dem vollstreckbaren **Schuldanerkenntnis** zu entnehmen und wurde tatsächlich zurückbezahlt – auch dies ist gegenständlich nicht strittig.

Der Beschwerdeführer hat eine Auflistung der getätigten Verkäufe samt Angabe des entsprechenden Datums vorgelegt.

Dass es auch Aufzeichnungen in den entsprechenden Jahren gegeben hat, wurde nicht bekanntgegeben. Da sich der Beschwerdeführer seiner Unrechtmäßigkeit bewusst gewesen sein musste, hat er sicherlich keine unnötigen Aufzeichnungen geführt, welche allenfalls seine Malversationen dokumentiert hätten. Aufgrund des Sachverhaltes im Rahmen der Beweiswürdigung (s.o.) ist diese Annahme allerdings irrelevant.

Dass keine genauen Aufzeichnungen geführt wurden, ist auch aus der Tatsache zu entnehmen, dass die Zahlen der ursprünglichen Selbstanzeige infolge der Außenprüfung bei der Firma Firma sich als nicht vollständig erwiesen haben und diese in einer Ergänzung zu Selbstanzeige richtiggestellt wurden.

Genauere jahresmäßige Aufzeichnungen in Bezug auf Wareneinsatz, Verkaufserlöse, sonstige Kosten (SV-Beiträge; Zinsen) hat es offensichtlich nicht gegeben. Diese wurden erst nach der Selbstanzeige im Zuge der Erstellung der entsprechenden Steuererklärungen erfasst.

Die Waren wurden unmittelbar nach der Entwendung auch tatsächlich veräußert (ist aus der **Selbstanzeige** unmissverständlich zu entnehmen).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 25 Abs. 2 leg.cit. ist es bei den Einkünften iSd Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder

laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG werden Einnahmen grundsätzlich in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 23 Abs. 2 BAO wird die Erhebung einer Abgabe „nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.“

a) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit:

§ 19 Abs. 1 EStG regelt damit für die Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG und für die außerbetrieblichen Einkunftsarten, welcher Besteuerungsperiode Einnahmen zuzuordnen sind, und erklärt zu diesem Zweck den „Zufluss“ für maßgeblich.

Da die Verkaufserlöse der widerrechtlich verkauften Materialien unmittelbar bei Lieferung bezahlt wurden, sind sie jedenfalls auch in diesem Zeitpunkt (Zeitraum) zu erfassen. Die zahlenmäßigen Einnahmen in den entsprechenden Jahren sind nicht strittig.

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sind auch Einnahmen, wenn sich ein Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis Vorteile gegen den Willen des Dienstgebers verschafft, z. B. veruntreute Waren (vgl. VwGH 25.2.1997, 95/14/0112). Das Dienstverhältnis muss nur die Grundlage für die Möglichkeit der Zueignung veruntreuter Gelder darstellen (durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit).

Dass dies gegenständlich jedenfalls gegeben ist, geht auch aus der Selbstanzeige des Beschwerdeführers vom 30. April 2021 hervor, in welcher er ausführt, dass die Vorgangsweise durch die besondere Vertrauensstellung (zuverlässiger Mitarbeiter) relativ leicht möglich war.

Vorteile, die sich ein Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (vgl. VwGH 4.6.1985, 85/14/0016).

Eine Änderung in den Folgejahren, insbesondere durch Rückzahlung der zu Unrecht verschafften Vorteile, kann den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Sie sind **im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung** als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Tätigkeit anzusehen ist.

Für die Qualifikation von Einkünften aus Gewerbebetrieb ist demnach das Erfüllen der Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich.

Eine selbständige Betätigung liegt vor, wenn sie ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird, der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt (vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/0281) und sich vertreten lassen kann. Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängt (vgl. VwGH 13.12.1989, 88/13/0209; VwGH 22.2.1989, 84/13/0001).

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (tatsächliche Wiederholung, vgl. VwGH 14.09.1988, 87/13/0248; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0118). Auch eine einmalige Tätigkeit kann schon dann als nachhaltig angesehen werden, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (Wiederholungsabsicht, vgl. VwGH 14.10.1981, 81/13/0050).

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird. Die Gewinnabsicht muss im Allgemeinen, nicht aber bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen. Das Streben nach Gewinn muss nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein; die Annahme eines Gewerbebetriebes ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Absicht der Gewinnerzielung nur Nebenzweck ist.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gegeben, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung der Allgemeinheit anbietet. Bei Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen, auch wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird (VwGH 6.3.1973, 1032/72).

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige grundsätzlich bereit ist, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, der Bedarf nach seinen Sachgütern oder Leistungen hat, selbst wenn es – wie z. B. bei einem Schwarzhändler oder Dieb – nicht öffentlich geschehen kann oder am "Rande" des Güter- und

Leistungsaustausches angesiedelt ist, wie beispielsweise Prostitution. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit an sich verboten ist (Hehlerei, Rauschgifthandel, Schwarzhandel, Schlepperei).

Der VwGH geht im Allgemeinen davon aus, dass auch widerrechtlich bezogene geldwerte Vorteile das Tatbestandsmerkmal der (Betriebs-)Einnahme erfüllen (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194).

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft der nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige die Wahl, ob er den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, mit der Einrichtung oder der Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung (vgl. VwGH 10.5.1994, 90/14/0173, VwGH 21.7.1998, 95/14/0054, und VwGH 23.9.2010, 2010/15/0110, mwN), wobei der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl. VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039, mwN). Der Zeitpunkt der Bilanzerstellung allein ist für die Annahme einer freiwilligen Buchführung nicht maßgeblich (vgl. VwGH 1.6.2006, 2002/15/0179)

Durch den Verzicht auf die Einrichtung einer laufenden Buchführung hat der Beschwerdeführer sein Wahlrecht für die Gewinnermittlungsart nämlich endgültig konsumiert. Durch die nachträgliche Erstellung von Bilanzunterlagen können die Anforderungen an eine **laufende Buchführung** nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 per se nicht erfüllt werden. Aufzeichnungen müssen schon **von Beginn des Jahres** angeführt werden (vgl. BFG 13.6.2018, RV/4100139/2016). Nachträglich erstellte Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 sind nicht zu berücksichtigen.

Da der Beschwerdeführer weder zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet war, noch freiwillig entsprechende Aufzeichnungen geführt hat (da er ja grundsätzlich davon ausgehen musste, nicht aufgedeckt zu werden), ist von einer Gewinnermittlungsmethode durch Einnahmenüberschussrechnung auszugehen. Im Erkenntnis VwGH 7.4.1981, 1289, 1326-1328/79 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Annahme einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige weder zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet ist, noch freiwillig entsprechende Aufzeichnungen führt.

Ist der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens - ungeachtet eines Verstoßes gegen das Gesetz – einmal verwirklicht worden, so kann dieser Tatbestand nach der stRsp des VwGH zufolge durch Änderung in folgenden Jahren – etwa durch Rückzahlung des veruntreuten Geldbetrages – nicht mehr rückgängig gemacht werden; dies selbst dann nicht, wenn bereits im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass der zugeflossene Betrag in späteren Jahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen sein wird (vgl. VwGH 22.2.1993, 92/15/0048; VwGH 8.9.1992, 88/14/0076).

Die Rückzahlung führt somit lediglich zu einem – uU als Werbungskosten oder Betriebsausgabe zu berücksichtigenden – Abfluss im Jahr der Rückzahlung und nicht zu einer rückwirkenden Beseitigung des Zuflusses.

Diese Ausführungen sind allerdings aufgrund nachfolgender Beurteilung nicht von Bedeutung, da – egal welche Gewinnermittlungsart vorgenommen wird – keine Einkunftsquelle vorliegt.

Gemäß § 6 Z 5 lit. d EStG 19898 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die laufende Einlage von Vermögensgegenständen des Privatvermögens – die entwendeten Gegenstände stellen zum Zeitpunkt der Entwendung jedenfalls Privatvermögen dar – in das Umlaufvermögen eines Betriebes als **Betriebsausgabe** zu erfassen ist (vgl. Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG⁹, Seite 58; Doralt, EStG², § 4 Tz 212).

Somit stehen den Verkaufserlösen im Zeitpunkt des Verkaufes entsprechende Betriebsausgaben gegenüber, da die Waren unmittelbar nach Entwendung zum Teilwert veräußert wurden (die Gleichheit von Veräußerungserlös und Teilwert ist der Aktenlage folgend unstrittig).

Somit ergibt sich ein Gewinn von „Null“.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33 idF BGBl III 1999/15) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die
- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 leg.cit:

...

Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den

Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Es ist also ein **Gesamtgewinn** (Überschuss) notwendig um von einer Einkunftsquelle ausgehen zu können. Ein Ergebnis von „Null“ ist kein derartiger Gesamtgewinn (Überschuss).

Oben genannte gesetzliche Voraussetzungen für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb sind also **mit Ausnahme der Gewinnabsicht** tatsächlich erfüllt. Der Beschwerdeführer hat die Waren zum Teilwert verkauft. Daraus konnte keinesfalls ein tatsächlicher Gewinn resultieren.

Wenn man allenfalls auch die Möglichkeit berücksichtigen würde, dass diese Machenschaften auch einmal aufgedeckt werden, so wäre mit zusätzlichen Aufwendungen (Zinsen, Strafen, ...) zu rechnen, sodass grundsätzlich ein tatsächlicher Verlust nicht auszuschließen ist – im Gegenteil, sogar sicher ist.

Somit ist davon auszugehen, dass **keine Einkunftsquelle** vorliegt und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (auch nicht mit Null) festzusetzen sind.

Es liegt ein sog. „Liebhabereibetrieb“ iSd Liebhabereiverordnung (BGBl II 33/1993 idF BGBl II 15/1999) vor. Bei der hier gewählten Vorgangsweise war die Tätigkeit nie geeignet einen Gesamtgewinn zu lukrieren, da die Waren zu jenem Preis veräußert wurden, mit welchem sie in den „Betrieb“ eingelegt wurden.

Bei diesem Sachverhalt ist auch kein sogenannter „Anlaufverlust“ zur berücksichtigen, da damit zu rechnen war, dass die Betätigung von Beginn an so ausgelegt war, dass sie vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs. 2, VO Liebhaberei).

Somit ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu verneinen.

Die Entwendung der Waren ist ausschließlich als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu werten und ist somit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen.

Abschließende Anmerkung des Richters:

Gegenständlich sind die Rückzahlungen samt Zinsen allenfalls im Jahr der Rückzahlung (also im Jahr 2021) als Werbungskosten zu berücksichtigen – im Zusammenhang mit den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit. Dieses Jahr ist aber gegenständlich nicht streitanhängig.

c) Pendlerpauschale/Pendler-Euro:

Das entsprechende Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro wurden bereits in den Jahren 2017 und 2019 berücksichtigt.

In den Jahren 2018 und 2020 wurden diese nur tw. berücksichtigt (2018). Entsprechend den Daten in den Vorjahren und in der Darstellung der belangten Behörde im Vorlagebericht sind das Pendlerpauschale und der Pendler-Euro auch in den Jahren 2018 und 2020 zu berücksichtigen.

< 2018:

PP für 8,5 Monate à 306,00 € **(2.601,00 €)**

Pendler-€: 8,5 Monate à 11,17 € **(94,92 €)**

< 2020:

PP für 12 Monate à 306,00 € **(3.672,00 €)**

Pendler-€: für 12 Monate à 11,17 € **(134,00 €)**

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Gegenständliche Würdigung des Sachverhaltes (im Rahmen der Beweiswürdigung) brachte keine Lösung einer Rechtsfrage bzw. abweichende Rechtsprechung hervor. Somit war eine (ordentlichen) Revisionsmöglichkeit nicht zu gewähren.

Beilage:

Berechnungsblatt Einkommensteuer 2017, 2018, 2019 und 2020

Linz, am 23. Jänner 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision 1. der U AG und 2. der D GmbH beide in A, beide vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Oktober 2022, Zl. RV/7101680/2022, betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2016 und 2017, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Erstrevisionswerberin ist Gruppenträgerin und Muttergesellschaft der Zweitrevisionswerberin. Die Zweitrevisionswerberin hielt 100% der Anteile an einer südkoreanischen Gesellschaft (D), die als ausländisches Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe aufgenommen wurde. Im November 2016 wurde die D liquidiert und schied aus der Unternehmensgruppe aus.
- 2 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts wurden bis zur Liquidation geltend gemachte Verluste der D in Höhe von 6.230.116 € gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 2 KStG 1988 beim Gruppenträger zugerechnet, die um bis dahin vorgenommene steuerneutrale Teilwertabschreibungen in Höhe von 6.991.333,79 € gekürzt wurden. Das Ergebnis der D aus dem Liquidationszeitraum 1. Jänner 2016 bis 14. November 2016 wurde im Gruppenergebnis nicht berücksichtigt.
- 3 Strittig ist, ob die Differenz in Höhe von 761.217,79 € zwischen den steuerneutralen Teilwertabschreibungen und den zugerechneten und nachversteuerten Verlusten beim Gruppenträger steuerlich berücksichtigt werden kann.





- 4 Das Finanzamt erkannte die strittigen Verluste nicht an. Das Bundesfinanzgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde der revisionswerbenden Parteien als unbegründet ab und erklärte eine Revision für zulässig. Es führte aus, dass sich aus dem Zusammenspiel des § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 2 und § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG 1988 ein „Deckel“ ergebe. Die im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorgenommenen steuerneutralen Teilwertabschreibungen könnten nur bis zur Höhe des Nachversteuerungsbetrages berücksichtigt werden, um den Nachversteuerungsbetrag zu kürzen. Die Revisionswerberinnen würden § 10 Abs. 3 KStG 1988 analog anwenden wollen, weil sonst Verluste zur Gänze unberücksichtigt blieben. Es fehle nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allerdings an einer Lücke, die per Analogie zu schließen sei. Ein Parallellauf von § 9 Abs. 7 und § 10 Abs. 3 KStG 1988 sei abzulehnen; es ergebe sich ein Vorrang des in sich geschlossenen Systems des § 9 KStG 1988 für Gruppenkörperschaften mit der Begünstigungsvorschrift für tatsächliche und endgültige Wertverluste in § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG 1988.
- 5 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die zu ihrer Begründung ausführt, der Gesetzgeber habe die steuerliche Abzugsfähigkeit von endgültigen und tatsächlichen Verlusten iSd § 10 Abs. 3 KStG 1988 sinngemäß auf die Gruppenbesteuerung anwenden wollen. Es widerspreche dieser Intention des Gesetzgebers, wenn man die Anwendung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 innerhalb der Gruppenbesteuerung versage. Mit der Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 habe der Gesetzgeber die Möglichkeit der Kürzung des Nachversteuerungsbetrags geschaffen und keineswegs ein Abzugsverbot für Liquidationsverluste normiert. Dem Bundesfinanzgericht sei insoweit zuzustimmen, als § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 die Kürzung der Nachversteuerung nur auf maximal Null zulasse. Für die Abzugsfähigkeit von darüberhinausgehenden Teilwertabschreibungen bzw. Liquidationsverlusten (endgültige und tatsächliche Vermögensverluste) sei § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 überhaupt nicht einschlägig, da dies nichts mit der Frage der Höhe einer Nachversteuerung von bislang abgezogenen Auslandsverlusten zu tun habe. Die Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit solcher Verluste aus einer Liquidation ergebe sich aus § 10 Abs. 3 KStG 1988.



§ 9 Abs. 7 KStG 1988 sei nur auf Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste und nicht auf Liquidationsverluste anwendbar. Der Sinn des § 9 Abs. 7 KStG 1988 habe nach den Materialien darin bestanden, eine Doppelverwertung von Verlusten innerhalb der Gruppenbesteuerung zu vermeiden, da die für eine Teilwertabschreibung kausalen Verluste direkt beim übergeordneten Gruppenmitglied oder Gruppenträger berücksichtigt werden könnten. Eine solche Doppelverlustverwertung sei bei der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder aufgrund der zwingenden Nachversteuerung von zugerechneten Verlusten auszuschließen. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 4. September 2019, Ro 2017/13/0009, eine Ergebniszurechnung nach der Systematik der Gruppenbesteuerung bereits für den Liquidationszeitraum (beginnend mit der Liquidationseröffnung) versagt. Damit sei klargestellt, dass der Eintritt des Gruppenmitglieds in die Liquidationsphase das geschlossene System der Gruppenbesteuerung durchbreche. Das Gruppenmitglied bleibe zwar formell noch bis zum Abschluss der Liquidation in der Gruppe, es würden jedoch die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung (Ergebniszurechnung) ausgeschaltet. Die Sichtweise des Bundesfinanzgerichts laufe darauf hinaus, dass das Auslandsengagement eines österreichischen Unternehmers im Falle der Gruppenbesteuerung in unsachlicher Weise wesentlich schlechter gestellt werde, als dies bei einer ausländischen Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft ohne Gruppenbesteuerung der Fall wäre. Auch aus unionsrechtlicher Sicht wäre es geboten, dass Liquidationsverluste als finale Verluste steuerlich verwertet werden können.

6 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet. Die Revisionswerberinnen erstatteten zu dieser Revisionsbeantwortung eine Replik.

7 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

8 § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 34/2015 lautet:

„7. In Jahren, in denen ein gemäß Z 6 zugerechneter ausländischer Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als



Gewinn zuzurechnen. Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.“

9 § 9 Abs. 7 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 34/2015 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. [...]“

10 § 10 Abs. 3 KStG 1988 lautet:

„(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. [...]“

11 Die Erläuterungen zu § 9 Abs. 7 KStG 1988 im Steuerreformgesetz 2005 (451 BlgNR 22. GP 26) lauten:

„Im Rahmen der Gruppenbesteuerung soll als Grundsatz der Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern gelten, da sie durch die Übernahme der Verluste der Beteiligungskörperschaft bei der beteiligten Körperschaft bzw. letztlich beim Gruppenträger wirksam werden. Soweit ein Mitglied der Unternehmensgruppe Beteiligungen an Nichtmitgliedern oder ein Nichtmitglied Beteiligungen an Mitgliedern hält, gelten für die steuerliche Behandlung die allgemeinen körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätze.“



- 12 Die Erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs. 6 Z 7 und Abs. 7 KStG 1988 im Abgabenänderungsgesetz 2004 (686 BlgNR 22. GP 18) lauten:

„Im Falle des Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder soll zur Vermeidung von Missbräuchen die Nachverrechnung nicht verrechneter ausländischer Verluste nur im Falle eines Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust insoweit unterbleiben, als es zu einer entsprechenden Kürzung der Nachverrechnung kommt. Ein gezieltes Liquidieren ausländischer Gruppenmitglieder (ohne tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust) zur Vermeidung der Nachverrechnung soll dadurch verhindert werden. In Anknüpfung an die Systematik des § 10 Abs. 3 KStG 1988 soll bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust eine Kürzung des zuzurechnenden (nachzuersteuernden) Betrages um in der Gruppenzeit nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen erfolgen. In Anknüpfung an die Neuformulierung von § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 hängt die Kürzung der Nachverrechnung nicht davon ab, ob in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist oder nicht. § 10 Abs. 3 KStG 1988 soll auf die Gruppenbesteuerung sinngemäß übertragen werden. Der bei Ausscheiden zuzurechnende Betrag kann bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust höchstens bis auf Null gekürzt werden. [...]

Zu Abs 7: In Hinblick darauf, dass ein Veräußerungsverlust aus dem Verkauf einer Beteiligung an einem bisherigen Gruppenmitglied in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht, sollen Veräußerungsverluste der Teilwertabschreibung gleichgestellt werden und ebenfalls steuerneutral sein. Veräußerungsverluste der durch die Veräußerung ausscheidenden Gruppenmitglieder sollen demgemäß steuerneutral sein.“

- 13 Zur Klarstellung der Begrifflichkeiten ist im Revisionsfall das gemäß § 19 KStG 1988 ermittelte Liquidationsergebnis des ausländischen Gruppenmitgliedes, das laut Revision 3.666,21 € beträgt, von dem Verlust auf Ebene der zweitrevisionserwerbenden Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung an D zu unterscheiden, den die Revision und das Bundesfinanzgericht mit 761.217,79 € beziffern. Bei zweiterem handelt es sich nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts um die Differenz zwischen den während aufrechter Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksam gewesenen Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung und den zugerechneten und wieder nachversteuerten Verlusten.



- 14 Die revisionswerbenden Parteien machen geltend, dass ein „Liquidationsverlust“ vom Abzugsverbot des § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht erfasst sei und § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 auf endgültige Vermögensverluste auch innerhalb der Gruppenbesteuerung anwendbar sein müsse.
- 15 Für die Ermittlung eines „Liquidationsverlustes oder -gewinnes“ auf Gesellschafterebene (Veräußerungsverlust) ist der Buchwert der abgehenden Beteiligung dem Liquidationsergebnis gegenüberzustellen (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0022 mit Verweis auf *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 10 Anm. 29). Ein „Liquidationsverlust“ liegt daher nur dann vor, wenn die Gegenüberstellung des Buchwertes mit dem Abwicklungsergebnis zu einem Verlust führt.
- 16 § 9 Abs. 7 KStG 1988 sieht vor, dass bei der Gewinnermittlung Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sind. Die nichtabzugsfähige Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern führt daher zunächst zu einem Absinken des steuerlichen Buchwertes und ist außerbilanzmäßig im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung dem steuerlichen Gewinn wieder hinzuzurechnen (vgl. auch *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 385, mwN; *Knotzer/Pinetz* in *WU-KStG*³ § 9 Rz 289).
- 17 Dies gilt innerhalb einer Unternehmensgruppe auch für nicht optierte Schachtelbeteiligungen, weil innerhalb der Gruppenbesteuerung § 9 Abs. 7 KStG 1988 dem Teilwertabschreibungsverbot des § 10 Abs. 3 KStG 1988 vorgeht, was sich schon daraus ergibt, dass die Nachversteuerungsregel des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 nicht zwischen optierten und nicht optierten Schachtelbeteiligungen differenziert und somit die Systematik der Gruppenbesteuerung hinsichtlich der Absenkung des Buchwertes bei Teilwertabschreibungen einheitlich auf sämtliche ausländische Gruppenmitglieder übertragen wird.





- 18 Im Revisionsfall erfolgten die steuerneutralen Teilwertabschreibungen sowohl nach dem Revisionsvorbringen als auch den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts schon vor dem Eintritt in die Liquidation und haben den Buchwert entsprechend auf 0 € gesenkt. Ein Liquidationsverlust, also ein Verlust auf der Ebene der zweitrevisionswerbenden Partei aus dem Ausscheiden der Beteiligung an der D, liegt somit nicht vor, es wurde im Gegenteil ein Gewinn erzielt. Es kann daher im Revisionsfall dahin gestellt bleiben, ob Liquidationsverluste von der Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfasst sind. Bei den hier strittigen Beträgen handelt es sich um Teilwertabschreibungen, deren Neutralität von § 9 Abs. 7 KStG 1988 angeordnet wird.
- 19 Dem Vorbringen der Revision, § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 müsse auch in der Gruppe anwendbar sein und endgültige Vermögensverluste jedenfalls berücksichtigt werden, ist zu entgegnen, dass der Gesetzgeber für endgültige Vermögensverluste bei ausländischen Gruppenmitgliedern eine eigene Bestimmung vorgesehen hat. § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 normiert, dass bei Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder eine Nachversteuerung der bisher zugerechneten Verluste zu erfolgen hat. Eine Ausnahme davon stellt der Fall dar, dass endgültige Vermögensverluste durch eine Liquidation oder Insolvenz vorliegen. Diesfalls sind die Hinzurechnungen um während der Gruppenzugehörigkeit nicht wirksame Teilwertabschreibungen zu kürzen. Schon aus dem Wortlaut („Kürzung“) ergibt sich, dass diese nur bis zu einem Betrag von höchstens 0 € erfolgen kann. Dies entspricht auch den Erläuterungen, die eine Kürzung bis maximal 0 € vorsehen. Hätte der Gesetzgeber zusätzlich eine steuerwirksame Geltendmachung der bisher steuerneutralen Teilwertabschreibungen gewollt, hätte er dies entsprechend zum Ausdruck gebracht, indem er eine Gegenüberstellung des Nachversteuerungsbetrages mit den bisher steuerneutralen Teilwertabschreibungen angeordnet und die Differenz als steuerlich abzugsfähig normiert hätte.
- 20 Aus den Erläuterungen ergibt sich ferner, dass der Gesetzgeber die Systematik des § 10 Abs. 3 KStG 1988 „sinngemäß“ auf die Gruppenbesteuerung



übertragen wollte, woraus sich - worauf die Revisionsbeantwortung zu Recht hinweist - schon ergibt, dass eine (direkte) Anwendbarkeit des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 bei Unternehmensgruppen vom Gesetzgeber nicht vorgesehen wurde. Eine sinngemäße Übertragung einer Systematik ist nicht erforderlich, wenn die Bestimmung ohnedies parallel anwendbar ist.

- 21 Für die Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 in der Unternehmensgruppe spricht auch, dass damit ausländische den inländischen Gruppenmitgliedern gleichgestellt werden, indem nur laufende Verluste innerhalb einer Unternehmensgruppe verwertet werden können und darüberhinausgehende Teilwertabschreibungen in beiden Fällen nicht steuerwirksam werden.
- 22 Bei § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 handelt es sich somit um eine *lex specialis*, die § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 innerhalb der Gruppenbesteuerung verdrängt.
- 23 Zum Vorbringen der Revisionswerberinnen, dass der endgültige Verlust unberücksichtigt bliebe, was der Intention des Gesetzgebers widerspräche, ist auf die Systematik der Gruppenbesteuerung zu verweisen, wonach eine potentielle Nichtberücksichtigung von Verlusten aus einer Beteiligung systemimmanent ist, wenn die Teilwertabschreibungen die Verluste aus der Tochtergesellschaft übersteigen. Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandsbeteiligungen. § 9 Abs. 7 KStG 1988 sieht nämlich keine Deckelung des Teilwertabschreibungsverbotes mit den zugerechneten Verlusten vor, weshalb der Gesetzgeber diese Folge offenbar bewusst in Kauf genommen hat. Das Gesetz stellt hinsichtlich des Teilwertabschreibungsverbotes vielmehr überhaupt nicht darauf ab, ob Verluste zugerechnet wurden (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0139, Rn 21). Das System der Gruppenbesteuerung enthält einen Vorrang der laufenden Verrechnung von Verlusten vor der Geltendmachung von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten, deren Steuerwirksamkeit grundsätzlich untersagt wird.
- 24 Die Gruppenbesteuerung ermöglicht es Unternehmen, die Ergebnisse in einer Gruppe zusammenzufassen und eine phasengleiche Verrechnung von Verlusten



und Gewinnen vorzunehmen. Bei inländischen Gruppenmitgliedern kann somit erreicht werden, dass eine Verlustberücksichtigung von Tochtergesellschaften bereits erfolgen kann, bevor die Verluste zu einer Teilwertabschreibung der Beteiligung führen würden. Zudem können Verluste, die über die Anschaffungskosten der Beteiligung hinausgehen, innerhalb der Gruppe verrechnet werden und damit ein größeres Verlustverwertungspotential ausgeschöpft werden. Umgekehrt kann die Gruppenbesteuerung auch nachteilig sein, wenn die zugerechneten Verluste geringer als die Teilwertabschreibung sind. Das System der Gruppenbesteuerung sieht nicht vor, dass endgültige Vermögensverluste jedenfalls berücksichtigt werden müssen. Ebenso wenig ist eine zwingende Einmalverwertung jeglicher Verluste vorgesehen.

25 Bei ausländischen Beteiligungen hat eine Muttergesellschaft zunächst die Möglichkeit, zwischen einer Steuerneutralität und einer Steuerwirksamkeit der Beteiligung zu wählen. Entscheidet sich die Muttergesellschaft wie im Revisionsfall für die Steuerneutralität, können keine steuerwirksamen Teilwertabschreibungen vorgenommen werden, sondern nur ein etwaiger endgültiger Vermögensverlust im Rahmen einer Liquidation der Gesellschaft auf Beteiligungsebene berücksichtigt werden. Eine solche Beteiligung kann aber in eine Unternehmensgruppe einbezogen werden, was den Vorteil hat, dass die Verluste der Tochtergesellschaft laufend - trotz Steuerneutralität der Beteiligung - verwertet werden können. Im Gegensatz zu Inlandsbeteiligungen und optierten Schachtelbeteiligungen muss die Muttergesellschaft einer nicht optierten Schachtelbeteiligung für die Verwertung der laufenden Verluste auch nicht auf eine sonst zustehende Teilwertabschreibung verzichten, sondern erhält die (temporäre) Verlustverwertung zusätzlich zur Steuerneutralität der Beteiligung. Dies ist für sie allerdings mit dem Nachteil verbunden, dass sie im Falle eines endgültigen Vermögensverlustes, der die zugerechneten Verluste übersteigt, den Überhang steuerlich nicht verwerten kann.

26 Wenn die Revisionswerberinnen nun vertreten, dass in einem solchen Fall § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 zusätzlich anwendbar sein müsste, wollen sie im Ergebnis alle Vorteile des Gruppenbesteuerungssystems kombiniert mit



allen Vorteilen des § 10 Abs. 3 KStG 1988 für sich in Anspruch nehmen, ohne jedoch die möglichen Nachteile dieser Systeme gegen sich gelten zu lassen. Dass dies nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspricht und eine unsystematische und unsachliche Besserstellung solcher Beteiligungen im Vergleich zu inländischen Gruppenmitgliedern und ausländischen Gruppenmitgliedern, bei denen in die Steuerwirksamkeit optiert wurde, bedeuten würde, braucht nicht näher erörtert werden.

27 Bei der Gruppenbesteuerung handelt es sich um eine Begünstigungsvorschrift, die zahlreiche Vorteile, aber auch in einigen Konstellationen Nachteile mit sich bringt. Der Muttergesellschaft steht es frei, Tochter- oder Enkelgesellschaften in die Unternehmensgruppe einzubeziehen oder nicht. Damit nimmt sie aber auch etwaige Nachteile in Kauf. Eine unsystematische Schlechterstellung gegenüber Sachverhalten außerhalb der Unternehmensgruppe, wie von der Revision behauptet, kann darin nicht erkannt werden.

28 Die Revision bringt weiters vor, durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. September 2019, Ro 2017/13/0004, würde die Zurechnung des Liquidationsergebnisses im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht erfolgen können. Deshalb wäre vor dem Hintergrund des Zwecks des § 9 Abs. 7 KStG 1988 ein Teilwertabschreibungsverbot überschießend, weil es zu einer doppelten Nichtberücksichtigung von Verlusten führen würde. Dazu ist festzuhalten, dass eine doppelte Nichtberücksichtigung nur dann vorliegen kann, wenn auf zwei Ebenen ein Verlust anfällt und dieser auf keiner Ebene berücksichtigt wird. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn ein negatives Liquidationsergebnis auf Ebene des ausländischen Gruppenmitglieds entsteht und eine steuerneutrale Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung in der Liquidationsphase vorgenommen wird. Dies trifft im Revisionsfall aber schon deshalb nicht zu, weil auf Ebene von D ein Liquidationsgewinn erzielt wurde. Diese Thematik muss hier daher nicht erörtert werden.

29 Dass, wie von der Revision behauptet, mit Eintritt in die Liquidation die Wirkungen des § 9 KStG 1988 aufhören würden, ist nicht zutreffend. Nach Liquidationsbeginn wird lediglich das Liquidationsergebnis nicht mehr





zugerechnet, das Gruppenmitglied bleibt aber Teil der Unternehmensgruppe, weshalb § 9 KStG 1988 im Übrigen anwendbar bleibt (vgl. *Zorn*, RdW 2019, 787).

- 30 Wenn die Revisionswerberinnen in einer Revisionsergänzung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 2016, 2013/15/0139, verweisen, in dem er eine teleologische Reduktion des Teilwertabschreibungsverbot des § 9 Abs. 7 KStG 1988 bei Zusammentreffen mit einem Abschreibungsverbot gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 zur Sicherstellung einer Einmalverlustverwertung vorgenommen hat, und dies auf den Revisionsfall übertragen möchten, ist dem entgegenzuhalten, dass in dem damaligen Fall zwei verschiedene Teilwertabschreibungsverbote mit unterschiedlicher Systematik aufeinander getroffen sind, die zu einem von beiden Systemen nicht intendierten Ergebnis geführt haben. Zudem lagen tatsächliche Verluste auf zwei Ebenen vor, die auf keiner Ebene verwertet werden konnten. Auf den Revisionsfall trifft all dies nicht zu. Einerseits handelt es sich bei der Gruppenbesteuerung um ein in sich geschlossenes System, bei dem der Gesetzgeber in Kauf genommen hat, dass endgültige Vermögensverluste sowohl bei inländischen als auch bei ausländischen Gruppenmitgliedern nicht unbegrenzt verwertet werden können. Andererseits liegt im Liquidationszeitraum kein Verlust auf zwei Ebenen vor.
- 31 Soweit die Revision schließlich einen Verstoß gegen das Unionsrecht im Zusammenhang mit der Judikatur des EuGH zu finalen Verlusten geltend macht, genügt der Hinweis, dass es sich bei der D um eine südkoreanische Gesellschaft handelt und damit der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet ist (vgl. zu Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit bei einer Verlustverwertung in der Gruppe EuGH 18.7.2007, *Oy AA*, C-231/05, Rn 23).
- 32 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.





33 Die Entscheidung über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff,
insbesondere auf § 53 Abs. 1 VwGG iVm der VwGH-AufwErsV 2014.

W i e n , am 16. April 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ARTUS Steuerberatung GmbH & CO KG, Stubenring 24, 1010 Wien,

über die Beschwerde vom 23. April 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 24. März 2021 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2017 und betreffend Umsatzsteuer 2017, Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2018 und betreffend Umsatzsteuer 2018, Bescheide über die Festsetzung Umsatzsteuer 01-03/2019, 04-06/2019, 07-09/2019 und 10-12/2019, nunmehr gem. § 253 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 23. Juni 2021 gerichtet (ergänzender Schriftsatz vom 21. Juli 2021), den Bescheid vom 22. Februar 2021 bzw. digital signiert am 25. März 2021 betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 10/2019 bis 12/2020 und die Beschwerde vom 21. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Juni 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***

zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur USt 2017 und 2018 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2019, Körperschaftsteuer 2019 und Haftung Kapitalertragsteuer 10/2019-12/2020 werden abgeändert.

[...]

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

beschlossen:

III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2017 und 2018 wird gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt folgendes erhoben (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Februar 2021):

*„Die ***Bf*** GmbH (= ***Bf*** GmbH), deren eingetragener Geschäftszweig: Unternehmensberatung und Verwaltung von Beteiligungen ist, hat beginnend im Jahr 2018 und fertiggestellt im Jahr 2019 ein Einfamilienhaus errichtet (Kosten Grund ca. € 255.000 und Kosten Gebäude ca. € 801.000,- brutto).*

*Dieses Einfamilienhaus wird an die Gattin (Fr. ***A***) des alleinigen geschäftsführenden Gesellschafters (Hr. Mag. ***A***) vermietet.*

*Die Mieterin erhält die Mittel zur Bezahlung der Miete von ihrem Ehemann (also dem Geschäftsführer der ***Bf*** GmbH), da diese selbst seit 2018 keine Einkünfte bezieht und die monatliche Miete daher selbst nicht aufbringen könnte. Das Haushaltseinkommen beträgt zur Zeit rund 95.000,- netto p.a..*

*Im Falle einer Scheidung entsteht Unterhaltspflicht für sie und dem gemeinsamen Kind. Bei Ableben des Ehemannes besteht durch den Verkauf der Unternehmensanteile an der ***1*** GmbH sowie der ***2*** GmbH — beide gehalten von der ***Bf*** GmbH — ausreichend Vermögen um die laufenden Kosten zu tragen.*

Das Gebäude wurde mittels Kredit von der Bank iHv € 580.000,- und entsprechendem Eigenkapitalanteil iHv bisher € 142.519,99 gemessen an den Netto-Errichtungskosten finanziert. An Vorsteuern wurden ca. € 147.000,- geltend gemacht.

Der monatliche Hauptmietzins beträgt € 2.860 brutto,- inklusive einer Betriebskostenpauschale von € 100, und 10% USt (€ 2.500,- + € 100,- + € 260,- USt).

*Zur Fremdüblichkeit des Mietzinses siehe das vorgelegte Gutachten der Sachverständigen ***SV1*** sowie die Stellungnahme der ***4*** STB GmbH.*

Die im Mietvertrag vereinbarte Kautions wurde von der Mieterin aufgrund wesentlicher Mängel bei der Übergabe des Mietobjektes vorläufig zurückgehalten. Die Kautions wird erlegt mit Beseitigung der im Übergabeprotokoll aufgeführten wesentlichen Mängel (Nachweis fehlt).

Die Behebung der Mängel erfolgte Mitte Dezember 2019. Ein Teil (fehlende Absturzsicherung Nebengebäude, fehlender Handlauf Innen, fehlender Handlauf Außen, fehlende Absturzsicherung Terrasse Obergeschoß) wurde bereits per Ende November 2019 erledigt. Es

fehlt nur noch die Abnahme des Gebäudes durch die Gemeinde **5** und der damit einhergehende Anschluss an die kommunalen Entsorgungsleistungen (Müllabfuhr etc.).

Die Kautions soll bar hinterlegt und von der **Bf** einbehalten werden. Lt. Mietvertrag hat die Mieterin keinen Anspruch auf Mindestrendite und ein Sparbuch erwirtschaftet zurzeit keine Rendite.

Die Miete wird ab Jänner 2020 monatlich mit Monatserstem vorgeschrieben. Die Vorschreibung für das letzte Quartal 2019 wurde aufgrund des noch nicht gänzlich fertig gestellten Mietobjekts abweichend vorgeschrieben (Vorschreibung 10 bis 12/2019 als Gesamtbetrag zahlbar per 01. Dezember 2019).

An der betreffenden Adresse sind die Mieterin mit einem Kind sowie ihr Ehemann (der Geschäftsführer der **Bf** GmbH) hauptgemeldet.“

Für die Frage der Fremdüblichkeit der Vermietung verglich das Finanzamt die tatsächlich bezahlte Miete mit der abstrakt unter Anwendung eines 6,4%igen Zinssatzes errechneten Renditemiete und stellte fest, dass die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der Renditemiete ausmachte. Der Zinssatz von 6,4% ergebe sich aus dem Zinssatz von 4,5% wegen optimaler Veranlagung bei hochwertigster Ausstattung, 1% Zuschlag für höchstes Nachvermietungsrisiko und 1 % Zuschlag ohne Wertsteigerungsaspekt, abgerundet um 0,1%.

Die Bf. legte ursprünglich ein Gutachten der Sachverständigen **SV1**, AZ 2322/2020, vor, demzufolge sich ein Renditesatz von 2,96% ergäbe:

Ausgehend von den oben angeführten Ansätzen wird der Renditezinssatz wie folgt ermittelt:

„Adaptierter Kapitalmarktzinssatz

Basiszinssatz - UDRB für Oktober 2019	-0,33
Immobilienzuschlag	1,00
Bewirtschaftungszuschlag für die Baulichkeit	0,50
Liegenschaftszinssatz - Kapitalmarkt	1,17

Adaptierter Liegenschaftszinssatz - Immobilienmarkt

Liegenschaftszinssatz (Art und Lage)	3,75
Inflationszuschlag lt BFG	0,50

<i>Bewirtschaftungszuschlag für die Baulichkeit</i>	0,50
<i>Liegenschaftszinssatz - Immobilienmarkt</i>	4,75
<i>Ermittlung des Renditezinssatzes</i>	
<i>Adaptierter Kapitalmarktzinssatz</i>	1,17
<i>Adaptierter Liegenschaftszinssatz - Immobilienmarkt</i>	4,75
<i>Renditezinssatz (Mittelwert)</i>	2,96“

Das von der Bf. beigebrachte Gutachten zur Renditemiete zeige nach Ansicht des Finanzamtes, dass es keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Dadurch sei das Mietausfallsrisiko besonders hoch. Auch der im Gutachten ermittelte Zinssatz (2,96%) entspreche nicht den Tatsachen: Da der Kapitalmarktzinssatz so stark schwanke, sei das Risiko- und Risikoabschlagssystem am Rande der Beliebigkeit angesiedelt.

Obgleich Möbel mitvermietet würden (Einrichtung mit Anschaffungskosten von 69.062,00 Euro brutto), sei kein gesondertes Entgelt dafür berechnet worden. „Lege artis“ betrage der Möblierungszuschlag 637,60 p.m. bzw. 7.651,00 p.a.

Im Bereich der Umsatzsteuer nahm das Finanzamt die Verfahren betr. Umsatzsteuer 2017 und 2018 mit Bescheiden vom 24. März 2021 unter Verweis auf die Niederschrift wieder auf und versagte in den damit verbundenen Sachbescheiden vom selben Tag den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten. Im ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 22. Juni 2022 (im Zuge der Außenprüfung kam es zu Umsatzsteuer-Festsetzungen) wurden ebenfalls die Vorsteuern aus Errichtungskosten versagt.

Zu den Ertragsteuern hielt das Finanzamt in der Niederschrift vom 24. Februar 2021 fest:

- „• *Das Gebäude bleibt im Betriebsvermögen der Körperschaft.*
- *Alle mit dem Gebäude iZh stehenden Aufwendungen sind als Betriebsausgaben der GmbH ab der Veranlagung 2019 im Zuge der Absetzung für Abnutzung abzugsfähig.*
 - *Die abstrakte Renditemiete ist ab Beginn der Vermietung im Oktober 2019 in voller Höhe als Ertrag der GmbH zu erfassen, das heißt die Differenz zu den bisher erfassten, tatsächlich bezahlten Mieterträgen ist nachzuerfassen.*
 - *Auf Ebene des Gesellschafters liegt ab Oktober 2019 eine laufende kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen festgestellter, abstrakter Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete i.H.v. Euro 3.417,20 vor. Der Steuersatz ist bei Bezahlung durch den Gesellschafter dieser Kapitalertragsteuer i.H.v. 27,5% anzusetzen.“*

Im hier angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 23. Juni 2021 verminderte das Finanzamt den Bilanzverlust der Bf. und begründete dies wie folgt:

„Gesamt wurde Vorsteuer in Höhe von 147.445,68 Euro nicht anerkannt

2017: 2.721,90

2018: 36.107,26

2019: 108.616,52 = 147.445,68 Euro

Bei geschätzter Nutzungsdauer der Anlage mit 60 Jahren ergibt sich ein jährlicher Aufwand für nicht abziehbare Vorsteuer von 2.457,43 Euro. Die Erlöse für Differenz zur Renditemiete wurden um 10.251,60 Euro erhöht (mtl. Differenz 3.417,20 x Monate 2019 10.251,60)

Es wird auch auf die Begründung des Berichtes gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.02.2021 verwiesen.“

Mit Bescheid vom 22. Februar 2021 machte das Finanzamt die Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 10/2019 – 12/2020 iHv 14.095,95 Euro für laufende verdeckte Ausschüttungen in Höhe der Differenz zwischen festgestellter, abstrakter Renditemiete i.H.v. 3.417,20 Euro p.m. und tatsächlich bezahlter Miete, geltend.

In der gegen die Bescheide betr. Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2017 und 2018 sowie Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 10/2019 bis 12/2020 erhobenen **Beschwerde vom 23. April 2021** erklärte die Bf. zunächst, dass nicht erkennbar sei, aufgrund welcher neuen Tatsachen die Bescheide wiederaufgenommen worden seien bzw. weshalb der Vorsteuerabzug versagt worden sei, da das Finanzamt widersprüchliche Aussagen getätigt habe.

Der abgeschlossene und so auch gelebte Mietvertrag sei fremdüblich und stelle eine unternehmerische Tätigkeit dar.

Richtig sei, dass das Mietobjekt eine neuwertige Immobilie gehobenen Standards, keinesfalls allerdings ein Luxusobjekt darstelle. Die tatsächlichen Baukosten lägen mit 3.925,00 Euro brutto je m² nur rund 10% über den durchschnittlichen Baukosten für Niederösterreich (3.020,00 mit Zuschlag von 17,5% für Individualbauten = 3.548,50 Euro je m²).

Die Betriebskosten seien mit 100,00 Euro p.m. durchaus angemessen, weil im Mietvertrag geregelt sei, dass Eigenverbrauchskosten wie Strom, Wasser und Telefon von Mieter zu tragen seien. Überdies sei das nur eine Acontozahlung, die im Nachhinein mit den tatsächlichen Kosten aufgerechnet würde.

Der Ansatz von 6,4% Rendite sei nicht nachvollziehbar. Wolle man ein Gutachten widerlegen, so müsse man zumindest ein lege artis erstelltes Gegengutachten bemühen.

In der Beschwerde vom 21. Juli 2021 (gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019, den Körperschaftsteuerbescheid 2019 und den Bescheid betr. Anspruchszinsen 2019) verwies die Bf. inhaltlich auf die Beschwerde vom 23. April 2021.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2022** wies das Finanzamt die Beschwerden ab.

Die Wiederaufnahme beruhe auf folgenden neuen Tatsachen:

- „1. Sachverhalt zum Vorsteuerabzug - Errichtung eines Einfamilienhauses*
- 2. Vermietung an nahe Angehörige*
- 3. Vermögenslage des Mieters*
- 4. Ausstattung des Mietobjektes*
- 5. Miethöhe*
- 6. Vereinbarung zur Vermietung*
- 7. Fremdüblichkeit der Miete*
- 8. Errichtungskosten des Mietobjektes*
- 9. Übliche Geschäftstätigkeit der Vermieterin*
- 10. Anbot des Objektes am freien Markt*
- 11. Finanzierung des Mietpreises durch die Mieterin*
- 12. Finanzierung der Betriebskosten des Mietobjektes*
- 13. Bestandnehmer der Energieeinrichtungen*
- 14. Nachweis zum funktionierenden Mietenmarkt*
- 15. Gutachterliche Berechnung der Miethöhe*
- 16. Ableitung aus dem Kapitalmarktzins*
- 17. Die ausschließlich private Nutzung durch den Geschäftsführer der Gesellschaft*
- 18. Mitvermietung der Sonderausstattung und der Möblierung*
- 19. Vereinbarungen bei Beendigung des Mietverhältnisses*
- 20. Gedanken zur Wertsteigerung des Objektes und die daraus resultierenden Folgen*
- 21. Luxusstatus der Immobilie*
- 22. Leerstandfähigkeit*
- 23. Möglichkeit zu anderswertiger Nutzung als lt. Mietvertrag*
- 24. Eigennutzungsmöglichkeit der Immobilie“*

Es liege in tatsächlicher Hinsicht eine Gebrauchsüberlassung vor. Die Erstaussage des Herrn Mag. *****A***** gegenüber dem Bauamt „*Ich möchte das Grundstück erwerben*“ sei der „Gamechanger“. Wörtlich heißt es weiter:

„Und last but not least natürlich der Umstand, dass es unbestrittenes Faktum ist, dass das die Kosten dieses Wohnobjektes mit 101% über dem Doppelten der vom Hauptverband der SV

*empfohlenen Richtwerten eines durchschnittlichen Einfamilienhauses mit normaler Ausstattung und selbst noch über 50 % mit hochwertiger Ausstattung liegen - weshalb jedenfalls von einem repräsentativen bis besonders repräsentativen Wohnhaus auszugehen ist – und darüber hinaus auch (über die letzten fünf Jahre) kein funktionierender Mietenmarkt nachgewiesen werden konnte, was ebenso in allen sonstigen Eingaben unbestritten sowie lt. vorgelegtem Gutachten des SV ***SV*** nicht nur attestiert wird , sondern damit auch sehr unvoreingenommen wie anschaulich das Dilemma eines langfristig und nachhaltig existenten Nachvermietungs- und daraus folgenden Leerstandrisikos aufgezeigt wird“*

Tabellarisch ergäbe sich folgende Übersicht:

[...]

Mit **Vorlageantrag vom 4. November 2022** beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG. In der Beschwerde vom 23. April 2021 (auf die verwiesen wird) wurde die Entscheidung durch einen Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Argumente der Behörde seien nicht nachvollziehbar. Zur Möblierung führte die Bf. aus, dass diese aus Einbaumöbeln und einer Einbauküche bestehe, was nicht als beweglich angesehen werden könne.

Im Vorlageantrag heißt es wörtlich: „Zusammenfassend ergibt sich daher:

Die Aussagen in den vorgängigen Schriftsätzen und der Beschwerde können aufrecht erhalten werden.

*Ebenso sind die Aussagen in den Gutachten, insb im detaillierte GA ***6***, zu diversen Fragen aufrecht zu halten. In Verletzung der Beweiswürdigung ist das FA auf all diese Aussagen nicht oder kaum eingegangen*

Die Beschwerdeführerin führt eine unternehmerische Tätigkeit durch.

Das Gebäude ist nicht als luxuriös einzustufen.

Die Miete für das Gebäude entspricht sowohl der erzielbaren Miete, als auch den Renditeinteressen eines Immobilieninvestors und wurde auch mit alternativen Renditen aus verschiedener Sicht verprobt. Die Miete erweist sich als ausreichend hoch.

Somit ist der Vorsteuerabzug hinsichtlich des Gebäudes samt Nebenanlagen zur Gänze gegeben, auf die Miete ist Umsatzsteuer aufzuschlagen, eine verdeckte Ausschüttung, die zum Anfall von KöSt auf Ebene der Beschwerdeführerin und von KESt auf Ebene des Gesellschafters (und Haftung der Beschwerdeführerin) führen kann, ist nicht gegeben.“

In Beantwortung einer Anfrage des BFG gab die Bf. mit Schreiben vom 3. Oktober 2023 folgendes bekannt:

Laut Anlageverzeichnis wurde der Grund und Boden um 170.924,32 Euro netto erworben. Die Errichtungskosten für das Gebäude betragen 688.153,02 Euro netto, die für die Küche u.a. Einbauten 49.810,00 Euro netto. Gesamt wurden daher 908.887,34 Euro aktiviert.

Die als „Einrichtungsgegenstände“ aktivierten Kosten iHv 60.110,00 Euro netto betreffen im Wesentlichen die Einbauküche u.a. fix verbaute Einbauschränke.

Finanziert wurde der Kauf bzw. die Errichtung mittels zweier Kredite: Kreditvertrag vom 14. Juni 2017 über 165.000,00 Euro für den Ankauf des Grund und Bodens, verzinst mit 2% fix und Kreditvertrag vom 16. Juli 2018 über 580.000,00 Euro für die Errichtung des Gebäudes, verzinst mit 2,682% fix.

Die Miete sei indexangepasst und zwischenzeitig auf 2.840,91 Euro netto/Monat gestiegen.

Hinsichtlich allfälliger Liebhaberei wurde eine Prognoserechnung iSd LVO beigebracht, die einen Gesamtüberschuss auswies.

Dem von der Bf. ursprünglich für Zwecke der Ermittlung einer angemessenen Miethöhe beigebrachten **Sachverständigengutachten** der *****SV1***** ist auszugsweise zu entnehmen:

Das Gebäude befindet sich in der *****Adr***** in nördlicher Lage der Gemeinde *****5***** im Bezirk St. Pölten-Land. Die Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel ist mittelmäßig. Um mit öffentlichen Verkehrsmitteln in das Wiener Stadtzentrum zu gelangen, benötigt man über 90 Minuten. Für die Anfahrtstrecke aus dem ca 36 km entfernten Wiener Stadtzentrum beträgt die Fahrtzeit mit dem PKW bei normalen Verkehrsverhältnissen ca 50 Minuten.

Der Liegenschaftszinssatz wird auf Seite 31 des Gutachtens mit 3,75% angegeben und der angemessene Renditesatz nach Abgleich mit dem adaptierten Kapitalmarktzinssatz mit 2,96% ermittelt.

Der aktenkundige Mietvertrag vom 30. September 2019 wurde zwischen der Bf. und Frau Mag. *****A***** (Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers) abgeschlossen. Er enthält folgende Punkte: I. Mietgegenstand, II. Mietzweck, III. Mietdauer, IV. Übergabe des Mietgegenstandes, V. Mietentgelt, VI. Fälligkeit und Abrechnung, VII. Kautions, VIII. Untermiete und Rechtsnachfolge, IX. Auflösung aus wichtigem Grund, X. Bauliche Veränderungen durch die Vermieter, XI. Instandhaltung des Mietgegenstandes, XII. Bauliche Änderungen durch den Mieter, XIII. Besichtigungsrecht des Vermieters und Beendigung des Mietverhältnisses, XIV. Kompensationsverzicht, XV. Kosten und Gebühren, XVI. Rückgabe des Mietgegenstandes und XVII. Allgemeine Bestimmungen.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2023 wurden von der Bf. weitere Unterlagen (Korrespondenz mit dem Finanzamt) vorgelegt.

Darunter befindet sich auch eine **Stellungnahme betr. Ermittlung des angemessenen Zinssatzes** zum 1. Oktober 2019 der ***6***-ZT GmbH, & Partner vom 1. März 2022. Auf Seite 67 wird darin – nach ausführlicher Darlegung der Grundlagen und Berechnungsmethoden - der Renditezinssatz mit 3,7% als für das betr. Objekt angemessen angegeben.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 wurde der bis dahin aktenkundige Sachverhalt vorgestellt und um Folgendes ergänzt:

- Die durchschnittlichen Baukosten je m² in Niederösterreich wurden vom Finanzamt mit 2.480,00 Euro angenommen (vgl. Beschwerdevorentscheidung: 3.100,00 Euro mit einem Abschlag von 20 %), von der Bf. mit 2.720,00 Euro netto (vgl. Stellungnahme der ***6***-ZT, Seite 48ff).
- Eine Bürgschaft des Ehegatten der Mieterin oder eine andere Verpflichtungserklärung betr. der Bezahlung der Miete wurde lt. stV nicht abgegeben, weil ohnedies das ABGB anzuwenden sei.
- Der Nachweis eines funktionierenden Mietmarktes anhand der Vorgaben des VwGH sei laut stV nicht möglich, sehr wohl hätten 3 Immobilienmakler (2 aus Wien, 1 aus Niederösterreich) angegeben, zu welchen Bedingungen Einfamilienhäuser vermietet würden. Auch habe die Mieterin zuvor in Klosterneuburg ein Haus zu einem geringeren Mietzins angemietet gehabt.

Die beiden Parteien führten im Übrigen aus, wie in den Schriftsätzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. und Bauwerberin (am 6. Juli 2023 nachgereichte Unterlagen) hat an der Adresse ***Bf1-Adr*** St. Pölten Land ein 193,3 m² großes Einfamilienhaus errichtet. Insgesamt wurden 908.887,34 Euro aktiviert (Anlageverzeichnis) wobei auf Grund und Boden 170.924,32 Euro netto, auf Gebäude-Errichtungskosten 688.153,02 Euro netto und auf Küche u.a. Einbauten 49.810,00 Euro netto entfallen.

Das Gebäude befindet sich in nördlicher Lage der Gemeinde ***5*** im Bezirk St. Pölten-Land. Um mit öffentlichen Verkehrsmitteln in das Wiener Stadtzentrum zu gelangen, benötigt man laut Stellungnahme der ***SV2*** (Seite 14) eine Stunde + 15 Minuten Gehzeit zur Bushaltestelle, laut Gutachten der ***SV1*** (AZ 2322/2020, Seite 20) über 90 Minuten. Für die Anfahrtstrecke aus dem ca 36 km entfernten Wiener Stadtzentrum beträgt die Fahrtzeit mit dem PKW bei normalen Verkehrsverhältnissen ca 50 Minuten (Stellungnahme der ***SV2*** bzw. Gutachten der ***SV1***).

Finanziert wurde das Gebäude mittels zweier Kredite: aktenkundiger Kreditvertrag vom 14. Juni 2017 über 165.000,00 Euro für den Ankauf des Grund und Bodens, verzinst mit 2% fix, Laufzeit 10 Jahre. Bei der vereinbarten Rückzahlung von monatlich 1.523,46 Euro fallen insgesamt Zinsen iHv 17.815,20 Euro an. Samt Zusatzkosten lt. Kreditvertrag ergibt das insgesamt 22.746,20 Euro.

Mit aktenkundigem Kreditvertrag vom 16. Juli 2018 wurde ein Kredit über 580.000,00 Euro für die Errichtung des Gebäudes, verzinst mit 2,682% fix bis 2028, Laufzeit 20 Jahre vereinbart. Unter Annahme einer gleichbleibenden Verzinsung (Annahme zu Gunsten der Bf.) fallen bei der vereinbarten Rückzahlung von monatlich 3.243,01 Euro insgesamt Zinsen iHv 198.322,40 Euro an. Samt Zusatzkosten lt. Kreditvertrag ergibt das zusätzliche Kosten von insgesamt 214.305,40 Euro.

Der aktenkundige Mietvertrag vom 30. September 2019 wurde zwischen der Bf. und Frau Mag. ***A*** (Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers) abgeschlossen. Er enthält folgende Punkte: I. Mietgegenstand, II. Mietzweck, III. Mietdauer, IV. Übergabe des Mietgegenstandes, V. Mietentgelt, VI. Fälligkeit und Abrechnung, VII. Kautions, VIII. Untermiete und Rechtsnachfolge, IX. Auflösung aus wichtigem Grund, X. Bauliche Veränderungen durch die Vermieter, XI. Instandhaltung des Mietgegenstandes, XII. Bauliche Änderungen durch den Mieter, XIII. Besichtigungsrecht des Vermieters und Beendigung des Mietverhältnisses, XIV. Kompensationsverzicht, XV. Kosten und Gebühren, XVI. Rückgabe des Mietgegenstandes und XVII. Allgemeine Bestimmungen.

Die Miethöhe wurde im Mietvertrag mit 2.860,00 Euro brutto (2.500,00 Euro Miete + 100,00 Euro Betriebskostenkonto und 260,00 Euro Umsatzsteuer) vereinbart und ist indexangepasst. Die Miete wurde tatsächlich entrichtet (übereinstimmende Angaben der Bf. in der Beschwerde und des Finanzamtes im AP-Bericht) und die Kautions hinterlegt (am 6. Juni 2023 nachgereichte Unterlagen der Bf).

Die Mieterin verfügte 2019 über keine bzw. geringe eigene Einkünfte, die zu keiner Steuerpflicht führen (Angaben des Finanzamtes). Eine Bürgschaft des Ehegatten oder eine andere Verpflichtungserklärung betr. der Bezahlung der Miete gibt es nicht (nicht aktenkundig bzw. Angabe des stV in der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024)

Hinsichtlich allfälliger Liebhaberei wurde eine Prognoserechnung iSd LVO beigebracht, die einen Gesamtüberschuss auswies.

Einen funktionierenden Mietmarkt hat die Bf. nicht nachgewiesen (so zB ausdrücklich in der Mail des stV an den Prüfer vom 10. August 2020). In der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 wurde präzisiert, dass nur ein Mietmarkt nicht so nachgewiesen werden könne, wie es sich der VwGH vorstelle.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den in Klammer angegebenen Quellen.

ad Luxusgebäude

Die bisherigen Erkenntnisse des VwGH enthalten einige Hinweise, die auf besondere Exklusivität hinweisen. So können unüblich hohe Investitionskosten ein Anzeichen für eine entsprechende Repräsentativität darstellen (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004), die Wohnfläche bzw. die gesamt genutzte Fläche (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041), die geographische Lage des Objekts (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041) oder auch der Einbau von Luxusgegenständen bzw. Luxusausstattung (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139) sprechen dafür (Lachmayer, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, FS Zorn, 359).

Die im Gutachten von ***SV1*** bzw. der Stellungnahme der ***SV2*** abgebildeten Pläne bzw. die aufgenommenen Bilder des Gebäudes zeigen, dass es sich um ein großzügig und hochwertig errichtetes Gebäude handelt, das sich der Hanglage optimal anpasst. Das Gebäude ist als Wohngebäude konzipiert. Die Errichtungskosten überschreiten mit 2.982,00 Euro die Mittelpreise in Niederösterreich (laut Finanzamt 3.100,00 Euro mit einem Abschlag von 20 %, laut Bf. 2.720,00 Euro) nur geringfügig bzw. gar nicht. Weder von der absoluten Größe her (rund 200 m²), noch von der Größe der einzelnen Zimmer (Abbildungen) her fällt das Gebäude aus dem Rahmen des Üblichen. Insgesamt lassen sich keine Hinweise erkennen, die auf ein Luxusobjekt iSd VwGH-Rechtsprechung schließen lassen.

Das vermietete Objekt ist kein Luxusgebäude iSd Rechtsprechung des VwGH.

ad funktionierender Mietenmarkt

Die Bf. hat explizit erklärt, einen funktionierenden Mietenmarkt nicht nachweisen zu können, da dies per se nicht möglich sei (vgl Mail 10. August 2020 an den Außenprüfer) bzw die Anforderungen der Rechtsprechung nicht erfüllbar seien (Angaben in der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024). Auch aus dem Sachverständigengutachten bzw. der Stellungnahme der Sachverständigen ergibt sich, dass kein Mietenmarkt angenommen werden kann, da beide Sachverständige die angemessene Miete in Form einer Renditemiete berechneten. Die Angaben der Vergleichsobjekte in der Stellungnahme der ***6***-ZT GmbH beziehen sich auf den „Wiener Wohnatlas“ (Seite 68), den Zinshausbericht für Wien (Seite 69), den ELH Zinshaus Marktbericht für Wien (Seite 71) bzw. das PwC Real Estate Investor Survey (Seite 72). Ein Bezug zu Investitionen in ***5*** ist dabei nicht gegeben, sodass im Beschwerdefall davon auszugehen ist, dass es keinen nachweisbaren funktionierenden Mietenmarkt für Einfamilienhäuser in ***5*** gibt.

ad Fremdüblichkeit des Mietvertrages

Der aktenkundige Mietvertrag enthält alle Elemente, die üblicherweise in einem Mietvertrag zu finden sind (vgl. https://www.immobilienscout24.at/ratgeber/mietrecht-oesterreich/mietvertrag.html?gad_source=1&gclid=EAlaIQobChMI6u2L1uaqhAMVOUBBAh1wrgqsEAAYASAAEgly3fD_BwE, abgefragt am 14.2.2024, 13:13 Uhr). Der fehlenden vertraglichen Absicherung der Mieteinnahmen (Bürgschaft o.ä. des Ehegatten) kommt in Hinblick auf die Tatsache, dass das Wohnhaus als ehelicher Wohnsitz dient, keine Bedeutung zu. Der Mietvertrag ist fremdüblich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 BAO lautet auszugsweise:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. (...)

Vorsteuerabzug

§ 12 UStG 1994 idF BGBl 117/2016 lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1.

a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. (...)

(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, (...)

Normalwert

§ 4 UStG 1994 idF BGBl 118/2015 lautet auszugsweise:

(9) Ungeachtet Abs. 1 ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern

a) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist;

b) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist, der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 26 oder Z 28 steuerfrei ist;

c) das Entgelt höher als der Normalwert ist und der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

„Normalwert“ ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden, ist der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von Abs. 8 lit. a und b zu bestimmen.

Verdeckte Ausschüttung

§ 8 KStG 1988 idF BGBl 20/2017 lautet auszugsweise:

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

– im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder

– entnommen oder

– in anderer Weise verwendet wird.

§ 27 EStG 1988 idF BGBl 103/2019 lautet auszugsweise:

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung; (...)

§ 27a EStG 1988 idF BGBl 103/2019 lautet auszugsweise:

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichzahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

§ 93 EStG 1988 idF BGBl 163/2015 lautet auszugsweise:

(1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte. (...)

3.2. Wiederaufnahme

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280 mit Hinweis auf VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004 mwN vgl. auch VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 BAO).

Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0031 unter Hinweis auf VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

Im Beschwerdefall kamen sämtliche Umstände der Vermietung (Was wird wann, an wen, zu welchem Preis vermietet, wie sind die „Begleitumstände“ etc) erstmals im Außenprüfungsverfahren hervor. Die Beurteilung der Vermietungstätigkeit ist daher erstmals anhand der Ergebnisse der Außenprüfung möglich, weil sich der Geschäftsbereich der Vermietung aus den eingereichten Steuererklärungen nicht unzweifelhaft ergibt.

Soweit das Finanzamt neue Tatsachen benannt hat, die nach Ansicht der Bf. gar keinen Tatsachen, sondern Wertungen sind (zB Luxusstatus des Gebäudes, Gedanken zur Wertsteigerung), macht das die Wiederaufnahme nicht rechtswidrig.

Allerdings ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn die neuen Tatsachen zu einem anderslautenden Bescheid führen (vgl VwGH 25.9.2012, 2009/17/0049).

Im Beschwerdefall führen die neuen Tatsachen, aufgrund derer festzustellen war, dass das Mietentgelt zu niedrig angesetzt wurde, nicht zu einem anderslautenden Umsatzsteuerbescheid, da das Wohnhaus in den Jahren 2017 und 2018 noch nicht vermietet wurde und der Vorsteuerabzug nicht zu kürzen war (siehe gleich 3.3.).

Aus diesem Grund liegen zwar neue Tatsachen vor, die aber zu keinem anderslautenden Bescheid führen. Die Wiederaufnahme ist damit nicht zulässig und die entsprechenden Bescheide waren aufzuheben.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO). Daher war die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 wie im Spruch ersichtlich als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Mietverhältnis

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, den Beurteilungsmaßstab für die Wohnraumvermietung einer GmbH an ihren Gesellschafter zusammengefasst:

„25 Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird.

26 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerausschluss an (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

27 Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann. Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

28 Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien ist im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen. Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft. Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. zu alldem VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

29 Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut

rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).

31 Da ein sorgfältiger Geschäftsleiter, der nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nimmt, bei Verwendung eines bestimmten Kapitalbetrages zur Erzielung von Mieteinnahmen in gut rentierliche Immobilien investieren würde, muss ein (in Fällen der hier gegenständlichen Art der Gesellschaft nahestehender) Mietinteressent bereit sein, die Renditemiete zu zahlen, damit sich die Gesellschaft zu einem solchen (für sie ansonsten nachteiligen) Investment bereit erklärt (vgl. nochmals VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).“

Für den Beschwerdefall ergibt sich daraus Folgendes:

Die Vermietung erfolgt an die Ehegattin des Geschäftsführers, die laut Steuererklärung selbst nicht ausreichende Einkünfte erzielt, um die Miete selbst zu bezahlen. Die Miete wird vom gemeinsamen Familieneinkommen bestritten. Daher ist bei der steuerlichen Beurteilung der Maßstab anzulegen, der sich bei einer Vermietung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ergäbe.

Gebrauchsüberlassung

Das VwGH-Erkenntnis zu Ra 2020/15/0067 enthält nähere Ausführung dazu, wie das Vorliegen einer Gebrauchsüberlassung zu prüfen ist. Demnach sei für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter (causa societatis) oder eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Umsatzsteuer vorliege, ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall den Gesellschaftern überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt werde, vorzunehmen. An einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehle es dann, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergebe, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Dabei habe eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch seien, zu erfolgen (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-) Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128).

Üblicherweise wird eine (Wohnraum)Vermietungstätigkeit so ausgeübt, dass der Vermieter dem Mieter vertraglich das Nutzungsrecht an einer Wohnung gegen Entgelt einräumt. Dabei sind hinsichtlich notwendiger Reparaturen, der Höhe des Mietzinses etc. Vorschriften des Zivilrechts anzuwenden. Besondere Aktivitäten des Vermieters sind bei dieser passiven Tätigkeit nicht erforderlich.

Im Beschwerdefall wurde ein Mietvertrag abgeschlossen, der den Mietgegenstand, den Mietzweck, die Mietdauer, die Übergabe, das Mietentgelt inkl. Fälligkeit, Abrechnung und

Kaution, Untermiete und Rechtsnachfolge, Auflösung des Mietverhältnisses, Bauliche Veränderungen durch den Vermieter oder Mieter, Instandhaltung des Mietgegenstandes etc. regelt. Das Gebäude wurde der Mieterin übergeben, die Kaution wurde aufgrund von baulichen Mängeln nicht sofort entrichtet. Die Miete wurde entrichtet.

Das Finanzamt möchte die „untypische Vermietung“ laut Niederschrift zur Schlussbesprechung daraus herleiten, dass

- Herr ***Gf*** ursprünglich das Grundstück in seinem Privatvermögen erwerben wollte (was aber tatsächlich nicht geschehen ist)
- die Bf. sonst keinen Wohnraum vermietet und auch nicht nach Außen als Vermieterin auftritt
- das Gebäude hochwertig ausgestattet ist
- die Mieterin selbst über nicht ausreichend Einkommen verfügt, um die Miete selbst begleichen zu können.

Diese Umstände sind allerdings nicht dazu geeignet, eine nichtunternehmerische Tätigkeit anzunehmen: Das Objekt wurde unstrittig zum Zweck der Vermietung an das Ehepaar ***GF*** errichtet. Herr ***Gf*** hat zwar zunächst den Wunsch gehabt, das Gebäude selbst zu errichten, ist aber in weiterer Folge davon abgekommen und die Bf. hat das Grundstück gekauft und das Gebäude errichtet. Dies ist nicht unüblich. So hat beispielsweise auch im Falle des Leasings von KFZ jemand den Wunsch, ein Auto zu kaufen, entscheidet sich dann aber dazu, diese zu leasen. Es spricht auch nicht gegen die Unternehmereigenschaft, ein einziges Mietobjekt zu vermieten, auch nicht, wenn es hochwertig ausgestattet ist. Zuletzt wird dem Umstand, dass die Miete vom gemeinsamen Konto der Ehegatten bestritten wird, im Rahmen der Beweiswürdigung Rechnung getragen.

Insgesamt stellt sich die Nutzungsüberlassung daher als Vermietung und nicht als Gebrauchsüberlassung dar.

Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Von einer Zugehörigkeit des Gebäudes zum außerbetrieblichen Vermögen der Gesellschaft („Wurzelausschüttung“) ist im Beschwerdefall nicht auszugehen, da es sich um kein Luxusobjekt handelt (vgl. dazu die Beweiswürdigung). Auch das Finanzamt hat keine derartigen Konsequenzen gezogen.

Liegt weder eine bloße Gebrauchsüberlassung noch eine Ausschüttung an der Wurzel vor, ist die klassische verdeckte Ausschüttung zu prüfen. Dafür gilt nach der Rechtsprechung des VwGH: Wird ein (jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares) Wohngebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber erfolgt dies zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies nicht gegen dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete (Renditemiete), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte

Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ein. Entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung ist somit, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128).

Renditemiete

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten, *„was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“*. Mit der Renditeerwartung eines *„marktüblich agierenden Immobilieninvestors“* ist jene Rendite gemeint, *„die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“* (VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100). Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 % bis 5 % (gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128 unter Verweis auf VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; vgl dazu auch Zorn, VwGH neuerlich zur Renditemiete bei Luxusimmobilien, RdW 2023, 597).

Die Bf. hat sich in der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 hinsichtlich der Höhe des Renditesatzes auf die Stellungnahme der ***6***-ZT GmbH bezogen und angegeben, dass der angemessene Renditesatz 3,7% beträgt. Das stimmt im Wesentlichen auch mit dem im Gutachten der ***SV1*** angeführten Liegenschaftszinssatz von 3,75% überein. Auch die der Bf. am 3. Oktober 2022 übermittelte Expertise des Fachbereiches KMU geht auf Seite 13 von einem Liegenschaftszinssatz von 3,75% aus.

Soweit daher der VwGH von einer „Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien“ spricht, kann nur der Liegenschaftszinssatz – Immobilienmarkt gemeint sein.

Der Ansatz eines Renditesatzes von 3,7% ist im Beschwerdefall daher angemessen und liegt auch innerhalb der Bandbreite dessen, was der VwGH als üblich angenommen hat (nämlich 3%-5%).

Für die Berechnung der angemessenen Renditemiete ist der Renditesatz auf das investierte Kapital anzuwenden. Im Beschwerdefall wurden Investitionen in Höhe von 908.887,34 Euro (inkl. Grund und Boden sowie Küche u.a. Einbauten) getätigt. Finanziert wurden diese Investitionen durch zwei Kredite, für die Zinsen u.a. Zusatzkosten iHv 22.746,20 Euro

(Kreditvertrag vom 14. Juni 2017) und 198.322,40 Euro (unter der Annahme einer gleichbleibend niedrigen Verzinsung laut Kreditvertrag vom 16. Juli 2018) anfallen. Insgesamt hat die Bf. daher ein Kapital von 1.129.955,94 Euro eingesetzt.

Bei Multiplikation des eingesetzten Kapitals von 1.129.955,94 Euro mit dem Renditesatz von 3,7% ergibt sich eine jährliche angemessene Renditemiete von 41.808,00 Euro bzw. eine monatliche Miete von 3.484,00 Euro.

Nichts anderes ergibt sich, wenn man für Zwecke der Ermittlung des Renditesatzes von einer höheren Renditeerwartung ausgeht, weil mit dem Überschuss nicht nur das Kapital verzinst werden soll, sondern auch der Kredit zurückgezahlt werden muss. Zählt man die Hälfte der Fremdkapitalzinsen (ca 1%) zum Liegenschaftszins von 3,7% dazu, so käme man auf einen Renditesatz von 4,7%. Dieser bewegt sich innerhalb der Bandbreite der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors (3%-5%) und berücksichtigt, dass man für die Rückzahlung von investiertem Kapital, über das man nicht verfügt, zusätzliche Mittel aufbringen muss. Auch aus diesem Grund scheint der Ansatz einer jährlichen Renditemiete von 41.808,00 Euro angemessen.

Umsatzsteuer

a) Vorsteuerabzug

Das errichtete Einfamilienhaus dient der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung (keine Gebrauchsüberlassung, siehe oben). Die Bf. ist daher grundsätzlich berechtigt, die ihr von anderen Unternehmern für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

Der Vorsteuerabzug ist allerdings ausgeschlossen für Aufwendungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 (verdeckte Ausschüttungen) sind.

Für Zwecke der Umsatzsteuer ist bei einem unüblich niedrigen Entgelt daher zu prüfen, ob das tatsächlich vereinbarte Nutzungsentgelt um mehr als 50 % von einem als angemessen anzusehenden Mietentgelt (Renditemiete) abweicht oder nicht (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004 und VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Im Beschwerdefall liegt die angemessene Renditemiete bei 41.808,00 Euro netto p.a., während die tatsächlich gezahlte Miete 30.000,00 Euro netto p.a. betrug. Damit weicht das tatsächliche Mietentgelt um weniger als 50% von der Renditemiete ab. Ein Versagen des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kommt nicht in Betracht.

Der Vorsteuerabzug steht der Bf. in den Jahren 2017 und 2018 in dem Ausmaß zu, in dem er in den ursprünglichen Bescheiden geltend gemacht wurde.

b) Entgelt

Im Jahr 2019 wurde das Gebäude ab Oktober vermietet und die Miete wurde im Dezember iHv 7.500,00 Euro + 300,00 Euro Betriebskosten Akonto + 780,00 Euro Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Für sonstige Leistungen, die ein Unternehmer für Zwecke erbringt, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 4 Abs 9 lit a UStG 1994).

Im Beschwerdefall ist daher monatlich eine Renditemiete iHv 3.484,00 Euro statt 2.500,00 Euro anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage erhöht sich damit für die Vermietung der Monate 10 – 12/2019 von 7.500,00 Euro auf 10.452,09 Euro (3 Rendite-Monatsmieten) um monatlich 984,00 Euro.

c) Rechnerische Darstellung der USt 2019

[...]

Körperschaftsteuer

Im Bereich der Körperschaftsteuer sind zwei Konstellationen denkbar: Das Vorliegen von außerbetrieblichem Vermögen („Wurzelausschüttung“) oder eine „klassische“ verdeckte Ausschüttung.

Wie oben schon festgestellt, liegt kein klassischer Fall von außerbetrieblichem Vermögen vor. Liegt keine Wurzelausschüttung vor, wird aber Miete bezahlt, die geringer ist als die Renditemiete, kommt es bei der Körperschaft zum Ansatz der Renditemiete bzw. bei einem funktionierenden Mietenmarkt zum Ansatz der Marktmiete (Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128).

Damit erhöhen sich die Einnahmen im Verhältnis zur Erklärung vom 1.6.2021 um 2.952,00 Euro.

Da gem. § 198 Abs 2 BAO die Steuerbemessungsgrundlage zum Spruch eines Abgabenbescheides gehört, und zwar auch dann, wenn sie negativ ist, war der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2019 wie folgt abzuändern (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0043):

[...]

Kapitalertragsteuer

Auf Ebene des Gesellschafters kommt es zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Renditemiete 3.484,00 Euro p.m. und tatsächlich bezahlter Miete 2.500,00 Euro p.m. (vgl. Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 128), das sind monatlich 984,00 Euro.

Für den Zeitraum 10/2019 bis 12/2020 sind 15 Monate betroffen. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage von 14.760 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt 27,5% wenn die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter getragen wird. Im Beschwerdefall ist das laut AP-Bericht bzw. mangels anders lautenden Vorbringens gegeben, weshalb die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Ausschüttung 10/2019 – 12/2020 wie im Spruch ersichtlich 4.059 Euro beträgt.

3.4. Revision

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss 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.

Gegen das Erkenntnis ist eine ordentliche Revision zulässig, weil – soweit zu sehen – höchstgerichtliche Judikatur zur Rechtsfrage, inwieweit die Fremdfinanzierungskosten einer Investition Auswirkungen auf die angemessene Rendite haben, fehlt.

Gegen den Beschluss ist eine Revision nicht zulässig, weil er dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes entspricht.

Graz, am 18. Juni 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *****Ri***** in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch *****14*****, *****2*****, über die Beschwerde vom 5. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 9. August 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2014 und Körperschaftsteuer 2015 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Bescheide vom 9.8.2018

Mit Bescheid vom 4.12.2014 erfolgte bei der Beschwerdeführerin die erstmalige Veranlagung der Körperschaftsteuer 2013, mit Bescheid vom 26.11.2015 erfolgte bei der Beschwerdeführerin die erstmalige Veranlagung der Körperschaftsteuer 2014 und mit Bescheid vom 25.10.2016 erfolgte bei der Beschwerdeführerin die erstmalige Veranlagung der Körperschaftsteuer 2015.

In Folge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung erließ die belangte Behörde hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 mit Datum 9.8.2018 drei Bescheide

über die Wiederaufnahme dieser Veranlagungsjahre. Diese Bescheide wurden von der Beschwerdeführerin nicht bekämpft.

Mit Datum 9.8.2018 ergingen gegenüber der Beschwerdeführerin neue Bescheide über die Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 mit folgender gleichlautender Begründung:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht mit der ABNr. 121023/17 zu entnehmen sind.“

Mit dem neuen Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 9.8.2018 erfolgte gegenüber der Beschwerdeführerin eine Erhöhung des Abgabebetrag von 188.507,00 Euro auf nunmehr 226.575,00 Euro.

Mit dem neuen Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 9.8.2018 erfolgte gegenüber der Beschwerdeführerin eine Erhöhung des Abgabebetrag von 474.011,00 Euro auf nunmehr 530.866,00 Euro.

Mit dem neuen Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 9.8.2018 erfolgte gegenüber der Beschwerdeführerin eine Erhöhung des Abgabebetrag von 886.469,00 Euro auf nunmehr 1.026.449,00 Euro.

2. Außenprüfung

Der Bericht über das Ergebnis der im Auftrag des Finanzamtes Wien 1/23 durchgeführten Außenprüfung datiert vom 8.8.2018 und weist betreffend Ertragsteuern unter anderem folgende Feststellung aus:

„Tz. 5 KSt_Agio_Abwertung Wertpapiere

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 sind die nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Beim Erwerb von Forderungswertpapieren zu leistende Aufschläge auf den Tilgungsbetrag (Nennwert) sind Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers. Dem Umstand, dass sich der Kurswert festverzinslicher Wertpapiere in Abhängigkeit sowohl vom aktuellen Zinsniveau wie auch von der Restlaufzeit entwickelt und sich gegen Ende der Laufzeit dem Rückzahlungsbetrag (Nennwert) des Wertpapiers annähert, kann nach § 6 Z 2 lit a EStG 1988 durch eine entsprechende Bewertung zum (niedrigeren) Teilwert Rechnung getragen werden. Die "lineare" Abschreibung ist insoweit nicht anzuerkennen, als die Wertpapiere zum jeweiligen Jahresende noch im Bestand waren und der Börsenkurswert höher war als der "aliquotierte Wert" der für die Abschreibung herangezogen wurde (siehe auch VwGH 26.07.2005, 2002/14/0039). Die

Abschreibungen im Prüfungszeitraum sind steuerlich nicht anzuerkennen und erhöhen daher die Einkünfte mit folgenden Beträgen:

2013: € 159.286,60
 2014: € 229.612,41
 2015: € 268.357,77

Eine Liste der betroffenen Wertpapiere und der jeweiligen Beträge liegt dieser Niederschrift als Beilage bei.

Fortsetzung: Tz. 5 KSt_Agio_Abwertung Wertpapiere

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2013</u> Euro	<u>2014</u> Euro	<u>2015</u> Euro
<u>Körperschaftsteuer:</u>			
[636] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	159.286,60	229.612,41	268.357,77

“

3. Beschwerde 5.11.2018

Mit Schreiben vom 5.11.2018 (nach erfolgter Fristverlängerung) bekämpfte die Beschwerdeführerin unter anderem die Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 vom 9.8.2018 und machte – nach Anführung der Tz. 5 des BP-Berichts - geltend, die Außenprüfung verkenne die Sachlage, die zu einem Aufwand führe. Eine einfache Vergleichsrechnung zwischen Börsenkurs und Buchkurs sei hier nicht angebracht, vielmehr müsse dem Hintergrund der sogenannten „*Abschreibung*“ und damit der Aufwandsbuchung nachgegangen werden.

Zunächst erläuterte die Beschwerdeführerin einige Begriffe aus dem Finanzwesen, um in der Folge ihre Beschwerdegründe näher auszuführen.

4. Beschwerde vorentscheidung 14.2.2020

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 14.2.2020 wurde die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 als unbegründet abgewiesen.

5. Vorlageantrag 5.3.2020

Mit Schreiben vom 5.3.2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

6. Vorlagebericht 6.4.2020

Mit Schreiben vom 6.4.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

7. Erörterungstermin 11.4.2023

Am 11.4.2023 fand ein Erörterungstermin statt (siehe Niederschrift vom 11.4.2023).

8. Beschluss 18.4.2023

Mit Beschluss vom 18.4.2023 richtete das Bundesfinanzgericht mehrere Aufforderungen an die den Verfahrensparteien.

9. Stellungnahme belangte Behörde 2.5.2023

Mit E-Mail vom 2.5.2023 hat die belangte Behörde eine Stellungnahme zum Beschluss vom 18.4.2023 abgegeben und Unterlagen iZm dem Abgang von Wertpapieren bei der Beschwerdeführerin übermittelt.

10. Stellungnahme Beschwerdeführerin 31.5.2023

In ihren Schreiben vom 31.5.2023 erstattete die Beschwerdeführerin eine tabellarische Aufstellung der beschwerdegegenständlichen Anleihepapiere und übermittelte die dazugehörigen Anleiheprospekte zur Darstellung der Anleihebedingungen.

Weiters übermittelte die Beschwerdeführerin *„Stellvertretend für alle Anleihen, ein Beispiel der Auswirkung, wenn keine zeitanteiliges Agioverteilung vorgenommen würde, sondern der Ansicht der Betriebsprüfung gefolgt wird“*.

11. Beschluss 1.6.2023

Mit Beschluss vom 1.6.2023 wurde der Beschwerdeführerin die E-Mail der belangten Behörde vom 3.5.2023 zur Kenntnis gebracht und darauf verwiesen, dass die dieser E-Mail angeschlossenen Anhänge Anlagenspiegel 2013-2019.pdf und Wertpapierabgänge 2013-2019 und ISIN AT000B049465.xls der Beschwerdeführerin bereits am 1.6.2023 vom Bundesfinanzgericht elektronisch übermittelt worden wären.

Der belangten Behörde wurde das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 31.5.2023 übermittelt und darauf verwiesen, dass die diesem Schreiben angeschlossenen zip-Ordner bereits am 1.6.2023 elektronisch vom Bundesfinanzgericht der belangten Behörde übermittelt worden wären.

12. Zurückziehung Senat 6.6.2023

Mit Schreiben vom 6.6.2023 zog die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

13. Stellungnahme belangte Behörde 26.6.2023

Mit Schreiben vom 26.6.2023 nahm die belangte Behörde zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 1.6.2023 und den zusammen mit diesem übermittelten Unterlagen Stellung.

14. Stellungnahme belangte Behörde 30.6.2023

Mit Datum 30.6.2023 übermittelte die belangte Behörde eine Stellungnahme in Beantwortung der Frage III. laut Beschluss vom 18.4.2023, die Datei „*Wertpapierabgänge 2013-2019*“, Anlagespiegel der Jahre 2013 bis 2019, die Angabe, wieviele Wertpapierabgänge von identifiziert ihr identifiziert worden wären, sowie weitere Informationen zum Abgang von Wertpapieren.

15. Beschluss 23.7.2023

Mit Beschluss vom 23.7.2023 wurde der Beschwerdeführerin das Schreiben der belangten Behörde vom 26.6.2023 übermittelt.

16. E-Mail Bundesfinanzgericht 26.7.2023

Mit E-Mail vom 26.7.2023 teilte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit, dass ihr die Möglichkeit eingeräumt worden wäre, Informationen und Unterlagen zu dem in der Erörterung am 11.4.2023 angegebenen „*Sonderfall*“ zu übermitteln. Mit ihrer Stellungnahme vom 31.5.2023 hätte die Beschwerdeführerin „*stellvertretend für alle Anleihen*“ ein Beispiel – allerdings ohne nähere Angabe der Bezeichnung oder der ISIN - Berechnungen vorgelegt. Daher werde sie um Angabe der Bezeichnung und ISIN der zu Grunde liegenden Anleihe gebeten.

17. E-Mail Beschwerdeführerin 27.7.2023

Mit E-Mail vom 27.7.2023 nahm die Beschwerdeführerin betreffend das vorgelegte Beispiel Stellung und übermittelte eine neue Berechnung.

18. Mündliche Verhandlung 2.8.2023

Am 2.8.2023 fand eine mündliche Verhandlung statt (siehe Niederschrift vom 2.8.2023).

19. E-Mail Beschwerdeführerin 2.8.2023

Mit E-Mail vom 2.8.2023 übermittelte die Beschwerdeführerin ihre Stellungnahme zu den von der Außenprüfung identifizierten Verkäufen und stellte darin die Gründe für diese „vorzeitigen Verkäufe“ dar.

20. Mündliche Verhandlung 4.10.2023

Am 4.10.2023 fand eine mündliche Verhandlung statt (siehe Niederschrift vom 4.10.2023).

21. E-Mail Beschwerdeführerin 23.10.2023

Mit E-Mail vom 23.10.2023 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass die seitens der belangten Behörde bekanntgegebenen Zahlen für die MWR der Agiobeträge nunmehr außer Streit gestellt werden könnten.

22. Mündliche Verhandlung 24.10.2023

Am 24.10.2023 fand eine mündliche Verhandlung statt (siehe Niederschrift vom 24.10.2023).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig sind die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 bis 2015 auf bestimmte Wertpapiere des Anlagevermögens vorgenommenen Abschreibungen.

Auf das für die Jahre 2016 bis 2019 zum gleichen Sachverhalt beim Bundesfinanzgericht anhängige Beschwerdeverfahren RV/7100421/2023 wird verwiesen.

Die Beschwerdeführerin ist eine ***4*** und unter der Nummer FN ***5*** im Firmenbuch erfasst.

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um ein Kreditinstitut iSd § 1 Abs 1 BWG (Bankleitzahl: ***6***).

Als ***7*** hat die Beschwerdeführerin ihren Gewinn gemäß § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln.

Alle streitgegenständlichen Wertpapiere wurden von der Beschwerdeführerin am Sekundärmarkt erworben und es handelt sich dabei ausschließlich um Anleihewertpapiere, die von den Emittenten in Euro begeben wurden. Die weitaus überwiegende Zahl dieser Anleihen ist festverzinslich und der – geringe - Rest variabel verzinslich („Floater“, „FLR“, „FRN“). Für alle

streitgegenständlichen Wertpapiere waren Börsenkurse anerkannter Wertpapierbörsen verfügbar.

Die Konzession der Beschwerdeführerin gemäß § 1 Abs. 1 Z 7 BWG war in den streitgegenständlichen Jahren betreffend Wertpapiere auf den Handel auf fremde Rechnung eingeschränkt.

Es erfolgten im streitgegenständlichen Zeitraum Veräußerungen von Anleihepapieren vor Ablauf durch die Beschwerdeführerin.

Als Folge einer Außenprüfung wurden Bescheide erlassen, in denen die hier strittigen Aufwendungen nicht anerkannt wurden.

Die Entscheidung für den Erwerb dieser Wertpapiere wurde von der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin getroffen, um – bei nicht ausreichendem Kreditwachstum - liquide Mittel ertragbringend veranlagen zu können.

Der Grund dafür, gerade „ältere“ Anleihepapiere zu erwerben und nicht in Neuemissionen zu investieren lag, unter anderem in deren Höherverzinslichkeit in Relation zum aktuellen Zinsniveau der Rentenmärkte im Anschaffungszeitpunkt. Im Zeitablauf sank das Volumen der Veranlagung in (festverzinsliche) Wertpapiere deutlich, weil keine höherverzinslichen Anleihen mehr am Markt verfügbar waren.

Die Anschaffung der Wertpapiere erfolgte am Sekundärmarkt zum jeweiligen Börsenkurs und es handelte sich bei den Anschaffungen nicht um Fehlmaßnahmen.

Die Beschwerdeführerin nahm auf die streitgegenständlichen Wertpapiere (sowohl festverzinsliche als auch „Floater“) zeitanteilige Abschreibungen („*Amortisationen*“), und zwar im Wege einer auf die Laufzeit verteilten taggenauen Abschreibung der Differenz von Kaufpreis und Rückzahlungsbetrag, vor.

Da die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende Berechnung nicht alle Wertpapiere, auf welche von der Beschwerdeführerin eine zeitanteilige Abschreibungen unter den Börsenkurs vorgenommen worden war, enthielt, wurde die belangte Behörde vom Bundesfinanzgericht angewiesen, unter Einbeziehung dieser Wertpapiere eine entsprechende Neuberechnung der steuerlichen Auswirkungen unter Zugrundelegung der von ihr vertretenen Rechtsauffassung für alle streitgegenständlichen Jahre vorzulegen und dabei auch die aus der Nichtanerkennung der zeitanteiligen Abschreibungen sich ergebenden Auswirkungen auf die steuerlichen Buchwerte im Jahr des Ausscheidens zu berücksichtigen.

Daraus ergaben sich folgende Werte (in Euro), die vom Bundesfinanzgericht der Entscheidung zu Grunde gelegt wurden:

Unter „Zurechnung bisher“ werden dabei, die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommenen steuerlichen Erfolgsänderungen, also die Feststellungen der Außenprüfung, angeführt. Unter „Zurechnung neu“ sowie „Abrechnung neu“ werden die sich aus der Neuberechnung ergebenden Werte und unter „Erfolgsänderung neu“ deren saldierte jährliche Erfolgsauswirkung ausgewiesen.

Jahr	Zurechnung bisher	Zurechnung neu	Abrechnung neu	Erfolgsänderung neu
2013	159.286,60	300.578,49	0,00	300.578,49
2014	229.612,41	332.197,63	-25.520,35	306.677,28
2015	268.357,77	314.249,35	-145.583,76	168.665,59

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde mit dem Vorlagebericht übermittelten Unterlagen, den von den Parteien im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen und abgegebenen Stellungnahmen. Die vom Bundesfinanzgericht seiner Entscheidung zu Grunde gelegte Berechnung, welche insbesondere die betroffenen Anleihewertpapiere und die relevanten Beträge in den einzelnen Jahren des Beschwerdezeitraums ausweist, wurde von der belangten Behörde erstellt und mit der Beschwerdeführerin abgestimmt, die die rechnerische Richtigkeit dieser Berechnung bestätigt hat.

Hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen und aufsichtsrechtlichen Verhältnisse ergeben sich die im Sachverhalt diesbezüglich getroffenen Feststellungen zusätzlich aus dem Firmenbuch sowie den auf der Homepage der Finanzmarktaufsicht zugänglichen Informationen.

Dass in den streitgegenständlichen Jahren Veräußerungen von Anleihepapieren vor Ablauf (vor Maturität) erfolgten, ergibt sich aus den diesbezüglich von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen bzw. Stellungnahmen. Insoweit ist die diesbezügliche Aussage im Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 24.10.2023 also inhaltlich unzutreffend.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Überblick

Die Beschwerdeführerin hat auf in ihrem Anlagevermögen befindliche Anleihepapiere zeitanteilige Abschreibungen („Amortisationen“), und zwar im Wege einer auf die Laufzeit

verteilten taggenauen Abschreibung der Differenz von Kaufpreis und Rückzahlungsbetrag, vorgenommen.

Strittig ist, ob bzw. auf welcher Grundlage der Beschwerdeführerin eine steuerlich anzuerkennende Betriebsausgabe in Höhe dieser Abschreibungen zusteht.

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens wurden von der Beschwerdeführerin zur Rechtfertigung der strittigen Abschreibungen verschiedenste rechtliche Grundlagen releviert, nämlich, dass diese in der getätigten Höhe steuerlich zulässig wären als

- Teilwertabschreibung iSd § 6 Z 2 EStG 1988
- Rechnungsabgrenzungsposten
- Rückstellung iSd § 9 EStG 1988 bzw. Verbindlichkeit
- „*vorbelastete*“ Einkünfte
- Ergebnis einer anlogenen Rechtsanwendung (uU „*in Anlehnung*“ an § 6 Z 3 EStG 1988)

Daher hatte das Bundesfinanzgericht die steuerliche Zulässigkeit der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu beurteilen.

Im Hinblick auf die zentrale Bedeutung der Entscheidung VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039, soll hier bereits eingangs auf dieses Erkenntnis eingegangen werden:

In der Beschwerde wird dazu ausgeführt, der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt unterscheide sich in mehrfacher Hinsicht vom jenem im Beschwerdefall.

Zum einen hätte die Beschwerdeführerin den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennwert der Wertpapiere nicht zur Gänze im Jahr der Anschaffung als Aufwand geltend gemacht hat, sondern gemäß § 56 Abs 2 BWG „*zeitanteilig abgeschrieben*“.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts liegt darin kein wesentlicher Unterschied zur Situation im Beschwerdefall, denn der Verwaltungsgerichtshof hat in der angesprochenen Entscheidung jeder Geltendmachung der strittigen Aufwendungen außer beim Vorliegen der steuerrechtlichen Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung eine Absage erteilt. In seiner Entscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof auch keine zeitanteilige Geltendmachung des Agios (also die neben der gänzlichen Sofortabschreibung in § 56 Abs. 2 BWG geregelte andere Form der Absetzung eines Agios) als zulässig erklärt, sondern der Vorrang der zwingenden Regelung des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 klargestellt.

Weiters sieht die Beschwerdeführerin darin, dass sie im streitgegenständlichen Zeitraum keine Konzession für ein Handelsbuch gehabt hätte, einen Unterschied, denn damit hätte bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Wertpapiere festgestanden, dass die Bank bei Tilgung am Laufzeitende einen „*Verlust*“ in Höhe des Überparibetrages erleiden würde. Dieser von

vornherein feststehende Tilgungsverlust würde vom Verwaltungsgerichtshof eindeutig den Zinserträgen zugeordnet und sei daher im Sinne der Ermittlung eines periodengerechten Gewinns auf die Laufzeit des Wertpapiers zu verteilen.

In ihrer Stellungnahme vom 26.6.2023 hat die belangte Behörde dazu – aus Sicht des Bundesfinanzgerichts zutreffend - angemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Juli 2005 (2002/14/0039) in seinen Ausführungen keinen Bezug auf den Umstand, ob der Beschwerdeführer zum Handel mit Wertpapieren zugelassen wäre oder nicht, genommen hätte.

Unabhängig von der Frage, ob die Revisionswerberin im Verfahren VwGH 2002/14/0039 die Konzession für ein Handelsbuch hatte, liegt aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts auch diesbezüglich kein wesentlicher Unterschied zum Beschwerdefall vor. Sowohl zur Thematik des Haltens bis zur Maturität als auch zu jener des Zusammenhangs von Aufwendungen mit Erträgen wird im Übrigen auf die Ausführungen zu den entsprechenden Punkten verwiesen.

Beim Erörterungstermin am 11.4.2023 hat die Beschwerdeführerin angegeben, dass sie nicht wisse, wie der strittige Aufwand „im Ausgangsfall des VwGH verbucht wurde“, dass bei ihr selbst aber nicht im Bewertungsbereich, sondern „vom Zinsertrag weg“ gebucht worden wäre.

In ihrer Stellungnahme vom 31.5.2023 hat die Beschwerdeführerin die buchungstechnische Abwicklung der strittigen Aufwendungen näher dargestellt und ausgeführt:

„Die Buchungslogik ist deshalb abgabenrechtlich relevant, da durch die Buchung im ZinsERTRAG! (GuV-Position I) und nicht im Bewertungsergebnis (das wäre GuV-Position 13/14) eindeutig zum Ausdruck kommt, dass es sich hierbei NICHT um eine Teilwertbetrachtung handelt, sondern um eine ratierliche Reduzierung des Zinsertrages auf ein marktübliches Niveau.“

Dazu ist eingangs vom Bundesfinanzgericht anzumerken, dass der Zinsertrag sich aus den Anleihebedingungen ergibt und durch buchhalterische Maßnahmen nicht „reduziert“ werden kann, sondern dass es sich bei der geschilderten Vorgangsweise bloß um eine Form der Darstellung im Rechenwerk handelt und die – für den Beschwerdefall – entscheidende Eigenschaft der strittigen Anleihepapiere gerade darin liegt, dem Inhaber einen Zinsertrag über dem marktüblichen Niveau zu verschaffen.

Auf Basis welcher rechtlichen Grundlagen die Verbuchung der strittigen Aufwendungen zu welchen steuerlichen Auswirkungen führen soll, hat die Beschwerdeführerin nicht näher ausgeführt. Die konkrete Art der Verbuchung ist aber für ertragsteuerliche Behandlung einer Abschreibung von Wirtschaftsgütern ebenso unmaßgeblich wie die dahinterstehenden Konzepte oder Absichten. Der subjektive – allenfalls auch in einer bestimmte Buchungsweise manifestierte – Wille durch eine Aufwandsbuchung den Teilwert eines Wirtschaftsgutes nicht

zu mindern, macht den verbuchten Aufwand bei Fehlen der Voraussetzung für eine Teilwertminderung dennoch nicht abzugsfähig.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts ist es für die Entscheidung des Beschwerdefalls nicht relevant, ob sich die buchungstechnische Abwicklung der strittigen Aufwendungen im Ausgangsfall des VwGH von jener im Beschwerdefall unterschieden hat. Nur die Heranziehung unterschiedlicher Buchungstechniken kann nicht bewirken, dass die gegenständlichen Abschreibungen bei einem Abgabepflichtigen steuerlich abzugsfähig sind, bei einem anderen aber nicht.

Zur Abgrenzung des Beschwerdegegenstands ist auf die seitens der Beschwerdeführerin behauptete und kritisierte Differenzierung bei der steuerlichen Behandlung von Anleihepapieren, je nachdem, ob diese am Primärmarkt oder am Sekundärmarkt erworben würden (vgl. *Harrer*, Bewertung festverzinslicher Nostro-Wertpapiere bei Banken, SWK 22/2018, 957, mHa EStR Rz 2250; *Jakoubek*, Auch am Sekundärmarkt ist das Agio ein Zinsregulativ!, SWK 11/2019, 543), nur kurz einzugehen. Denn dazu genügt es aus Sicht des Bundesfinanzgerichts darauf zu verweisen, dass im Beschwerdefall lediglich Aufwendungen aus am Sekundärmarkt erworbenen Wertpapieren strittig sind. Die Beantwortung der Frage, ob sich die rechtlichen Folgen für am Primärmarkt erworbene Anleihepapiere anders darstellen würden, war somit vom Bundesfinanzgericht nicht zu beantworten.

Abschließend soll auch auf die von der Beschwerdeführerin zur Untermauerung ihrer Auffassung vorgelegten Berechnungsbeispiele eingegangen werden, was aber auf Grund des Umfangs unter einem eigenen - unmittelbar folgenden - Punkt geschieht.

3.1.2. Vorgelegte Beispiele zu den steuerlichen Auswirkungen

Die Beschwerdeführerin hat mit ihrer Stellungnahme vom 31.5.2023 „*stellvertretend für alle Anleihen*“, ein Berechnungsbeispiel vorgelegt, mit dem sie zeigen möchte, dass - unter der Annahme, dass die Bank nur Erträge aus diesem einen Wertpapier erzielen würde – bei Nichtanwendung der zeitanteiligen Abschreibung, also „*in der Variante der Betriebsprüfung um rund 16 TEUR endgültig zu viel besteuert werden würde*“.

In der Erläuterung ihres Beispiels wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass der behauptete Effekt dem Umstand geschuldet wäre, dass der Großteil des Agioaufwandes erst im Jahr der Tilgung geltend gemacht werden könne. In diesem Jahr wären jedoch nicht ausreichend Zinserträge vorhanden, sodass der ermittelte Verlust – mangels Möglichkeit zum Rücktrag auf Perioden mit positivem Zinsergebnis – folglich nicht mehr ausgleichbar wäre.

Aus diesem Beispiel mit echten Kursen und einem Wertpapier aus dem Bestand der Beschwerdeführerin sehe „*man eindeutig, dass nur die zeitanteilige Verteilung des Agios (egal*

wie sich der Kurs entwickelt) zu einem richtigen Perioden- und vor allem korrekten Gesamtergebnis führt.“

Die belangte Behörde hat zu den in diesem Beispiel verwendeten Parametern und der angewendeten Methodik mit Schreiben vom 26.6.2023 Stellung genommen und der Argumentation der Beschwerdeführerin entgegengehalten, dass bereits aus der Darstellung im Beispiel zu erkennen wäre, dass in beiden Varianten exakt derselbe Betrag gewinn- bzw aufwandswirksam würde. Bei der Beschwerdeführerin handle es sich um eine *****8*****, die *****9***** unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 falle und im Jahresabschluss würden alle Erträge eines Jahres zusammengefasst und der Besteuerung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zugeführt, sodass sich ein Verlust mit anderen Erträgen im entsprechenden Jahr ausgleiche. Sollte der Verlust überwiegen, wäre er nach § 18 Abs. 6 EStG 1988, in folgenden Jahren abzugs- und vortragsfähig, und weil der Aufwand bzw. der Verlust dabei ungekürzt anzusetzen sei, wäre das Gesamtergebnis daher exakt gleich. Nach der VwGH-Judikatur würde gerade durch die Erfassung des Aufwandes in den Jahren, in denen der Teilwert absinke, dem Prinzip der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen.

Zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass das angeführte Beispiel zeige, dass selbst im letzten Abschluss vor der Tilgung der Kurs noch bei 102,80 Euro gelegen sei, obwohl klar gewesen wäre, dass 10 Monate später die Tilgung zu 100,00 Euro (zum Nennwert) erfolgen müsse, wies die belangte Behörde auf zwei Punkte hin:

*„Zum Ersten, selbst unter diesen Voraussetzungen hätte sich bei einem abgegrenzten Ertrag (€ 80.000 / 12 * 10 = € 66.667) noch ein Gewinn von € 10.667,-- ergeben: Ankaufswert € 2.000.000,-- * 102,80 = € 2.056.000,--)*

Und dies in einer Zeit, wo Negativzinsen im Gespräch waren.

Zum Zweiten ist beim gesamten Beispiel, falls damit das Wertpapier XS 0838 7646 85 gemeint ist, der Zinsertrag periodengerecht abzugrenzen. Laut § 4 der Emissionsbedingungen zu XS 0838 7646 85 werden 4% Zinsen jährlich bezahlt, fällig am 05. Oktober jeden Jahres, letzter Tag der Fälligkeit 05. Oktober 2018.“

Nachdem das Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 26.7.2023, um Angabe der Bezeichnung und ISIN der dem obigen Beispiel zu Grunde liegenden Anleihe gebeten hatte, teilte die Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 27.7.2023 mit, das Beispiel sei angelehnt an *****10*****, ISIN *****11***** mit den tatsächlichen Kursen und wäre – wie die belangte Behörde richtig erkennt hätte – mit nicht genauen Zinsabgrenzungen berechnet worden, da der Beschwerdeführerin das Aufzeigen eines möglichen ungerechtfertigten Verschiebeeffektes wichtig gewesen wäre. Dass es natürlich auch Verlustvorträge gebe, wäre auch der Beschwerdeführerin bewusst, diese müssten jedoch immer so rechtzeitig auftreten, dass sie mit den zukünftigen Zinsen aus diesem Wertpapier noch verrechnet werden könnten.

Mit ihrer E-Mail vom 27.7.2023 übermittelte die Beschwerdeführerin ein neues Beispiel anhand der Anleihe ***12***, ISIN ***13*** und gab an, dass daraus ersichtlich wäre, dass *„die Steuerlast in den ersten 9 Jahren! (von 11) zu hoch ist, wenn man den Ausführungen der AP folgt“*.

Zu diesem Beispiel legte die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung am 2.8.2023 eine eigene Berechnung vor und wies darauf hin, dass auch im neuem Beispiel die Bemessungsgrundlage in beiden Varianten über die Laufzeit zwingend dieselbe und unumstritten wäre, dass es zu unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen kommen könne, weil unter Umständen im Jahr des Auslaufens ein Verlust mit den Zinserträgen dieses Wertpapiers nicht mehr ausgleichsfähig sein könnte.

Das Bundesfinanzgericht teilt im Hinblick auf die beiden von der Beschwerdeführerin vorgelegten Beispielrechnungen die Auffassung der belangten Behörde und kann nicht erkennen, welche rechtlichen Schlussfolgerungen bzw. Auswirkungen sich daraus für den Beschwerdefall ergeben könnten. Wie die belangte Behörde zutreffend anführt, ergeben sich in beiden Varianten in der Gesamtauswirkung dieselben körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen, also Einkünfte in identer Höhe. Dass der Ergebnisverlauf in einer der beiden Varianten nach den steuerlichen Vorschriften - in Verbindung mit einer für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich günstigen Marktentwicklung - von der Beschwerdeführerin in seinen steuerlichen Auswirkungen als ungünstig empfunden wird, ändert daran nichts. Im Übrigen hätte ein für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich ungünstiges Ansteigen des Marktzinsniveaus eben genau die gegenteilige Auswirkung. Auch auf die Möglichkeiten des Verlustabzugs in zukünftigen Jahren hat die belangte Behörde bereits hingewiesen.

Zur Frage, ob die Sichtweise, dass eine aufwandmäßige Geltendmachung, sprich Abschreibung, von Agiobeträgen nur im Ausmaß der im jeweiligen Veranlagungszeitraum eingetretenen Teilwertminderungen zulässig ist, sowohl dem Periodenprinzip als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht wird, ist insbesondere auf die Ausführungen im Punkt 3.1.9. zu verweisen.

3.1.3. Anschaffungskosten

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG 1988, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Gemäß § 6 Z 2 EStG 1988 ist nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen ebenfalls mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Bei den streitgegenständlichen Anleihepapieren handelt es sich um nicht abnutzbares Finanzanlagevermögen iSd § 6 Z 2 EStG 1988. Somit kommt eine Abschreibung nach den Regeln der §§ 7 und 8 EStG wegen zeitanteiliger Abnutzung schon von vornherein nicht in Frage, sondern lediglich Teilwertminderungen können eine steuerwirksame Geltendmachung von Betriebsausgaben aus den Anschaffungskosten vor Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen rechtfertigen.

Bei der Untersuchung solcher Teilwertminderungen ist der bestehende Teilwert eines Wirtschaftsgutes der zwingende Ausgangspunkt.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist, sodass die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen ist, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat (vgl. zB VwGH 10.8.2005, 2002/13/0037).

Somit konnte davon ausgegangen werden, dass bei den streitgegenständlichen Wertpapieren die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen.

In seinem Erkenntnis VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Anschaffungskostenbegriff nach § 6 Z 1 und Z 2 EStG 1988 betreffend den Erwerb festverzinslicher Forderungswertpapiere unter anderem ausgesprochen, dass Anschaffungskosten alle Aufwendungen sind, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Dazu würden auch Verbindlichkeiten, die der Erwerber als Gegenleistung für die Übertragung eines Vermögensgegenstandes übernimmt, gehören. Folglich wären beim Erwerb von Forderungswertpapieren zu leistende Aufschläge auf den Tilgungsbetrag (Nennwert) Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers. Zur Bestimmung des § 56 Abs. 2 BWG, wonach für den Fall, dass die Anschaffungskosten vom Rückzahlungsbetrag abweichen würden, ein getrennter Ausweis des Rückzahlungsbetrages einerseits und des Unterschiedsbetrages andererseits zu erfolgen habe, stellte der Verwaltungsgerichtshof in der angeführten Entscheidung klar, dass der Maßgeblichkeit dieser speziellen Bewertungsregel des Handelsrechts für das Steuerrecht die zwingende Bewertungsregel des § 6 Z 2 lit a EStG 1988 entgegensteht.

Daher stellen im Beschwerdefall auch die beim Erwerb der streitgegenständlichen Wertpapiere geleisteten Aufschläge auf den Tilgungsbetrag bzw. Nennwert (Agio) einen Teil der zu aktivierenden Anschaffungskosten dar.

Soweit die Beschwerdeführerin behauptet es wäre „in Judikatur und Literatur unstrittig, dass die Aufschläge Zinscharakter haben und sie daher keinen werthaltigen Bestandteil des Vermögensgegenstandes, sondern nur ein Zinsregulativ darstellen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 29.3.2013, 2015/15/0044, in dem der VwGH einen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag dem Bereich der Fruchtziehung zuordnet)“ kann dem das Bundesfinanzgericht betreffend den Umfang der Anschaffungskosten weder im Hinblick auf die Judikatur noch im Hinblick auf die Literatur (siehe unten) folgen:

Zum Begriff der Anschaffungskosten und dem Vorrang zwingendes Steuerrechts erläutert Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 6 Rz 64, unter Bezugnahme auf VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039: „Der Begriff „Anschaffungskosten“ ist im EStG zwar nicht ausdrücklich definiert, ihr Umfang lässt sich aber aus den Grundsätzen des EStG ableiten: Der Ansatz von Anschaffungskosten nach § 6 Z 1 und Z 2 EStG hält den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral; zu den Anschaffungskosten gehören daher Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen (VwGH 26. 7. 2005, 2002/14/0039 unter Hinweis auf Mayr, Gewinnrealisierung, 142 und Zorn, RdW 2001, 580). Der steuerrechtliche und der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff entsprechen einander (vgl EStR 2000 Rz 2164; BFH, BStBl II 2002, 349), sofern keine abweichenden steuerlichen Begriffsbestimmungen vorgehen (VfGH 20. 2. 1994, B 473/92, 1994, 4); die zwingende Bewertungsregel von § 6 Z 2 lit a steht speziellen Bewertungsregeln des Unternehmensrechts entgegen (VwGH 26. 7. 2005, 2002/14/0039, RdW 2005, 647 zum Sonderhandelsrecht für Banken bei der Anschaffung festverzinslicher Wertpapiere „überpari“ am Sekundärmarkt; entgegen § 56 BWG gehören nach VwGH auch die zu leistenden Aufschläge bzw „Agio-/Überpari-Beträge“ zu den steuerlichen Anschaffungskosten). Der Begriff der Anschaffungskosten ist im außerbetrieblichen Bereich mit jenem im betrieblichen Bereich ident (E 23. 11. 1994, 91/13/0111, 1995, 338; E 7. 6. 2005, 2002/14/0011).“

Diese Auffassung bestätigt auch Petritz in seiner Glosse zu VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039, Ecolex 2006/31: „Der VwGH folgt in diesem Erk der Meinung der bei Beh und der Literatur (vgl Mayr, Gewinnrealisierung 142; Zorn, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, RdW 2001, 580 ff). Auch wenn handelsrechtlich ein unterschiedlicher Ausweis erfolgen müsse, so umfasse doch der steuerliche Anschaffungskostenbegriff alle diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Somit bestünde kein Zweifel, dass beim Erwerb von Forderungswertpapieren zu leistende Aufschläge auf den Tilgungsbetrag (Nennwert) Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers darstellen.“

Bertl/Hirschler (Bilanzierung des Erwerbs einer Fixzinsanleihe zu einem über dem Nominale liegenden Kaufpreis, RWZ 2012/57RWZ 2012, 195 Heft 7 und 8 v. 7.8.2012) befassen sich ebenfalls mit der zitierten Entscheidung und halten dazu fest: „*Steuerrechtlich ist vor allem auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2005, 2002/14/0039 zu verweisen. Hier hat der VwGH sehr deutlich ausgesprochen, dass es sich bei einem mit Aufgeld erworbenen Wertpapier um Anschaffungskosten desselben handelt, die nicht in unterschiedliche Bestandteile (Anschaffungskosten zum Nominale; Anschaffungskosten des Abgrenzungspostens) aufzuteilen sind. Es hat vielmehr jährlich eine Bewertung dieser Gesamtanschaffungskosten zu erfolgen, wobei die Wertänderung vom aktuellen Zinsniveau zum Bilanzstichtag und der Restlaufzeit abhängt. Soweit der Teilwert unter Berücksichtigung von Zinsniveau und Restlaufzeit geringer ist als der Buchwert, liegen die Voraussetzungen für eine (periodengerechte) steuerliche Teilwertabschreibung vor. Folgt man dieser kurzen Begründung des VwGH, so spricht dies insb bei Kurssteigerungen nach dem Überpari-Erwerb dafür, dass mangels effektiver Kursminderung des Wertpapiers eine Teilwertabschreibung nicht zu erfolgen hat.*“

In ihren Beitrag halten die Autoren des zitierten Beitrags überdies fest, insbesondere aus der Entscheidung VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039, sei zu folgern, dass ein Aufschlag (Agio) zu den Anschaffungskosten eines Wertpapiers zählt, eine Aufspaltung der Anschaffungskosten eines Wertpapiers (zB als Abgrenzungsposten) nicht zu erfolgen habe und eine steuerlich wirksame Minderung dieser einheitlichen Anschaffungskosten nur im Wege einer Teilwertabschreibung auf Grund einer Wertminderung („*effektive Kursminderung*“) zulässig sei.

Anzumerken ist, dass *Bertl/Hirschler* auch konkret die im Beschwerdefall vorliegende wirtschaftliche Situation und deren steuerliche Folgen ansprechen, nämlich den Umstand, dass ein Absinken des Zinsniveaus bei früher emittierten, marktunüblich hoch verzinsten und (folglich) mit Aufschlag erworbenen Anleihepapieren eine effektive Kursminderung ausschließen und folglich einer Teilwertabschreibung entgegenstehen würde.

Dieser Sichtweise kann sich das Bundesfinanzgericht nur anschließen und somit nochmals festhalten, dass für die Beurteilung der Frage, ob die streitgegenständlichen Abschreibungen durch den Eintritt dem Erwerb nachfolgender Teilwertminderungen gerechtfertigt sind, als Ausgangswert von einem Teilwert in Höhe der gesamten – also auch ein Agio umfassenden – Anschaffungskosten auszugehen ist.

3.1.4. Keine Teilwertminderung

In der Beschwerde (Punkt 4.4.) wird behauptet, dass der Teilwert keinesfalls dem Börsenkurs entsprechen würde. Wenn die Außenprüfung trotz aller Argumente von einer Abschreibung ausgehen wolle, sei es jedenfalls notwendig, den Teilwert zu bestimmen. Nur in Standardfällen könne der Börsenkurs als Teilwert angesetzt werden. Im Beschwerdefall wäre dies aber nicht möglich, da der Teilwert „*für die beschwerdeführende Bank*“ genau dem Nominale zuzüglich

dem ratierlich reduzierten Agio entsprechen würde, da das Unternehmen – mangels ausreichender Konzession - diesen Vermögensgegenstand nicht mehr am freien Markt veräußern dürfe und „daher ein Börsenkurs am freien Markt völlig irrelevant ist“.

Weiter führt merkt die Beschwerdeführerin an, dass sich aus der Überschrift „Bewertung“ im BWG nichts gewinnen ließe, da jede Wertänderung eines Anlagegegenstandes als Bewertung bezeichnet werde und dies nicht bedeute, „dass auch steuerlich eine Bewertung analog § 6 Z 2 lit a EStG durchzuführen ist“.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgericht auszuführen:

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 ist nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Ausgehend von den oben festgestellten Anschaffungskosten, welche die von der Beschwerdeführerin beim Erwerb gezahlten Aufgelder in voller Höhe mitumfassen, ist die Frage, ob die strittigen Aufwendungen eine steuerlich zu berücksichtigende Teilwertminderung darstellen, zu prüfen.

Die Abwertung eines Wirtschaftsgutes auf den niedrigeren Teilwert ist nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. zB VwGH 17.3.2003, 2000/13/0117).

Für die Berechtigung einer Teilwertabschreibung ist der Nachweis oder die Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll (vgl. zB VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073).

Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert dürfen nur zu Lasten des Gewinnes jenes Jahres durchgeführt werden, in dem die Wertminderung des Wirtschaftsgutes eingetreten ist (vgl. VwGH 17.12.2003, 2000/13/0117, mit Hinweis auf VwGH 22.10.2002, 96/14/0106).

Eine Teilwertminderung, welche die strittigen Aufwendungen steuerlich rechtfertigen könnte, wurde seitens der Beschwerdeführerin aber weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

In der Beschwerde wird darauf verwiesen, dass es praktisch durch bloßen Zeitablauf zu einem Wertverlust der Anleihepapiere kommen würde, weil höhere Erträge in diesem Bereich (Überverzinslichkeit) immer mit einem Aufschlag „erkauft“ würden. Dieser Aufschlag wäre jedoch „unwiederbringlich verloren“, da die Anleihe am Laufzeitende immer ohne Aufschlag getilgt würde.

Im Vorlageantrag erläutert die Beschwerdeführerin weiter, dass sie mangels einer Konzession für das Handelsbuch, die Wertpapiere nicht vor dem Ende ihrer Laufzeit verkaufen dürfe. Da die Rückzahlung der Anleihen zum Nominalwert erfolge, stehe für die Bank bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Wertpapiere „die Höhe des Verlustes“, der dem Überparibetrag entspreche, mit Sicherheit fest, weil sie mangels Möglichkeit zum Verkauf der Wertpapiere, gar nicht in der Lage wäre, „*allfällige Bewertungsgewinne/-verluste*“ zu realisieren.

Dazu ist vom Bundesfinanzgericht anzumerken, dass die Beschwerdeführerin ihre Anlagestrategie, nämlich über Marktniveau verzinste Anleihepapiere zu erwerben und bis zum Ende der Laufzeit zur Erzielung höherer Zinserträge zu halten, selbst gewählt hat. Somit war ein Verkauf von vornherein nicht beabsichtigt. Nichtsdestotrotz hat die Beschwerdeführerin die streitgegenständlichen Papiere mit einem Aufschlag erworben.

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Dies entspricht auch der Definition des beizulegenden Werts in § 189a Z 3 UGB als den Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt. § 189a Z 4 UGB definiert den beizulegenden Zeitwert als den Börsenkurs oder Marktwert.

Nach VwGH 11.1.1963, 0915/61, ist der Teilwert ein objektiver Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Steuerpflichtigen über die künftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet. Diese Marktlage kommt bei den streitgegenständlichen börsennotierten Wertpapieren im Kurswert zum Ausdruck.

Der steuerrechtliche Teilwertbegriff stellt also ebenso wie sein unternehmensrechtliches Pendant darauf ab, was ein Erwerber des ganzen Betriebes (unter der Annahme der Fortführung) im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die einzelnen Wirtschaftsgüter – im Beschwerdefall somit die strittigen Anleihepapiere - ansetzen würde. Damit ist es aber für die steuerliche Bewertung der Anleihepapiere von vornherein unerheblich, ob und unter welchen Voraussetzungen deren Verkauf vor Ablauf aus aufsichtsrechtlichen Gründen zulässig wäre. Für den Erwerber des ganzen Betriebs ergibt sich der Wert aus den objektiven Eigenschaften der erworbenen Wirtschaftsgüter. Und eine dieser Eigenschaften ist die Überverzinslichkeit der erworbenen Papiere in Relation zum Marktzinsniveau, die sich in der Kursentwicklung entsprechend widerspiegelt.

Eine Teilwertabschreibung setzt aber ein Absinken der Wiederbeschaffungskosten voraus (vgl. zB VwGH 10.8.2005, 2002/13/0037) und diese bestimmen sich anhand des Börsenkurses. Zu

diesem Kurs hat die Beschwerdeführerin schließlich auch über die Jahre die strittigen Wertpapiere erworben.

Für das Bundesfinanzgericht ist es daher auch nicht einsichtig, warum die Beschwerdeführerin, welche die strittigen Wertpapiere selbst gerade wegen deren Überverzinslichkeit mit einem Aufschlag auf den Nennwert, also zum Kurswert, erworben hat, diese Wertkomponente – entgegen der objektiven und im Börsenkurs manifestierten Werteinschätzung der übrigen Marktteilnehmer - negiert und quasi davon ausgeht, der bloße Umstand, dass sie diese Anleihen erworben hat, bereits zu einer Abkoppelung von den Gegebenheiten des Finanzmarkts und der im Börsenkurs dokumentierten allgemeinen Werteinschätzung führen würde. Im Ergebnis läuft die Sichtweise der Beschwerdeführerin auch darauf hinaus, dass die gleichen Wertpapiere zB bei einer Bank mit einer Konzession zum Wertpapierhandel auf eigene Rechnung einen anderen Teilwert hätten als zB bei einer Bank ohne eine solche Konzession.

Die Auffassung, dass der Börsenkurs als Teilwert heranzuziehen ist, findet sich im Übrigen auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 10.6.2021, Ro 2019/15/0007), wonach der Teilwert einer Beteiligung, jedenfalls einer solchen, die keine beherrschende Stellung einräumt, nach dem Kurswert zu bestimmen ist.

Noch deutlicher und für einen dem beschwerdegegenständlichen entsprechenden Sachverhalt ergibt sich die Maßgeblichkeit des Kurswertes aus VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039, wo ausgesprochen wird, dass dem Umstand, dass sich der Kurswert festverzinslicher Wertpapiere in Abhängigkeit sowohl vom aktuellen Zinsniveau wie auch von der Restlaufzeit entwickeln und sich gegen Ende der Laufzeit dem Rückzahlungsbetrag (Nennwert) des Wertpapiers annähern würde, nach § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 durch entsprechende Bewertung zum (niedrigeren) Teilwert Rechnung zu tragen wäre. Durch diese Bewertung ergebe sich eine Gewinnminderung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Wertminderung tatsächlich eingetreten sei und damit eine der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gerecht werdende Besteuerung.

Hinsichtlich der Anmerkung in der Beschwerde, aus der Überschrift „Bewertung“ im BWG ließe sich nichts gewinnen, da jede Wertänderung eines Anlagegegenstandes als Bewertung bezeichnet werde und dies nicht bedeute, *„dass auch steuerlich eine Bewertung analog § 6 Z 2 lit a EStG durchzuführen ist“* genügt aus Sicht des Bundesfinanzgerichts der Hinweis auf die bereits erwähnte VwGH-Entscheidung vom 26.7.2005, 2002/14/0039. Darin wird – entgegen der dargestellten Auffassung der Beschwerdeführerin - ausgesprochen: *„§ 56 Bankwesengesetz ordnet für den Fall, dass die Anschaffungskosten vom Rückzahlungsbetrag abweichen, einen getrennten Ausweis des Rückzahlungsbetrages einerseits und des Unterschiedsbetrages andererseits an. Die Bestimmung stellt sich damit - wie auch aus der Bezeichnung des entsprechenden Gesetzesabschnittes hervorgeht - als "Bewertungsregel" dar. Der*

Maßgeblichkeit dieser speziellen Bewertungsregel des Handelsrechts für das Steuerrecht steht allerdings die zwingende Bewertungsregel des § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 entgegen.“

Wiewohl bereits aus dem objektiven Charakter des steuerrechtlichen Teilwertbegriffs folgt, dass es für die Ermittlung des Teilwertes der strittigen Anleihepapiere von vornherein unerheblich ist, ob und unter welchen Voraussetzungen deren Verkauf vor Ablauf aus aufsichtsrechtlichen Gründen zulässig wäre, sollen vom Bundesfinanzgericht auch zu dieser Thematik noch einige Anmerkungen gemacht werden:

Wie schon erwähnt hat die Beschwerdeführerin die strittigen Anleihen bewusst unter den gegebenen Umständen erworben, um sie gemäß ihrer Anlagestrategie bis zum Ende der Laufzeit zu halten. Dass es unmöglich gewesen wäre, nach dem Erwerb eine Konzession für den Wertpapierhandel auf eigene Rechnung zu erhalten, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Dass ein Verkauf der strittigen Wertpapiere vor Maturität aufsichtsrechtlich gänzlich verboten gewesen wäre, wurde von der Beschwerdeführerin ebensowenig behauptet. Tatsächlich erfolgten – wie aus der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2.8.2023 ersichtlich - auch Verkäufe aus einer Vielzahl von Gründen. Aus der Darstellung der Beschwerdeführerin geht hervor, dass zB unwesentliche Veräußerungen von Wertpapierbeständen zulässig wären und dabei die Grenze in Anlehnung an IAS 39 und das UGB bei maximal 10 % bezogen auf das gesamte Portfolio an Vermögenswerten der Kategorie liegen werde und in IAS 39 weitere Ausnahmetatbestände erwähnt seien, die trotz Veräußerung vor Endfälligkeit die Dauerbehalteabsicht nicht in Frage stellen würden.

In ihrer Stellungnahme vom 2.8.2023 führt die Beschwerdeführerin als Fälle der aufsichtsrechtlichen Zulässigkeit eines Verkaufs vor Ablauf zusätzlich an:

- eine wesentliche Bonitätsverschlechterung des Emittenten
- eine Änderung der Steuergesetzgebung, wodurch die Steuerbefreiung von Zinsen für diese Finanzinstrumente abgeschafft oder wesentlich reduziert wird,
- einen bedeutenden Unternehmenszusammenschluss oder eine bedeutende Veräußerung, wodurch der Verkauf oder die Übertragung von diesen Finanzinstrumenten zur Aufrechterhaltung der aktuellen Zinsrisikoposition oder Kreditrisikopolitik des Unternehmens erforderlich wird,
- eine wesentliche Änderung der gesetzlichen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf die Zulässigkeit von Finanzinstrumenten,
- eine wesentliche Erhöhung der aufsichtsrechtlich geforderten Eigenkapitalausstattung,
- eine wesentliche Erhöhung der aufsichtsrechtlichen Risikogewichtung von diesen Finanzinstrumenten.

Soweit die Beschwerdeführerin angibt, dass die Veräußerung von Wertpapieren zur Erzielung höherer Renditen keinen geeigneten Grund darstelle, ist seitens des Bundesfinanzgerichts anzumerken, dass die hohen Renditen ja – entsprechend der Anlagestrategie – bereits durch das Halten der Papiere erzielt werden.

3.1.5. Zusammenhang mit Erzielung von Zinserträgen

In der Beschwerde weist die Beschwerdeführerin eingangs darauf hin, dass – wenn bereits zum Erwerbszeitpunkt der Tilgungsverlust aus dem Überparierwerb feststehe - im Hinblick auf die übermarktmäßig verzinste Anleihe von einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung der Zinserträge auszugehen wäre. Beim Agio handle es sich auch in steuerlicher Betrachtung um ein Zinsregulativ.

In der Beschwerde macht die Beschwerdeführerin weiters geltend, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen (diesbezüglich verweist die Beschwerdeführerin auf VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0044, sowie VwGH 28.1.2003, 2000/14/0063) die Bedeutung des Agios als Zinsregulativ betone und zitiert: *„Kurswertänderungen (können) insbesondere dann dem Bereich der Erzielung von Zinserträgen zugeordnet werden, wenn die Wertminderung des Vermögensstammes bereits bei Eingehen der Kapitalinvestition feststeht.“* Wenn bereits zum Erwerbszeitpunkt der Tilgungsverlust aus dem Überparierwerb feststehe, sei im Hinblick auf die übermarktmäßig verzinste Anleihe von einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung der Zinserträge auszugehen.

Weiters führt die Beschwerdeführerin VwGH 25.11.2002, 99/14/0099, an, worin ausgesprochen würde, dass der Gesetzgeber einen von vornherein festgelegten Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem Einlösewert eines Wertpapiers dem Bereich der Fruchtziehung zuordne.

Diesem Vorbringen hat die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung entgegengehalten, dass die Frage der Nichtabzugsfähigkeit eines Aufwandes denklogisch der Frage, ob ein Aufwand überhaupt entstehe, nachgelagert sei. Im beschwerdegegenständlichen Fall würde die Abzugsfähigkeit eines potenziellen Aufwandes jedoch nicht in Frage gestellt, sondern es stelle sich die Frage, ob steuerlich (bereits) Aufwand vorliege. Folglich sei der der Rückgriff der Beschwerdeführerin auf die Judikatur des VwGH zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nicht zielführend.

Dieser Betrachtungsweise der belangten Behörde schließt sich das Bundesfinanzgericht an.

Zu den drei angeführten Entscheidungen VwGH 25.11.2002, 99/14/0099, VwGH 28.1.2003, 2000/14/0063, sowie VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0044, ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes einleitend darauf hinzuweisen, dass sich diese Judikate mit dem Thema

der Zuordnung von Aufwendungen zu nicht steuerbaren oder steuerfreien Einkünften befassen, also insbesondere die Frage betreffen, inwieweit solchen Aufwendungen die Abzugsverbote gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 entgegenstehen. Aus den relevierten VwGH-Erkenntnissen kann die Beschwerdeführerin nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für die Rechtfertigung der streitgegenständlich geltend gemachten Abschreibungen schon allein deshalb nichts gewinnen, weil das tatsächliche Vorliegen von Aufwendungen in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen – im Gegensatz zum Beschwerdefall – unstrittig war. Im Beschwerdefall geht es aber darum, ob überhaupt eine Teilwertminderung eingetreten ist, während sich die Frage nach der potentiellen Steuerwirksamkeit solcher Aufwendungen von vornherein nicht stellt, da sowohl bei einem Zusammenhang dieser mit den Zinserträgen als auch bei einem solchen mit Wertänderungen der Anleihepapiere § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG einem Abzug als Betriebsausgabe unzweifelhaft nicht entgegenstehen würden.

Die in der Beschwerde angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist – wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat – nicht geeignet, die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin zu stützen.

3.1.6. Rechnungsabgrenzungsposten

Soweit in der Beschwerde darauf verwiesen wird, dass im Unterschied zu Österreich in Deutschland im deutschen HGB die Aktivierung von Überparibeträgen in einem Rechnungsabgrenzungsposten ermöglicht würde und auch eine sofortige aufwandswirksame Verrechnung zulässig wäre, ist vom Bundesfinanzgericht dazu eingangs festzuhalten, dass im Beschwerdefall die österreichische Rechtslage maßgeblich ist.

Gemäß § 340e Abs. 1 dHGB haben Kreditinstitute Beteiligungen einschließlich der Anteile an verbundenen Unternehmen, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten, Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Anlagen im Bau nach den für das Anlagevermögen geltenden Vorschriften zu bewerten, es sei denn, dass sie nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; in diesem Falle sind sie nach Satz 2 leg. cit. zu bewerten. Andere Vermögensgegenstände, insbesondere Forderungen und Wertpapiere, sind nach den für das Umlaufvermögen geltenden Vorschriften zu bewerten, es sei denn, daß sie dazu bestimmt werden, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen; in diesem Falle sind sie nach Satz 1 leg. cit. zu bewerten. § 253 Absatz 3 Satz 6 leg. cit. ist nur auf Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen im Sinn des Satzes 1 leg. cit. sowie Wertpapiere und Forderungen im Sinn des Satzes 2 leg. cit., die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind, anzuwenden.

§ 340e Abs. 2 deutsches HGB sieht vor, dass Hypothekendarlehen und andere Forderungen - abweichend von § 253 Abs. 1 Satz 1 leg. cit. mit ihrem Nennbetrag angesetzt werden, soweit der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Auszahlungsbetrag oder den Anschaffungskosten Zinscharakter hat. Ist der Nennbetrag höher als der Auszahlungsbetrag oder die Anschaffungskosten, so ist der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite aufzunehmen; er ist planmäßig aufzulösen und in seiner jeweiligen Höhe in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Ist der Nennbetrag niedriger als der Auszahlungsbetrag oder die Anschaffungskosten, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden; er ist planmäßig aufzulösen und in seiner jeweiligen Höhe in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

Nach der Regelung in § 56 Abs. 1 BWG sind Schuldverschreibungen und andere festverzinsliche Wertpapiere, die die Eigenschaft von Finanzanlagen haben, wie Anlagevermögen zu bilanzieren. § 56 Abs. 2 BWG bestimmt, dass – wenn die Anschaffungskosten dieser Wertpapiere höher als der Rückzahlungsbetrag sind - der Unterschiedsbetrag grundsätzlich als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu verbuchen ist, aber auch zeitanteilig abgeschrieben werden kann.

Im Gegensatz zum Text des § 340e deutsches HGB spricht § 56 Abs. 2 BWG somit nicht von einem Rechnungsabgrenzungsposten, sondern davon, dass ein positiver Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Rückzahlungsbetrag (Nennwert) als Aufwand zu verbuchen ist oder – wie es die Beschwerdeführerin in ihren unternehmensrechtlichen Jahresabschlüssen getan hat – zeitanteilig „*abgeschrieben*“ werden kann.

Wichtiger als der dargestellte Unterschied ist aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes aber, dass für die Entscheidung des Beschwerdefalles nicht unternehmensrechtliche, sondern steuerrechtliche Bestimmungen maßgeblich sind.

In Österreich hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 26.7.2005, 2002/14/0039, ausgesprochen, dass steuerrechtlich – auch wenn § 56 BWG für den Fall, dass die Anschaffungskosten vom Rückzahlungsbetrag abweichen, einen getrennten Ausweis des Rückzahlungsbetrages einerseits und des Unterschiedsbetrages andererseits anordnet – auf Grund der zwingenden Bewertungsregel des § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 beim Erwerb von Forderungswertpapieren zu leistende Aufschläge auf den Tilgungsbetrag (Nennwert) Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers und keine gesondert abschreibbaren Beträge bzw. Rechnungsabgrenzungsposten sind.

3.1.7. Rückstellung bzw bereits bestehende Verbindlichkeit

In der Beschwerde wird geltend gemacht, die strittigen Betriebsausgaben aus der Abschreibung der Wertpapiere seien als „*zukünftige Aufwendungen im Jahr der Einnahmen zu*

berücksichtigen“, da auch das Steuerrecht „Fälle kenne, bei denen Ausgaben, die erst in späteren Jahren konkret anfallen, jeweils der Periode des wirtschaftlichen Entstehens als Aufwand zugeordnet werden müssen.“ Dies werde „mit steuerlich anerkannten Rückstellungen verwirklicht.“

Der Verwaltungsgerichtshof habe dazu wiederholt ausgeführt, „dass, wenn mit Einnahmen eines Wirtschaftsjahres bestimmte künftige Ausgaben zwangsläufig in einer Weise verbunden sind, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahmen betreffen, diese künftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt werden, zu passivieren sind.“

Zur Veranschaulichung ihrer Rechtsauffassung verweist die Beschwerdeführerin diesbezüglich auf VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198, betreffend eine Rückstellung für Abbau- und Rekultivierungsmaßnahmen, worin ihre oben dargestellte Rechtsauffassung nochmals bestätigt worden wäre: Der VwGH habe dazu erwogen, dass gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden könnten, wenn mit dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei.

In seiner Entscheidung habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

„Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. ...Voraussetzung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht.“

„Bei einer drohenden Verbindlichkeit mit über mehrere Perioden verteilter wirtschaftlicher Verursachung ist eine Rückstellung laufend in den Jahren der wirtschaftlichen Verursachung aufzubauen.“

„Die Verpflichtung zum Abbau und zur Rekultivierung wurde mit der Errichtung der gegenständlichen Anlagen begründet und hat ihre wirtschaftliche Verursachung im Betrieb der Anlagen. Für die Abbau- und Rekultivierungsverpflichtung ist daher in den Jahren zwischen Errichtung und voraussichtlichem Abbau der Anlagen eine Rückstellung zu bilden.“

Diese Meinung vertrete der Gerichtshof auch in VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081, zur Rückstellung für den Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ergebe sich - wenn man diese Aussagen mit dem vorliegenden Fall einer Agioverteilung in Verbindung bringe - eine praktisch idente Sachlage:

- *„bei Erwerb eines Wertpapiers (egal, ob auf dem Primär- oder Sekundärmarkt) muss man die Emissionsbedingungen (=Vertrag) akzeptieren. In diesen ist (im Falle von Agios) festgeschrieben, dass man am Laufzeitende weniger rückbezahlt bekommt, als man*

ursprünglich bezahlt hat. Damit ist mit einem Aufwand nicht nur ernsthaft zu rechnen, sondern dieser ist völlig sicher. Dem teilweise vorgebrachten Argument der Finanzverwaltung, dass es dem Kreditinstitut freistehen würde, das Wertpapier vor Laufzeitende zu veräußern, ist entschieden entgegenzutreten:

- *Banken sind grundsätzlich verpflichtet, schon bei Ankauf des Wertpapiers eine finale Widmung ins Anlage- oder Umlaufvermögen vorzunehmen, und sich nachfolgend dementsprechend zu verhalten. Neben dieser UGB-rechtlichen Einordnung, die gewisse Einschränkungen bei der Disposition vorgibt, ist im vorliegenden Fall auch das BWG zu beachten.*

[...]

- *Dieser Aufwand ist verteilt über mehrere Perioden und in den jeweiligen Perioden auch verursacht, da in diesen Perioden ein nicht marktkonformer zu hoher Zinssatz ausbezahlt wird, und damit die Aufwandsverteilung (Erkenntnis vom 30.4.2015) ein Gewinnkorrektivum darstellt. Folgt man der Meinung der Finanzverwaltung, tritt bei Ablauf oder vorzeitiger Veräußerung der Wertpapiere ein Nachholeffekt ein (vgl. Harrer, Bewertung festverzinslicher Nostro-Wertpapiere bei Banken, SWK 22/2018, 95 ff), der dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung widerspricht.*
- *Steuerrechtlich ist dies nicht als Rückstellung, sondern als Verbindlichkeit darzustellen, da der Aufwand sicher ist und auch der Zeitpunkt und die Höhe völlig gewiss sind.“*

Abschließend macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die dargestellte Vorgangsweise im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip „*der einzig richtige Weg*“ sei.

Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, gelangt die Beschwerdeführerin im Zuge ihrer Argumentation, dass es sich bei den strittigen Betriebsausgaben um Dotierungen einer steuerrechtlichen Verbindlichkeitsrückstellung gehandelt hätte, - im Hinblick auf den Umstand, dass „*der Aufwand sicher ist und auch der Zeitpunkt und die Höhe völlig gewiss sind*“ – selbst zum Ergebnis, dass die strittigen Aufwendungen „*nicht als Rückstellung, sondern als Verbindlichkeit darzustellen*“ wären.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen, gebildet werden.

Eine Anwendbarkeit dieser Bestimmung in ihrer Sache stellt allerdings schon die Beschwerdeführerin selbst in Abrede, in dem sie auf eine fehlende Ungewissheit verweist.

Schon im Rahmen des Erörterungstermins hat die belangte Behörde zur Frage einer Rückstellungsbildung angemerkt, dass die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung naturgemäß das zukünftige Entstehen einer Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten

voraussetzen würde. Wer das sein sollte, aber nicht ersichtlich sei. Die Beschwerdeführerin hat darauf nicht repliziert oder dazu irgendwelche Angaben gemacht.

In der Steuerbilanz ist für Aufwandsrückstellungen jedenfalls kein Raum (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014, mit Hinweis auf VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181).

Auch aus Sicht des Bundesfinanzgerichts fehlt es im Beschwerdefall an einer Person, der gegenüber der Beschwerdeführerin im Hinblick auf das Halten der Anleihepapiere und die Vereinnahmung der daraus resultierenden Erträge eine zukünftige Verbindlichkeit erwachsen könnte. Ohne eine solche Verpflichtung gegenüber einem Dritten fehlt es aber nicht nur an den Voraussetzungen für eine steuerrechtlich relevante Rückstellungsbildung, sondern auch an der unabdingbaren Voraussetzung einer Verbindlichkeit, nämlich einem Gläubiger. Dass eine solche Verbindlichkeit in den Jahresabschluss aufgenommen worden wäre, hat die Beschwerdeführerin im Übrigen auch nicht behauptet.

Das Bundesfinanzgericht kann sich schon aus den genannten Gründen der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin nicht anschließen.

3.1.8. Vorbelastete Einkünfte

In ihrer Stellungnahme vom 31.5.2023 legt die Beschwerdeführerin dar, dass hinsichtlich der streitgegenständlichen Wertpapiere die Nutzung von hohen Kursen durch Verkäufe nicht möglich wäre, das Agio endgültig und mit völliger Sicherheit die Zinserträge aus dem Wertpapier vermindere und somit die Erträge mit zukünftigen Verlusten vorbelastet und diese daher periodengerecht zuzuordnen wären.

Beim Erörterungstermin hat die belangte Behörde hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Entscheidung VwGH 16.5.2007, 2006/14/0019 (zu Leasingkonstellationen), verwiesen, aus der zu schließen sei, dass der von der Beschwerdeführerin monierte Ergebnisverlauf nicht zu beanstanden wäre.

Bei vorbelasteten Einnahmen ist gegebenenfalls eine Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (*Marschner* in Jakom EStG¹⁶, § 4 Rz 256).

Sind künftige Betriebsausgaben mit Betriebseinnahmen des laufenden Wirtschaftsjahres zwangsläufig verbunden, können diese im Jahr der Erzielung der Betriebseinnahmen passiviert werden, soweit die Voraussetzungen für Verbindlichkeits- oder Drohverlustrückstellungen vorliegen (vgl. *Ehgartner* in Jakom EStG¹⁶, § 9 Rz 3 mwN).

Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betroffenen Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird, wobei mit dem

Entstehen einer "Schuld" auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft zu rechnen sein muss (vgl. VwGH 13.4.2005, 2001/13/0122, mwN).

Welche „Schuld“ der Beschwerdeführerin aber in Zukunft wem gegenüber entstehen soll, ist im Beschwerdefall nicht erkennbar.

Zum Fehlen der Voraussetzungen für das Dotieren einer Rückstellung iSd § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wird im Übrigen auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 können Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Weg einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgeblich, die am Bilanzstichtag bestanden haben (VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0005).

Ein Gesamtverlust aus der Investition in die streitgegenständlichen Wertpapiere liegt nicht vor und damit fehlt es auch schon deshalb an den Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für Drohverluste. Ganz im Gegenteil hat die Beschwerdeführerin durch ihre Investition in die streitgegenständlichen Wertpapiere eine sehr erfolgreiche Geldanlage getätigt und darauf gesetzt, dass das Zinsniveau weiterhin niedrig bleibt. Diese Anlagestrategie ist nicht nur aufgegangen, sondern hat sich - durch ein weiteres Absinken des Marktzinssatzes sogar als noch ertragreicher erwiesen. Diese Entwicklungen haben – den Marktgesetzen folgend – zu einer sehr günstigen Kursentwicklung überverzinslicher Anleihepapiere geführt. Warum gerade diese günstigen wirtschaftlichen Entwicklungen eine Drohverlustrückstellung bzw eine Vorbelastung von Einkünften rechtfertigen sollten, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Schließlich ist die Berufung der Beschwerdeführerin auf das steuerrechtliche Konzept vorbelasteter Einkünfte aber schon deshalb verfehlt, weil dieses nicht Wertminderungen von Wirtschaftsgütern erfasst, sondern zukünftige Aufwendungen gegenüber Dritten voraussetzt. Für die steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen nichtabnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hat der Gesetzgeber in § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 aber klare Regelungen im Wege der Geltendmachung von Teilwertabschreibungen (siehe oben) getroffen.

3.1.9. Analoge Anwendung

In der Beschwerde führt die Beschwerdeführerin unter dem Punkt 4.5. „*Agio und Disagio sind analog zu behandeln*“ aus, ein weiteres Argument für die gleichmäßige Verteilung des Agios auf die (Rest-)Laufzeit des Wertpapiers ergebe sich bei Betrachtung der steuerlichen Bestimmungen für das Disagio. Ein Disagio sei genau das Gegenteil des Aufschlages: Hier würde ein Wertpapier unter dem Nominale verkauft, damit der Käufer in Verbindung mit einem (im Vergleich zum Markt) zu niedrigen Zinssatz eine marktgerechte Verzinsung erzielen könne und es wäre steuerlich unstrittig, dass dieser Abschlag nicht erst am Laufzeitende, sondern schon während der Laufzeit, der Bemessungsgrundlage zuzuschreiben sei.

§ 6 Z 3 EStG 1988 sähe vor, dass Verbindlichkeiten gemäß Z 2 lit. a leg. cit. zu bewerten seien. Im Jahr der Aufnahme einer Verbindlichkeit sei ein Aktivposten in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Rückzahlungsbetrag und aufgenommenem Betrag und in Höhe der mit der Verbindlichkeit unmittelbar zusammenhängenden Geldbeschaffungskosten anzusetzen und zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen, wobei diese Verteilung gleichmäßig oder entsprechend abweichenden unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorgenommen werden könne.

Nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung müsse diese Vorgangsweise auch für den Aufschlag gelten, also ein Agio auf die Laufzeit des Wertpapiers verteilt werden, wenn diese Vorgangsweise für das Disagio gesetzlich so vorgesehen wäre.

Im Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin aus, dass der strittige Aufwand wirtschaftlich betrachtet als aktive Rechnungsabgrenzung (analog den EStG-Bestimmungen zum Disagio) einzustellen wäre, Kreditinstitute jedoch aufgrund der BWG-Vorschriften verpflichtet seien, diesen Betrag beim jeweiligen Wertpapier auszuweisen.

Beim Erörterungstermin verwies die belangte Behörde hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Entscheidung VwGH 16.5.2007, 2006/14/0019 (zu Leasingkonstellationen), aus der zu schließen sei, dass der von der Beschwerdeführerin monierte Ergebnisverlauf nicht zu beanstanden wäre.

Für das Bundesfinanzgericht ist aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich, dass diese die (potentielle) Verfassungswidrigkeit einer oder mehrerer der auf den Beschwerdefall anzuwendenden steuerrechtlichen Gesetzesbestimmungen geltend machen will.

Soweit die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Disagio als zusätzliches Argument für die Anwendbarkeit einer der vorgebrachten rechtlichen Grundlagen zur Geltendmachung der strittigen Aufwendungen dienen – also nicht einen eigenen Rechtsgrund bezeichnen – sollen, verweist das Bundesfinanzgericht auf seine Ausführungen zu den vorangegangenen Punkten.

Eine dezidierte Aussage bzw. weitere Darlegungen, dass sie mit ihrem Vorbringen auf das Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit der ertragsteuerlichen Regelungen im Hinblick auf die gegenständliche Rechtsfrage, welche im Wege der Analogie zu schließen wäre, abziele oder worin eine allfällige Regelungslücke bestehen würde und welche Bestimmung(en) analoge Anwendung zu finden hätte(n), hat die Beschwerdeführerin im Verfahren nicht erstattet.

Sollte die Beschwerdeführerin aber eine analoge Anwendung des § 6 Z 3 EStG 1988 auf die im Beschwerdefall strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit den Agiobeträgen auf Anleihepapiere vor Augen haben, dann scheidet dies aus Sicht des Bundesfinanzgerichts bereits am Fehlen einer Regelungslücke, da die steuerliche Behandlung von Aufschlägen beim Erwerb von Anleihewertpapieren in § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 geregelt ist.

Hier ist ein weiteres Mal auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039) zu verweisen, aus der hervorgeht, dass dem in § 56 Abs. 2 BWG vorgesehenen getrennten Ausweis des Rückzahlungsbetrages einerseits und des Unterschiedsbetrages andererseits im Steuerrecht die zwingende Bewertungsregel des § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 entgegensteht. Eine Regelungslücke hat der Verwaltungsgerichtshof im Umstand, dass die im BWG geregelte Behandlung im Steuerrecht zwingend ausgeschlossen wird, also auch keine zeitanteilige Abschreibung zulässig ist, nicht erkannt (und entsprechend auch keine zeitanteilige Geltendmachung des Agios zugelassen).

In der zitierten Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof im Übrigen auch zum Ausdruck gebracht, dass sich „*durch diese Bewertung*“ - nämlich nach dem bei börsennotierten Wertpapieren anhand des Kurswerts ermittelten Teilwert - eine Gewinnminderung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Wertminderung tatsächlich eingetreten ist, und damit eine der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und dem Periodenprinzip gerecht werdende Besteuerung ergibt. Daraus wird ersichtlich, dass – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - eine solche Bewertung sowohl dem Periodenprinzip als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht wird.

3.1.10. Ergebnis

Wie oben dargestellt kann sich das Bundesfinanzgericht nicht der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin anschließen. Somit waren die strittigen - also nicht durch ein entsprechendes Absinken des Kurswerts gerechtfertigten - zeitanteiligen Abschreibungen nicht anzuerkennen.

Infolge der notwendigen Neuberechnung zur Einbeziehung weiterer betroffener Anleihepapiere sowie zur Berücksichtigung der steuerlichen Buchwerte beim Ausscheiden betroffener Wertpapiere ergaben sich gegenüber den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden abweichende Ergebnisse, denen durch eine Änderung dieser Bescheide Rechnung zu tragen war.

Darstellung der Erfolgsänderungen gegenüber den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden in Euro:

Jahr	Zurechnung bisher	Erfolgsänderung neu	Differenz
2013	159.286,60	300.578,49	141.291,89
2014	229.612,41	306.677,28	77.064,87
2015	268.357,77	168.665,59	-99.692,18

Somit 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.

Die Entscheidung wurde unter Heranziehung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere der Entscheidung VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039, deren Ausgangsfall sich nicht wesentlich vom Beschwerdefall unterscheidet, getroffen. Daher liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 19. Dezember 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache *****Bf*****, *****Bf-Adr*****, vertreten durch die ECA Pfanner und Farmer Steuerberatung GmbH, Seestraße 12, 6971 Hard, über die Beschwerde vom 29. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. April 2020 betreffend Einkommensteuer 2019 zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer war bis zum 31.12.2016 Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der *****X***** GmbH (in der Folge: GmbH). Unternehmensgegenstand der GmbH war die Unternehmensberatung. Mit Stichtag zum 31.12.2016 wurde die GmbH nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes verschmelzend auf den Beschwerdeführer als Alleingesellschafter umgewandelt. Das Vermögen der Gesellschaft ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Beschwerdeführer über. Zum Umwandlungsstichtag hatte die GmbH noch nicht verrechnete Verlustvorträge in Höhe von 896.973 Euro, die sich aus Verlusten der Jahre 2009 (439.566 Euro), 2010 (368.926 Euro), 2011 (75.697 Euro) und 2015 (12.684 Euro) zusammensetzten. Das Unternehmen der GmbH wurde nach der Umwandlung vom Beschwerdeführer als nicht protokolliertes Unternehmen bis 2018 weitergeführt. Mit der Umwandlung erfolgte auch ein Wechsel in der Gewinnermittlungsart von § 5 EStG auf § 4 Abs. 3 EStG.

2. Im Streitjahr 2019 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Pensionszahlungen der Pensionsversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 37.896,55 Euro und machte einen Verlustabzug aus den nicht verrechneten Verlustvorträgen der GmbH als Sonderausgaben geltend.

3. Im Zuge einer **Außenprüfung** gemäß § 147 BAO der Jahre 2014 bis 2017 unterzog das Finanzamt den geltend gemachten Verlustabzug einer Prüfung und gelangte laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.3.2019 zum Ergebnis, dass unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Vermögen der GmbH vor dem Jahr 2012 mit dem Vermögen zum Umwandlungsstichtag am 31.12.2016 nicht vergleichbar sei. Ein Vergleich von Umsatz, Bilanzsumme und Beschäftigtenzahl habe eine Verringerung des Umfangs von mehr als 75% ergeben. Somit habe eine qualifizierte Umfangsminderung stattgefunden und gingen die Verluste aus den Jahren 2009 bis 2011 daher für den Verlustabzug verloren. Die verbleibenden Verluste aus dem Jahr 2015 seien bereits bei der Veranlagung des Jahres 2017 als Sonderausgaben berücksichtigt worden.

4. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und setzte im **angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019** die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung eines Verlustabzuges fest.

5. Mit **Beschwerde** vom 20.4.2020 wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Versagung des Verlustabzugs. Zur Begründung verwies er auf die Ausführungen in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018, mit dem das Finanzamt aus denselben Gründen den Verlustabzug versagt hatte. In dieser Beschwerde wurde im Wesentlichen ausgeführt, § 4 Umgründungssteuergesetz sehe für Verschmelzungen ausdrücklich den Verlustvortrag vor. Im Gegensatz zum allgemeinen Ertragssteuerrecht, wo der Verlustvortrag ein höchstpersönliches Recht sei, gehe das Umgründungssteuerrecht vom Grundsatz der Objektbezogenheit des Übergangs von Verlustvorträgen aus. Daher gehe bei Umgründungen der Verlustvortrag auf den Rechtsnachfolger über.

Wirtschaftlich gesehen sei eine Umgründung als Rechtsformwechsel zusammen mit einer Vermögensübertragung zu charakterisieren. Von der bloßen Änderung der Rechtsform eines Unternehmens unterscheide sich eine Umgründung dadurch, dass es stets zu einer Übertragung von Vermögen komme. Von der Unternehmensveräußerung sei die Umgründung insofern abzugrenzen, als der Vermögensübergang das unternehmerische Engagement nicht beende, sondern die unternehmerische Einheit in einer anderen Unternehmensstruktur weiterhin fortgeführt werde. Das Nachfolgeunternehmen führe die Buchwerte des übertragenen Unternehmens weiter. Der äußere Wechsel in der Unternehmensorganisation ändere nichts an der wirtschaftlichen Identität und am wirtschaftlichen Fortbestand des umgegründeten Unternehmens. Komme es bei einer verlustbringenden Körperschaft zu einer

wesentlichen und entgeltlichen Änderung der Gesellschafterstruktur (Beteiligungsverhältnisse) in Verbindung mit einer wesentlichen Änderung der organisatorischen (Geschäftsführung) und der wirtschaftlichen Struktur (Geschäftstätigkeit), so liege ein sog. „Mantelkauf“ vor und stehe damit kein Verlustabzug mehr zu. Im Beschwerdefall sei es aber weder zu einer Änderung der Gesellschafterstruktur noch der organisatorischen Struktur gekommen. Der Beschwerdeführer sei immer der alleinige Gesellschafter und der faktische und wirtschaftliche Geschäftsführer der GmbH gewesen. In den Jahren 2009 bis 2011 habe es massive Probleme aufgrund der durch die Lehman Brothers Pleite verursachten Wirtschaftskrise gegeben, die beinahe zum Untergang des Betriebes geführt hätte. Durch einen stillen Ausgleich mit den Banken und Lieferanten habe das Unternehmen gerettet werden können. An der wirtschaftlichen Struktur des Unternehmens habe dies aber nichts geändert. Es sei nur zu einer Reduzierung des Geschäftsumfanges gekommen und nicht zu einer Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Der Beschwerdeführer als Alleineigentümer und Geschäftsführer der GmbH habe die Verluste erwirtschaftet und sei daher auch persönlich der Verlustvortragsberechtigte.

6. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 2.9.2020 als unbegründet ab. Zur Begründung verwies es auf die Ausführungen zur Beschwerdevorentscheidung Einkommensteuer 2018. Darin hatte es zusammengefasst ausgeführt, der Beschwerde sei grundsätzlich nicht darin entgegenzutreten, dass sich im Beschwerdefall durch die Umwandlung weder eine Änderung des Unternehmensgegenstands noch der handelnden Personen ergeben habe. Allein aus dieser Feststellung sei für das Beschwerdebegehren nichts gewonnen. Denn zu einem Übergang der Verlustvorträge komme es nach den Bestimmungen des § 4 Z 1 lit. a und lit. c UmgrStG nur, wenn das verlustverursachende Vermögen noch tatsächlich vorhanden sei und eine Vergleichbarkeit aufgrund des Umfangs des Betriebes bestehe. Die Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die wirtschaftliche und organisatorische Identität des Betriebes bezögen sich auf die Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG über den Mantelkauf. Das Finanzamt sei aber zu keiner Zeit vom Vorliegen eines Mantelkaufs iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG ausgegangen, weshalb die betreffenden Beschwerdeausführungen ins Leere gingen.

Die in diesem Zusammenhang vorgesehenen Regelungen des UmgrStG seien als *lex specialis* im Verhältnis zu den allgemeinen Regelungen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG anzusehen. Es sei daher zu prüfen, ob bei der hier zu beurteilenden Umwandlung eine qualifizierte Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG vorgelegen habe.

Eine solche qualifizierte Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG sei von der Außenprüfung festgestellt worden, indem sie maßgebende quantitative betriebswirtschaftliche Parameter wie Umsatz, Bilanzsumme und Beschäftigtenanzahl verglichen und in einer Gesamtschau gewürdigt habe. Dabei habe sie festgestellt, dass sich im Vergleich zum Basisjahr 2016 sowohl die Bilanzsummen als auch die Umsatzzahlen in den Jahren 2011 und davor wesentlich vermindert hätten. Die bis 2010 noch beschäftigten Mitarbeiter seien im Jahr 2011 komplett

abgebaut und der Kundenstock im Jahr 2011 an ein deutsches Unternehmen verkauft worden. Es sei daher von einer qualifizierten Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG für die Veranlagungsjahre vor 2012 auszugehen gewesen. Habe sich aber der Umfang des Vermögens iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG qualifiziert vermindert, gehe ein von diesem Vermögen verursachter, aber noch nicht verrechneter Verlust zur Gänze verloren.

7. Mit Schreiben vom 28.9.2020 stellte der Beschwerdeführer den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Die Beschwerde ergänzend führte seine steuerliche Vertretung aus, der Verlustabzug diene primär dazu, alle Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuerlich zu erfassen. Ein Verlust in früheren Abgabeperioden könne im österreichischen Abgabenrecht nicht zu einer Steuergutschrift führen, weshalb spätere Gewinne mit Verlusten aus früheren Perioden ausgeglichen werden müssten. Der Verlustabzug trage dazu bei, das interperiodische Nettoprinzip zu verwirklichen. Ohne Verlustabzug würden positive Gesamtergebnisse einer Periode voll besteuert werden, während negative unberücksichtigt blieben. Das Versagen des Verlustabzuges habe auf der Ebene der Einkünfteerzielung eine „Erdrösselungswirkung“ (mit Hinweis aus *Wolf*, SWK 2009, 800). Daher verbleibe der Verlustabzug nach den Bestimmungen des § 10 UmgrStG bei demjenigen Abgabepflichtigen, welcher den Verlust erlitten habe. Zwar könne eine Verlustübergangsbeschränkung des Verlustabzuges gerechtfertigt sein, wenn verhindert werden solle, dass Buchverluste auf Grund steuerlicher Förderungen auf rechtsgeschäftlicher Basis übertragen werden oder eine zeitlich begrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten umgangen werde (mit Hinweis auf *Farmer* in „Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft“, 2007, 105ff). Gegenständlich liege aber kein solcher Fall vor.

Mit der grundsätzlichen Übertragbarkeit von Verlustabzügen im Umgründungssteuerrecht sollen betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erleichtert werden. Die Finanzverwaltung verstoße gegen diesen Zweck, wenn es Unternehmern den Verlustabzug nehme, die den Betrieb saniert hätten und kein Fall „eingekaufter“ Verlustvorträge vorliege. Die Nichtanerkennung der Verluste führe zudem zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gesamtgewinnbesteuerung.

In einer Entscheidung zum Mantelkauf halte der VwGH unmissverständlich am tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff fest. Wörtlich führe der VwGH dazu aus: „Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ist gemäß § 1 Abs 2 Z 2 GewStG stets und im vollen Umfang Gewerbebetrieb. Ist die Kapitalgesellschaft ident, so ist es auch der in ihrer Tätigkeit gelegene Gewerbebetrieb“ (VwGH 22.9.1987, 87/14/0063). Eine objektbezogene Bindung einer Verlustübertragung könne sich daher rechtssystematisch nur auf eine von einer Person ausgeübte Tätigkeit ohne weitere sachliche oder personelle Voraussetzungen im Sinne einer organisatorischen Einheit beziehen.

Die Begründung des Finanzamtes beziehe zudem die Sachverhaltsumstände nicht korrekt in das Gesamtbild ein. Der Beschwerdeführer habe auch nach der Umwandlung den zuvor in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Beratungsbetrieb fortgeführt. Die betriebliche Tätigkeit sei im Zeitpunkt der Umwandlung nicht eingestellt gewesen. Bei einer Übertragung dieses Betriebes auf eine natürliche Person als Rechtsnachfolgerin im Todesfall wäre es zu keiner Kürzung des Verlustabzuges gekommen. Die materiellrechtliche Einschränkung des § 10 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit a und c UmgrStG behandle insoweit gleiche Sachverhalte ungleich. Ergänzend sei anzumerken, dass die wesentlichen Verluste auf ein einziges Rechtsgeschäft im Zusammenhang mit einer mangelhaften Lieferung zurückzuführen gewesen seien. Das diesbezügliche Regressverfahren der GmbH sei im Zeitpunkt der Umwandlung auf europäischer Ebene noch anhängig gewesen. Wäre der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde auf europäischer Ebene durchgedrungen und hätte er den Schaden ersetzt bekommen, wäre es nach der Auffassung der Finanzbehörde zu einer vollen Besteuerung der Einnahmen aus dem Schadenersatz ohne Kompensation mit den zuvor erlittenen Verlusten gekommen.

Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation des § 10 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit a und lit c UmgrStG sei der Umstand zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer die Verluste durch Einbringung von Vermögen in die GmbH finanziert und daher der Verlust insoweit bereits bei ihm zu einer Einschränkung der Leistungsfähigkeit geführt habe. Der Übergang der bei der GmbH nichtverrechneten Verluste im Wege der Umwandlung auf den Beschwerdeführer habe daher zu einer Übertragung der Verlustvorträge auf jene Person geführt, die auch tatsächlich und endgültig diese Verluste getragen habe. Eine Versagung des Verlustabzuges sei sachlich nicht zu rechtfertigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war Alleingesellschafter und zeitweise auch Geschäftsführer der *****X***** GmbH. Diese GmbH wurde im Jahr 1997 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Geschäftszweck laut Firmenbuch war die Marketingberatung.
2. Die konkrete Geschäftstätigkeit der GmbH bestand in der Hauptsache im Ein- und Verkauf von Waren aus Fernost. Die Waren kamen auf dem Seeweg in die Überseehäfen Rotterdam und Hamburg. Wichtigste Absatzgebiete waren Deutschland, die Niederlande, Belgien und England. Im Jahr 2009 geriet das Unternehmen der GmbH aus mehreren Gründen in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Im Jahr 2010 sollte die GmbH an ein deutsches Unternehmen veräußert werden. Der Veräußerungsplan scheiterte, das deutsche Unternehmen kaufte aber den Kundenstock der GmbH und diese arbeitete nunmehr auf Provisionsbasis für das deutsche Unternehmen. Im Jahr 2011 konnte mit den Banken ein stiller Ausgleich vereinbart werden.

Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten führten insbesondere in den Jahren 2009 bis 2011 zu hohen Verlusten.

3. Als Reaktion auf die schwierige Situation kam es ab dem Jahr 2010 zu einer deutlichen Reduzierung des Umfanges der Geschäftstätigkeit der GmbH. So verringerten sich die Umsätze (inklusive Bestandänderungen und sonstige Erträge) von 15.799.988,17 Euro im Jahr 2009 und 11.816.550,14 Euro im Jahr 2010 auf 1.964.550,14 Euro im Jahr 2011 und weiter auf 101.021,22 Euro im Jahr 2012 bis auf 51.962,93 Euro im Jahr 2016. Die Bilanzsumme fiel von 8.263.124,14 Euro im Jahr 2009 und 3.310.308,84 Euro im Jahr 2010 auf 132.486,84 im Jahr 2011 und weiter auf 108.013,91 Euro im Jahr 2012 und schließlich auf 16.668,13 Euro im Jahr 2016. 2009 hatte die GmbH 11 Dienstnehmer, 2010 noch 10, im Jahr 2011 nur mehr 4 und ab dem Jahr 2012 keine (siehe dazu auch die Tabelle in Punkt 3.1.2. der Beschwerde).

4. Mit Umwandlungsvertrag und Generalsversammlungsbeschluss vom 19.7.2017 wurde die GmbH zum Stichtag 31.12.2016 gemäß §§ 2 ff UmwG unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG durch Übertragung des Vermögens der GmbH als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf das durch den Umwandlungsvorgang entstehende nicht protokollierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers verschmelzend umgewandelt.

Mit der Umwandlung erfolgte auch der Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die Einnahmen-Ausgabenrechnung und ermittelte der Beschwerdeführer ab 2017 den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

5. Zum 31.12.2016 waren Verlustvorträge aus folgenden Jahren noch nicht verrechnet:

2009	439.566
2010	368.926
2011	75.697
2015	12.864
Summe	896.873

Der Verlust aus dem Jahr 2015 wurde bei der Veranlagung 2017 in Abzug gebracht.

6. Bis zum Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer aus der Tätigkeit als Geschäftsführer bei der GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Seit 01.04.2011 empfängt er Ruhebezüge von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, in den Jahren 2017 und 2018 erklärte er zudem Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit dem durch die

Umwandlung übernommene Betrieb. Seit dem Jahr 2019 bezieht er nur mehr Einkünfte aus den Pensionszahlungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen zum Sachverhalt gründen auf den Unternehmensbilanzen der GmbH der Jahre 2009 bis 2015, dem Umwandlungsvertrag und dem Protokoll über den Beschluss der Generalversammlung vom 19.7.2017, Feststellungen der Betriebsprüfung zum Sachverhalt, den Firmenbuchauszug betreffend die GmbH und den Angaben in den Körperschaftsteuerbescheiden der GmbH und den Einkommensteuerbescheiden des Beschwerdeführers laut Abgabensinformationssystem.

Abweichend von den Feststellungen der Betriebsprüfung geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die GmbH im Jahr 2011 noch durchschnittlich 4 und nicht wie in der Niederschrift der Betriebsprüfung ausgeführt 0 Dienstnehmer beschäftigt hat. Zwar wird in der Steuerbilanz 2011 die Anzahl der Arbeitgeber mit 0 angegeben, in dem im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschluss 2011 wird diese Zahl aber mit 4 angegeben. Für die Richtigkeit letzterer Angabe spricht, dass im Jahr 2011 noch ein Personalaufwand von 120.476,59 Euro angefallen ist. Erst im Jahr 2012 ist der Personalaufwand auf 0,00 Euro gesunken.

3. Rechtliche Beurteilung

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

1. Rechtsgrundlagen:

A) Bestimmungen zur Umwandlung

Umwandlungsgesetz - UmwG:

§ 1 Kapitalgesellschaften können nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

§ 2 (1) Die Hauptversammlung (Generalversammlung) der Kapitalgesellschaft kann die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn ihm Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Grundkapitals (Stammkapitals) gehören und er für die Umwandlung stimmt, es sei denn, dass der Hauptgesellschafter eine Aktiengesellschaft, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder sonst eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 1 Abs. 2 EU-Verschmelzungsgesetz mit Sitz in einem Mitgliedstaat im Sinn des § 1 Abs. 3 EU-Verschmelzungsgesetz ist. Hiebei werden eigene Aktien

der Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Anteilsrechte zugerechnet.

(2) Mit der Eintragung der Umwandlung bei der übertragenden Gesellschaft treten folgende Rechtswirkungen ein:

1. Das Vermögen der Kapitalgesellschaft geht einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter über. Treffen aus gegenseitigen Verträgen, die zur Zeit der Umwandlung von keiner Seite vollständig erfüllt sind, Abnahme-, Lieferungs- oder ähnliche Verpflichtungen zusammen, die miteinander unvereinbar sind oder die beide zu erfüllen eine schwere Unbilligkeit für den Hauptgesellschafter bedeuten würde, so bestimmt sich der Umfang der Verpflichtungen nach Billigkeit unter Würdigung der vertraglichen Rechte aller Beteiligten.

2. Die Kapitalgesellschaft erlischt, einer besonderen Löschung bedarf es nicht.

...

Umgründungssteuergesetz – UmgrStG:

Artikel II: Umwandlung

§ 7 (1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

...

2. verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl Nr. 304/1996, wenn

- am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist oder

...

(3) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichtenden Personengesellschaft (§ 5 Abs 1 UmwG)

(4) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

B) Bestimmungen zum Verlustabzug

Körperschaftsteuergesetz – KStG 1988

§ 8 Abs. 4 KStG

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

1....

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

a)...

b)...

c) *Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderung zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung still Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.*

Umgründungssteuergesetz – UmgrStG

§ 10. *§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:*

1. a) *Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.*

b) *Übergewende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 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.*

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1.a) *Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.*

b) *Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.*

c) *Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.*

Einkommensteuergesetz – EStG 1988

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

- *wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und*
- *soweit die Verluste nicht bereits für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

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

2. Rechtliche Würdigung:

Unstrittig ist, dass durch eine verschmelzende Umwandlung gemäß § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG mit Ablauf des Umwandlungstichtages 31.12.2016 das Vermögen der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Beschwerdeführer als Hauptgesellschafter übergegangen ist.

Ebenfalls außer Streit steht, dass zum Umgründungsstichtag noch nicht verrechnete Verluste der GmbH in Höhe von 896.873 Euro vorhanden waren.

Strittig ist aber, ob diese noch nicht verrechneten Verlustvorträge auf den Beschwerdeführer als Gesamtrechtsnachfolger der GmbH übergegangen sind und dem Beschwerdeführer aus diesen Verlustvorträgen ein Verlustabzug zustand.

Aus dem Hinweis des § 4 Abs. 1 erster Satz UmgrStG auf § 8 Abs. 4 Z 2 UmgrStG folgt, dass die Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG zum Verlustabzug *leges speciales* zu § 8 Abs. 4 Z 2 KStG sind. Letztere Vorschriften beinhalten allgemeine Regeln zum Verlustabzug bei zivilrechtlicher Identität der Körperschaft, während die Bestimmungen des § 4 und § 10 UmgrStG den Übergang des Verlustabzugs von der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft bzw. den übernehmenden Rechtsnachfolger und somit zwischen zivilrechtlich verschiedenen Steuersubjekten regeln.

Mit den Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG soll zwar der Übergang von Verlustvorträgen von der übertragenden Körperschaft auf die übertragende Körperschaft bzw. auf den Rechtsnachfolger sichergestellt werden. Ein solcher Übergang findet aber nur insoweit statt, als die Verluste den übertragenden Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist (§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG, objektbezogene Beschränkung des Verlustabzuges) **und** der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG, qualifizierte Umfangsminderung).

Der Übergang der Verlustvorträge ist also doppelt beschränkt, einerseits durch das Erfordernis der Objektbezogenheit des Verlustvortrages und andererseits durch das Erfordernis der umfanglichen Vergleichbarkeit des verlustbehafteten Vermögens.

Objektbezogenheit des Verlustvortrages

Mit dem Kriterium der Objektbezogenheit des Verlustvortrages soll die Verwertung von Verlusten einer Mantelgesellschaft bei einer gewinnbringenden Gesellschaft verhindert werden. Der Übergang des Verlustabzugsrechts knüpft daher an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle. Ob die wirtschaftliche Betätigung der übernehmenden Gesellschaft mit jener der übertragenden Gesellschaft vergleichbar ist, ist daher irrelevant (*Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 47 und 48, mwN). Bei betriebsführenden Körperschaften ist entscheidend, dass der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Verschmelzungszeitpunkt als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist. Der Wegfall von auch bedeutenden Wirtschaftsgütern führt noch zu

keinem Verlust des Verlustabzugsrechtes. Erst wenn der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb seine Identität als eigenständige Einheit verloren hat, muss die Objektbezogenheit des Verlustvortrages verneint werden (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 47 und 48, mwN).

Die Objektbezogenheit des Verlustvortrages ist im Beschwerdefall zu bejahen. Die GmbH hat bis ins Jahr 2011 den Großhandel mit Waren und die Vermittlung dieses Handels auf Provisionsbasis nebeneinander betrieben. Beide Geschäftstätigkeiten waren in einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst. Die spätere Einstellung des Großhandels hat daher an der Identität des Betriebes nichts geändert. Auch die Veräußerung von Teilen des Anlagevermögens und des Kundenstockes änderten nichts am (Weiter)Bestehen des Betriebes. Dieser Betrieb wurde mit der Umwandlung auf den Beschwerdeführer übertragen. Die Verluste blieben daher über dieselbe Verlustquelle verknüpft. Eine fehlende Objektbezogenheit hat im Übrigen auch das Finanzamt nicht unterstellt.

Umfangliche Vergleichbarkeit

Der Übertragung der Verlustvorträge hat ferner zur Voraussetzung, dass der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste nicht derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (qualifizierte Umfangsminderung; *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 101).

Diese Beschränkung bezweckt, den Übergang bzw. Erhalt von Verlusten auch in jenen Gestaltungsfällen zu verhindern, in denen etwa ein unrentabler, verlustverursachender Betrieb zur Verwertung der Verluste bis zum Verschmelzungstichtag nur mehr auf Sparflamme geführt wird (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 101 mwN).

Maßgeblich dabei ist, dass die Vergleichbarkeit am Umwandlungstichtag gegeben ist. Das verlusterzeugende Vermögen muss daher mit jenem im Zeitpunkt des Umwandlungstichtages vergleichbar sein. Der Vergleich erfolgt durch eine fraktionierte Rückwärtsbetrachtung: Verluste an oder vor jenem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, können verschmelzungsbedingt nicht übergehen bzw. können nicht mehr verwertet werden (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 102).

Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, anhand welcher betriebswirtschaftlicher Parameter die Vergleichbarkeit zu beurteilen ist. Aufgrund des verwendeten Begriffes "Umfang" ist aber auf quantitative und nicht auf qualitative betriebswirtschaftliche Kriterien abzustellen. Im Gegensatz zur Mantelkaufregelung des § 8 Abs.4 Z 2 KStG ist daher eine Änderung des Betriebsgegenstandes für die Beurteilung der umfanglichen Vergleichbarkeit irrelevant.

Bei betrieblichen Einheiten kommen nach herrschender Ansicht dafür vor allem folgende Kriterien in Frage (vgl. *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG, 10. Aufl. (2021), § 4 Rz 101):

- Umsatz
- Auftragsvolumen und Produktionsvolumen
- Anlagevermögen, Anlagenintensität
- Umlaufvermögen
- Bilanzsumme
- Substanzwert
- Beschäftigtenzahl

Die Grenze, ab der eine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit c UmgrStG wegen Minderung eines für die "Identifizierung" einer Einkunftsquelle maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameters nicht mehr gegeben ist, wird von einem Teil der Literatur und Verwaltungspraxis mit 25% angegeben. Demnach ist eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, wenn maßgebliche Parameter auf ein nur 25%iges oder geringeres Ausmaß absinken. Ein anderer Teil der Literatur nimmt das Fehlen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit erst bei einem Absinken auf 10% und weniger an. Dieser Ansicht haben sich auch der UFS (UFS 24.6.2013, RV/1067-L/06) und im Ergebnis wohl auch das BFG im Erkenntnis vom 24.11.2015, RV/5100439/2011, angeschlossen. Maßgeblich ist aber nicht das Absinken eines einzigen Parameters auf unter 10%, sondern das Gesamtbild der unternehmens- bzw. branchenbezogenen Parameter (vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 104f.; BFG 24.11.2015, RV/5100439/2011 mwN).

Hat sich der Umfang des Vermögens qualifiziert vermindert, geht ein von diesem Vermögen verursachter, aber noch nicht verrechneter Verlust zur Gänze verloren; eine anteilige Verminderung ist in lit. c nicht vorgesehen (Alles-oder-Nichts-Betrachtung; vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 110).

Im Beschwerdefall erfolgt die Beurteilung der umfangreichen Vergleichbarkeit nach den für den Betrieb der GmbH in Frage kommenden Kriterien Anlagevermögen ohne Finanzvermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme, Umsätze inklusive Bestandsveränderung und übrige Erträge sowie Anzahl der Dienstnehmer. Bei einem Beratungsunternehmen wie jenem der GmbH werden allerdings die Parameter Umsatz und Beschäftigtenzahl höher zu gewichten sein als etwa Anlagevermögen. Da die GmbH bis einschließlich 2011 mit Waren gehandelt und Warenumsätze erzielt hat, ist auch das Kriterium Umlaufvermögen von Gewicht.

Die vergleichende Rückwärtsbetrachtung anhand dieser Parameter zeigt folgendes Absinken des Umfangs im Basisjahr 2016 gegenüber den zurückliegenden Jahren bis zum ersten Verlustjahr 2009:

Stichtag	Anlagevermögen ohne Finanzvermögen	Absinken	Umlaufvermögen	Absinken	Bilanzsumme	Absinken
31.12.2016	1.857,37		13.514,69		16.668,13	
31.12.2015	2.839,80	65,40%	10.119,03	133,56%	12.959,83	128,61%
31.12.2014	1.994,75	93,11%	59.671,71	22,64%	61.667,46	27,03%
31.12.2013	2.656,55	69,91%	99.390,87	13,60%	102.048,42	16,33%
31.12.2012	5.098,17	36,43%	102.914,74	13,13%	108.013,91	15,43%
31.12.2011	9.469,20	19,61%	123.017,23	11,00%	132.486,43	12,58%
31.12.2010	29.718,64	6,25%	2.988.651,64	0,45%	3.310.308,84	0,50%
31.12.2009	43.383,66	4,28%	7.990.580,74	0,17%	8.263.124,14	0,20%

Stichtag	Umsätze	Absinken	Dienstnehmer	Absinken
31.12.2016	51.962,93		0	
31.12.2015	64.218,23	80,92%	0	
31.12.2014	80.031,88	64,93%	0	
31.12.2013	97.461,44	53,32%	0	
31.12.2012	101.021,22	51,43%	0	
31.12.2011	1.964.917,02	2,64%	4	0%
31.12.2010	11.816.550,14	0,44%	11	0%
31.12.2009	15.799.988,17	0,33%	11	0%

Die Tabelle zeigt, dass bei sämtlichen herangezogene Umfangskriterien der Stand zum Stichtag 31.12.2016 gegenüber den Vergleichsstichtagen 31.12.2009 und 31.12.2010 auf unter 10% gesunken ist.

Gegenüber dem Stichtag 31.12.2011 ist das Anlagevermögen ohne Finanzanlagen zwar „nur“ auf 19,61%, das Umlaufvermögen auf 11% und die Bilanzsumme auf 12,58% gesunken, die Umsätze aber auf 2,64% und die Anzahl der Dienstnehmer auf 0%. Da bei einem Beratungsbetrieb wie jenem der GmbH die Parameter Dienstnehmer, Umsatz und Umlaufvermögen die für den Umfang wirklich aussagekräftigen Parameter sind, ist auch

gegenüber dem 31.12.2011 ein deutliches Absinken des Umfangs auf unter 10% zu konstatieren.

Nach dem Gesamtbild der herangezogenen Parameter erfolgte der entscheidende Bruch beim Betriebsumfang in den Jahren 2009 bis 2012. Ab dem Jahr 2012 wurden nur noch Leistungserlöse und keine Warenerlöse mehr erzielt, wurden keine Dienstnehmer mehr beschäftigt und bewegten sich die Umsätze nur mehr auf einem Niveau zwischen ca. 100.000 Euro im Jahr 2012 und ca. 50.000 Euro im Jahr 2016. Gegenüber den Jahren 2009 bis 2011 kann daher nicht mehr von einer umfangreichen Vergleichbarkeit gesprochen, sodass die Verlustvorträge aus diesen Jahren nicht zum Verlustabzug zugelassen werden können.

Auch in der Beschwerde und im Vorlageantrag wird die qualifizierte Umsatzminderung nicht bestritten. Die in diesen Schriftsätzen gemachten Ausführungen richten sich nicht gegen die Feststellung der Umsatzminderung, sondern bekämpfen die Nichtzulassung der Verlustvorträge zum Verlustausgleich mit anderen Argumenten.

So bringen die Beschwerdeausführungen v.a. vor, im Beschwerdefall sei der Mantelkaufatbestand nicht erfüllt. Die Regelung zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG betrifft den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit weitgehend eingestellt hat, aber weiterhin in ihrer Rechtsform bestehen bleibt. Sie hat daher infolge von organisatorischen und strukturelle Änderungen ihre wirtschaftliche Identität geändert, nicht aber ihre zivilrechtliche. Ist bei der übertragenden Körperschaft der Mantelkaufatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 erfüllt, ist der Verlustvortrag bereits bei dieser verloren gegangen und stellt sich die Frage des Übergangs des Verlustvortrages auf die übernehmende Körperschaft bzw. den Rechtsnachfolger infolge der Umgründung nicht mehr. Einen Mantelkauf bei der übertragenden Körperschaft hat das Finanzamt aber in keiner Phase des Verfahrens unterstellt und den geltend gemachten Verlustabzug auch nicht aus diesem Grund aberkannt. Daher gehen die Ausführungen in der Beschwerde zum Mantelkauf, wie schon in der Beschwerdevorentscheidung gezeigt wurde, tatsächlich ins Leere.

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen vorgebracht, mit der Anwendung des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG habe das Finanzamt gegen das Prinzip der Gesamtgewinnbesteuerung und das Prinzip der Leistungsfähigkeit verstoßen. Damit wird aber keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung aufgezeigt.

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzugestehen, dass die Beschränkungen des Überganges des Verlustvortrages durch § 4 UmgrStG in der Kritik steht (vgl. *Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 10. Aufl. (2021), § 4 Rz 5* mit der dort zitierten Literatur). Das ändert aber nichts daran, dass das Bundesfinanzgericht die entsprechenden Bestimmungen des § 4 UmgrStG im Rahmen der Interpretationsmöglichkeiten zu beachten hat. § 4 Z 1 lit. c UmgrStG sieht aber ausdrücklich vor, dass Verluste vom Abzug ausgeschlossen sind, wenn es zwischen dem Entstehen der Verluste und dem Verschmelzungs- bzw. Umwandlungstichtag zu einer qualifizierten

Umfangsminderung gekommen ist. Eine Nichtbeachtung dieser gesetzlichen Einschränkung aufgrund etwaiger steuersystematischer oder steuerpolitischer Bedenken, wie sie im Vorlageantrag vorgebracht wurden, würde einen Verstoß gegen rechtsstaatlich grundlegende Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG darstellen und ist daher ausgeschlossen.

Gemäß Art. 89 Abs. 1 steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze den ordentlichen Gerichten nicht zusteht. Hat ein ordentliches Gericht gegen ein Gesetz aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dasselbe gilt gemäß Art. 135 abs. 4 B-VG für Verwaltungsgerichte.

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen steht somit in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Hat das Verwaltungsgericht Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes, kann es nur einen Antrag auf Aufhebung an den Verfassungsgerichtshof stellen, nicht aber selbst über die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes befinden.

Das Bundesfinanzgericht hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einschränkung des Verlustabzuges bei den Verlusten der übertragenden Körperschaft durch § 10 Z 1 a iVm § 4 Z 1 a und c, steht dem Gesetzgeber doch hinsichtlich der Regelung des Verlustübergangs ein weiter Gestaltungsspielraum zu. So hat der VfGH im Hinblick auf § 10 ausgeführt, *„dass es dem Gesetzgeber [...] freisteht, das Recht auf Verlustabzug zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und zur Vermeidung von Missbräuchen – unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit – an bestimmte Bedingungen zu knüpfen, ohne auf das Motiv der Umwandlung Bedacht zu nehmen, zumal ein solcher Rechtsformwechsel im freien Belieben der handelnden Personen steht“* (Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4, Rz 5 mwH).

Aufgrund der qualifizierten Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit. c bei der GmbH zum Umwandlungsstichtag gegenüber den Jahren 2009 bis 2011 waren somit die noch nicht verrechneten Verlustvorträge aus diesen Jahren nach der Umwandlung nicht mehr zum Verlustabzug zuzulassen.

Lediglich gegenüber dem Jahr 2015 bestand eine umfangliche Vergleichbarkeit und wurde der Verlustvortrag aus diesem Jahr daher zu Recht bei der Veranlagung 2017 als Sonderausgabe berücksichtigt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Zur Beurteilung einer qualifizierten Umfangsminderung im Sinne des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gibt es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 15. Juni 2022



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.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des F K in M, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. September 2018, Zl. RV/2101224/2017, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2013 und Einkommensteuer 2013 bis 2015, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Vertrag vom 13. September 2013 brachte der Revisionswerber sein Einzelunternehmen, das im Einbringungsvertrag mit „Unternehmensberatung“ beschrieben wurde, rückwirkend zum 1. Jänner 2013 in die R GmbH ein.
- 2 Im Rahmen einer im Jahr 2016 durchgeführten Außenprüfung wurde erhoben, dass der Gegenstand des eingebrachten Betriebes ausschließlich in der Erbringung von Beratungsleistungen für die L AG gelegen war. Beim übertragenen Betrieb habe es sich um einen „rein tätigkeitsbezogenen“ Betrieb gehandelt. Der Revisionswerber habe seit dem Jahr 2003 Beratungsleistungen für die L AG erbracht. In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. September 2016 habe der Revisionswerber als Grund für die Einbringung seines Einzelunternehmens in die R GmbH die geplante Erweiterung der Betätigung auf mindestens vier Kunden angegeben. Es sei beabsichtigt gewesen, dass der Revisionswerber weiterhin die Beratungsleistungen gegenüber der L AG erbringen sollte und die neuen Geschäftsbereiche durch Angestellte der GmbH abgedeckt würden. An die Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes für den



Revisionswerber im Rahmen des Einbringungsvertrages sei nicht gedacht worden. Mit der L AG habe es seit der Auflösung des schriftlichen Vertrages vom 22. Dezember 2010 nur eine mündliche Vereinbarung gegeben. Diese mündliche Vereinbarung (monatliches Honorar von 20.000 € und Ersatz der Reisespesen) sei bis August 2015 gültig gewesen. Weiters habe es zwar eine Erfolgs-/Umsatzbeteiligung gegeben, welche aber nie wirksam geworden sei, was letztendlich zur Trennung von der L AG im Jahr 2015 geführt habe. Im Zuge der im Jahr 2013 erfolgten Betriebseinbringung sei (mündlich) vereinbart worden, dass der Revisionswerber die Arbeitsleistung für die R GmbH erbringe.

- 3 Der Prüfer verneinte in seiner rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG. Denn ab dem Zeitpunkt der Auflösung des schriftlichen Beratungsvertrages mit der L AG sei unklar, welchen Inhalt die mündliche Vereinbarung mit diesem Unternehmen habe. Aufgrund der Abhängigkeit der R GmbH vom Revisionswerber als alleinigem Leistungsträger gelte der Kundenstock nicht als gesichert und könne aus diesem Grund auch nicht im Zuge der Einbringung übertragen werden. Ein Ausscheiden des einzigen Leistungsträgers führe zum sofortigen Verlust des einzigen Kunden. Die R GmbH habe weder mit dem Einbringungsvertrag noch mit dem mündlichen Geschäftsführungsvertrag einen durchsetzbaren Anspruch auf die zeitlich und qualitativ definierte Arbeitsleistung des einzigen Leistungsträgers erlangt. Somit verblieben die persönlichen Fähigkeiten des Einzelunternehmers als wesentliche Betriebsgrundlage. Mangels Trennbarkeit der wesentlichen Betriebsgrundlage vom Einzelunternehmer, könne der Betrieb nicht als Gesamtheit übertragen werden. Der Erwerber könne den Betrieb nicht ohne den Veräußerer fortführen. Damit sei die steuerliche Rückwirkung des Vorganges auf den 1. Jänner 2013 ausgeschlossen.
- 4 Auch die laufenden Einkünfte seien nicht der R GmbH zuzurechnen. Der Prüfer habe nicht feststellen können, dass nach Übertragung des Betriebes an die R GmbH zusätzliche Kunden beraten worden wären. Auch seien keine zusätzlichen Mitarbeiter beschäftigt worden. In den Jahren 2013 bis 2015 habe



weiterhin ausschließlich der Revisionswerber die Beratungstätigkeit ausgeübt. Unklar seien die Gründe für die Einstellung der Tätigkeit im Jahr 2015. Der Revisionswerber habe erklärt, dass sich der Zeitaufwand für die Beratungstätigkeit auf Grund näher geschilderter Umstände verringert habe, weshalb er persönliche Kapazitäten frei gehabt habe. Es sei für den Prüfer nicht nachvollziehbar, warum die R GmbH die Tätigkeit hätte einstellen sollen. In freier Beweiswürdigung komme der Prüfer zum Schluss, dass der Revisionswerber und nicht die R GmbH beschlossen habe, die Zusammenarbeit mit der L AG zu beenden. Dies deshalb, weil er mit einer anderen GmbH ein anderes Unternehmen habe aufbauen wollen. Da nur der Revisionswerber in den Streitjahren über die Einkunftsquelle habe verfügen können, werde die „nachträgliche Zwischenschaltung“ der R GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ertragsteuerlich nicht anerkannt. Die Erlöse und Aufwendungen iZm der Beratungstätigkeit gegenüber der L AG seien daher dem Revisionswerber zuzurechnen und in dieser Höhe bei der R GmbH in Abzug zu bringen.

- 5 Das Finanzamt erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2013 - den Feststellungen des Prüfers entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015.
- 6 Der Revisionswerber erhob Beschwerde gegen die genannten Bescheide, welche er im Wesentlichen damit begründete, dass die mit Notariatsakt vom 13. September 2013 erfolgte Einbringung nachweislich sämtliche Anwendungsvoraussetzungen gemäß Art. III UmgrStG erfülle. Es liege daher auch kein Wiederaufnahmegrund vor. Der Betrieb sei mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, Know-how) tatsächlich auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft übertragen worden. Auch die Übertragung sämtlicher Verträge und Rechtsbeziehungen sei nachweislich erfolgt. Es treffe aus mehreren Gründen nicht zu, dass der Kundenstock nicht gesichert und daher nicht übertragbar sei. Alleine schon die gesellschaftsrechtlichen Sorgfalts- und Treuepflichten als Gesellschafter-Geschäftsführer hätten es dem Revisionswerber untersagt, den



Kundenstock und das Know-how nicht für die R GmbH zu nutzen. Im Speziellen sei auf die gesetzlichen Bestimmungen zum Wettbewerbs- und Nebentätigkeitsverbot gemäß § 24 Abs. 1 GmbHG zu verweisen. Eine wichtige Rechtsfolge dieser Treuepflicht sei das Verbot der Ausnutzung der Organstellung aus eigennützigen Gründen zum Nachteil der Gesellschaft. Der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass auch die Ermittlung der der Unternehmensberatung zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen durch das Finanzamt nicht richtig erfolgt sei.

- 7 Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdevorentscheidungen. Begründend wurde ausgeführt, der Revisionswerber habe in jahrelanger Geschäftsbeziehung ein Händlernetz mit über 40 Handelskontakten zunächst in Österreich und Ungarn aufgebaut, über welche die L AG in andere Märkte habe expandieren können. Die Beratungsleistungen seien stets vom Revisionswerber erbracht worden, der auf Grund dieser Kontakte und Beziehungen sowie auf Grund seiner Erfahrungen und seiner Bekanntheit das Geschäftssystem der L AG weiter ausgebaut habe. Auch nach Einbringung in die R GmbH habe sich daran nichts geändert, die R GmbH habe kein weiteres Personal eingestellt. Ein Ausscheiden des Revisionswerbers aus der R GmbH hätte zum Verlust des einzigen Kunden geführt, weshalb der Kundenstock nicht auf die GmbH hätte übertragen werden können. Die R GmbH wäre nicht in der Lage, losgelöst vom Revisionswerber über das wirtschaftliche Potential des Einzelunternehmens zu verfügen, woran auch die nachträgliche Zwischenschaltung der R GmbH nichts ändere. Dies manifestiere sich auch darin, dass der Revisionswerber im August 2015 beschlossen habe, die Geschäftsbeziehung mit der L AG aufgrund von Unstimmigkeiten in Bezug auf die ursprünglich vereinbarte Umsatzbeteiligung zu beenden. Dass die R GmbH selbst auf die Einnahmen aus der Beratungstätigkeit verzichtet haben sollte, sei nicht nachvollziehbar und wäre einer solchen Vorgangsweise bei einer fremdüblichen Einbringung mit Sicherheit durch eine zeitlich fixierte Bindungsvereinbarung des Leistungsträgers an die Gesellschaft entgegengewirkt worden. Gegenständlich seien keine Vereinbarungen getroffen worden, die der R GmbH eine auf Dauer angelegte Nutzung des eingebrachten Betriebes gesichert hätten und die unabhängig von der Person des Revisionswerbers realisierbar gewesen wären.



Eine tatsächliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen habe nicht stattgefunden, weil die R GmbH nicht in die Lage versetzt worden sei, den Unternehmensberatungsbetrieb ohne den Revisionswerber fortzuführen. Daher sei die rückwirkende Einbringung des Einzelunternehmens gemäß Art. III UmgrStG nicht anzuerkennen und seien auch die laufenden Einkünfte aus der Unternehmensberatungstätigkeit dem Einzelunternehmen des Revisionswerbers zuzurechnen.

- 8 In seinem Vorlageantrag entgegnete der Revisionswerber diesen Ausführungen, dass er der R GmbH keine Einkunftsquelle aus freien Stücken entzogen habe. Vielmehr habe es triftige wirtschaftliche Gründe gegeben. Insbesondere hätten Sorgen über die weitere Entwicklung der L AG dazu geführt, die Zusammenarbeit mit dieser Gesellschaft zum Schutz des (nicht unwesentlichen) Vermögens der R GmbH zu beenden. Die Argumentation des Finanzamtes laufe darauf hinaus, Einpersonengesellschaften ohne dafür vorhandene Rechtsgrundlage zu unterbinden. Der übertragene Betrieb habe, wie aus der Einbringungsbilanz ersichtlich sei, ohne Berücksichtigung eines Firmenwertes einen positiven Verkehrswert aufgewiesen. Dies unterscheide den vorliegenden Sachverhalt von jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2014, 2011/15/0028, zu Grunde gelegen sei.
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 10 Nach eingehender Schilderung des Verfahrensganges führte das BFG aus, der am 13. September 2013 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG abgeschlossene Einbringungsvertrag entspreche nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen. Im Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens mit dem Stichtag 1. Jänner 2013 und auch während des gesamten Streitzeitraumes sei der Revisionswerber für einen einzigen Kunden (die L AG) tätig geworden, wofür auf Grund einer mündlichen Vereinbarung mit der L AG ein monatlicher Honoraranspruch von 20.000 € netto bestanden habe. In der



Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2016 habe der Revisionswerber angegeben, dass neben dem Einbringungsvertrag und den dazugehörigen Bilanzen keine weiteren Vereinbarungen vorhanden gewesen seien. Im Zuge der Besprechung vom 25. Mai 2016 habe der Revisionswerber zur Frage, ob eine Geschäftsführervereinbarung bzw. eine Vereinbarung über die Überlassung der Arbeitskraft mit der R GmbH abgeschlossen worden sei, angegeben, dass (mündlich) vereinbart worden sei, dass er monatlich 5.000 € bekomme und die Arbeitsleistung erbringe. Unter Bedachtnahme auf die unstrittige Tatsache, dass der Revisionswerber der einzige Leistungsträger gewesen sei, der gegenüber dem einzigen Kunden, der L AG, Beratungsleistungen erbracht habe, hätte eine fremde Körperschaft wohl zweifellos auf den Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Vertrages mit dem Revisionswerber bestanden, der ihr garantiert hätte, dass die Beratungsleistungen ab dem Stichtag der Einbringung jedenfalls im Namen und für Rechnung der R GmbH weiterhin erbracht werden. Außerdem bedürfe es wohl keiner näheren Ausführungen, dass der an den Revisionswerber in der Zeit von Jänner bis September 2013 bezahlte monatliche Geschäftsführerbezug von 2.500 € netto und die Erhöhung ab Oktober auf 5.000 € netto von einem fremden Geschäftsführer in Anbetracht der Tatsache, dass die erbrachten Leistungen von der L AG mit 20.000 € monatlich honoriert worden seien, keinesfalls als leistungsadäquat akzeptiert worden wäre. Noch dazu, wo diese vom Revisionswerber aufgebaute, erfolgreiche Geschäftsbeziehung bereits langjährig bestanden habe.

- 11 Da demnach der vorliegende Einbringungsvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalte, seien die Einkünfte aus der Unternehmensberatung zu Recht dem Revisionswerber als Einzelunternehmer zugerechnet worden. Da sich das gesamte Vorbringen des Revisionswerbers ausschließlich gegen die grundsätzliche Nichtanerkennung der Einbringung wende, sei die schätzungsweise Berücksichtigung der Reise- und Fahrtspesen sowie der Werbeaufwendungen keiner näheren Überprüfung zu unterziehen.
- 12 Auch der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013 habe unter Bedachtnahme auf die dargestellte



Rechtsslage kein Erfolg beschieden werden können. Denn die Beschwerde habe lediglich den Umstand bekämpft, dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommen beurteilten Tatsachen geeignet seien, eine anderslautende Entscheidung zu bewirken.

- 13 Gegen dieses Erkenntnis erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 25. Februar 2019, E 4341/2018-5, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.
- 14 In der nunmehrigen Revision wird zur Zulässigkeit u.a. geltend gemacht, bei der Umgründung sei der durch das UmgrStG vorgezeichnete Weg beschritten worden. Es sei methodisch unzulässig, das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung mit der GmbH nicht beim Revisionswerber, sondern über die Aberkennung der Umgründung als solcher zu sanktionieren, obwohl das eine (kein schriftlicher Vertrag) mit dem anderen (Betriebseinbringung) nichts zu tun habe. Auch sei die vom BFG vorgenommene Beurteilung des Geschäftsführerbezuges als zu gering verfehlt. Es sei wirklichkeitsfremd, die Höhe des Geschäftsführerbezuges (nur) auf den Umsatz der GmbH zu beziehen. Der Bogen, den das Verwaltungsgericht vom Fremdvergleich hin zum Einbringungsvertrag spanne, sei nicht nachvollziehbar. Selbst wenn man davon ausgehen könnte (was aber nicht der Fall sei), dass die Beziehung des Revisionswerbers zur GmbH nicht fremdüblich gestaltet worden sei, speziell der Geschäftsführerbezug zu niedrig bemessen worden sei, wären die Konsequenzen bei der GmbH zu ziehen gewesen, anstatt auf den vorgelagerten Einbringungsvertrag durchzugreifen. Dies umso mehr als bei Einbringungen nach Art. III UmgrStG für den Fremdvergleich kein Platz sei, weil der Einbringende - wie auch im Revisionsfall - längst Alleineigentümer der aufnehmenden GmbH sei.
- 15 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht, auf die der Revisionswerber repliziert hat.



- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Mit dem wiedergegebenen Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision aufgezeigt. Sie ist auch begründet.
- 18 Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (idF BGBl. I Nr. 161/2005) liegt eine Einbringung im Sinne des UmgrStG vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.
- 19 Zum Vermögen zählen nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.
- 20 Ein nach Art. III einbringungsfähiger Betrieb muss nach § 12 Abs. 1 UmgrStG tatsächlich auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden können. Nach der Rechtsprechung zur Betriebsveräußerung sind die Übernahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die übernehmende Körperschaft und die Verschaffung der (zumindest abstrakten) Fortsetzungsmöglichkeit der Betätigung die entscheidenden Kriterien (vgl. *Rabel/Ehrke-Rabel* in *Wiesner et al*, Handbuch der Umgründungen, Band 1, § 12 Rz 95).
- 21 Das Finanzamt hat die grundsätzliche Einbringungsfähigkeit des vorliegenden Betriebes mit der Begründung verneint, dass die R GmbH weder mit dem Einbringungsvertrag noch mit dem mündlichen Geschäftsführervertrag einen durchsetzbaren Anspruch auf die zeitlich und qualitativ definierte Arbeitsleistung des einzigen Leistungsträgers (des Revisionswerbers als Alleingesellschafter-Geschäftsführer) erlangt habe. Feststellungen zur konkreten Aufgabenstellung im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zur L AG wurden nicht getroffen. Allein aus dem Umstand, dass der einbringende Unternehmer „einziger Leistungsträger“ ist, kann die



Einbringungsfähigkeit eines Betriebes nicht verneint werden.

Beratungsleistungen können nach der Verkehrsauffassung im Allgemeinen auch von anderen Personen in gleichartiger Weise erbracht werden. Eine höchstpersönliche, nur vom Revisionswerber zu erbringende Leistung, scheint nach der Aktenlage und dem Revisionsvorbringen (das von einem schneeballartigen Geschäftsmodell der L AG spricht), im Revisionsfall nicht vorzuliegen.

- 22 Anders als das Finanzamt hat das BFG zwar nicht die grundsätzliche Einbringungsfähigkeit des Betriebes verneint, aber die Ansicht vertreten, dass der Einbringungsvertrag nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen entspreche. Eine fremde Körperschaft würde auf den Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Vertrages mit dem Revisionswerber bestanden haben, welcher ihr garantiert hätte, dass die Beratungsleistungen ab dem Stichtag der Einbringung jedenfalls im Namen und für Rechnung der R GmbH weiterhin erbracht werden. Zudem sei die vereinbarte Geschäftsführervergütung der Leistung des Geschäftsführers nicht adäquat.
- 23 Das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG ist ausschließlich nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen (vgl. mit zahlreichen weiteren Literaturhinweisen *Furherr* in Kofler, UmgrStG⁶ § 12 Rz 1). Dass sich der Einbringende im Rahmen des Einbringungsvertrages verpflichtet, der übernehmenden Körperschaft als Geschäftsführer zur Verfügung zu stehen oder bestimmte operative Tätigkeiten zu verrichten, gehört nicht zu den dort genannten Voraussetzungen einer Betriebseinbringung nach Art. III UmgrStG. Erst recht führt das allfällige Vorliegen eines fremdunüblich gestalteten Geschäftsführervertrages nicht zur Unwirksamkeit des Einbringungsvertrages.
- 24 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungsobjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungsobjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die



Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die Existenz einer Gesellschaft kann dabei nicht beiseitegeschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

25 Das Finanzamt und ihm folgend auch das Bundesfinanzgericht haben die Einkünfte aus der Beratungstätigkeit nicht nur im Rückwirkungszeitraum des Jahres 2013, sondern auch für den restlichen Zeitraum des Jahres 2013 sowie für die Folgejahre 2014 und 2015 dem Revisionswerber zugerechnet. Eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen, dass die R GmbH in den Beratungsvertrag mit der L AG eingetreten sei, erfolgte nicht. Dass der Revisionswerber als „einziger Leistungsträger“ der R GmbH weiterhin tätig geworden ist, steht einer Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschaft dann nicht entgegen, wenn er dabei namens und in Vertretung der R GmbH aufgetreten ist. Nicht nachvollziehbar sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen des Finanzamtes, wonach die im Jahr 2015 erfolgte Beendigung der Geschäftsbeziehung mit der L AG nur dem Revisionswerber als Einzelunternehmer zugerechnet werden könne, weil die R GmbH keine Veranlassung gehabt hätte, auf Einnahmen zu verzichten. Es liegt im Wesen einer Einmanngesellschaft, dass sie ihren Willen nur in der Person des Alleingesellschafter-Geschäftsführers bilden kann. Ein vom Finanzamt gesehener Interessensgegensatz zwischen der R GmbH und ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ist nicht zu erkennen. Insbesondere wurden im Revisionsfall auch keine Feststellungen dahingehend getroffen, dass der Revisionswerber aus der Beendigung der Geschäftsbeziehung zur L AG einen vermögenswerten Vorteil gezogen hätte, was aber gleichfalls nichts an der Zurechnung der Einkünfte ändern könnte, sondern allenfalls unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Ausschüttung zu beurteilen wäre.

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



27 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 17. Dezember 2020



Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.05.2017

Geschäftszahl

Ro 2016/13/0002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der A GmbH & Co KG in R, vertreten durch die Heinlein & Partner Steuerberater GmbH in 1010 Wien, Teinfaltstraße 5/4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14. Oktober 2015, Zl. RV/7101313/2010, betreffend Gruppenfeststellungsbescheid 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

1 Die Rechtsvorgängerin der revisionswerbenden KG, eine inländische AG, war zusammen mit mehreren anderen Körperschaften Mitglied einer Unternehmensgruppe, ohne zur Gruppenträgerin zuvor in einem Organschaftsverhältnis gestanden zu sein. Ihre Gruppenzugehörigkeit ab der Veranlagung 2005 wurde mit Bescheid vom 6. Februar 2006 festgestellt. Mit Vertrag vom 28. September 2006 wurde die AG unter Anwendung des Art. II Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 31. Dezember 2005 im Rahmen einer errichtenden Umwandlung in eine KG mit einem reinen (neu hinzutretenden) Arbeitsgesellschafter als Komplementär umgewandelt. Alleinige Kommanditistin, der das gesamte Vermögen zustand, wurde die Gruppenträgerin (die bisherige Alleingesellschafterin der AG).

2 Das Finanzamt vertrat in einem geänderten Gruppenfeststellungsbescheid vom 7. Juli 2008 die Auffassung, im Hinblick auf die Nichteinhaltung der Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin sei die Gruppenzugehörigkeit auf Grund der Umwandlung in eine Personengesellschaft gemäß § 9 Abs. 9 und Abs. 10 dritter Teilstrich KStG 1988 auch für das Jahr 2005 (und nicht erst mit Wirkung ab der Veranlagung 2006) zu verneinen. Es wurde festgestellt, die Zugehörigkeit dieses Gruppenmitgliedes zur Gruppe gelte ab der Veranlagung 2005 rückwirkend als aufgehoben.

3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die von ihm als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Revisionswerberin gegen den Bescheid vom 7. Juli 2008 als unbegründet ab. Es begründete dies im Wesentlichen damit, dass keine Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe im Sinne des § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 vorliege. Das Vermögen sei auf eine Personengesellschaft (KG) übertragen worden, die nicht Gruppenmitglied sein könne. Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zu der zu lösenden Rechtsfrage noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

4 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen dieses Erkenntnis erhobene Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

5 § 9 KStG 1988 lautet in der für das Streitjahr maßgeblichen (im Wesentlichen auch derzeit geltenden) Fassung auszugsweise:

"Unternehmensgruppen

§ 9. (1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitgliedes

bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

(...)

(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

(...)

(10) Die Unternehmensgruppe muss für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.
- Die Regelung über die Mindestdauer gilt im Falle des

nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.

- Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit (...) jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten."

6 Für den Fall der Beendigung einer Gruppe durch Verschmelzung mit dem Gruppenträger vor Ablauf der in § 9 Abs. 10 KStG 1988 normierten Frist wurde im Schrifttum die Ansicht vertreten, ein solcher Vorgang "verdichte (verstärke)" die Konsolidierung der Gruppenergebnisse und führe sie "zur Vollendung", weshalb die "Mindestbestandsdauer (...) nach ihrem Sinn und Zweck nicht anzuwenden" sei "(teleologische Reduktion)" (*Beiser*, SWK 2008, S 594 und S 785). Dieser Ansicht ist der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Oktober 2012, 2009/15/0214, VwSlg 8759/F, nicht gefolgt, worauf das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis mit Recht hinwies.

7 Im vorliegenden Fall besteht die Gruppe mit anderen Gruppenmitgliedern aber auch nach der strittigen Umgründung jedenfalls fort, was die vom Bundesfinanzgericht auch behandelte Frage aufwirft, ob die Voraussetzungen des § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 erfüllt sind. Dass die rückwirkenden Rechtsfolgen eines Ausscheidens im Sinne des § 9 Abs. 10 dritter Teilstrich KStG 1988 in diesem Fall einer gruppeninternen Vermögensübertragung nicht eintreten, entspricht vor dem Hintergrund der Erläuterung des (im Ministerialentwurf noch nicht enthalten gewesenen) § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 in der Regierungsvorlage (451 BlgNR 22. GP 22) der herrschenden Ansicht im Fachschrifttum (vgl. in diesem Sinn in Auseinandersetzung mit dem hier angefochtenen Erkenntnis etwa *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGjournal 2015, 465; *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291, und *ecolex* 2016, 261, jeweils m.w.N.) und ist auch vom Verwaltungsgerichtshof schon zum Ausdruck gebracht worden (vgl. das Erkenntnis vom 28. Juni 2016, 2013/13/0066, mit dem einer so argumentierenden Amtsbeschwerde stattgegeben wurde; dazu etwa *Pinetz*, GES 2016, 374).

8 Das Bundesfinanzgericht hat das Vorliegen einer Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe verneint, weil das Vermögen "auf eine Kommanditgesellschaft" übertragen worden sei. Es hat dabei aber nicht berücksichtigt, dass das Vermögen der AG ertragsteuerlich nicht auf die Personengesellschaft, sondern im vorliegenden Fall zur Gänze auf die als Gruppenträgerin der Gruppe angehörende alleinige Kommanditistin übertragen wurde (vgl. zu dieser besonderen Fallgestaltung etwa *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, a.a.O., 470;

Mechtler/Pinetz, RdW 2016, 296, und *ecolex* 2016, 263;

Jann/Rittsteuer/Schneider in *Kofler*, UmgrStG6, § 9 KStG Rz 114).

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

10 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

Wien, am 31. Mai 2017

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

7. September 2023(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer – Effektivitätsgrundsatz – Zu hoher Mehrwertsteuersatz auf einer Kaufrechnung – Rückzahlung des zu viel gezahlten Betrags – Unmittelbare Klage gegen die Verwaltung – Auswirkung der Gefahr einer doppelten Erstattung derselben Mehrwertsteuer“

In der Rechtssache C-453/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Münster (Deutschland) mit Beschluss vom 27. Juni 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Juli 2022, in dem Verfahren

Michael Schütte

gegen

Finanzamt Brilon

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Safjan, der Präsidentin der Dritten Kammer K. Jürimäe (Berichterstatteerin) und des Richters N. Piçarra,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Michael Schütte, vertreten durch Rechtsanwalt H. Nieskens,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und N. Scheffel als Bevollmächtigte,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch O. Serdula, M. Smolek und J. Vláčil als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und L. Mantl 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 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer und des Effektivitätsgrundsatzes.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Kläger des Ausgangsverfahrens, Herrn Michael Schütte, und dem Finanzamt Brilon (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) wegen des Anspruchs auf einen aus Billigkeitsgründen zu gewährenden Erlass der von den deutschen Finanzbehörden nachträglich geforderten Mehrwertsteuer und der darauf festgesetzten Zinsen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden“.

- 4 Gemäß Art. 178 Buchst. a dieser Richtlinie muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug nach ihrem Art. 168 Buchst. a ausüben zu können, „in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen oder das Erbringen von Dienstleistungen ... eine gemäß Titel XI Kapitel 3 Abschnitte 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen“.

Deutsches Recht

- 5 In § 163 der Abgabenordnung (BGBl. 2002 I, S. 3866) (im Folgenden: AO) heißt es:

„(1) Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. ...

...“

- 6 § 227 AO bestimmt:

„Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 7 Der Kläger des Ausgangsverfahrens ist Land- und Forstwirt. In den Jahren 2011 bis 2013 erwarb er

Holz von verschiedenen Lieferanten, das er anschließend als Brennholz an seine Kunden weiterverkaufte und lieferte. Während in den Rechnungen seiner Lieferanten als Mehrwertsteuersatz der normale Steuersatz von 19 % ausgewiesen wurde, wurde in den Rechnungen des Klägers des Ausgangsverfahrens an seine Kunden der ermäßigte Satz von 7 % ausgewiesen.

- 8 Die Lieferanten erklärten jeweils die Umsätze und führten die Mehrwertsteuer in Höhe von 19 % an die deutschen Finanzbehörden ab. Dagegen erklärte der Kläger des Ausgangsverfahrens die von ihm getätigten Verkäufe zu einem Satz von nur 7 % und brachte die Vorsteuer aus den Käufen zu einem Satz von 19 % in Abzug. Die sich hieraus ergebene Steuerschuld wurde vom Kläger des Ausgangsverfahrens an die deutsche Finanzbehörde gezahlt.
- 9 Das Finanzgericht Münster (Deutschland), das vorlegende Gericht, führt aus, dass es zu keinem Zeitpunkt Anhaltspunkte für eine drohende Zahlungsunfähigkeit des Klägers des Ausgangsverfahrens gegeben habe und dass kein Betrugsverdacht gegen ihn vorgelegen habe. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt jedoch zu der Auffassung, dass die Ausgangsumsätze des Klägers des Ausgangsverfahrens nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz hätten unterliegen müssen.
- 10 Im Anschluss an diese Betriebsprüfung wurde ein Gerichtsverfahren beim Finanzgericht Münster eingeleitet. Am Ende dieses Gerichtsverfahrens kam dieses Gericht mit Urteil vom 2. Juli 2019, das mittlerweile rechtskräftig ist, zu dem Ergebnis, dass die Ausgangsumsätze des Klägers des Ausgangsverfahrens durchaus dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterlegen hätten. Jedoch hätten auch die Einkäufe, die der Kläger des Ausgangsverfahrens getätigt habe, dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterlegen. Der Vorsteuerabzug des Klägers des Ausgangsverfahrens wurde daher entsprechend gekürzt.
- 11 Zur Umsetzung dieses Urteils forderte das Finanzamt mit Bescheiden vom 30. September 2019 die Mehrwertsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 zuzüglich Zinsen nach. Der Kläger des Ausgangsverfahrens wandte sich daher an seine Lieferanten, damit diese die Rechnungen ihm gegenüber berichtigen und ihm den Differenzbetrag auszahlen.
- 12 Sämtliche Lieferanten beriefen sich gegenüber dem Kläger des Ausgangsverfahrens auf die Einrede der Verjährung nach deutschem Zivilrecht. Die fraglichen Rechnungen wurden demnach nicht berichtigt, und der Kläger des Ausgangsverfahrens erhielt die Rückzahlungen, die er von den Lieferanten gefordert hatte, nicht.
- 13 Unter diesen Umständen stellte der Kläger des Ausgangsverfahrens mit Schreiben vom 24. Oktober 2019 einen Antrag beim Finanzamt, ihm die nachgeforderte Mehrwertsteuer und die darauf festgesetzten Zinsen im Wege der Billigkeit gemäß den §§ 163 und 227 AO zu erlassen.
- 14 Das Finanzamt lehnte diesen Antrag mit Bescheiden vom 3. und vom 16. Dezember 2019 mit der Begründung ab, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens für die Situation selbst verantwortlich sei. Die Einsprüche, die dieser gegen die genannten ablehnenden Bescheide richtete, wurden mit Einspruchsentscheidung vom 24. Juli 2020 ebenfalls als unbegründet angesehen.
- 15 Der Kläger des Ausgangsverfahrens erhob vor dem vorlegenden Gericht Klage gegen die Ablehnung seines Antrags auf Erlass der nachträglich geforderten Mehrwertsteuer. Dieses hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und des Effektivitätsgrundsatzes auf Erstattungsansprüche.
- 16 Seine Zweifel beziehen sich auch darauf, dass den Lieferanten die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung zeitlich unbegrenzt zustehe, so dass sie diese Berichtigung vornehmen könnten,

nachdem der Erwerber die Erstattung von den deutschen Finanzbehörden erhalten habe. Wenn die Lieferanten anschließend von der betreffenden Behörde den zu viel gezahlten Betrag zurückverlangten, setze dies die Behörde der Gefahr aus, dieselbe Mehrwertsteuer zweimal erstatten zu müssen, ohne unbedingt gegen den Erwerber der Gegenstände, über die die Rechnungen ausgestellt worden seien, Rückgriff nehmen zu können.

- 17 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Münster beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Gebieten die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie – insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität sowie der Effektivitätsgrundsatz – unter den Umständen des Ausgangsverfahrens, dass dem Kläger ein Anspruch auf Erstattung der von ihm an seine Vorlieferanten zu viel gezahlten Mehrwertsteuer einschließlich der Zinsen unmittelbar gegen die Finanzbehörde zusteht, auch wenn noch die Möglichkeit besteht, dass die Finanzbehörde durch die Vorlieferanten aufgrund einer Berichtigung der Rechnungen zu einem späteren Zeitpunkt in Anspruch genommen wird und dann – möglicherweise – nicht mehr Rückgriff beim Kläger nehmen kann, so dass die Gefahr besteht, dass die Finanzbehörde dieselbe Mehrwertsteuer zweimal erstatten muss?

Zur Vorlagefrage

- 18 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivitätsgrundsatz dahin auszulegen sind, dass sie verlangen, dass dem Empfänger von Lieferungen von Gegenständen ein Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer, die er an seine Lieferer gezahlt hat und die diese an die Staatskasse abgeführt haben, einschließlich der damit zusammenhängenden Zinsen, unmittelbar gegen die Steuerbehörde zusteht, wenn er zum einen, ohne dass ihm Betrug, Missbrauch oder Fahrlässigkeit vorgeworfen werden können, diese Erstattung aufgrund der im nationalen Recht vorgesehenen Verjährung nicht mehr von diesen Lieferern fordern kann und zum anderen formal die Möglichkeit besteht, dass diese Lieferer, nachdem sie die ursprünglich an den Empfänger dieser Lieferungen gerichteten Rechnungen berichtigt haben, im Nachhinein von der Steuerbehörde die Erstattung des zu viel gezahlten Betrags verlangen.
- 19 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 30 und 31 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 20 Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer stellt insoweit ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar. In diesem Kontext liegt dem Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer der Anspruch auf Rückzahlung rechtsgrundlos gezahlter Beträge zugrunde, der nach ständiger Rechtsprechung die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben soll, dass die mit der Abgabe zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 24 und 25 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 21 Allerdings ist es in Ermangelung einer Unionsregelung über die Erstattung von Abgaben Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden kann; diese Voraussetzungen müssen den Grundsätzen der Gleichwertigkeit und der Effektivität entsprechen, d. h., sie dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Forderungen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen (Urteile vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 37, und vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 50).
- 22 Vor dem Hintergrund, dass es grundsätzlich auch Sache der Mitgliedstaaten ist, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, hat der Gerichtshof anerkannt, dass ein System, nach dem zum einen der Lieferer eines Gegenstands, der die Mehrwertsteuer irrtümlich an die Steuerbehörden entrichtet hat, deren Erstattung verlangen kann, und zum anderen der Erwerber dieses Gegenstands eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung gegen den Lieferer erheben kann, die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivität beachtet. Denn ein solches System ermöglicht es dem Erwerber, der mit der irrtümlich in Rechnung gestellten Steuer belastet war, die rechtsgrundlos gezahlten Beträge erstattet zu bekommen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 38 und 39, sowie vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 51).
- 23 Wenn allerdings die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig schwierig wird, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Lieferers, kann der Grundsatz der Effektivität gebieten, dass der Erwerber des betreffenden Gegenstands seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, müssen deshalb die Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Erwerber ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 41, und vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 53).
- 24 Im Übrigen ist die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (Urteile vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 38, und vom 13. Oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung). Aufgrund des Stellenwerts des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem erscheint hingegen eine Strafe, die einer absoluten Verwehrung des Rechts auf Erstattung der fälschlich in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer entspricht, unangemessen, wenn weder ein Betrug noch eine Beeinträchtigung des Staatshaushalts vorliegen, und zwar selbst dann, wenn der Steuerpflichtige nachweislich fahrlässig gehandelt hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 70, und vom 2. Juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, Rn. 37).
- 25 Im Licht der in den Rn. 19 bis 24 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung erscheint eine nationale Regelung oder Praxis, die dazu führt, dass dem Erwerber von Gegenständen die Erstattung der Vorsteuer versagt wird, die ihm zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde und die er zu viel an seine Lieferer gezahlt hat, nicht nur als Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und den Effektivitätsgrundsatz, sondern auch unverhältnismäßig, wenn es ihm allein aufgrund der Einrede der Verjährung, die diese Lieferer ihm gegenüber erheben, unmöglich ist, von diesen diese Erstattung einzufordern, während ihm weder Betrug noch Missbrauch oder nachweisliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen sind.

- 26 Unter diesen Umständen ist der Erwerber, wenn es für ihn unmöglich oder übermäßig schwierig ist, von den Lieferanten die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer zu erhalten, und weder Betrug noch Missbrauch oder nachweisliche Fahrlässigkeit seinerseits vorliegt, berechtigt, seinen Erstattungsantrag unmittelbar gegen die Steuerbehörde zu richten.
- 27 Diese Beurteilung kann weder durch das Urteil vom 13. Januar 2022, *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2022:2), noch durch die fehlende Insolvenz der Lieferer noch durch die Gefahr einer doppelten Erstattung, die vom vorlegenden Gericht angeführt werden, in Frage gestellt werden.
- 28 Was erstens das letztgenannte Urteil betrifft, ist festzustellen, dass anders als in der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Konstellation die Forderung des Klägers in der Rechtssache, die jenem Urteil zugrunde lag, Dienstleistungen betraf, die irrig von der Mehrwertsteuer befreit worden waren. In jener Rechtssache hatte jedoch zum einen der Lieferer nicht versucht, die zu Unrecht nicht entrichtete Mehrwertsteuer bei seinem Kunden einzufordern, und zum anderen hatte die Steuerbehörde keinen berechtigten Steuerbescheid gegen den Lieferer erlassen. Aufgrund dieser Umstände hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Steuerpflichtiger keinen Anspruch darauf hat, einen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, wenn dieser Betrag ihm nicht in Rechnung gestellt und folglich nicht auf den Endverbraucher abgewälzt wurde (Urteil vom 13. Januar 2022, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, Rn. 31).
- 29 Zweitens stellt sich mit Blick auf die in Rn. 23 des vorliegenden Urteils wiedergegebene Rechtsprechung die Frage, ob sich die Tatsache, dass die Lieferer nicht insolvent sind, auf den Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer auswirken kann. Insoweit steht fest, dass die systematische Verwendung des Adverbs „insbesondere“ in dieser Rechtsprechung belegt, dass die Insolvenz der Lieferer nur einen der Fälle darstellt, in denen es unmöglich oder übermäßig schwierig sein kann, die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer zu erhalten (Urteile vom 15. März 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 41, vom 26. April 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 53, vom 11. April 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, Rn. 42 und 48, sowie vom 13. Oktober 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 22).
- 30 Drittens ist in Bezug auf die Gefahr, dass eine doppelte Erstattung erfolgt, weil die Lieferer die ursprünglich an den Erwerber ausgestellten Rechnungen berichtigen könnten, nachdem der Erwerber von der Steuerbehörde eine Erstattung erhalten hat, und anschließend von der Steuerbehörde die Erstattung des zu viel gezahlten Betrags verlangen könnten, festzustellen, dass eine solche Gefahr unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen grundsätzlich ausgeschlossen ist.
- 31 Wie in Rn. 24 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist die Inanspruchnahme des Rechts auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und entrichteten Mehrwertsteuer nämlich zu versagen, wenn feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird.
- 32 Der Gerichtshof hat insoweit entschieden, dass auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Zum einen haben die betreffenden Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zum anderen muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass sich der wesentliche Zweck der betreffenden Umsätze auf die Erlangung dieses Steuervorteils beschränkt (Urteile vom 21. Februar 2006, *Halifax u. a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74 und 75, sowie vom 15. September 2022, *HA.EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, Rn. 35).

- 33 Im vorliegenden Fall zeigt sich jedoch, vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Prüfungen, dass zum einen der Erwerber die in den Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer an die Lieferer gezahlt hat und dass zum anderen die Lieferer diese Mehrwertsteuerbeträge an die Steuerbehörde abgeführt haben. Wenn also die Lieferer diese Rechnungen berichtigen und Anträge auf Erstattung der zu viel gezahlten Beträge bei der Steuerbehörde stellen sollten, nachdem diese dem Erwerber der in Rechnung gestellten Gegenstände diese zu viel gezahlten Beträge erstattet hat, obwohl sie gegenüber dem Erwerber zunächst die Einrede der Verjährung erhoben und damit klar zu erkennen gegeben haben, dass sie an der Berichtigung der Situation kein Interesse haben, hätten diese Anträge keinen anderen Zweck als den, einen Steuervorteil zu erlangen, der gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt. Eine solche Praxis wäre daher missbräuchlich im Sinne der oben genannten Rechtsprechung und könnte nicht zu einer Erstattung an die Lieferer führen, so dass die Gefahr einer doppelten Erstattung ausgeschlossen ist.
- 34 Was schließlich die Zinsen betrifft, hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass der Einzelne, wenn ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht Steuern erhoben hat, Anspruch auf Erstattung nicht nur der zu Unrecht erhobenen Steuer, sondern auch der Beträge hat, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind. Darunter fallen auch die Einbußen aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Geldbeträgen infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 205, und vom 13. Oktober 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, Rn. 32).
- 35 Vorliegend könnte nur die Durchführung des Urteils des vorlegenden Gerichts vom 2. Juli 2019, mit dem der Vorsteuerabzug von 19 % auf 7 % herabgesetzt wurde, zu einer wirtschaftlichen Belastung des Klägers des Ausgangsverfahrens führen, deren Höhe der Differenz zwischen dem Regelsatz und dem ermäßigten Satz der Mehrwertsteuer entspricht.
- 36 Sollte der Kläger des Ausgangsverfahrens den Betrag, der der Verringerung seines ursprünglichen Abzugs entspricht, tatsächlich bereits an die Steuerbehörde gezahlt haben, ist ihm somit ein finanzieller Schaden entstanden, da er nicht über diesen Betrag verfügen kann. Wenn die von der Behörde zu Unrecht erhobene Mehrwertsteuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, müsste dieser Schaden demnach, da er, wie in Rn. 25 des vorliegenden Urteils dargelegt, aufgrund eines Verstoßes des Mitgliedstaats gegen das Unionsrecht entstanden ist, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden.
- 37 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivitätsgrundsatz dahin auszulegen sind, dass sie verlangen, dass dem Empfänger von Lieferungen von Gegenständen ein Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer, die er an seine Lieferer gezahlt hat und die diese an die Staatskasse abgeführt haben, einschließlich der damit zusammenhängenden Zinsen, unmittelbar gegen die Steuerbehörde zusteht, wenn er zum einen, ohne dass ihm Betrug, Missbrauch oder Fahrlässigkeit vorgeworfen werden können, diese Erstattung aufgrund der im nationalen Recht vorgesehenen Verjährung nicht mehr von diesen Lieferern fordern kann und zum anderen formal die Möglichkeit besteht, dass diese Lieferer, nachdem sie die ursprünglich an den Empfänger dieser Lieferungen gerichteten Rechnungen berichtigt haben, im Nachhinein von der Steuerbehörde die Erstattung des zu viel gezahlten Betrags verlangen. Wird die von der Steuerbehörde zu Unrecht erhobene Mehrwertsteuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet, ist der Schaden, der dadurch entstanden ist, dass der Betrag, der dieser zu Unrecht erhobenen Mehrwertsteuer entspricht, nicht verfügbar ist, durch die Zahlung von Verzugszinsen auszugleichen.

Kosten

- 38 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 geänderten Fassung sowie der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivitätsgrundsatz

sind dahin auszulegen, dass

sie verlangen, dass dem Empfänger von Lieferungen von Gegenständen ein Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer, die er an seine Lieferer gezahlt hat und die diese an die Staatskasse abgeführt haben, einschließlich der damit zusammenhängenden Zinsen, unmittelbar gegen die Steuerbehörde zusteht, wenn er zum einen, ohne dass ihm Betrug, Missbrauch oder Fahrlässigkeit vorgeworfen werden können, diese Erstattung aufgrund der im nationalen Recht vorgesehenen Verjährung nicht mehr von diesen Lieferern fordern kann und zum anderen formal die Möglichkeit besteht, dass diese Lieferer, nachdem sie die ursprünglich an den Empfänger dieser Lieferungen gerichteten Rechnungen berichtigt haben, im Nachhinein von der Steuerbehörde die Erstattung des zu viel gezahlten Betrags verlangen. Wird die von der Steuerbehörde zu Unrecht erhobene Mehrwertsteuer nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet, ist der Schaden, der dadurch entstanden ist, dass der Betrag, der dieser zu Unrecht erhobenen Mehrwertsteuer entspricht, nicht verfügbar ist, durch die Zahlung von Verzugszinsen auszugleichen.

Safjan

Jürimäe

Piçarra

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 7. September 2023.

Der Kanzler

Der Kammerpräsident

A. Calot Escobar

M. Safjan

* [_](#) Verfahrenssprache: Deutsch.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

12. September 2024(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 135 Abs. 1 Buchst. i – Steuerbefreiungen – Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz – Bedingungen und Beschränkungen – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Aufrechterhaltung der Wirkungen einer nationalen Regelung – Erstattungsanspruch – Ungerechtfertigte Bereicherung“

In der Rechtssache C-73/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal de première instance de Liège (Gericht Erster Instanz Lüttich, Belgien) mit Entscheidung vom 30. Januar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 10. Februar 2023, in dem Verfahren

Chaufontaine Loisirs SA

gegen

État belge (SPF Finances),

Beteiligter:

État belge (SPF Justice),

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, des Vizepräsidenten des Gerichtshofs L. Bay Larsen (Berichterstatter), der Richter T. von Danwitz und A. Kumin sowie der Richterin I. Ziemele,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Chaufontaine Loisirs SA, vertreten durch Y. Spiegl und E. van Nuffel d’Heynsbroeck, Avocats,
- der belgischen Regierung, vertreten durch S. Baeyens, P. Cottin und C. Pochet als Bevollmächtigte,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch L. Halajová, M. Smolek und J. Vlácil als Bevollmächtigte,

- der portugiesischen Regierung, vertreten durch P. Barros da Costa und A. Silva Coelho als Bevollmächtigte,
 - der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und M. Herold als Bevollmächtigte,
- nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 25. April 2024

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 267 Abs. 3 AEUV, des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität sowie von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Chaudfontaine Loisirs SA und dem belgischen Staat (FÖD Finanzen) (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen, Belgien, im Folgenden: belgische Steuerverwaltung), über eine Entscheidung betreffend die für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 geschuldete Mehrwertsteuer sowie hiermit in Zusammenhang stehende Geldbußen und Verzugszinsen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

- i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“.

Belgisches Recht

- 4 Art. 1 § 14 des Code de la taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge*, 17. Juli 1969, S. 7046) in der durch das Programmgesetz vom 1. Juli 2016 geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch) sah vor:

„Für die Anwendung des vorliegenden Gesetzbuches gelten als:

1. ‚Glücksspiele mit Geldeinsatz‘:

- a) Spiele unter gleich welcher Bezeichnung, die Gelegenheit bieten, Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, wobei die Spieler weder zu Beginn noch im Verlauf noch am Ende des Spiels eingreifen können und die Gewinner ausschließlich durch das Los oder sonst wie zufallsbedingt bestimmt werden;
- b) Spiele unter gleich welcher Bezeichnung, die Teilnehmern an einem Wettbewerb gleich welcher Art Gelegenheit bieten, Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, es sei

denn, der Wettbewerb führt zum Abschluss eines Vertrags zwischen den Gewinnern und dem Veranstalter dieses Wettbewerbs;

2. „Lotterien“: Gelegenheiten, infolge eines Kaufs von Lotterielosen Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, wobei die Gewinner durch das Los oder sonst wie zufallsbedingt bestimmt werden, ohne Einfluss darauf haben zu können.“

5 Art. 44 § 3 des Mehrwertsteuergesetzbuchs in der durch das Programmgesetz vom 1. Juli 2016 geänderten Fassung bestimmte:

„Steuerfrei sind ebenfalls:

13.

a) Lotterien,

b) sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz, ausgenommen Glücksspiele mit Geldeinsatz, die wie in Artikel 18 § 1 Absatz 2 Nr. 16 erwähnt auf elektronischem Wege bereitgestellt werden“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

6 Chaudfontaine Loisirs bietet Online-Glücksspiele mit Geldeinsatz an.

7 Diese Tätigkeit war in Belgien von der Mehrwertsteuer befreit, bis zum 1. Juli 2016 Bestimmungen erlassen wurden, mit denen die Befreiung von der Mehrwertsteuer für Online-Glücksspiele mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, aufgehoben wurde.

8 Diese Bestimmungen wurden von der Cour constitutionnelle (Verfassungsgerichtshof, Belgien) mit Entscheid vom 22. März 2018 wegen Verletzung der im belgischen Recht vorgesehenen Vorschriften über die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen dem belgischen Föderalstaat und den belgischen Regionen für nichtig erklärt. In diesem Entscheid prüfte der Verfassungsgerichtshof nicht die weiteren vor ihm geltend gemachten Klagegründe, insbesondere nicht diejenigen, die auf Verstöße gegen die Richtlinie 2006/112, gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und gegen die Art. 107 und 108 AEUV gestützt wurden, und vertrat hierzu die Auffassung, dass diese Klagegründe nicht zu einer umfassenderen Nichtigerklärung der Bestimmungen führen könnten. Mit dem Entscheid erhielt der Verfassungsgerichtshof außerdem die Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen aufrecht und verwies dazu auf die budgetären und administrativen Schwierigkeiten, die die Erstattung der bereits entrichteten Steuern verursachen würden.

9 Mit Entscheid vom 8. November 2018 stellte der Verfassungsgerichtshof klar, dass die Wirkungen derjenigen Bestimmungen, mit denen die Befreiung von der Mehrwertsteuer für Online-Glücksspiele mit Geldeinsatz, die keine Lotterien seien, aufgehoben würden und die er mit seinem Entscheid vom 22. März 2018 für nichtig erklärt habe, für diejenigen Steuern aufrechterhalten würden, die für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 gezahlt worden seien.

10 Im Anschluss an diese Entscheide wies Chaudfontaine Loisirs in demjenigen Teil ihrer Mehrwertsteuererklärung für den Monat November 2019, der Mehrwertsteuerberichtigungen zu ihren Gunsten betraf, einen Betrag von 640 478,82 Euro aus, was dem Betrag der für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 gezahlten Mehrwertsteuer entspricht, und beantragte die Erstattung eines Mehrwertsteuersaldos von 630 240,56 Euro.

11 Diesen Antrag wiederholte sie in einem Schreiben vom 16. Dezember 2019, in dem sie geltend

machte, der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. (C-597/17, EU:C:2019:544), entschieden, dass ein nationales Gericht auf eine nationale Vorschrift, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, nicht zurückgreifen dürfe.

- 12 Mit Entscheidung vom 1. Dezember 2020 wies die belgische Steuerverwaltung diesen Antrag zurück und stellte klar, dass dieses Urteil eine Situation betreffe, in der die für nichtig erklärten nationalen Bestimmungen als der Richtlinie 2006/112 entgegenstehend befunden worden seien, wohingegen der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 22. März 2018 die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Bestimmungen wegen einer Verletzung der im belgischen Recht vorgesehenen Zuständigkeitsverteilungsvorschriften für nichtig erklärt habe.
- 13 Am 7. Dezember 2020 nahm die belgische Steuerverwaltung eine Steuerberichtigung vor, wonach Chaudfontaine Loisirs einen Betrag von 640 478,82 Euro an Mehrwertsteuer, einen Betrag von 64 047,88 Euro an Geldbußen und Verzugszinsen nach einem monatlichen Satz von 0,8 % auf den Mehrwertsteuerbetrag ab dem 21. Dezember 2019 schulde.
- 14 Am 13. April 2021 erhob Chaudfontaine Loisirs beim Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich, Belgien), dem vorlegenden Gericht, Klage gegen diese Entscheidung und die Steuerberichtigung. Die genannte Mehrwertsteuereinheit beruft sich, hilfsweise, auf die Haftung des belgischen Staats für einen Fehler des Verfassungsgerichtshofs, da dieser entschieden habe, die Wirkungen der von ihm für nichtig erklärten Bestimmungen aufrechtzuerhalten, und, äußerst hilfsweise, auf die Haftung des belgischen Staats infolge eines Fehlers des Gesetzgebers.
- 15 Vor diesem Hintergrund hat das Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
 1. Erlauben Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es einem Mitgliedstaat, von der Inanspruchnahme der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung nur elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz auszuschließen, während nicht elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer befreit bleiben?
 2. Erlauben Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es einem Mitgliedstaat, von der Inanspruchnahme der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nur elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz auszunehmen, nicht aber Lotterien, die unabhängig davon, ob sie elektronisch erbracht werden oder nicht, von der Mehrwertsteuer befreit bleiben?
 3. Ist es nach Art. 267 Abs. 3 AEUV zulässig, dass ein höheres Gericht die Aufrechterhaltung der Wirkungen einer Vorschrift des innerstaatlichen Rechts beschließt, die es wegen eines Verstoßes gegen das innerstaatliche Recht für nichtig erklärt, ohne sich zu dem Verstoß gegen das Unionsrecht zu äußern, der ebenfalls vor ihm geltend gemacht wurde, und somit weder die Frage nach der Vereinbarkeit dieser Vorschrift des innerstaatlichen Rechts mit dem Recht der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen noch den Gerichtshof nach den Bedingungen zu fragen, unter denen das Gericht die Aufrechterhaltung der Wirkungen dieser Bestimmung trotz ihrer Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht beschließen könnte?
 4. Durfte – falls eine der vorstehenden Fragen verneint wird – der Verfassungsgerichtshof zur Vermeidung von haushalts- und verwaltungstechnischen Schwierigkeiten, die die Rückerstattung bereits gezahlter Steuern verursachen würde, die früheren Wirkungen der Bestimmungen, die er

aufgrund ihrer Unvereinbarkeit mit nationalen Regelungen über die Kompetenzverteilung für nichtig erklärt hat, aufrechterhalten, obwohl diese Bestimmungen auch mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar waren?

5. Falls die vorstehende Frage verneint wird: Kann dem Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer erstattet werden, die er auf die tatsächliche Bruttogewinnspanne der von ihm veranstalteten Spiele und Wetten gezahlt hat, und zwar auf der Grundlage von Bestimmungen, die mit der Richtlinie 2006/112 und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar sind?

Zum Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

- 16 Im Anschluss an die Verlesung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 25. April 2024 hat Chaudfontaine Loisirs mit Schreiben, das am 5. Juni 2024 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beantragt.
- 17 Zur Stützung dieses Antrags macht Chaudfontaine Loisirs geltend, in den Schlussanträgen werde auf eine Rechtsfrage eingegangen, die die Anerkennung einer unmittelbaren Wirkung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 betreffe. Diese Rechtsfrage habe das vorlegende Gericht dem Gerichtshof nicht unterbreitet, und sie habe daher insoweit nicht Stellung nehmen können. Chaudfontaine Loisirs bringt auch zum Ausdruck, dass sie den Schlussanträgen der Generalanwältin in diesem Punkt nicht zustimme.
- 18 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof nach Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen kann, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält oder wenn ein nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist.
- 19 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung keine Möglichkeit für die Parteien vorsehen, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen (Urteil vom 31. Januar 2023, Puig Gordi u. a., C-158/21, EU:C:2023:57, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 20 Außerdem stellt der Generalanwalt nach Art. 252 Abs. 2 AEUV öffentlich in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit begründete Schlussanträge zu den Rechtssachen, in denen nach der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union seine Mitwirkung erforderlich ist. Der Gerichtshof ist weder an diese Schlussanträge noch an ihre Begründung durch den Generalanwalt gebunden. Dass eine Partei nicht mit den Schlussanträgen des Generalanwalts einverstanden ist, kann folglich unabhängig von den darin untersuchten Fragen für sich genommen kein Grund sein, der die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens rechtfertigt (Urteil vom 31. Januar 2023, Puig Gordi u. a., C-158/21, EU:C:2023:57, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 21 Im vorliegenden Fall ist der Gerichtshof nach Anhörung der Generalanwältin der Auffassung, dass er über alle entscheidungserheblichen Angaben verfügt.
- 22 Insbesondere ist in Anbetracht der in Rn. 20 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung festzustellen, dass das vorlegende Gericht notwendigerweise – entgegen dem, was Chaudfontaine Loisirs zur Stützung ihres Antrags auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens vorgebracht hat – den Gerichtshof insofern zur Anerkennung einer unmittelbaren Wirkung dieser Bestimmung befragt hat, als sich die fünfte Vorlagefrage auf die Wirkungen bezieht, die Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 vor einem nationalen Gericht zuzuerkennen sind. Daraus folgt, dass Chaudfontaine Loisirs die Gelegenheit hatte, ihren Standpunkt hierzu geltend zu machen.

23 Folglich ist das mündliche Verfahren nicht wiederzueröffnen.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

- 24 Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die den Kauf von Lotterielosen und die Teilnahme an sonstigen offline angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz einerseits und die Teilnahme an online angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, andererseits unterschiedlich behandelt, indem sie Letztere von der für Erstere geltenden Mehrwertsteuerbefreiung ausschließt.
- 25 Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 sind Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Mehrwertsteuer befreit.
- 26 Schon aus der Formulierung dieser Bestimmung ergibt sich, dass sie den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Befreiung oder Besteuerung der betreffenden Umsätze einen weiten Gestaltungsspielraum eingeräumt hat, da sie ihnen gestattet, die Bedingungen und Beschränkungen festzulegen, von denen die Gewährung der Befreiung abhängig gemacht werden kann (vgl. entsprechend Urteil vom 10. November 2011, *The Rank Group*, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 Außerdem hat der Gerichtshof festgestellt, dass es den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Befugnis, Bedingungen und Beschränkungen für die in dieser Bestimmung vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung festzulegen, gestattet ist, nur bestimmte Glücksspiele mit Geldeinsatz von dieser Steuer zu befreien (Urteil vom 24. Oktober 2013, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 28 Machen die Mitgliedstaaten jedoch von der Befugnis, die Bedingungen und Grenzen der Befreiung festzulegen und damit Umsätze der Mehrwertsteuer zu unterwerfen oder nicht, nach dieser Bestimmung Gebrauch, müssen sie den dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (Urteil vom 10. November 2011, *The Rank Group*, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Nach ständiger Rechtsprechung lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 10. November 2011, *The Rank Group*, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Bei der Beantwortung der Frage, ob zwei Dienstleistungen gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen, wobei auf unbedeutenden Unterschieden beruhende künstliche Unterscheidungen vermieden werden müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. November 2011, *The Rank Group*, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Zwei Dienstleistungen sind daher gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die

eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen (Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 32 Mit anderen Worten ist zu prüfen, ob die fraglichen Leistungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers austauschbar sind. In diesem Fall könnte nämlich eine im Hinblick auf die Mehrwertsteuer unterschiedliche Behandlung die Wahl des Verbrauchers beeinflussen, was somit auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität hindeuten würde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Februar 2022, Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Insoweit sind nicht nur die Unterschiede zu berücksichtigen, die die Eigenschaften der fraglichen Leistungen sowie deren Verwendung betreffen und die daher naturgemäß mit diesen Leistungen verbunden sind, sondern auch die Unterschiede des Kontexts, in dem die Leistungen erbracht werden, soweit diese kontextuellen Unterschiede in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können und daher geeignet sind, seine Wahl zu beeinflussen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. September 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 41 und 42 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 So hat der Gerichtshof entschieden, dass kulturelle Faktoren wie Gebräuche oder Traditionen im Rahmen einer solchen Prüfung relevant sein können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. September 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 44).
- 35 Außerdem hat der Gerichtshof in Bezug auf Glücksspiele klargestellt, dass Unterschiede bei den Mindest- und Höchsteinsätzen und -gewinnen, den Gewinnchancen, den verfügbaren Formaten und der Möglichkeit von Interaktionen zwischen dem Spieler und dem Spiel erheblichen Einfluss auf die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers haben können, da die Anziehungskraft von Glücksspielen mit Geldeinsatz in erster Linie auf der Möglichkeit eines Gewinns beruht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 57).
- 36 Indessen ist darauf hinzuweisen, dass es für die Beurteilung der Vergleichbarkeit dieser Spielkategorien auf die Identität der Anbieter, auf die Rechtsform, in der diese ihren Tätigkeiten nachgehen, auf die Lizenzkategorien, zu denen die betreffenden Spiele gehören, und auf die hinsichtlich Aufsicht und Regulierung anwendbare rechtliche Regelung grundsätzlich nicht ankommt (vgl. entsprechend Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 46 und 51).
- 37 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die in Rede stehende Regelung eine in doppelter Hinsicht unterschiedliche Behandlung schafft. Zum einen unterscheidet diese Regelung zwischen Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, indem jeder Kauf von Lotterielosen, sowohl online als auch offline, von der Mehrwertsteuer befreit wird. Zum anderen schafft die Regelung eine unterschiedliche Behandlung von Online- und Offline-Glücksspielen mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, indem Online-Spiele von der Steuerbefreiung für Offline-Spiele ausgeschlossen werden.
- 38 Zwar ist es allein Sache des vorlegenden Gerichts, im Hinblick auf die in den Rn. 29 bis 37 des vorliegenden Urteils angestellten Erwägungen die Gleichartigkeit dieser Dienstleistungen zu beurteilen, doch ist es Aufgabe des Gerichtshofs, ihm insoweit zweckdienliche Hinweise zu geben, damit das vorlegende Gericht über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheiden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2024, GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, Rn. 32).
- 39 Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass kulturelle Faktoren sowie Unterschiede bei den Mindest-

und Höchstesätzen und -gewinnen sowie bei den Gewinnchancen in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit sowohl von Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz als auch von online und offline angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, führen können.

- 40 Was im Einzelnen als Erstes die Prüfung der Gleichartigkeit von Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz betrifft, geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung zum einen die Gewinner bei Lotterien im Sinne dieser Regelung im Unterschied zu sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz – bei denen Fähigkeiten des Spielers wie Geschick oder Kenntnisse einen Einfluss auf die Gewinnwahrscheinlichkeit haben können – allein durch Zufall bestimmt werden, ohne dass ihre Fähigkeiten insoweit irgendeinen Einfluss haben könnten. Zum anderen kann in diesem Rahmen, da der Gewinner an einem bestimmten Tag ermittelt wird, die Zeitspanne zwischen dem Kauf des Lotterieloses und dem Ergebnis erheblich sein.
- 41 Lotterien, wie sie von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung definiert werden, sind somit dadurch gekennzeichnet, dass die Bestimmung der Gewinner nach einer Wartezeit erfolgt und dass zugleich die Fähigkeiten der Spieler keinerlei Einfluss auf den Ausgang des Spiels ausüben.
- 42 Solche objektiven Unterschiede gegenüber sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz scheinen geeignet zu sein, die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Spielkategorie zu wählen, erheblich zu beeinflussen; dies zu prüfen, ist allerdings Sache des vorlegenden Gerichts.
- 43 Was als Zweites die Prüfung der Gleichartigkeit der Teilnahme an online und offline angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, anbelangt, sind insbesondere die kulturellen Faktoren zu berücksichtigen, innerhalb deren diese Spiele angesiedelt sind.
- 44 Denn Unterschiede hinsichtlich der örtlichen und zeitlichen Zugänglichkeit der Spiele, der Möglichkeiten der Wahrung der Anonymität sowie des körperlichen oder virtuellen Gepräges der Interaktionen zwischen den Spielern oder zwischen diesen und den Veranstaltern der Spiele erscheinen geeignet, die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Spielkategorie zu wählen, erheblich zu beeinflussen; dies zu prüfen, ist allerdings Sache des vorlegenden Gerichts.
- 45 In Anbetracht der in den Rn. 29 bis 44 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen scheinen die in Rn. 37 des vorliegenden Urteils genannten Leistungen auf den ersten Blick nicht gleichartig zu sein, was bedeuten würde, dass Ungleichbehandlungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar wären. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, konkret im Hinblick auf alle relevanten Aspekte zu prüfen, ob die Regelung gegen diesen Grundsatz verstößt.
- 46 Folglich ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, die den Kauf von Lotterielosen und die Teilnahme an sonstigen offline angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz einerseits und die Teilnahme an online angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, andererseits unterschiedlich behandelt, indem sie Letztere von der für Erstere geltenden Mehrwertsteuerbefreiung ausschließt, nicht entgegensteht, sofern die objektiven Unterschiede zwischen diesen Kategorien von Glücksspielen mit Geldeinsatz geeignet sind, die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Spielkategorie zu wählen, erheblich zu beeinflussen.

Zur dritten und zur vierten Frage

- 47 Mit seiner dritten und seiner vierten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 267 Abs. 3 AEUV dahin auszulegen ist, dass ein nationales Gericht, dessen Entscheidungen nicht mit einem Rechtsmittel angefochten werden können, auf eine nationale Vorschrift zurückgreifen darf, die es dazu ermächtigt, die Wirkungen nationaler Bestimmungen, die es für mit höherrangigen Normen seines nationalen Rechts unvereinbar befunden hat, aufrechtzuerhalten, ohne eine Rüge zu prüfen, wonach diese Bestimmungen auch mit der genannten Richtlinie unvereinbar seien, und ohne dem Gerichtshof diese Fragen zur Auslegung des Unionsrechts vorzulegen.
- 48 Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Rahmen des durch Art. 267 AEUV eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof Aufgabe des Gerichtshofs, dem nationalen Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Hierzu hat der Gerichtshof die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren (Urteil vom 16. Mai 2024, Toplofikatsia Sofia [Begriff des Wohnsitzes des Beklagten], C-222/23, EU:C:2024:405, Rn. 63 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 49 Zu diesem Zweck kann der Gerichtshof aus dem gesamten vom nationalen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Normen und Grundsätze des Unionsrechts herausarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Ausgangsrechtsstreits einer Auslegung bedürfen (Urteil vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz], C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 50 Im vorliegenden Fall betreffen die dritte und die vierte Frage die Verpflichtungen, die das Unionsrecht einem nationalen Gericht auferlegt, dessen Entscheidungen nicht mit einem Rechtsmittel angefochten werden können. Aus der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass diese Frage von einem erstinstanzlichen nationalen Gericht gestellt wird, das wissen möchte, welche Folgerungen sich ergeben, wenn eine nationale Bestimmung, die vom Verfassungsgerichtshof seines Mitgliedstaats aufgrund eines Verstoßes gegen höherrangige Normen seines nationalen Rechts für nichtig erklärt wurde und deren Wirkungen vom Verfassungsgerichtshof aufrechterhalten wurden, möglicherweise mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar ist.
- 51 Es zeigt sich mithin in diesem Zusammenhang, dass das vorliegende Gericht im Ausgangsverfahren nicht unmittelbar über das Vorgehen des Verfassungsgerichtshofs seines Mitgliedstaats zu befinden hat, sondern in einem Rechtsstreit, der zwischen einem Steuerpflichtigen und einer Steuerverwaltung über den Betrag der von diesem Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer geführt wird, gegebenenfalls die Folgerungen daraus ziehen muss, dass die genannte nationale Bestimmung mit dem Unionsrecht unvereinbar ist.
- 52 Unter diesen Umständen sind die dritte und die vierte Vorlagefrage dahin umzuformulieren, dass das vorliegende Gericht mit diesen Fragen im Wesentlichen wissen möchte, ob der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, wie er in Art. 4 Abs. 3 EUV verankert ist, und der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts es dem nationalen Gericht gebieten, nationale Bestimmungen, die für mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar befunden wurden, unangewendet zu lassen, ohne dass hierbei das Vorliegen eines Urteils des nationalen Verfassungsgerichtshofs, mit dem die Wirkungen dieser nationalen Bestimmungen aufrechterhalten wurden, von Belang wäre.
- 53 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die Mitgliedstaaten gemäß dem in Art. 4 Abs. 3 EUV vorgesehenen Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verpflichtet, die rechtswidrigen Folgen

eines Verstoßes gegen das Unionsrecht zu beheben; diese Verpflichtung obliegt im Rahmen seiner Zuständigkeiten jedem Organ des betreffenden Mitgliedstaats (Urteil vom 5. Oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 54 Stellen die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats fest, dass eine nationale Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, müssen sie folglich, auch wenn ihnen die Wahl der zu ergreifenden Maßnahmen verbleibt, dafür sorgen, dass das nationale Recht so schnell wie möglich mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht und den Rechten, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsen, die volle Wirksamkeit verschafft wird (Urteil vom 5. Oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 55 Außerdem ist ein nationales Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden hat und eine nationale Regelung nicht im Einklang mit den Anforderungen des Unionsrechts auslegen kann, nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts verpflichtet, für die volle Wirksamkeit der Anforderungen des Unionsrechts in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede – auch spätere – nationale Regelung oder Praxis, die einer Bestimmung des Unionsrechts mit unmittelbarer Wirkung entgegensteht, aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt, ohne dass es die vorherige Beseitigung dieser nationalen Regelung oder Praxis auf gesetzgeberischem Weg oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragen oder abwarten müsste (Urteil vom 22. Februar 2022, RS [Wirkung der Urteile eines Verfassungsgerichts], C-430/21, EU:C:2022:99, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 56 Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 hat unmittelbare Wirkung (vgl. entsprechend Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 57 Zwar lässt diese Bestimmung, wie in Rn. 26 des vorliegenden Urteils ausgeführt, den Mitgliedstaaten einen gewissen Gestaltungsspielraum beim Erlass einer Regelung, die die Bedingungen und Beschränkungen der in dieser Bestimmung vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiung festlegt.
- 58 Allerdings schließt der Umstand, dass die Mitgliedstaaten nach einer Richtlinienbestimmung über einen Gestaltungsspielraum verfügen, nicht aus, dass gerichtlich überprüft werden kann, ob die nationalen Behörden diesen Gestaltungsspielraum überschritten haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 47, vom 8. März 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld [Unmittelbare Wirkung], C-205/20, EU:C:2022:168, Rn. 30, und vom 27. April 2023, M. D. [Verbot der Einreise nach Ungarn], C-528/21, EU:C:2023:341, Rn. 98).
- 59 Grenzen dieses Gestaltungsspielraums ergeben sich u. a. aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich ein Mitgliedstaat dann, wenn die Bedingungen oder Beschränkungen, von denen er die Mehrwertsteuerbefreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz abhängig macht, gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, nicht auf diese Bedingungen oder Beschränkungen berufen kann, um dem Veranstalter solcher Glücksspiele die Steuerbefreiung, auf die dieser nach der Richtlinie 2006/112 einen Rechtsanspruch hat, zu verweigern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 68).
- 60 Zudem kann allein der Gerichtshof in Ausnahmefällen und aus zwingenden Erwägungen der Rechtssicherheit eine vorübergehende Aussetzung der Verdrängungswirkung herbeiführen, die eine unionsrechtliche Vorschrift gegenüber mit ihr unvereinbarem nationalem Recht ausübt. Eine solche zeitliche Beschränkung der Wirkungen einer Auslegung des Unionsrechts durch den Gerichtshof kann

nur in demjenigen Urteil selbst vorgenommen werden, in dem über die begehrte Auslegung entschieden wird (Urteil vom 5. Oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, Rn. 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 61 Der Vorrang und die einheitliche Anwendung des Unionsrechts würden beeinträchtigt, wenn nationale Gerichte befugt wären, nationalen Bestimmungen, sei es auch nur vorübergehend, Vorrang vor dem Unionsrecht einzuräumen, gegen das sie verstoßen (Urteil vom 5. Oktober 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, Rn. 31 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 62 Der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts verpflichtet somit das nationale Gericht, nationale Bestimmungen unangewendet zu lassen, für die entschieden wurde, dass sie unmittelbar wirkendem Unionsrecht entgegenstehen, auch wenn der nationale Verfassungsgerichtshof zuvor entschieden hat, den Zeitpunkt, zu dem diese für verfassungswidrig erklärten Bestimmungen ihre Verbindlichkeit verlieren, zu verschieben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. November 2009, Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, Rn. 85).
- 63 Der Gerichtshof hat auch klargestellt, dass das nationale Gericht, das von der ihm nach Art. 267 Abs. 2 AEUV eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, durch die Auslegung der fraglichen Vorschriften durch den Gerichtshof für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens gebunden ist und gegebenenfalls von der Beurteilung des höheren Gerichts abweichen muss, wenn es angesichts dieser Auslegung der Auffassung ist, dass sie nicht dem Unionsrecht entspricht (Urteil vom 5. Oktober 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, Rn. 30).
- 64 Nach alledem ist auf die dritte und die vierte Frage zu antworten, dass der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, wie er in Art. 4 Abs. 3 EUV verankert ist, und der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts es dem nationalen Gericht gebieten, nationale Bestimmungen, die für mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar befunden wurden, unangewendet zu lassen, ohne dass hierbei das Vorliegen eines Urteils des nationalen Verfassungsgerichtshofs, mit dem die Wirkungen dieser nationalen Bestimmungen aufrechterhalten wurden, von Belang wäre.

Zur fünften Frage

- 65 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob einem Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer erstattet werden kann, die er unter Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112 und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität auf die tatsächliche Bruttogewinnspanne der von ihm angebotenen Spiele und Wetten gezahlt hat.
- 66 Im vorliegenden Fall bezieht sich das vorlegende Gericht in seiner fünften Frage zwar auf die Berechnungsmethode für die Erstattung der unter Verstoß gegen das Unionsrecht entrichteten Mehrwertsteuer, allerdings liefert es hierzu in seiner Vorlageentscheidung keinerlei Erklärung.
- 67 Vielmehr geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass das vorlegende Gericht mit seiner fünften Frage wissen möchte, ob die Klägerin des Ausgangsverfahrens – wenn das Gericht feststellen sollte, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung entgegensteht – einen Anspruch auf Erstattung des Betrags der auf der Grundlage dieser Regelung entrichteten Mehrwertsteuer hätte.
- 68 Diese Frage ist daher so zu verstehen, dass sie die Auslegung der Regeln des Unionsrechts über die Rückforderung rechtsgrundlos entrichteter Beträge betrifft (vgl. entsprechend Urteil vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a., C-398/09, EU:C:2011:540).

- 69 Unter diesen Umständen und unter Berücksichtigung der in den Rn. 48 und 49 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ist die fünfte Vorlagefrage dahin umzuformulieren, dass das vorlegende Gericht mit ihr im Wesentlichen wissen möchte, ob die Regeln des Unionsrechts über die Rückforderung rechtsgrundlos entrichteter Beträge dahin auszulegen sind, dass sie dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung des Betrags der in einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 erhobenen Mehrwertsteuer verleihen.
- 70 Nach ständiger Rechtsprechung stellt der Anspruch auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unionsrechtswidrig erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die dem Einzelnen aus den diesen Abgaben entgegenstehenden Bestimmungen des Unionsrechts in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Die Mitgliedstaaten sind also grundsätzlich verpflichtet, unionsrechtswidrig erhobene Abgaben zu erstatten (Urteil vom 28. September 2023, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov [Übergang des Erstattungsanspruchs], C-508/22, EU:C:2023:715, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 71 Der Anspruch auf Rückzahlung der rechtsgrundlos entrichteten Beträge soll also die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben, dass die mit ihr zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird (Urteil vom 16. Mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 72 Ausnahmsweise kann jedoch eine solche Rückzahlung abgelehnt werden, wenn sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Berechtigten führt. Der Schutz der in diesem Bereich durch die Unionsrechtsordnung garantierten Rechte verlangt daher nicht die Erstattung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuern, Gebühren oder Abgaben, wenn die zu ihrer Zahlung herangezogene Person sie nachweislich tatsächlich auf andere abgewälzt hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, Rn. 25, und vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz], C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 34 und 35).
- 73 Diese Ausnahme ist jedoch eng auszulegen, wobei namentlich zu berücksichtigen ist, dass die Abwälzung einer Abgabe auf den Verbraucher nicht unbedingt die wirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung beim Abgabepflichtigen aufhebt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Oktober 2003, Weber's Wine World u. a., C-147/01, EU:C:2003:533, Rn. 95).
- 74 So muss die Erstattung der ohne Rechtsgrund entrichteten Abgabe selbst dann, wenn sie nachweislich auf Dritte abgewälzt wurde, nicht zwangsläufig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen, da ihm ein Schaden aus einem Absatzzrückgang entstehen kann, wenn er diese Abgabe in die Preise einfließen lässt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a., C-398/09, EU:C:2011:540, Rn. 21, und vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz], C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 28).
- 75 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass sich Vorliegen und Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung, zu der die Erstattung einer unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe bei einem Abgabepflichtigen führt, erst nach einer wirtschaftlichen Untersuchung feststellen lassen, bei der alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 43, und vom 21. März 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Berichtigungsmöglichkeit bei unrichtigem Steuersatz], C-606/22, EU:C:2024:255, Rn. 38).
- 76 Folglich ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass die Regeln des Unionsrechts über die

Rückforderung rechtsgrundlos entrichteter Beträge dahin auszulegen sind, dass sie dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung des Betrags der in einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 erhobenen Mehrwertsteuer verleihen, sofern diese Erstattung nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Steuerpflichtigen führt.

Kosten

- 77 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität**

ist dahin auszulegen, dass

er einer nationalen Regelung, die den Kauf von Lotterielosen und die Teilnahme an sonstigen offline angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz einerseits und die Teilnahme an online angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, andererseits unterschiedlich behandelt, indem sie Letztere von der für Erstere geltenden Mehrwertsteuerbefreiung ausschließt, nicht entgegensteht, sofern die objektiven Unterschiede zwischen diesen beiden Kategorien von Glücksspielen mit Geldeinsatz geeignet sind, die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Spielkategorie zu wählen, erheblich zu beeinflussen.

- 2. Der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, wie er in Art. 4 Abs. 3 EUV verankert ist, und der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts gebieten es dem nationalen Gericht, nationale Bestimmungen, die für mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbar befunden wurden, unangewendet zu lassen, ohne dass hierbei das Vorliegen eines Urteils des nationalen Verfassungsgerichtshofs, mit dem die Wirkungen dieser nationalen Bestimmungen aufrechterhalten wurden, von Belang wäre.**
- 3. Die Regeln des Unionsrechts über die Rückforderung rechtsgrundlos entrichteter Beträge sind dahin auszulegen, dass sie dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung des Betrags der in einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 erhobenen Mehrwertsteuer verleihen, sofern diese Erstattung nicht zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Steuerpflichtigen führt.**

Unterschriften

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag.Dr. Thomas Leitner, den Richter Dr. Ralf Schatzl sowie die fachkundigen Laienrichter Dip.Ing. Christian Löw und Mag. Armin Üblagger in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, und S+P Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, Nordstraße 4, 5301 Eugendorf, über die Beschwerde vom 28. November 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018, Umsatzsteuer 2020 und Umsatzsteuer 2021 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2023 betreffend Umsatzsteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid der belangten Behörde vom 19. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuer 2021 wird dahingehend abgeändert, dass es sich um keinen vorläufigen Bescheid gem § 200 Abs 1 BAO handelt.

II. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (im Folgenden auch als „Beschwerdeführerin“ oder „beschwerdeführende Partei“ bezeichnet) betreibt in ***Ort1*** ein besuchbares Gut, auf dem ca 500 Tiere gehalten werden und mit dem die Beschwerdeführerin insbesondere (umsatzsteuerpflichtige) Einnahmen aus Eintrittsgeldern, Gastronomie und dem Verkauf von Merchandising-Artikeln erzielt. Darüber hinaus erzielt die Beschwerdeführerin unter anderem auch Einnahmen aus (symbolischen) Tierpatenschaften. Strittig ist im Beschwerdefall die umsatzsteuerliche Behandlung dieser letztgenannten Einnahmen. Bis (einschließlich) 2016 wurden von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang ausschließlich dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze erklärt. Ab dem Jahr 2017 wurden die Einnahmen aus den Tierpatenschaften zur Hälfte als Spenden – somit als nicht umsatzsteuerbar – und zur Hälfte als umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Erlöse erklärt. Der als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig erklärte Teil der Einnahmen wurde wiederum zu gleichen Teilen gesplittet in einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Teil und in einen dem begünstigten Steuersatz iSd § 10 Abs 2 UStG 1994 (iHv 10%) unterliegenden Teil.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2016 bis 2019 erfolgte zunächst – mit Ausnahme einer geringfügigen Abänderung der beantragten EUST um 5,- Euro im Jahr 2018 – erklärungsgemäß. Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung, die unter anderem die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2016 bis 2019 zum Gegenstand hatte, wurde seitens des Finanzamtes Österreich (im Folgenden auch bezeichnet als „belangte Behörde“) die Ansicht vertreten, dass die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Tierpatenschaften erhaltenen Einnahmen zur Gänze umsatzsteuerbare und (dem Normalsteuersatz unterliegende) umsatzsteuerpflichtige Erlöse darstellen würden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Beschwerdeführerin an jene Personen, die einen Patenschaftsvertrag abschließen, diverse Leistungen (wie zB die Gewährung freien Eintritts für den Paten und eine bestimmte Anzahl an Begleitpersonen) erbringe und dabei von einer entgeltlichen Leistungserbringung auszugehen sei. Demgegenüber wurde in einer von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (im Folgenden nur „KPMG Alpen-Treuhand GmbH“), die anlässlich des Außenprüfungsverfahrens neben dem eigentlichen steuerlichen Vertreter (S+P Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH) zur steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin beauftragt und bevollmächtigt worden war, erstellt und der belangten Behörde im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Stellungnahme vom 16. März 2022 die Ansicht vertreten, dass die von der Beschwerdeführerin erzielten Einnahmen iZm den Tierpatenschaften zur Gänze als Spenden zu qualifizieren seien. Gestützt wurde diese Rechtsansicht insbesondere auf die in der Stellungnahme referierte Judikatur des EuGH (insbesondere Urteil vom 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*).

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Oktober 2022 wurden die von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und die umsatzsteuerrechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes durch die belangte Behörde wie folgt wiedergegeben:

*„Sachverhaltsdarstellung - ***Bf1***:*

*Die ***Bf1*** betreibt in ***Plz1*** ***Ort1*** das für Besucher öffentlich zugängliche ,***Gut1***'. Die ***Bf1*** erzielt unter anderem Einnahmen aus Eintrittsgeldern, betreibt einen Gastronomiebetrieb und erzielt Einnahmen aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln. Um den laufenden Betrieb des ,***Gut1***' finanzieren zu können, wurde ua das Modell der Tierpatenschaften ins Leben gerufen. Lt. vorliegender Beweismittel (zB Folder ,Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden') ist ersichtlich, dass mit einer symbolischen Patenschaft - es werden mehrere Varianten angeboten - ab € 10, ab € 15, ab € 50 (Silber VIP) oder ab € 85 (Ultra VIP) monatlich der Unterhalt und Erhalt der drei Güter in ***Ort1***, ***Ort2*** und ***Ort3*** erfolgt und damit die vielen Tiere und sowie die Ziele von ***Gut1*** unterstützt werden. Dabei besteht die Möglichkeit für die Paten, sich symbolisch ein Tier als Patentier auszusuchen oder eine Patenschaft für alle Tiere abzuschließen. In diesem Folder wird auch darauf hingewiesen, dass die Zuwendungen der Paten (somit die Patenschaft) steuerlich nicht als Spende iRd Sonderausgaben steuerlich absetzbar sind.*

Folgend werden die Vorteile sowie Leistungen aus diesen Patenschaften aufgelistet und beschrieben.

*1. Freier Eintritt: ,Mit der ***Gut1*** Patenschaftskarte bin ich berechtigt, ***Gut1*** bei ***Bundesland1***, ***Gut1*** ***Ort3*** und ***Gut1*** ***Ort2*** kostenlos an 365 Tagen im Jahr zu besuchen. Außerdem haben in meiner Begleitung je nach Karte 4-8 Personen freien Eintritt auf den besuchbaren Gütern.'*

Eine Patenschaft iHv ab € 10 monatlich (grün) berechtigt mit bis zu 4 Begleitpersonen zu einem freien Eintritt. Eine Patenschaft iHv ab € 15 monatlich (blau) berechtigt mit bis zu 5 Begleitpersonen zu einem freien Eintritt. Eine Patenschaft iHv ab € 50 monatlich (silber) berechtigt mit bis zu 6 Begleitpersonen und bei einer Patenschaft iHv ab € 85 monatlich (schwarz) berechtigt mit bis zu 8 Begleitpersonen zu einem freien Eintritt.

*2. Vorteilspreis im Shop: ,Bei Vorlage meiner ***Mitgliedsbezeichnung*** Patenschaftskarte erhalte ich auch auf alle Shopartikel je nach Karte einen Rabatt (Gastronomie ausgenommen).'
Eine Patenschaft iHv ab € 10 monatlich (grün) berechtigt zu einem 3%igen Rabatt, eine Patenschaft iHv ab € 15 monatlich (blau) berechtigt zu einem 5%igen Rabatt. Eine Patenschaft iHv ab € 50 monatlich (silber) berechtigt zu einem 8%igen und eine Patenschaft iHv ab € 85 monatlich (schwarz) berechtigt zu einem 10%igen Rabatt.*

*3. ***Gut1*** Patenurkunde: ,Als ***Mitgliedsbezeichnung*** erhalte ich eine Patenurkunde mit einem schönen Foto meines symbolischen Patentieres.'*

4. *Webcams: ,***Mitgliedsbezeichnung***, die Ihre E-Mail-Adresse angeben, erhalten automatisch einen kostenlosen Zugangscod zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams. Über ausgewählte Kameras kann ich tagsüber die Güter besuchen und die Tiere sehen.'*

5. ****Gut1*** Magazin: ,Als ***Mitgliedsbezeichnung*** bekomme ich drei Mal jährlich kostenfrei das neue ***Gut1*** Magazin. Darin sind emotionale Reportagen und Tiergeschichten sowie Infos über Patentreffen, -reisen und andere Veranstaltungen enthalten.'* Ab dem Jahr 2020 werden nur mehr zwei Exemplare jährlich zugesandt.

6. *Patentreffen: ,Mehrma ls jährlich werden alle ***Mitgliedsbezeichnung*** zu den Patentreffen auf die besuchbaren Güter eingeladen. Dort wird über aktuelle Tierrettungen berichtet und die neuesten Tiervideos werden vorgestellt.'* Bei diesen Patentreffen findet keine freie Verköstigung statt und es werden auch sonst keine Geschenke oder Aufmerksamkeiten geboten.

7. *Patenreisen: ,Neben den Patentreffen finden in jedem Jahr Patenreisen statt. Zum Beispiel habe ich als ***Mitgliedsbezeichnung*** dann die Möglichkeit, das ***Gut1*** ***Land3*** oder das neue Gut in ***Land2*** zu besuchen.'* Anfallende Kosten müssen die Paten selbst bezahlen. An diesen Reisen können auch Nicht-Paten teilnehmen. Die Reisekosten sind für Paten und Nicht-Paten gleich.

8. ****Gut1*** Kalender: ,Als ***Mitgliedsbezeichnung*** ab einem monatlichen Betrag von 15,00 €, wird mir am Jahresende automatisch der ***Mitgliedsbezeichnung*** Jahreskalender zugesandt.'*

Der Bruttoverkaufspreis eines Kalenders beträgt € 12,90.

*In den Jahren 2016 bis 2020 bestanden im Durchschnitt rund 29.700 Patenschaftsverträge. Anhand von Auswertungen der Besucherzahlen konnte festgestellt werden, dass zB. im Jahr 2019 insgesamt 7417 Besuche die Patenschaftsinhabern (Eintritte) getätigt haben. Die im Jahr 2019 festgestellte Anzahl der Begleitpersonen betrug 15916 Besucher. Darüber hinaus konnte festgestellt werden, das [sic!] ca. 4% der Paten nicht nur eine, sondern mehrere Patenschaftsverträge innehatten. Im Prüfungszeitraum betrug der normale Eintrittspreis für eine erwachsene Person auf ***Gut1*** zwischen € 9 und € 10.*

*Als Vertragspartner gegenüber den Paten treten nach außen auf die ,***Bf1***' wie auch die ,***XGmbH***'. Darüber hinaus werden in diesem Folder die ,Vorteile meiner Patenschaft' wie folgt beschrieben: ,Mit meiner Patenschaft trage ich maßgeblich zur Rettung und lebenslangen Haltung der geretteten Tiere auf ***Gut1*** bei. Ich unterstütze damit den Erhalt der besuchbaren Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier und die Anliegen von ***Gut1***'.*

*In der Vergangenheit wurden die von der ***Bf1*** erzielten Einnahmen als Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 94 dem Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 94 (iHv 20%)*

erklärungsgemäß unterworfen und die Umsatzsteuer im Wege der jährlichen Umsatzsteuerveranlagungen festgesetzt. Im Rahmen eines abgeschlossenen Außenprüfungsverfahrens betreffend die Jahre 2011 bis 2015 wurden diese Erlöse aus den Patenschaftsverträgen ebenfalls zum Normalsteuersatz erklärt und veranlagt.

Erst ab dem Veranlagungsjahr 2017 wurden die Einnahmen aus den Patenschaftsverträgen zur Hälfte als Spenden, somit als nicht umsatzsteuerbare Einnahmen behandelt. Die andere Hälfte der Patenschaftseinnahmen wurde zu 50% als umsatzsteuerbare und steuerpflichtige Erlöse zum Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 94 und zur Hälfte als steuerbare und steuerpflichtige Erlöse zum begünstigten Steuersatz iSd § 10 Abs. 2 UStG 94 (iHv 10%) erklärt. Als Grundlage für diese Vorgangsweise, sprich Aufteilung der Patenschaftserlöse in der erwähnten Weise diene offensichtlich ein davor erfolgter Mailverkehr zwischen der steuerlichen Vertretung und dem damaligen Außenprüfungsorgan, wobei nach der Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung diese Patenschaftserlöse in einen umsatzsteuerpflichtigen Gegenleistungsanteil und einen nicht umsatzsteuerbaren Spendenanteil aufzuteilen wären. Dieser im Schätzungswege auf Basis dieses Mailverkehrs mit der Finanzverwaltung vorgenommene Aufteilungsschlüssel wurde sodann ab dem Veranlagungsjahr 2017 bis laufend zur Anwendung gebracht.

Sachverhaltsdarstellung - (gemeinnützige) ***Gut1*** Stiftungen:

Von den ***Gut1*** Stiftungen in ***Land1***, ***Land4*** und der ***Land5*** werden nicht für Besucher öffentlich zugängliche Gnadenhöfe in mittlerweile sechs verschiedenen europäischen Ländern mit über 6000 Tieren betrieben. Die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung ***Land1*** betreibt die Standorte in ***Land6***, ***Land2*** und ***Land3*** sowie mehrere Gnadenhöfe in ganz ***Land1***. Die Finanzierung der ***Gut1*** Stiftungen erfolgt ausschließlich über Spenden, vererbte Nachlässe und Schenkungen.

Darüber hinaus wird im Folder ‚Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden‘ auf die ‚***Gut1*** PLUS-Karte‘ verwiesen, für den Fall, dass sich Inhaber einer Patenschaft über die Patenschaft hinaus engagieren möchten. Es besteht die Möglichkeit noch Förderer der gemeinnützigen Stiftung (***Gut1*** Stiftung) zu werden.

Folgende Ausführungen sind dem Folder zu entnehmen: ‚Dieser zusätzliche Betrag ist als Spende zu sehen, da Sie dafür keine gesonderte Gegenleistung erhalten, und ist steuerlich absetzbar (D, CH). Von 30 ***Mitgliedsbezeichnung*** Gütern erhalten unsere Stiftungen 27 Anwesen. Hier sind wir gänzlich auf Spenden, Nachlässe und Schenkungen angewiesen. Mit der PLUS-Karte unterstützen Sie die Stiftungs-Projekte. Sie können zwischen verschiedenen Projekten auswählen, für Katzen, Hunde, Pferde, Nutztiere, dem ***Gut1*** ***6*** oder allen Tieren. Alle PLUS-Karten-Inhaber haben von April bis November jeweils samstags die Möglichkeit, das ***Gut1*** ***6*** ***Ort4*** kostenlos zu besuchen. Wir bitten um Voranmeldung.‘

Als Vertragspartner wird bei der ,***Gut1*** PLUS-Karte' auf die ***Gut1*** Stiftung ***Land1***, ***Gut1*** Stiftung ***Land4*** und auf die ***Gut1*** Stiftung ***Land5*** verwiesen. Bei einer Unterstützung iRd ,***Gut1*** PLUS-Karte/Spende' mittels Abbuchungsauftrag werden die entsprechenden Bankverbindungen der ***Gut1*** Stiftungen gesondert ausgewiesen.

*Rechtliche Würdigung Tierpatenschaften - ***Bf1*** und steuerliche Vertretung:*

*Basierend auf einer durch KPMG Alpen- Treuhand GmbH verfassten ,Stellungnahme zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Tierpatenschaften' vom 16. März 2022 (Auftragserteilung durch ***Bf1***) wird im Ergebnis die umsatzsteuerliche Ansicht vertreten, dass auf Grund der fehlenden Entgeltlichkeitsvoraussetzung hinsichtlich der Einnahmen aus den Tierpatenschaften insgesamt von einem nicht umsatzsteuerbaren Tatbestand auszugehen ist. Unter anderem, auch gestützt auf Art 2 Abs 1 Buchst, c der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie Nr. 2006/112/EG sowie auf die ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 3. März 1994, Tolsma, C-16/93; EuGH 5.6.1997, SDC, C-2/95; EuGH 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01; 29. Oktober 2015, Saudacor, C-174/14; EuGH 12. Mai 2016, Gemeente Borsele, C-520/14) unterliegen der Mehrwertsteuer insbesondere Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Eine Dienstleistung ist somit nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.*

Zusammenfassend wird festgehalten, dass zum einen kein notwendiger Zusammenhang zwischen den Vorteilen, die den Paten gewährt werden, und den von diesen monatlich geleisteten Spenden (somit von den Zuwendungen bzw. Patenschaftszahlungen) besteht. Zum anderen ist die Höhe der Spenden von den Paten selbst frei bestimmbar, während die Inanspruchnahme der einzelnen oder aller Vorteile ebenfalls im Belieben der Spender (Patenschaftsinhaber) steht. Die Spenden können daher nicht den tatsächlichen Gegenwert für die gewährten Vorteile darstellen. Überdies ist offenkundig, dass die als Patenschaft bezeichneten monatlichen Spenden nicht aufgrund der erwähnten Vorteile, sondern aus persönlichen Motiven - nämlich dem einzigen Motiv, einen Beitrag zum Tierschutz zu leisten - geleistet wurden. Ferner ist klar, dass die den Spendern (Paten) gewährten Vorteile nur dazu dienen, diesen eine bessere Mitverfolgung der Tierschutzaktivitäten zu ermöglichen. Unter anderem wird angeführt, dass zB der freie Eintritt eine reine Marketingmaßnahme darstellt und dem Paten zudem auch das Gefühl einer gewissen Kontrollmöglichkeit bieten sollte.

Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des EuGH, VwGH und BFG wird eine Dienstleistung dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Dabei muss die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bilden. Es

wird die Ansicht vertreten, dass keiner der den Paten gewährten Vorteile den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zu den geleisteten Spenden (Zuwendungen bzw. Patenschaftszahlungen) aufweist. Weder werden die Spenden nur unter der Voraussetzung erbracht, dass sämtliche, mehrere oder auch nur einer der angebotenen Vorteile tatsächlich gewährt werden, noch können die geleisteten Spenden – selbst unter der keineswegs immer zutreffenden Annahme ihrer Leistung in genau gleichbleibender Höhe und Dauer – im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien betraglich einem oder allen gewährten Vorteilen zugeordnet werden. Vielmehr hängt die Höhe der Spende und die Inanspruchnahme von Vorteilen einzig vom Spenderwillen ab. Folglich sind die laufenden und regelmäßigen Patenschaftszahlungen eindeutig als nicht umsatzsteuerbare Vorgänge zu qualifizieren.

Rechtliche Würdigung - Außenprüfung:

Ein umsatzsteuerbarer Tatbestand iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 94 liegt vor, wenn Lieferungen und sonstigen [sic!] Leistungen, durch einen Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden. Die erforderlichen Tatbestände einer sonstigen Leistung, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden, liegen hinsichtlich dieser Zuwendungen grds. vor. Es wird lediglich der erforderliche Tatbestand der Entgeltlichkeit dieser Zuwendungen bzw. Patenschaftszahlungen in Abrede gestellt. Diese Zahlungen [sic!] werden als reine Spenden und nicht als ein umsatzsteuerbarer Vorgang betrachtet.

Wie in der Stellungnahme vom 16. März 2022 auch ausgeführt - Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH und BFG - kann auch ein unter den Selbstkosten liegender Preis oder eine erbrachte Dienstleistung, bei der eine Kostendeckung nicht gegeben ist, grds. ein umsatzsteuerbares Entgelt darstellen.

Auch im Urteil des EuGH vom 21.3.2002, Rs C-175/00, ‚Kennemer Golf & Country Club‘ geht aus Rn 39 eindeutig hervor, dass eine Leistung nur dann steuerpflichtig ist, 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 darstellt. Wie in diesem Urteil unter Rn 40 weiteres ausgeführt, ändert der Umstand, dass der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag ist und dieser nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden kann, nichts daran, dass zwischen den Mitgliedern eines Sportvereins und dem Verein selbst gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Die Leistungen des Vereins bestehen nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins und den von diesem Verein erbrachten Leistungen. Nach Ansicht der Außenprüfung sind gerade diese

Aussagen im Urteil ‚Kennemer Golf & Country Club‘ vollinhaltlich auf den vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Zuwendungen (Patenschaftszahlungen) übertragbar.

*Bei den iRd Patenschaften angebotenen Leistungen handelt es sich um ein einheitliches Leistungsbündel in Form von freien Eintritten auf die Güter, Patenurkunden und Patenkarten, Erhalt von Gratismagazinen 3x (nunmehr 2x pro Jahr) jährlich, Gratiskalender sowie diverse Vergünstigungen und Vorteilspreise im Shop, Zugang zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams usw., die dem jeweiligen Patenschaftsinhaber als Gegenleistung für die Leistung des Geldbetrages zur Verfügung stehen. Nimmt man beispielhaft eine monatliche Zuwendung iHv € 15 (Karte blau) ergibt sich eine jährliche Beitragsleistung des Patenschaftsinhabers iHv € 180. Betrachtet man nur den damit verbundenen Teil des ‚Freien Eintrittes‘ als Gegenleistung für 5 Begleitpersonen und für den Karteninhaber, ergibt dies bei einem angenommenen Eintrittspreis von € 9 pro Person eine Eintrittssumme von € 54. Dh, bei nur dreimaligem Besuch mit den maximal möglichen Freieintritten der Begleitpersonen ergibt sich ein rechnerischer Eintrittswert iHv € 162.*

Bei einer monatlichen Zuwendung iHv € 10 (Karte grün) ergibt sich eine jährliche Beitragsleistung des Patenschaftsinhabers iHv € 120. Bei Ausschöpfung sämtlicher möglichen Freieintritte (4 Begleitpersonen und Karteninhaber) ergibt sich somit schon bei zwei jährlichen Besuchen ein Eintrittswert iHv € 90. Unter Einbeziehung der zusätzlichen Vorteile bzw. Gegenleistungen (Magazine, Kalender usw.) kann seitens der Außenprüfung keine erhebliche Asymmetrie zwischen der erbrachten Dienstleistung und der Höhe der dafür erbrachten Geldleistung erkannt werden.

*Wie im Urteil ‚Kennemer Golf & Country Club‘ ausgeführt, ist es nicht erforderlich, dass eine Betragsleistung, zB Jahresbeitrag in Form eines Pauschalbetrages, nicht jeder persönlichen Nutzung (im gegenständlichen Fall den einzelnen persönlichen Vorteilen) zugeordnet werden kann. Ob und in welchem Ausmaß nun die Patenschaftsinhaber die angebotenen Vorteile bzw. die zur Verfügung stehenden Gegenleistungen tatsächlich in Anspruch nehmen ist grds. nicht relevant. Es wird ein Leistungsbündel von der ***Bf1*** dem Patenschaftsinhaber zur Verfügung gestellt. Damit ist auch der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung und somit der Tatbestand der Entgeltlichkeit erfüllt.*

*Auch im Hinblick darauf, dass bei einem Vertragsabschluss in Form der Patenschaft auf der Homepage von ***Gut1*** explizit darauf hingewiesen wird, dass durch eine zusätzliche Unterstützung der (gemeinnützigen) ***Gut1*** Stiftung im Rahmen des Programmes ‚PLUS-Karte/Spende‘ es sich dabei um eine Spende ohne Gegenleistung handelt, wird einem Durchschnittsverbraucher jedenfalls ein eindeutiges Bild vermittelt, dass es sich bei der Beitragsleistung an die ***Gut1*** Stiftung um eine reine und klassische Spende (somit ohne Gegenleistung) handelt, die auch steuerlich abgesetzt werden kann. Andererseits wird dadurch auch ganz klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass bei Eingehen der Patenschaft seitens*

*der ***Bf1*** ein entsprechendes Leistungsbündel dem Patenschaftsinhaber als Gegenleistung zur Verfügung steht. Ob nun der Patenschaftsinhaber dieses Leistungsbündel in Anspruch nimmt oder in allen Bestandteilen ausnützt oder nicht, ist letztendlich für die umsatzsteuerliche Beurteilung unerheblich.*

*Dass durch einen einheitlichen (Web)Internetauftritt der ***Bf1*** und den gemeinnützigen ***Gut1*** Stiftungen in einer Gesamtbetrachtung gemeinsame Marketingstrategien verfolgt werden, ist nachvollziehbar. Faktum ist aber auch, dass durch den Marktauftritt (Internetauftritt) der ***Bf1*** iZm den Patenschaften den einzelnen Marktteilnehmern die freie Entscheidung überlassen wird, ob diese nun eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten oder eine Rechtsbeziehung mit der ***Bf1*** in Form einer monatlichen Zuwendung iRe Patenschaft eingeht, bei der dem Zuwendenden ein Leistungsbündel als Gegenleistung zur Verfügung steht. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den subjektiven Motiven der rund dreißigtausend Patenschaftsinhaber kann unterbleiben, da jedem Marktteilnehmer bewusst ist, ob er nun für eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten will, oder sich für einen Patenschaftsvertrag entscheidet, verbunden mit den angebotenen Vorteilen als Gegenleistung für die monatliche Zuwendung.“*

Unter Tz 2 des Prüfungsberichtes wurden darüber hinaus Feststellungen zu diversen an die ***Gut1*** Privatstiftung erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin getroffen und dabei insbesondere eine zu Unrecht unterlassene Weiterverrechnung von Geschäftsführungsleistungen, eine Verrechnung von sonstigen Personalkosten in fremdunüblich niedriger Höhe sowie eine Verrechnung von Verwaltungsgemeinkosten in unrichtigem Ausmaß festgestellt.

Im Anschluss an die Außenprüfung wurden von der belangten Behörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018 und Umsatzsteuer 2019 mit Bescheiden vom 19. Oktober 2022 jeweils gem § 303 BAO wiederaufgenommen und am 19. Oktober 2022 den Prüfungsfeststellungen entsprechende neue Sachbescheide erlassen, wobei jeweils auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“, verwiesen wurde.

Mit weiteren Bescheiden der belangten Behörde vom 19. Oktober 2022 erfolgte die (erstmalige) Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2020 und 2021, wobei ebenfalls auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“, verwiesen wurde. Der Umsatzsteuerbescheid 2021 erging dabei gem § 200 Abs 1 BAO vorläufig.

Am 16. November 2022 wurden von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH über FinanzOnline Anträge auf Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend die Umsatzsteuerbescheide der

belangten Behörde für die Jahre 2016 bis 2021 vom 19. Oktober 2022 eingebracht und wurde dabei eine Verlängerung der Frist bis zum 31. Jänner 2023 beantragt.

Am 28. November 2022 wurde von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH im Auftrag und in Vollmacht der Beschwerdeführerin mit über FinanzOnline übermitteltem Schriftsatz Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der belangten Behörde für die Jahre 2016 bis 2021 vom 19. Oktober 2022 erhoben und wurde beantragt, *„die gesamten Erlöse aus den Patenschaften als nicht steuerbare Umsätze zu behandeln, und die Umsatzsteuer in den jeweiligen Jahren entsprechend festzusetzen.“* Weiters wurden folgende Anträge gestellt:

- Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 BAO,
- Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 BAO,
- Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO und
- Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung gem § 262 Abs 2 BAO.

Zudem wurde *„eine Erörterung der Sach- und Rechtslage gem § 269 Abs 3 BAO an[geregt].“*

Als Begründung wurde in der Beschwerde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt (auszugsweise wiedergegeben):

„1. Sachverhalt und bisheriger Verfahrensverlauf:

*Die ***Bf1*** (im Folgenden kurz: ***Bf1***) betreibt in ***Ort1*** ein besuchbares Gut, wo (umsatzsteuerpflichtige) Einnahmen aus Eintrittsgeldern, Gastronomie und dem Verkauf von Merchandising-Artikeln iHv jährlich rund EUR 1,0 bis 1,5 Mio erzielt werden.*

*Diese Einnahmen decken die mit dem Betrieb des besuchbaren Gutes verbundenen Kosten jedoch bei weitem nicht. Die ***Bf1*** ist daher vor allem auf Spenden und Zuwendungen angewiesen, um - entsprechend den Visionen und Zielen von ***Gut1*** - den Unterhalt des Besucherhofes und dessen Tiere sicherzustellen.*

Die Visionen und Ziele erlauben wir uns kurz näher darzustellen:

„Die Heimat der geretteten Tiere

****Gut1*** ist seit über 20 Jahren im Einsatz für Tiere und eine ganz wichtige Institution für den Tierschutz in ganz Europa. Auf unseren Heimathöfen in mittlerweile 6 europäischen Ländern leben über 6.000 gerettete Tiere, die aus den unterschiedlichsten Lagen gerettet wurden. Wir garantieren jedem Tier ein sicheres und geborgenes Zuhause bis an das natürliche Lebensende. Auf unseren Höfen leben aktuell 35 verschiedene Tierarten, die von unseren Tierpflegern 365 Tage im Jahr versorgt werden.*

****Gut1*** versteht sich als eine Begegnungsstätte für Mensch und Tier. Auf unseren öffentlich zugänglichen Gütern in ***Ort1***, ***Ort3*** und ***Ort2*** können Sie die Natur und die Ruhe genießen. Und das inmitten unserer vielen freilaufenden Tiere. Lernen Sie unsere Lamas, Rinder, Ziegen, Pfaue, Dromedare, Hängebauchschweine, Waschbären und viele weitere Tiere kennen. Gehen Sie gemeinsam mit unseren Eseln spazieren oder sehen Sie unseren Schweinen beim Mittagsschlaf zu. Hinter jeder Ecke begegnen Sie einem ganz besonderen Tier, das seine ganz persönliche Geschichte hat.*

Bei uns steht das Wohl der Tiere an höchster Stelle. Nur dank der wertvollen Unterstützung unserer Spender und Paten sind wir in der Lage, tagtäglich Tiere zu retten und sie bestmöglich zu versorgen. Tiere sind unser Leben - seit über 20 Jahren.

*Mit unseren vielen geretteten Tieren haben wir eine sehr große finanzielle Verantwortung übernommen. Tierrettung und Tierhaltung heißt auch, die finanziellen Möglichkeiten zu haben, um diesen Tieren ein Zuhause auf Lebenszeit zu schenken. Die Unterstützung unserer Mitglieder und symbolischer Paten bildet die Basis von ***Gut1***.'*

*Zur Umsetzung dieser Ideen und langfristigen Zielerreichung wurde das Modell der Tierpatenschaft ins Leben gerufen, wo aktuell jährlich rund EUR 4,0 bis 4,5 Mio eingenommen werden; das sind 75 % bis 80 % der in der ***Bf1*** insgesamt erzielten Einnahmen [Fn: ,Ohne den sonstigen betrieblichen Erträgen, die im Wesentlichen aus Weiterverrechnungen von Dienstleistungen/Waren innerhalb des ***Gut1*** Gnadenhof-Verbundes stammen.].*

Diese symbolischen Patenschaften können bereits ab EUR 10,00 monatlich abgeschlossen werden. Die Patenschaften sind an keinen bestimmten Betrag und an keinen bestimmten Zeitraum gebunden und können jederzeit mit Einstellung der Zahlung beendet werden; eine separate Kündigung ist nicht erforderlich.

*Bei ***Gut1*** stellen sich diese konkreten Umstände auf der Homepage (***URL1***) und auch in der tatsächlichen Praxis wie folgt dar:*

*Unter der Rubrik ‚Helfen‘ - Helfen in ***Gut1***‘ ist unter der Hauptüberschrift ‚Tiere sind unser Leben‘ folgendes angeführt:*

‚Nur dank Ihrer Unterstützung können wir Tieren in Not helfen und ihnen ein Für-Immer-Zuhause geben. Ob eine Patenschaft oder eine einmalige Spende - wir freuen uns über jede Unterstützung, denn für Tiere in Not zählt jede helfende Hand. Wir bedanken uns jetzt schon im Namen unserer Tiere von Herzen für Ihre Unterstützung!‘

Danach werden folgende Formen der (finanziellen) Unterstützung näher beschrieben:

- Jetzt Pate werden
- Jetzt Spenden

- Tierabsicherung
- Firmenpatenschaften
- Letzter Wille & Schenkungen

*Daraus folgt, dass seitens ***Gut1*** nicht zwischen den verschiedenen Formen der finanziellen Unterstützung differenziert wird, da es einzig und allein um die Hilfe für Tiere geht, wie es auch aus der konkreten Formulierung zu den Patenschaften hervorgeht:*

„Die schönste Tierpatenschaft der Welt

Bei uns können Sie die schönste Tierpatenschaft der Welt abschließen. Bereits mit einer symbolischen Patenschaft ab € 10,00 monatlich helfen Sie Tieren in Not. Sie unterstützen damit nicht nur die Versorgung unserer über 6.000 geretteten Tiere, sondern tragen auch dazu bei, dass Tieren in Notsituationen geholfen werden kann. Wir erhalten jährlich mehr als 5.500 Anfragen von Menschen, die sich mit ihren Tieren in einer Zwangslage befinden und wir versuchen so vielen wie möglich zu helfen. Und das können wir nur dank Ihrer so wertvollen Unterstützung!

Sie haben die Möglichkeit, sich symbolisch ein Tier als Patientier auszusuchen oder eine Patenschaft für alle Tiere oder bestimmte Tiergruppen abzuschließen. Diese Zuwendungen sind nicht steuerlich absetzbar.

*Des Weiteren wird dort ausgeführt, dass ‚Als ***Gut1*** Tierpate [...] Sie auch eine Reihe von Vorteilen [haben], mit denen wir uns im Namen der Tiere bei Ihnen für Ihre Treue und Hilfe bedanken möchten.‘*

*Der aktuelle Folder ‚Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden‘ steht unter der Prämisse, dass ‚der Pate maßgeblich zur Rettung und lebenslangen Haltung der geretteten Tiere auf ***Gut1*** beiträgt und mit seinem Beitrag den Erhalt der besuchbaren Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier und die Anliegen von ***Gut1*** unterstützt‘. Danach werden im Folder 8 verschiedene ‚Vorteile meiner Patenschaft‘ aufgelistet und kurz wie folgt beschrieben:*

[Anm: Zur Vermeidung von Wiederholungen unterbleibt an dieser Stelle eine nochmalige Wiedergabe der im Folder erfolgenden Beschreibung der Vorteile und sei diesbezüglich auf die entsprechenden, oben wiedergegebenen Ausführungen im Außenprüfungsbericht unter der Überschrift „Sachverhaltsdarstellung - ***Bf1***“ verwiesen.]

*Im SEPA-Lastschrift Formular ist kein EUR-Betrag vorausgefüllt, sondern es bleibt allein dem Paten und seinem Willen überlassen, wie viel er als finanzielle Unterstützung und auch wie lange er für die symbolische Patenschaft zahlen möchte. Die ***Bf1*** hat dabei keine Möglichkeit, auf diesen ‚einseitigen‘ Willensentschluss des Paten Einfluss zu nehmen.*

Eine genaue Analyse der Besucherzahlen und des Besucherverhaltens hat folgende Daten ergeben:

Die Auswertung der Besucherzahlen der letzten fünf Jahre belegen, dass die Paten (und deren Begleitpersonen) im Durchschnitt gesehen das Gut nicht einmal ein Mal pro Jahr besuchen:

[...]

Im Schnitt hat jeder Pate (samt deren Begleitung) das Gut im Jahr 2019 0,8-mal besucht und im Corona-Jahr 2020 0,6-mal.

Eine tiefergehende Auswertung nach der Verwendung der einzelnen Patenschaftsnummern ergibt, dass von allen ausgestellten Patenkarten zB im Jahr 2020 nur 11 % für Besuche verwendet worden sind.

Somit haben im Jahr 2020 89 % der Paten keinen Hof besucht.

Im Jahr 2019 wurden 15 % der Patenkarten für Besuche verwendet, womit im Jahr 2019 85 % keinen Hof besucht haben.

*Rund 4 % der 30.140 Paten haben sogar mehrere symbolische Patenschaften laufen und unterstützen damit die Visionen und Ziele von ***Gut1***.*

*Die regionale Herkunft der Paten stellt sich wie folgt dar: Nur rund 5 % der Paten kommen aus dem Bundesland ***Bundesland1***. 16 % aus den angrenzenden Bundesländern. Somit haben 79 % der Paten ihren Wohnort in weiterer Entfernung und damit einen stundenlangen Anfahrtsweg.*

Auch die Inanspruchnahme des Patenrabatts im Shop wurde analysiert und zeigt folgendes Bild:

In der Praxis nehmen die wenigen Paten, die das Gut überhaupt besuchen, diese ‚Rabattierung‘ kaum in Anspruch, sondern möchten ausdrücklich den regulären Preis bezahlen (siehe nachstehende Ausführungen):

[...]

Im Schnitt haben Paten Rabatte pro Jahr iHv EUR 0,06 und bezogen auf die Besuche iHv EUR 0,10 in Anspruch genommen. Die Shop-Mitarbeiter berichten, dass alle Kunden auf Patenkarten angesprochen und Paten bei der Zahlung in den meisten Fällen darauf bestehen, den regulären (nicht rabattierten) Preis zu bezahlen.

Trotz der Tatsache, dass im Corona Jahr 2020 das Gut über Monate geschlossen war, ist die Anzahl der symbolischen Patenschaftsverträge in diesem Zeitraum gestiegen.

[...]

2. Rechtliche Beurteilung:

*Als Begründung verweisen wir auf die bisherigen Vorbringen (insbesondere auf unsere Stellungnahme vom 16. März 2022 vgl Beilage 2) sowie das Gutachten der ***YGmbH***, in welchem Herr Univ. Prof. Dr. ***AB***, Herr Univ. Prof. Dr. Dr. ***BC*** und Herr Assist. Prof. MMag. ***CD*** zur Frage der Umsatzsteuerbarkeit der ‚Patenschaften‘ von ***Gut1*** gutachterlich Stellung genommen haben (vgl Beilage 1). Die Gutachter kommen nach ausführlicher Analyse und ua auch mit Verweis auf die (deutsche) Rechtsprechung zum Ergebnis, ‚dass das Motiv der Paten für die Zahlungen nicht in der Abgeltung der Leistungen der ***Bf1*** für den Paten liegt und die vom Leistenden empfangene Vergütung nicht den tatsächlichen Gegenwert für die vom [Anm: gemeint wohl „an den“] Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet, sondern bei den Paten offenkundig die Gewährleistung des Tierwohls und allgemein die Förderung der Tätigkeit von ***Gut1*** im Vordergrund steht. Somit könne nur von einer nicht steuerbaren Spende ausgegangen werden.‘*

Ergänzend dazu sowie in Replik auf die Ausführungen des Finanzamtes erlauben wir uns wie folgt Stellung zu nehmen:

Strittig ist die Frage, ob die Zuwendungen iRd Patenschaften als steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs 1 UStG zu beurteilen sind. Die Behörde geht von steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen aus.

‚Die Behörde stützt ihre Ansicht insbesondere auf die Rechtsprechung des EuGH, konkret auf das Urteil vom 21. März 2002, Rs C-175/00, ‚Kennemer Golf & Country Club‘. In diesem Urteil ändere nach Ansicht des EuGH der Umstand, dass der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag sei und dieser nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden könne, nichts daran, dass zwischen den Mitgliedern eines Sportvereins und dem Verein selbst gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Die Leistungen des Vereins bestehen nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins und den von diesem Verein erbrachten Leistungen.

Nach Ansicht der Behörde seien gerade diese Aussagen im Urteil ‚Kennemer Golf & Country Club‘ vollinhaltlich auf den vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Zuwendungen (Patenschaftszahlungen) übertragbar.‘

Wie das Finanzamt zu dieser Auffassung gelangt, ist uE nicht nachvollziehbar und wird auch nicht näher begründet. Die beiden Sachverhalte unterscheiden sich grundlegend: Der Vergleich eines Golfclubs mit einem Gnadenhof für Tiere scheitert von vornherein. Dass der idR sehr kostspieligen Mitgliedschaft bei einem Golfclub eine gänzlich andere Motivation und

Leistungserwartung zugrunde liegt als bei einer Tierpatenschaft, ist uE selbsterklärend. Dies insbesondere bereits deshalb, da die Nutzung der Golfanlage idR die Mitgliedschaft voraussetzt und die Mitgliedschaft genau und nur deshalb abgeschlossen wird, um den Golfsport auszuüben und daher die entsprechende Infrastruktur zu nutzen. Niemand käme auf die Idee eine solche Mitgliedschaft abzuschließen, ohne die damit verbundenen Leistungen in Anspruch zu nehmen bzw dies zumindest zu beabsichtigen. Die Mitgliedschaften werden nur deshalb abgeschlossen, um die Golfanlagen und die damit verbundenen Leistungen nutzen zu können.

*Im Gegensatz dazu werden Tierpatenschaften abgeschlossen, um Tiere und die Idee bzw Arbeit von ***Gut1*** zu unterstützen. Dieser Hintergrund wird durch die Homepage und den Werbefolder uE auch vermittelt. Diese eindeutige Motivation kann durch die Auswertung des Besucherverhaltens (vgl das weiter oben Ausgeführte in Sachverhalt) auch belegt werden. Anders als die Mitgliedschaft bei einem Golfclub ist die Patenschaft jederzeit kündbar und an keinen fixen Betrag gebunden. Zudem sei noch erwähnt, dass wohl auch niemand bei einem Golfclub eine zweifache Mitgliedschaft abschließen, oder eine Mitgliedschaft eingehen würde, wenn die Golfanlagen und die weiteren Leistungen nicht genutzt werden könnten. Bei den Patenschaften dagegen ist genau dies der Fall: es gab einen Anstieg an Patenschaften im ‚Coronajahr‘ (zu diesem Zeitpunkt war das Gut für Besucher gesperrt). Zudem haben rund 4 % der Paten mehrere Patenschaften abgeschlossen. Der Sachverhalt ist somit in keiner Weise vergleichbar und die Aussagen des EuGH für die gegenständliche Rechtsfrage daher weder einschlägig noch zielführend.*

Die (Tier-)patenschaft stellt eine eigene Art der Rechtsbeziehung dar und muss daher aus steuerlicher Sicht auch selbstständig beurteilt werden. Die Anlehnung an eine Mitgliedschaft in einem Golfclub ist mangels Vergleichbarkeit nicht zielführend. Bis dato findet sich in der österreichischen Rechtsprechung keine Aussage zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Patenschaften. Der Begriff der Patenschaft findet sich im Steuerrecht nicht. Insbesondere auch aus diesem Grund wurde seitens unserer Klientin bei führenden Experten im Bereich der Umsatzsteuer ein Gutachten zur umsatzsteuerlichen Einordnung in Auftrag gegeben. Wie bereits erwähnt kommen die Gutachter dabei zum eindeutigen Ergebnis, dass bei den konkreten Patenschaften von nicht steuerbaren Spenden auszugehen ist.

Wie in unserer Stellungnahme vom 16. März 2022 ausführlich erläutert, ist anhand der konkreten Umstände zu prüfen, ob die Zuwendungen in Wechselbeziehungen zu einer Gegenleistung stehen und ob der Wille der Beteiligten auf eine unentgeltliche oder entgeltliche Leistungserbringung gerichtet ist. [Fn 4: VwGH 18. März 2004, 2003/15/0088.] Nur so kann beurteilt werden, ob die Voraussetzungen für einen steuerbaren Umsatz vorliegen. In Zweifelsfällen muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre. [Fn 5: VwGH 17. September 1990, 89/14/0071.]

Für diese Frage ist die Motivation der Paten für ihre Zuwendungen grundlegend. Eine Auseinandersetzung mit den Beweggründen ist daher essenziell und kann entgegen der Meinung der Behörde nicht einfach unterbleiben. Aufgrund des Umstandes, dass sich die Behörde mit den Beweggründen der Paten sowie den ausgewerteten Besucherdaten nicht auseinandergesetzt hat, ist sie uE ihrer Ermittlungspflicht nicht vollständig nachgekommen und hat zudem von unserer Klientin vorgelegte Beweise nicht (ausreichend) gewürdigt.

Auch die Darstellung des Sachverhaltes auf den Seiten 2 und 3 des Prüfberichtes zeigt die unzureichende Würdigung ganz deutlich. Es werden lapidar für die Jahre 2016 bis 2020 Durchschnittswerte für Patenschaftsverträge angeführt. Der starke Anstieg der Patenschaftsabschlüsse während der coronabedingten Schließung des Gutes und insbesondere auch die regionale Herkunft der Paten werden - obwohl für die steuerliche Beurteilung entscheidend - nicht dargestellt. Die Behörde hat lediglich die Äquivalenz der ‚Leistungen‘ hinterfragt. Durch diese Vorgehensweise wurde übersehen, dass zunächst zu prüfen gewesen wäre, ob der Wille der Beteiligten überhaupt auf eine entgeltliche Leistungserbringung gerichtet war. Erst danach könnte sich die Frage der Äquivalenz der Leistungen stellen.

*Zum Nachweis, worauf der Wille der Beteiligten bei Abschluss der Patenschaften tatsächlich gerichtet war, hat unsere Klientin daher alle Umstände analysiert und Daten ausgewertet. Mit diesen Auswertungen konnte sie im Anschluss belegen, dass die Motivation für den Abschluss der Patenschaften die Unterstützung der Tiere ist und die Zuwendungen folglich auch ohne ‚Vorteile‘ aus der Patenschaft erfolgt wären. Dieses Verständnis des Modells der Tierpatenschaft teilen Paten und die ***Bf1***. Die GmbH will im Rahmen der Patenschaften keine Leistungen an die Paten erbringen. Wie in unserer Stellungnahme vom 16. März 2022 erläutert, handelt es sich bei den angepriesenen ‚Vorteilen‘ um reine Marketing bzw Bindungsmaßnahmen, deren Erfolg durch viele langjährige Patenschaften und den Zugewinn von Patenschaften belegbar ist.*

*‚Das Finanzamt stützt sich bei seiner Beurteilung hingegen primär auf die Formulierungen auf der Homepage der GmbH sowie auf den oa Folder. Darauf aufbauende sowie aufgrund von Annahmen der Behörde (siehe selbst gewählte Beispiele auf Seite 5f des Berichts und die bloße Vermutung der Behörde wie der Folder zu verstehen sei) wurden weitere Schlüsse gezogen und schließlich festgestellt, dass die ***Bf1*** ein Leistungsbündel zur Verfügung stellt und damit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe und daher der Tatbestand der Entgeltlichkeit erfüllt sei.‘*

Es werden von der Behörde auf Seite 5 des Berichtes vollkommen realitätsfremde Kalkulationen angestellt, die im diametralen Widerspruch zum nachgewiesenen Besuchsverhalten der Paten stehen. Der Behörde ist bekannt, dass etwa im Jahr 2020 89% der Patenkarten überhaupt nicht verwendet worden sind (2019 waren es 85%).

Es ist zu bedenken, dass sowohl bei der Gestaltung der Homepage als auch bei (Werbe-)Foldern steuerliche Überlegungen idR keine Rolle spielen. Vielmehr geht es um den Außenauftritt der GmbH und um Marketingmaßnahmen, selbstredend mit dem Ziel viel (mediale) Aufmerksamkeit, Besucher und auch Paten zu erreichen. Unseres Erachtens wird durch die Aussagen auf der Homepage und den Foldern durchaus der Eindruck vermittelt, dass die Patenschaften zur Unterstützung der Tiere abgeschlossen werden und nicht um Gegenleistungen zu erhalten.

Die Darstellung auf der Homepage und auf den Werbefoldern ist uE jedoch für eine abschließende steuerliche Beurteilung nicht geeignet. Den Aussagen kann lediglich eine gewisse Indizwirkung zukommen. Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Seitens der Behörde wurden andere Beweise aber weder erhoben noch gewürdigt. Das [sic!] selbst gewählte Beispiele keine Aussagekraft haben können, bedarf keiner näheren Begründung. Die tatsächlichen Besucherzahlen und dazu erfolgten Auswertungen wurden seitens der Behörde nicht gewürdigt, aufgrund selbst gewählter Annahmen und Beispiele aber rechtliche Schlussfolgerungen gezogen. Auch von den Formulierungen auf der Homepage und auf den Foldern wurden nur jene gewürdigt, die die Ansicht der Behörde vermeintlich stützen.

*Im Bericht stellt die Behörde auch den Sachverhalt der ***Gut1*** Stiftung dar. Dazu ist vorab anzumerken, dass die Stiftung ein eigener Rechtsträger ist und nicht Gegenstand der gegenständlichen Prüfung war. Richtig ist, dass im Werbefolder beide Rechtsträger beschrieben und verschiedene Unterstützungsmöglichkeiten von ***Gut1*** angeführt werden. Bei der ***Gut1*** Stiftung wird darauf hingewiesen, dass Spenden an diese mangels Gegenleistung steuerlich absetzbar sind.*

*„Aufgrund dieser Information wird nach Ansicht der Behörde klar zum Ausdruck gebracht, dass bei Eingehen der Patenschaft seitens der ***Bf1*** ein entsprechendes Leistungsbündel dem Patenschaftsinhaber als Gegenleistung zur Verfügung stünde. Faktum sei, dass durch den Marktauftritt (Internetauftritt) der ***Bf1*** iZm den Patenschaften den einzelnen Marktteilnehmern die freie Entscheidung überlassen wird, ob diese nun eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten oder eine Rechtsbeziehung mit der ***Bf1*** in Form einer monatlichen Zuwendung iRe Patenschaft eingehen, bei der dem Zuwendenden ein Leistungsbündel als Gegenleistung zur Verfügung steht.“*

Bei dieser Argumentation handelt es sich rein um die subjektive Meinung der Behörde, allgemein gültige Schlüsse können daraus nicht abgeleitet werden. UE vermittelt der Hinweis auf die steuerliche Absetzbarkeit einer Spende an die Stiftung nicht zwingend den Eindruck, dass bei der Patenschaft ein Leistungsaustausch stattfinden würde.

Die Tatsache, dass die Spende an die Stiftung steuerliche absetzbar ist, ist eine ertragsteuerliche und keine umsatzsteuerliche Folge. Die Absetzbarkeit beruht darauf, dass die Stiftung im Gegensatz zur GmbH spendenbegünstigt ist; unabhängig von der Frage, ob ein Leistungsaustausch stattfindet.

Eine Spende und eine Patenschaft verfolgen unterschiedliche Ziele, unterscheiden sich jedoch nicht dadurch, dass eine Spende ohne Gegenleistung erfolgt, die Patenschaft hingegen mit. Wie bereits erläutert wurde das Modell der Tierpatenschaften eigens ins Leben gerufen, um der GmbH langfristig Zuwendungen für den Tierschutz zu sichern.

Die von der Behörde abschließend als Faktum bezeichnete Aussage (siehe oben), stellt nur zum Teil tatsächlich ein Faktum dar, endet jedoch in einer subjektiven Behördenauslegung.

*Richtig bzw tatsächlich Fakt ist, dass durch den Marktauftritt (Internetauftritt) der ***Bf1*** iZm den Patenschaften den einzelnen Marktteilnehmern die freie Entscheidung überlassen wird, ob diese nun eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten oder eine Rechtsbeziehung mit der ***Bf1*** in Form einer monatlichen Zuwendung im Rahmen einer Patenschaft eingehen wollen.*

Auch beides wäre möglich und eine Auswahl daher nicht zwingend erforderlich. Zumal es sich auch um zwei verschiedene Rechtsträger handelt.

Eine Schlussfolgerung der Behörde und daher kein Faktum, ist hingegen die Aussage, ‚dass bei Eingehen der Patenschaft dem Zuwendenden ein Leistungsbündel als Gegenleistung zur Verfügung steht.‘ Dabei handelt es sich um die rechtliche Einschätzung der Behörde. Wie beschrieben wird einem Durchschnittsverbraucher uE ein solcher Eindruck nicht vermittelt. Die ‚Vorteile‘ der Patenschaft als Gegenleistung zu sehen, ist rein die Auslegung der Finanz. Die Ausführungen auf der Homepage und dem Werbefolder (siehe Sachverhalt) vermitteln einem Durchschnittsverbraucher uE den Eindruck, dass er als Pate dazu beiträgt Tiere zu unterstützen und zu versorgen.

Abgesehen von der Formulierung auf dem Werbefolder und den ohne Bezug zum gegenständlichen tatsächlichen Sachverhalt frei gewählten Beispielen und den darauf basierenden unsubstantiierten Annahmen werden seitens der Behörde keine weiteren Argumente vorgebracht, warum es sich bei der Patenschaft um einen Leistungsaustausch handeln soll.

Unsere Klientin dagegen kann mit der Auswertung der Besucherdaten das Motiv der Paten tatsächlich nachweisen. Ein Leistungsaustausch (im Hinblick auf die ‚Vorteile‘ der Patenschaft) ist demnach nicht gewollt:

Der freie Eintritt wird ebenso wie der Rabatt im Shop kaum in Anspruch genommen. Da die meisten Paten (79 %) weit entfernt wohnen, ist dies von vornherein klar. Die Besucherzahlen

*und in Anspruch genommenen Rabatte bestätigen dies zusätzlich. Die Patenurkunde weist einen rein ideellen Wert auf, der Zugang zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams hat ebenso keinen materiellen Wert. Das ***Gut1*** Magazin beinhaltet ebenso wie der ***Gut1*** Kalender ausschließlich einschlägige Tiergeschichten, Tierbilder und Reportagen sowie Infos zur Arbeit von ***Gut1***. Bei den Patentreffen und Patenreisen erfolgt keine freie Verköstigung oder Unterbringung, es gibt weder Geschenke noch sonstige Vergünstigungen. Vielmehr sind Aufwendungen für die Reisen, Unterbringungen oder Verpflegung von den Paten selbst zu tragen. Eine Teilnahme ist für Paten und Nichtpaten möglich (für weitere Details verweisen wir auch auf unsere Stellungnahme vom 16. März 2022).*

Die Zuwendungen erfolgen daher nicht um eine Gegenleistung zu erhalten. Beim Abschluss der Patenschaften steht der Wunsch der Paten die Tiere zu unterstützen und deren Versorgung langfristig abzusichern klar und deutlich im Vordergrund. Die gewährten Vorteile sind als Geschenke und Marketingmaßnahmen zu sehen, nicht jedoch als Entgelt. Wer ohne Erwartung eine Gegenleistung leistet, leistet unentgeltlich; revanchiert sich der Empfänger durch ein Geschenk, so ist dies kein Entgelt. [Fn 6: Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Rz 67.]

Das von unserer Klientin zusätzlich eingeholte Gutachten bestätigt diese Auffassung und wird als weiterer Nachweis vorgelegt. Auch nach maßgeblicher Meinung der führenden Spezialisten im Bereich der Umsatzsteuer handelt es sich bei den Patenschaftszuwendungen um echte nicht steuerbare Spenden.

Zu den Unionsrechtlichen Grundsätzen und der umsatzsteuerlichen Beurteilung im Lichte des Unionsrechts verweisen wir auch auf unsere Stellungnahme vom 16. März 2022 (Punkt 3.3.).

Zusammengefasst liegen die Voraussetzungen eines steuerbaren Umsatzes iSd § 1 Abs 1 UStG nicht vor, die Zuwendungen im Rahmen der Patenschaften stellen daher nicht umsatzsteuerbare Zuwendungen dar.“

Nachdem die belangte Behörde vom steuerlichen Vertreter S+P Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH mit E-Mail vom 15. November 2022 darauf hingewiesen wurde, dass die im Außenprüfungsbericht für das Jahr 2019 ausgewiesenen Einnahmen aus Tierpatenschaften nicht mit den in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfassten Einnahmen übereinstimmen, wurde der Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 19. Oktober 2022, mit dem die Umsatzsteuer 2019 mit 469.391,44 Euro festgesetzt worden war, mit Bescheid der belangten Behörde vom 12. Jänner 2023 gem § 299 BAO aufgehoben und wurde mit Umsatzsteuerbescheid der belangten Behörde vom 12. Jänner 2019 die Umsatzsteuer für das Jahr 2019 festgesetzt mit 620.537,69 Euro.

Am 3. Februar 2023 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und

beantragte die belangte Behörde dabei unter Verweis auf die im Außenprüfungsbericht erfolgten Ausführungen, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 7. April 2023 wurde durch den Berichterstatter auf dem ***Gut1*** Begegnungshof ***Ort1***, ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1***, ein Ortsaugenschein vorgenommen. Vom Berichterstatter wurden dabei im Eingangsbereich folgende Beweismittel, die vor der Kassa kostenlos zur Mitnahme aufliegen, erhoben und wurden diese in der Folge zum Akt genommen:

- Lageplan
- Magazin „***1***“, Ausgabe 2/2022
- Magazin „***2***“
- Folder „***4***“
- Folder „***3***“

Im Zuge der Besichtigung des Gutes hat der Berichterstatter mit seinem Smartphone diverse Fotos angefertigt. Darunter befinden sich unter anderem Aufnahmen des im Gastronomiebereich befindlichen Infostandes, an dem sich die Besucher insbesondere über den Abschluss von Tierpatenschaften informieren können und wo mit den Mitarbeitern des Gutes vor Ort Tierpatenschaftsverträge abgeschlossen werden können. Ausdrucke der vom Berichterstatter angefertigten Fotos wurden im Anschluss an den durchgeführten Augenschein zum Akt genommen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5. April 2023 wurde die beschwerdeführende Partei unter anderem um Mitteilung ersucht, wie hoch in den Streitjahren die auf die von der beschwerdeführenden Partei angebotenen Kategorien von Tierpatenschaften (Unterstützer Karte grün: ab 10,00 € monatlich; Inner Circle Karte blau: ab 15,00 € monatlich; Silber VIP Karte: ab 50,00 € monatlich; Ultra VIP Karte schwarz: ab 85,00 € monatlich) entfallenden Einnahmen jeweils waren. Weiters wurde die Beschwerdeführerin um Mitteilung ersucht, wie viele der in der Beschwerde angegebenen Gesamtzahl der Patenschaftsverträge in den Streitjahren jeweils auf die oa Kategorien entfallen. Zudem wurde die Beschwerdeführerin um Angabe jener von den Paten bezahlten Beträge (Jahressummen) ersucht, die über die oa Stufentarife hinausgehen, ohne dass dabei die nächst höhere Kategorie erreicht wird („freiwillige Überzahlungen“). Im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen, dass ca 4 % der Paten mehrere Patenschaftsverträge abgeschlossen hätten, wurde die beschwerdeführende Partei um Auskunft ersucht, ob es sich dabei um Fälle handelt, in denen der Vertragspartner sowohl im eigenen Namen eine Tierpatenschaft übernommen hat als auch eine oder mehrere Tierpatenschaft(en) verschenkt hat (sog „Geschenkpatenschaften“, die auf der Homepage der beschwerdeführenden Partei als solche beworben werden), oder ob es sich dabei um Fälle handelt, in denen durch dieselben Personen jeweils mehrere Tierpatenschaften im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen wurden. Zudem wurde die

beschwerdeführende Partei um Vorlage eines Musters der mit den Tierpaten abgeschlossenen Patenschaftsverträge sowie einer Kopie der diesen Verträgen zugrundeliegenden AGB ersucht.

Am 4. Mai 2023 übermittelte der steuerliche Vertreter KPMG Alpen-Treuhand GmbH dem Bundesfinanzgericht per E-Mail mehrere Excel-Tabellen, aus denen unter anderem die Verteilung der Einnahmen der Jahre 2016 bis 2021 in den verschiedenen Karten-Kategorien und die zahlenmäßige Inanspruchnahme der mit den Tierpatenschaften verbundenen Eintrittsberechtigungen ersichtlich sind. Im am selben Tag an das Bundesfinanzgericht sowohl per E-Mail als auch per Post versendeten Begleitschreiben (letzteres ist beim Bundesfinanzgericht am 9. Mai 2023 eingelangt), wurde dazu erläuternd ausgeführt, dass es für die Beurteilung des Vorliegens eines vollumfänglichen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustauschs – Geldleistung für Eintrittsberechtigung – nicht sachgerecht erscheine, alleine auf die verschiedenen Karten-Kategorien abzustellen, da dabei die Motivation für den Abschluss einer Tierpatenschaft außer Acht gelassen werde. Der „Auswertung nach Kategorie“ sei daher zusätzlich auch eine „Besucher-Auswertung“ beigefügt worden, um die tatsächliche Inanspruchnahme des freien Eintrittes in jeder Kategorie aufzuzeigen. Werde diese Besucher-Auswertung darüber hinaus noch um einen regionalen Faktor erweitert, so komme man zu dem Schluss, dass sehr viele aktive Tierpaten mehr als 200 km (einfache Wegstrecke) vom besuchbaren Gut in ***Ort1*** entfernt seien. Im Prüfungszeitraum seien durchschnittlich knapp 70 % der Tierpaten über 200 km (einfache Wegstrecke) von ***Gut1*** entfernt, womit ein Tagesausflug schon eine Gesamtreisezeit von mehr als 4 Stunden nach sich ziehen würde und daher in der Regel auch nicht gemacht werde. Der freie Eintritt sei daher nicht entscheidend dafür, ob eine Tierpatenschaft abgeschlossen wird oder nicht. Allein aufgrund der regionalen Zusammensetzung der Tierpaten sei damit klar ersichtlich, dass nicht der mit der Tierpatenschaft verbundene freie Eintritt die Triebfeder sei, sondern die finanzielle Unterstützung der Tiere auf ***Gut1*** die tatsächliche Motivation für den Abschluss einer Tierpatenschaft darstelle. Zum Thema „Geschenkpateenschaften“ wurde zusammengefasst ausgeführt, dass es diese in der aktuell auf der Homepage beworbenen Form erst seit 2021 gebe und es sich bei den in der Beschwerde angeführten Mehrfachpatenschaften jeweils um Personen, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung mehrere Tierpatenschaften abgeschlossen hätten, handle. In diesem Zusammenhang sei ebenfalls wichtig zu wissen, dass bei Mehrfachpatenschaften jeder Pate - egal wie viele Patenschaften er hat - nur eine Patenkarte besitze, die ihn zum kostenlosen Eintritt berechtigt und sei dies auch technisch nicht anders umsetzbar. Betreffend die mit den Paten abgeschlossenen Tierpatenschaftsverträge wurde ausgeführt, dass es Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB), die diesen Patenschaftsverträgen zugrunde liegen, nicht geben würde. Abschließend wurde unter Verweis darauf, dass die Abgabenbehörde mehrfach die Jahreskarte des ***Zoo1*** als „Vergleichsmaßstab“ herangezogen habe, vorgebracht, dass Kontakt mit der Geschäftsführerin der ***Zoo1Betriebsgesellschaft*** aufgenommen worden sei und wurden auf der Grundlage der von dieser erteilten Auskünfte nach der Ansicht der Beschwerdeführerin bedeutsame

Unterschiede zwischen der Jahreskarte des ***Zoo1*** und den von der Beschwerdeführerin angebotenen Tierpatenschaften in tabellarischer Form angeführt:

Thema	Beschwerdeführerin	***Zoo1***
Zahlungsmodalität	monatlich Abbuchung solange der Pate unterstützen will/Pate kann Zahlung jederzeit einstellen	Zahlung jährlich im Vorhinein
Vorliegen AGB	Gibt es nicht	Siehe Homepage Zoo
Höhe Zahlungsbetrag	kein fixer Betrag - jede Zahlung hilft – Pate entscheidet wieviel er geben will	Fixer Jahres-Betrag
Regionale Herkunft	90 % wohnen > 100 Kilometer weg, 70% wohnen > 200 Kilometer weg (einfache Strecke)	90 % wohnen im Umkreis 25 km um ***Bundesland1***/fast 50% in ***Ort5***
Besuchshäufigkeit	80% der Paten kommen nie	Jahreskartenbesitzer amortisiert die Karte
Entwicklung Abschlüsse während Corona	Steigerung der Patenschaftsverkäufe im Vergleich vor Corona - obwohl Gut geschlossen	Keine Verkäufe
Reaktion auf Leistungsstörung (Schließmonate Corona)	keine Beschwerden/Rückforderungsansprüche von Paten	Laufzeitverlängerung der Jahreskarte um Schließmonate
Mehrfachabschlüsse	4 % der Paten haben mehr als 1 Patenschaft	

Auf dahingehende telefonische Nachfrage des Berichterstatters beim steuerlichen Vertreter KPMG Alpen-Treuhand GmbH, weshalb die in den übermittelten Excel-Tabellen ausgewiesenen Einnahmen der Jahre 2016 bis 2021 in den verschiedenen Karten-Kategorien in Summe nicht mit den im Außenprüfungsbericht der belangten Behörde ausgewiesenen Einnahmen aus Tierpatenschaften übereinstimmen würden, teilte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 10. Mai 2023 unter Verweis auf eine beigeschlossene E-

Mail-Korrespondenz mit der Beschwerdeführerin mit, dass für die übermittelte Auswertung nach Karten-Kategorien aufgrund der laufenden Änderungen bei den Patenschaften ein Stichtag (der 31.12.) festgelegt werden musste (Anm: Auch aus den in den Excel-Tabellen hinterlegten Formeln ist ersichtlich, dass die Anzahl der bestehenden Patenschaftsverträge je Kategorie zum gewählten Stichtag mit dem jeweiligen für die betreffende Patenschaftskategorie vorgesehenen Jahresbetrag multipliziert wurde, sodass es sich bei den in den Tabellen angeführten Jahresbeträgen nicht um die tatsächlich im jeweiligen Jahr erzielten Einnahmen handelt). Zudem handle es sich bei allen in den Tabellen angeführten Beträgen um Bruttobeträge.

Mit Beschluss des BFG vom 10. Mai 2023 wurden der belangten Behörde das Schreiben der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023 sowie die diesem Schreiben beigelegten Unterlagen und das ergänzende E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 10. Mai 2023 zur Kenntnis gebracht. Zusätzlich übermittelte der Berichterstatter dem Vertreter der Amtspartei die am 4. Mai 2023 vom steuerlichen Vertreter übermittelten Excel-Tabellen mit E-Mail vom 10. Mai 2023.

Mit E-Mail vom 15. Juni 2023 teilte der steuerliche Vertreter KPMG Alpen-Treuhand GmbH dem Berichterstatter im Hinblick auf den von der beschwerdeführenden Partei angeregten Erörterungstermin vorab einen „Vorschlag für die Finanzverwaltung“ mit, der im Wesentlichen beinhaltete, dass die umsatzsteuerliche Behandlung in den Streitjahren entsprechend den von der Beschwerdeführerin eingereichten Erklärungen erfolgen solle (dh zur Gänze Umsatzsteuerbarkeit im Jahr 2016 und Aufteilung in einen umsatzsteuerbaren und in einen nicht umsatzsteuerbaren Anteil ab dem Jahr 2017 im Verhältnis 50:50). Ab dem Jahr 2022 (und pro futuro) solle ebenfalls eine Aufteilung in einen umsatzsteuerbaren und in einen nicht umsatzsteuerbaren Anteil im Verhältnis 50:50 vorgenommen werden, wobei auf den umsatzsteuerbaren Teil – im Unterscheid zu den Streitjahren – der ermäßigte Steuersatz von 13% zur Anwendung kommen solle. Weiters solle ab dem Jahr 2022 der ermäßigte Steuersatz von 13 % auch für die an den Kassen gekauften Eintrittskarten zur Anwendung kommen.

Am 1. August 2023 erließ das BFG nach vorhergehender telefonischer Akkordierung des Termins mit den Parteien eine Ladung zu einem Erörterungstermin in der gegenständlichen Beschwerdesache für den 10. August 2023.

Im Rahmen der am 10. August 2023 durchgeführten Erörterung gemäß § 269 Abs 3 BAO wurde nach Darstellung der im Beschwerdeverfahren streitigen Punkte durch den Berichterstatter die Sach- und Rechtslage erörtert. Als Ergebnis der durchgeführten Erörterung wurde niederschriftlich festgehalten, dass zwischen den Parteien sowohl Uneinigkeit hinsichtlich der Frage, ob die Erlöse aus den Tierpatenschaften (zur Gänze) steuerbar oder nicht steuerbar sind, als auch hinsichtlich der Frage, mit welchem Wert ein allfälliger Entgeltsbestandteil im Falle

einer Aufteilung (Anm: der von den Tierpaten gezahlten Beträge in einen Entgelts- und in einen Spendenanteil) gegebenenfalls anzusetzen wäre, besteht.

Im Zuge des Erörterungstermins wurde den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens Einsicht gewährt in den Akt des Bundesfinanzgerichts und wurden den Parteien vom Bundesfinanzgericht angefertigte Kopien folgender vom Berichterstatter erhobenen Beweismittel ausgehändigt:

- Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gem § 182 BAO vom 7.4.2023 inklusive beiliegende Fotos
- Ausdruck Homepage ***Gut1*** betreffend Eintrittspreise ***Ort1***
- Ausdruck Homepage ***Gut1*** betreffend steuerliche Absetzbarkeit Patenschaftsbeitrag
- Ausdruck Homepage ***Zoo3*** betreffend Öffnungszeiten und Eintrittspreise
- Ausdruck Homepage ***Zoo1*** betreffend Eintrittspreise
- Ausdruck Homepage ***Zoo1*** betreffend ***Zoo1*** Förderverein/Fördervereins-Jahreskarte
- Kopie Informationsbroschüre Jahreskarte ***Zoo1***
- Kopie Informationsbroschüre Tierpatenschaften („Privatpatenschaften“) ***Zoo1***
- Ausdruck Homepage ***Zoo2*** betreffend Eintrittspreise
- Ausdruck Homepage ***Zoo2*** betreffend Tierpatenschaft
- Ausdruck Homepage ***5*** ***Zoo2*** betreffend Mitgliedschaft ***5***
Zoo2

Am 13. September 2023 wurde die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache vom Senatsvorsitzenden für den 25. Oktober 2023 anberaumt, die Ladung der Laienbeisitzer verfügt und ergingen entsprechende Ladungen an die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (Zustellung an die Amtspartei am 13. September 2023; Zustellung an den zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei am 15. September 2023).

Mit Beschluss des BFG vom 3. Oktober 2023 wurden den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vorläufige Überlegungen und Berechnungen des Berichterstatters zu einer uU erforderlichen Schätzung des Marktwerts der von der Beschwerdeführerin auf der Grundlage der Tierpatenschaftsverträge in den Streitjahren an die Tierpaten erbrachten Leistungen vorgehalten und wurden die Parteien darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit besteht, dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung Stellung zu nehmen. Weiters wurde die beschwerdeführende Partei dazu aufgefordert, die im Folgenden angeführten Fragen spätestens im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu beantworten und die angeforderten Beweismittel vorzulegen:

1. Für den Fall, dass der Senat dahingehend entscheiden sollte, dass der Beschwerde stattzugeben ist, wird die beschwerdeführende Partei um Übermittlung entsprechender Umsatzsteuererklärungen ersucht.
2. Weiters wird die beschwerdeführende Partei um Angabe der in den Streitjahren jeweils erzielten Jahresbruttoeinnahmen aus den Tierpatenschaften ersucht.
3. Vor dem Hintergrund, dass der aktuelle Eintrittspreis (Erwachsene) für den Begegnungshof in ***Ort1*** 12,50 Euro beträgt, während dieser den Feststellungen der belangten Behörde zufolge in den Streitjahren erst 9,00 und dann 10,00 Euro betrug, wird die Beschwerdeführerin um Mitteilung der Zeitpunkte der betreffenden Preiserhöhungen ersucht.
4. Die beschwerdeführende Partei wird um Abgabe einer Stellungnahme zu der Frage, ob es sich beim ***Gut1*** Kalender um ein Druckwerk im Sinne der Anlage 1 Z 33 UStG 1994 handelt und wird die beschwerdeführende Partei um Vorlage eines Ansichtsexemplars im Rahmen der mündlichen Verhandlung gebeten.
5. Die beschwerdeführende Partei wird um Bekanntgabe der ihrer Ansicht nach für eine Qualifizierung des ***Gut1*** als zoologischer Garten iSd § 10 Abs 3 Z 6 lit c UStG 1994 sprechenden Gründe und ggf um Vorlage diesbezüglicher Beweismittel ersucht.
6. Für den Fall, dass der Senat die Ansicht vertreten sollte, dass das ***Gut1*** als zoologischer Garten iSd § 10 Abs 3 Z 6 lit c UStG 1994 zu qualifizieren ist, wird die Beschwerdeführerin um Bekanntgabe der in den jeweiligen Jahren erzielten Einnahmen aus den Tageseintritten ersucht. Für das Jahr 2016 ist der Jahresbetrag aufzuteilen in die vor und in die nach Inkrafttreten des § 10 Abs 3 Z 6 lit c UStG 1994 idgF ausgeführten Umsätze (vgl § 28 Abs 42 Z 3 UStG 1994).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 25. Oktober 2023 händigte der Vorsitzende den Parteien im Vergleich zu der mit Beschluss des BFG vom 3. Oktober 2023 bereits übermittelten Schätzung ergänzte Berechnungsblätter aus und erläuterte die vorgenommenen Änderungen.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ein ergänzender Schriftsatz vom 24. Oktober 2023 inklusive folgender Beilagen vorgelegt:

- Berechnungsblätter Umsatzsteuererklärungen 2016 bis 2021
- Berechnungsblatt Patenschaftserlöse brutto
- Berechnungsblatt betreffend die Anwendung des Umsatzsteuersatzes iHv 13% auf Tageseintritte
- Aufstellung über die Höhe der Eintrittspreise im Streitzeitraum mit Angabe der Zeitpunkte der Preiserhöhungen

- Von der BH-***Bezirk1*** erlassene Bewilligung eines Zoos der Kategorie C vom 17.6.2009
- Gutachten Prof. Dr. ***DE*** „Projektbericht: Patenumfrage 2023 / ***Gut1*** – Motivlandschaft von Paten, Verbesserungspotential des Leistungsangebotes“
- Auszug Anhang Lagebericht 2021 der ***Zoo3*** GmbH
- Mitteilung der Geschäftsführung der ***Zoo1Betriebsgesellschaft*** betreffend das Verhältnis zwischen den Erlösen aus Tageseintritten und den Erlösen aus Jahreskarten
- Auszug aus dem Bericht des Landesrechnungshofes über die ***Zoo1Betriebsgesellschaft***
- Darstellung des Prozederes beim Abschluss von Patenschaftsverträgen inklusive 8 diesbezügliche Beilagen

Weiters wurden ein Ansichtsexemplar des ***Gut1*** Kalenders 2018 sowie ein Ansichtsexemplar des ***Gut1*** Kalenders 2019 vorgelegt. Der Kalender sei der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht zufolge *„jedenfalls als ein Druckwerk im Sinne der Anlage 1 Z. 33 UStG zu qualifizieren“*.

In dem ergänzenden Schriftsatz vom 24. Oktober 2023 wurde in Ergänzung des bisherigen Beschwerdevorbringens insbesondere auf das vorgelegte Gutachten von Prof. Dr. ***DE*** verwiesen. Demnach hätten für die Tierpaten materielle Motive nur eine marginale Bedeutung; vielmehr seien intrinsische Motive, Empathie und Altruismus die Triebfeder der Patenschaft. Zur Feststellung der Motivlage der Tierpaten wurde von der beschwerdeführenden Partei zudem die Einvernahme von Prof. Dr. ***DE*** als Zeuge beantragt. Weiters wurden erneut die nach der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht vorliegenden Unterschiede des gegenständlichen Patenschaftsmodells zu Jahreskarten von „herkömmlichen Tiergärten und Zoos“ betont und wurde insoweit auf die vorgelegten Beweismittel „Auszug Anhang Lagebericht 2021 der ***Zoo3*** GmbH“, „Mitteilung der Geschäftsführung der ***Zoo1Betriebsgesellschaft*** betreffend das Verhältnis zwischen den Erlösen aus Tageseintritten und den Erlösen aus Jahreskarten“ und „Auszug aus dem Bericht des Landesrechnungshofes über die ***Zoo1Betriebsgesellschaft***“ verwiesen.

Zu der den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom BFG vorgehaltenen vorläufigen Schätzung nahm die beschwerdeführende Partei in dem ergänzenden Schriftsatz vom 24. Oktober 2023 zusammengefasst wie folgt Stellung: Zunächst rekurrierte die Beschwerdeführerin erneut auf die bereits dargelegte Rechtsansicht, dass keine Steuerbarkeit der Patenschaftszahlungen gegeben sei und verwies die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang ergänzend insbesondere auf das vorgelegte Gutachten von Prof. Dr. ***DE***. Eine Aufteilung der Patenschaftszahlungen in Spenden- und Gegenleistungsanteile hätte demnach (ohnehin) nicht zu erfolgen.

Für den Fall, dass das BFG dennoch einen Leistungsaustausch bejahen sollte, äußerte die Beschwerdeführerin zunächst die Mutmaßung, dass die vom Berichtersteller vorgenommene Schätzung des Marktwerts der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen an die zur Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen (Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise) ergangene Rsp des VwGH (zB VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075) anknüpfe. Dies entspreche jedoch nicht dem wirtschaftlichen Gehalt der gegenständlichen Patenschaften und sei im gegenständlichen Fall mangels eines Marktpreises für den Spendenanteil auch keine (nach der Rsp des VwGH erforderliche) verhältnismäßige lineare Kürzung aller betroffenen Komponenten möglich, sondern ergebe sich der Spendenanteil den vorgehaltenen Berechnungen des Berichterstatters zufolge bloß als „Restgröße“.

Daran anschließend verwies die Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2015, 2012/13/0029, demzufolge hinsichtlich der Aufteilung eines Entgelts dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs Rechnung zu tragen sei. Im gegenständlichen Beschwerdefall sei *„der wahre wirtschaftliche Grund“* für die den Paten eingeräumten Vorteile darin zu erblicken, dass diese *„ein Dankeschön für die Spenden“* darstellen sollen und den Paten ermöglicht werden soll, die Tätigkeit von ****Gut1**** vor Ort zu besichtigen, sodass diese ein *„Zugehörigkeitsgefühl“* entwickeln und dazu ermutigt werden, zu spenden. Berücksichtige man den Umstand, dass im Jahr 2016 die Paten und ihre Begleiter 13.477 Eintritte eingelöst hätten und bewerte man diese Eintritte vereinfacht mit dem aktuellen regulären Eintrittspreis von 12,50 Euro, wäre *„eher anzunehmen, dass der wirtschaftliche Marktwert der Eintritte EUR 168.462,50 beträgt, zu denen unter Umständen noch EUR 112.552,06 für die Kalender dazugezählt werden, während der Rest als nicht steuerbare Spenden zu betrachten sind.“*

Zudem halte eine Bewertung der Jahresgruppeneintrittsberechtigung mit 120,00 Euro einem Vergleich mit anderen Zoos nicht stand. Entsprechend der Zoo-Verordnung (Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit und Frauen über Mindestanforderungen an Zoos, BGBl II Nr 491/2004 idF BGBl II Nr 30/2006) seien die österreichischen Zoos in drei Kategorien (A, B, C) eingeteilt. Während Zoos der Kategorie A (wie zB ****Zoo2****, ****Zoo1****, ****Zoo3****) berechtigt seien, alle Arten von Säugetieren, Reptilien, Amphibien, Fischen und Vögeln sowie Wildtierarten ohne Einschränkung der Zahl und Art zu halten, dürften Zoos der Kategorie C (wie auf ****Gut1****) nur eine sehr eingeschränkte Anzahl von Tierarten halten (etwa Schalenwild, Ziegen, Pferde, etc.). Dementsprechend seien auch die Anforderungen an Anlagen und Personal und der Erlebniswert für die Besucherinnen und Besucher unterschiedlich. Es sei daher aufgrund des Unterschiedes zwischen den Kategorien A und C auf den ermittelten Durchschnittspreis, selbst wenn dieser für einen Zoo der Kategorie A als angemessen empfunden würde, ein Abschlag von zumindest 25 % bis 50 % vorzunehmen und werde der Marktwert einer fiktiven Gruppen-Jahreskarte allenfalls zwischen 50,00 Euro und höchstens 75,00 Euro liegen. Eine Analyse der Homepages von österreichischen Zoos habe ergeben, dass

überhaupt kein Zoo Jahresgruppenkarten anbietet. Auf den Homepages deutscher Zoos fänden sich vereinzelt „Große Familienjahreskarten“, welche im Durchschnitt 105,19 Euro kosten würden.

Zudem sei die vorgenommene Schätzung des Gegenwerts für die gewährten Eintrittsberechtigungen auch deshalb zu hoch angesetzt, weil dieser unter Berücksichtigung der Höhe der Einnahmen aus den Einzeleintrittsberechtigungen etwa im Jahr 2016 rund 83% der gesamten Eintrittsberechtigungen ausmache. Demgegenüber betrage etwa beim ***Zoo1*** der Anteil der Erlöse aus dem Verkauf von Jahreskarten aktuell rund 12% der Gesamterlöse.

Der Vertreter der Amtspartei führte zu der vom BFG vorgehaltenen Schätzung im Wesentlichen aus, dass eine Aufteilung der Patenschaftserlöse in einen Entgeltsbestandteil und in einen Spendenanteil sachgerecht erscheine, wobei der Großteil der Erlöse als Entgelt zu qualifizieren sei. Betreffend die Marktbewertung der Eintrittsberechtigungen sei zu berücksichtigen, dass die Eintrittsberechtigungen, anders als bei diversen anderen Zoos, nicht auf Familienmitglieder eingeschränkt sei, sondern auch fremde Personen betreffe.

Zu den vorgelegten USt-Erklärungen führte die beschwerdeführende Partei auf dahingehende Nachfrage der Amtspartei aus, dass sich die darin vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen auf Provisionszahlungen für Patenschaftsabschlüsse zurückführen ließen. Es handle sich dabei um Provisionen, die dafür gewährt werden, dass ein außenstehender Dritter Patenschaftsverträge vermittelt. Das in Rechnung gestellte Entgelt dafür bemesse sich nach der Höhe des Zahlungsvolumens aus den jeweiligen Patenschaftsverträgen. Bislang sei der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen in den Jahren 2016 bis 2020 zur Gänze in Anspruch genommen worden. Im Jahr 2021 sei bislang im Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen aus den genannten Vermittlungsleistungen noch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Die im Jahr 2021 in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellten Vorsteuern beliefen sich auf 28.031,75 Euro.

Dem Antrag der beschwerdeführenden Partei auf Einvernahme von Prof. Dr. ***DE*** als Zeuge wurde vom BFG Folge gegeben und erläuterte Prof. Dr. ***DE*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen den Inhalt des von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Gutachtens „Projektbericht: Patenumfrage 2023 / ***Gut1*** – Motivlandschaft von Paten, Verbesserungspotential des Leistungsangebotes“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Soweit im Folgenden nicht ausdrücklich Abweichendes festgehalten wird, betreffen die folgenden Feststellungen (auch) den Streitzeitraum 2016 bis 2021.

Die ***Bf1*** (im Folgenden auch als „Beschwerdeführerin“ oder „beschwerdeführende Partei“ bezeichnet) betreibt in ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** das für Besucher öffentlich zugängliche „***Gut1***“ (im Folgenden auch „***Gut1***“), auf dem ca 500 Tiere gehalten werden (siehe ***URL6***; zuletzt abgerufen am 1.10.2023).

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft ***Bezirk1*** vom 17.6.2009 wurde für die Niederlassung in ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** eine Bewilligung als Zoo der Kategorie C gem § 23 Tierschutzgesetz iVm § 7 der Zoo-Verordnung, BGBl II Nr 491/2004, eingeschränkt auf die Haltung von Rothirschen, Wildschweinen und Rotfüchsen erteilt (siehe den genannten aktenkundigen Bescheid).

Auf dem für Besucher zugänglichen Gelände des ***Gut1*** befinden sich unter anderem mehrere umzäunte Weiden, Sandplätze und Freiluftgehege, mehrere Ställe und sonstige der Unterbringung der Tiere gewidmete Gebäude (zB „Hasenhaus“, „Tierwohnzimmer“, etc), (Besucher-)Toiletten, eine „Erlebnishalle“ (ua für Ausstellungen, Filmvorführungen, Oster-, Weihnachts- und Flohmärkte), ein vegetarisches Restaurant mit Gastgarten und „Sonnenterrasse“, ein Souvenir-Shop, ein Kinder-Spielplatz, eine Kapelle („Mensch-Tier-Kapelle“) ein Hundefreilaufpfad (für Besucherhunde) und eine Picknickwiese (siehe aktenkundiger Lageplan „Willkommen auf ***Gut1***“ sowie Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Unter den im und am ***Gut1*** gehaltenen Tieren befinden sich unter anderem Hühner, Kaninchen, Chinchillas, Frettchen, Sittiche, Lamas, Waschbären, Ziegen, Schweine, Schafe, Esel, Hunde, Katzen, Dromedare, Pferde, Kühe, Füchse, Gänse, Enten, Pfaue und ein Hirsch (siehe ***URL7***; zuletzt abgerufen am 16.10.2023). Die Tiere sind zum Teil freilaufend und können die Besucher mit diesen somit interagieren. Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge handelt es sich bei den Tieren um „gerettete Tiere“, die „aus den unterschiedlichsten Lagen gerettet wurden“ und soll diesen „ein sicheres und geborgenes Zuhause bis an das natürliche Lebensende“ garantiert werden (siehe Beschwerdeschriftsatz vom 28.11.2022, Seite 2).

Die im April 2023 geltenden Eintrittspreise stellen sich laut einer Tafel im Eingangsbereich des ***Gut1*** wie folgt dar (siehe die aktenkundige Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023):

Erwachsene	€ 12,50
Kinder (4 bis 14 Jahre)	€ 7,50
Jugendliche (15-19 Jahre)	€ 11,00
Senioren/Studenten/Zivildienstler	€ 11,00
Beeinträchtigte Personen	€ 7,50
Gruppen/Busse ab 16 Personen	€ 10,50

Den obigen Eintrittspreisen vorangestellt ist der Hinweis, dass „Inhaber der ,***Gut1*** Patenschafts- und Mitgliedskarte‘ [...] an 365 Tagen im Jahr freien Eintritt (mit Begleitpersonen) [haben].“

Auch auf der Homepage findet sich unter der Angabe der Eintrittspreise für das Jahr 2023 der Hinweis, dass „Inhaber der ,***Gut1*** Mitgliedskarte‘ [...] an 365 Tagen im Jahr freien Eintritt mit Ihren Begleitpersonen [haben].“ (siehe ***URL6***; abgerufen am 9.8.2023). Entsprechendes gilt für den Streitzeitraum (vgl zB für das Jahr 2021 ***URL8***).

Im Streitzeitraum betrug der normale Eintrittspreis für eine erwachsene Person auf ***Gut1*** bis einschließlich Dezember 2018 € 9,00; ab Jänner 2019 (bis Dezember 2022) betrug dieser € 10,50 (vgl Beilage „Entwicklung Eintrittspreise ***Gut1***“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Die Bruttoerlöse aus dem Verkauf von Tageseintrittsberechtigungen stellten sich im Streitzeitraum wie folgt dar (vgl Beilage „Darstellung Umsätze Eintritte 2016 – 2021“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023):

2016	2017	2018	2019	2020	2021
€ 672.258,19	€ 552.661,42	€ 570.556,47	€ 645.772,76	€ 380.952,46	€ 487.793,46

Im Eintrittspreis inkludiert sind Gutsführungen (Dauer ca 30 bis 40 Minuten), die zu jeder vollen Stunde stattfinden, Filmvorführungen und die Benutzung des Hundefreilaufpfades. In den Ferienzeiten werden darüber hinaus Tierspaziergänge angeboten (täglich um 14:00 Uhr) und können Kinder an der „Pony-Putzstation“ bei der Fellpflege von Ponys mitwirken (Angebot gilt zu Oster- und Weihnachtsmarkt, Wochenende und Ferien). Zudem können die Besucher an Wochenenden, Feiertagen sowie in den Ferien Tierfütterungen beiwohnen, im Rahmen derer die Tierpfleger für Fragen zur Verfügung stehen, und das „Katzenwohnzimmer“ besuchen. Weiters finden jeden 1. und 3. Freitag im Monat gemeinsame Hundespaziergänge statt, bei denen Teilnehmer selbst einen Hund des ***Gut1*** führen dürfen. Weitere Angebote, die gegen Bezahlung eines gesonderten Entgelts angeboten werden, beinhalten zB Fahrten mit einem Bummelzug, den Verkauf von vegetarischen und veganen Picknickkörben für die Picknickwiese, Kindergeburtstagsprogramme und ein „Junior Tierpfleger-Programm“ für Kinder

(siehe zum Ganzen *****URL6*****; zuletzt abgerufen am 19.10.2023; vgl auch die aktenkundige Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Im Souvenir-Shop vor Ort sowie auch online über die Homepage werden von der Beschwerdeführerin Tieraccessoires, Geschenkartikel, Taschen, Schreibwaren, Kalender, Stofftiere, Dekoartikel, Tassen etc verkauft. Unter den verkauften Artikeln befindet sich unter anderem auch der *****Gut1***** Kalender, der im Streitzeitraum sowohl im Souvenir-Shop vor Ort als auch im Online-Shop um 12,95 Euro erhältlich war (vgl Beilage „Preise *****Gut1***** Kalender“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Neben den Einnahmen aus den Tageseintritten, aus der Gastronomie und aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln erzielt die Beschwerdeführerin unter anderem auch Einnahmen aus (symbolischen) Tierpatenschaften.

Die Bruttoeinnahmen in EUR aus diesen Tierpatenschaften stellten sich im Streitzeitraum wie folgt dar (vgl Beilage „Patenschaftserlöse“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 sowie betreffend das Jahr 2017 ergänzend dazu die Ausführungen unter Punkt 2):

2016	2017	2018	2019	2020	2021
4.694.019,88	4.356.611,21	4.166.688,69	4.434.712,96	4.722.101,06	5.072.765,98

Die Patenschaftsverträge können grundsätzlich entweder online über die Homepage der Beschwerdeführerin (Online-Formular) oder vor Ort mit Dienstnehmern der Beschwerdeführerin angebahnt werden. Zum Teil langen bei der Beschwerdeführerin auch Patenschaftsanträge per E-Mail oder per Post ein (vgl Beilage „Prozedere *****Gut1***** Patenschaften“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Bei einem Vertragsabschluss vor Ort ist von den Paten ein „Patenschaftsantrag“ auszufüllen; dabei handelt es sich um einen vierseitigen Folder mit dem Titel „Ja, ich will *****Mitgliedsbezeichnung***** werden!“. Darin werden zunächst die Tierpatenschaften und die *****Gut1***** PLUS-Karte beschrieben.

Unter der Überschrift „*Die schönste Tierpatenschaft der Welt*“ wird das Patenschaftsmodell dabei zunächst wie folgt beschrieben: „*Ein *****Mitgliedsbezeichnung***** zu werden ist ganz einfach. Mit einer symbolischen Patenschaft, ab 10,00 € monatlich, sind Sie dabei. Sie unterstützen damit den Unterhalt und den Erhalt der drei Güter in *****Ort1*****, *****Ort2***** und *****Ort3*****, ihre vielen Tiere und die Ziele von *****Gut1*****. Die Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier. Sie haben die Möglichkeit, sich symbolisch ein Tier als Patientier*

auszusuchen oder eine Patenschaft für alle Tiere abzuschließen. Diese Zuwendungen sind nicht steuerlich absetzbar.“ Daran anschließend werden vier farblich divergierende *****Gut1***** Mitglieds-/Patenschaftskarten abgebildet, wobei aus der jeweiligen Bildunterschrift hervorgeht, dass die jeweilige Kartenkategorie von der Bezahlung eines bestimmten Mindestbetrages abhängt:

- grüne Karte: ab 10,00 € monatlich;
- blaue Karte: ab 15,00 € monatlich;
- silberne Karte: ab 50,00 € monatlich („Silber VIP“);
- schwarze Karte: ab 85,00 € monatlich („Ultra VIP“).

Daran anschließend wird wie folgt ausgeführt: *„Sie erhalten von uns eine Patenschaftsurkunde und die entsprechende Karte. Jeder Besuch in *****Ort1*****, *****Ort2***** und *****Ort3***** ist dann für Sie an 365 Tagen im Jahr kostenlos. Bringen Sie Familie und Freunde mit (4-8 Personen, je nach Karte), die in Ihrer Begleitung ebenfalls keinen Eintritt zahlen.“*

Als „Vertragspartner“ werden darunter die Beschwerdeführerin und die *****XGmbH*****, *****Adresse2*****, *****Plz2***** *****Ort2*****, welche die beiden Güter in *****Ort2***** und *****Ort3***** betreibt, angeführt.

Zur *****Gut1***** PLUS-Karte wird daran anschließend in dem Folder wie folgt ausgeführt: *„Wenn Sie sich über die Patenschaftskarte hinaus engagieren möchten, können Sie Förderer unserer gemeinnützigen Stiftungen werden. Dieser zusätzliche Betrag ist als Spende zu sehen, da Sie dafür keine gesonderte Gegenleistung erhalten, und ist steuerlich absetzbar (D, CH). Von 30 *****Mitgliedsbezeichnung***** Gütern erhalten unsere Stiftungen 27 Anwesen. Hier sind wir gänzlich auf Spenden, Nachlässe und Schenkungen angewiesen. Mit der PLUS-Karte unterstützen Sie die Stiftungs-Projekte. Sie können zwischen verschiedenen Projekten auswählen, für Katzen, Hunde, Pferde, Nutztiere, dem *****Gut1***** *****6***** oder allen Tieren. Alle PLUS-Karten-Inhaber haben von April bis November jeweils samstags die Möglichkeit, das *****Gut1***** *****6***** *****Ort4***** kostenlos zu besuchen. Wir bitten um Voranmeldung.“*

Als „Vertragspartner“ werden darunter die *****Gut1***** Stiftung *****Land1*****, die *****Gut1***** Stiftung *****Land4***** und die *****Gut1***** Stiftung *****Land5***** angeführt.

Auf der dritten Seite des Folders werden die den Tierpaten gewährten Vorteile wie folgt beschrieben:

„Vorteile meiner Patenschaft

*Mit meiner Patenschaft trage ich maßgeblich zur Rettung und lebenslangen Haltung der geretteten Tiere auf *****Gut1***** bei. Ich unterstütze damit den Erhalt der besuchbaren Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier und die Anliegen von *****Gut1*****.*

1. Freier Eintritt

Mit der **Gut1** Patenschaftskarte bin ich berechtigt, **Gut1** bei **Bundesland1**, **Gut1** **Ort3** und **Gut1** **Ort2** kostenlos an 365 Tagen im Jahr zu besuchen. Außerdem haben in meiner Begleitung je nach Karte 4-8 Personen freien Eintritt auf den besuchbaren Gütern.

[Abbildung grüne Karte] 4 Pers.

[Abbildung blaue Karte] 5 Pers.

[Abbildung silberne Karte] 6 Pers.

[Abbildung schwarze Karte] 8 Pers.

2. Vorteilspreise im Shop

Bei Vorlage meiner **Mitgliedsbezeichnung** erhalte ich auf alle Shopartikel je nach Karte einen Rabatt (Gastronomie ausgenommen).

[Abbildung grüne Karte] 3%

[Abbildung blaue Karte] 5%

[Abbildung silberne Karte] 8%

[Abbildung schwarze Karte] 10%

3. **Gut1** Patenurkunde

Als **Mitgliedsbezeichnung** erhalte ich eine Patenurkunde mit einem schönen Foto meines symbolischen Patentieres.

4. Webcams

Mitgliedsbezeichnung, die Ihre E-Mail-Adresse angeben, erhalten automatisch einen kostenlosen Zugangscod zu den **Mitgliedsbezeichnung** Webcams. Über ausgewählte Kameras kann ich tagsüber die Güter besuchen und die Tiere sehen.

5. **Gut1** Magazin

Als **Mitgliedsbezeichnung** bekomme ich drei Mal jährlich kostenfrei das neue **Gut1** Magazin. Darin sind emotionale Reportagen und Tiergeschichten sowie Infos über Patentreffen, -reisen und andere Veranstaltungen enthalten.

6. Patentreffen

Mehrmals jährlich werden alle **Mitgliedsbezeichnung** zu den Patentreffen auf die besuchbaren Güter eingeladen. Dort wird über aktuelle Tierrettungen berichtet und die neuesten Tiervideos werden vorgestellt.

7. Patenreisen

Neben den Patentreffen finden in jedem Jahr Patenreisen statt. Zum Beispiel habe ich als **Mitgliedsbezeichnung** dann die Möglichkeit, das **Gut1** **Land3** oder das neue Gut in **Land2** zu besuchen.

8. ***Gut1*** Kalender

Als ***Mitgliedsbezeichnung*** ab einem monatlichen Betrag von 15,00 €, wird mir am Jahresende automatisch der ***Mitgliedsbezeichnung*** Jahreskalender zugesandt.

[Abbildung blaue Karte]

[Abbildung silberne Karte]

[Abbildung schwarze Karte]“

Auf der letzten Seite des Folders sind Felder vorgedruckt, in die der Pate seine persönlichen Daten sowie die für eine SEPA-Lastschrift erforderlichen Daten einträgt. Den auszufüllenden Feldern vorangestellt ist folgender Text:

*„Ich möchte ***Mitgliedsbezeichnung*** Pate werden*

Als Pate erhalten Sie freien Eintritt auf unseren besuchbaren Gütern und viele weitere Vergünstigungen. Die Patenschaft läuft auf unbestimmte Zeit, es besteht jedoch keine Kündigungsfrist.“

Neben den mit den persönlichen Daten zu befüllenden Feldern befindet sich ein umrandetes Textfeld mit der Überschrift „Patenschaft“, in dem der Tierpate einen Betrag in Euro sowie den Zahlungsrythmus (monatlich oder jährlich) angeben kann. Weiters kann der Pate wählen, ob er eine Patenschaft „Für alle Tiere von ***Gut1***“ oder für ein symbolisches Patentier übernehmen möchte. Für den letztgenannten Fall ist folgende Erklärung vorgedruckt: *„Im Falle, dass das symbolische Patentier verstirbt erkläre ich mich damit einverstanden, dass die symbolische Patenschaft auf die entsprechende Tiergruppe übertragen wird.“* Darunter sind die Firmen und Adressen der Beschwerdeführerin sowie der ***XGmbH*** und deren Bankdaten abgedruckt.

In einem weiteren umrandeten Textfeld mit der Überschrift „PLUS-Karte/Spende“ ist folgender Text abgedruckt: *„Unterstützen Sie zusätzlich unsere Höfe der ***Gut1*** Stiftungen mit einer Spende. In diesem Fall handelt es sich um eine Spende ohne Gegenleistung. Dieser Betrag ist in D und der CH steuerlich absetzbar.“* Darunter können ein Betrag in Euro, ein Zahlungsrythmus (monatlich oder jährlich) sowie ein Stiftungsprojekt angegeben werden.

Im Gastronomiebereich des ***Gut1*** befindet sich ein Infostand, an dem sich die BesucherInnen unter anderem über die Übernahme von Tierpatenschaften informieren können und wo Mitarbeiter des Gutes für den Abschluss von Tierpatenschaftsverträgen Werbung machen. Zu diesem Zweck liegt beim Infostand ein eingeschweißtes Informationsblatt mit der Überschrift *„Vorteile meiner Patenschaft“* auf, das inhaltlich der oben wiedergegebenen Seite 3 des Folders *„Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden!“* entspricht (Beschreibung der den Tierpaten gewährten Vorteile; vgl Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Auf der Homepage der Beschwerdeführerin (siehe die für den Beschwerdezeitraum maßgebliche Fassung vom 28. Juli 2021: ***URL9***) wird unter der Rubrik „helfen“ die

Möglichkeit aufgezeigt, eine einmalige Spende zu leisten, als Förderer eine regelmäßige Spende zu leisten, oder eine Tierpatenschaft abzuschließen. Die Tierpatenschaft wird dabei wie folgt beschrieben:

„Die schönste Tierpatenschaft der Welt

Bei uns können Sie die schönste Tierpatenschaft der Welt abschließen. Bereits mit einer symbolischen Patenschaft ab € 10,00 monatlich helfen Sie Tieren in Not. Sie unterstützen damit nicht nur die Versorgung unserer über 6.000 geretteten Tiere, sondern tragen auch dazu bei, dass Tieren in Notsituationen geholfen werden kann. Wir erhalten jährlich mehr als 5.500 Anfragen von Menschen, die sich mit ihren Tieren in einer Zwangslage befinden und wir versuchen so vielen wie möglich zu helfen. Und das können wir nur dank Ihrer so wertvollen Unterstützung!“

Daran anschließend werden – ebenso wie im oa Folder/Patenschaftsantrag „Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden!“ – die vier Kategorien von ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten mit Angabe des für die jeweilige Kartenkategorie vorgesehenen Mindestbetrages angeführt (grüne Karte: ab 10,00 € monatlich; blaue Karte: ab 15,00 € monatlich; Silber VIP Karte: ab 50,00 € monatlich; Ultra VIP Karte: ab 85,00 € monatlich).

Darunter findet sich der Hinweis „Als ***Gut1*** Tierpate haben Sie auch eine Reihe von Vorteilen, mit denen wir uns im Namen der Tiere für Ihre Treue bedanken möchten“ und werden daran anschließend die Vorteile in Übereinstimmung mit deren Darstellung im oa Folder „Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden!“ beschrieben.

Die Annahme der Patenschaftsanträge durch die Beschwerdeführerin erfolgt – unabhängig davon, ob diese online, im Original, per Post oder per E-Mail bei der Beschwerdeführerin einlangen – durch Zusendung der Patenurkunde und der Mitglieds-/Patenschaftskarte (je nach Betrag grün, blau, silber oder schwarz), auf welcher der Name des Tierpaten, die Anzahl der eintrittsberechtigten Begleitpersonen, die Kundennummer und ein Barcode abgedruckt sind (vgl Beilage „Prozedere ***Gut1*** Patenschaften“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Zu den genannten Vorteilen ist im Einzelnen wie folgt ergänzend festzustellen:

Ad 1. Freier Eintritt:

Die Beschwerdeführerin bietet Nicht-Paten keine Dauereintrittsberechtigungen gegen Entgelt an. Nicht-Paten haben daher lediglich die Möglichkeit, das ***Gut1*** (ebenso wie die anderen beiden Begegnungshöfe in ***Ort2*** und ***Ort3***) gegen Bezahlung des jeweiligen Tageseintrittspreises zu besuchen.

Andere zoologische Gärten in Österreich bieten demgegenüber alternativ zu den Tageseintritten auch Jahreskarten an. Das für das Jahr 2023 geltende Preisgefüge stellt sich dabei wie folgt dar:

Einrichtung	Tageseintritt Erwachsene in EUR	Jahreskarte Erwachsene in EUR	Quelle
Zoo2** *	13,00	55,00	***URL10; abgerufen am 4.5.2023
Zoo1** *	14,00	50,00	***URL11; abgerufen am 4.5.2023
Zoo3** *	26,00	65,00	***URL12; abgerufen am 4.5.2023

Eine Analyse des Besucherverhaltens der InhaberInnen der ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten betreffend die Jahre 2016 bis 2021 zeigt, dass nur ein Bruchteil der Mitglieds-/Patenschaftskarten tatsächlich für Besuche verwendet wurde. Bei dieser Analyse wurden die zum Stichtag 31.12. des jeweiligen Jahres aktiven Patenschaften auch nach Kategorien (grüne Karte: ab 10,00 € monatlich; blaue Karte: ab 15,00 € monatlich; Silber VIP Karte: ab 50,00 € monatlich; Ultra VIP Karte: ab 85,00 € monatlich) unterteilt. Aufgrund der stichtagsbezogenen Betrachtung, wodurch auch unterjährig abgeschlossene Patenschaftsverträge in die Statistik miteinfließen, und der den Paten offenstehenden Möglichkeit, freiwillig auch mehr als den für die jeweilige Kartenkategorie vorgesehenen Mindestbetrag zu zahlen, scheinen dabei auch Patenschaften mit von den Kartenkategorien abweichenden Jahressummen auf (siehe Vorhaltsbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023 und ergänzendes E-Mail der beschwerdeführenden Partei vom 10. Mai 2023):

Zusammenfassung Auswertung 2016						
Auswertung nach Kategorie				Besucher-Auswertung		
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	18.582	2.229.840,00 €	1.828	2.819	6.474
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	3.892	700.560,00 €	355	522	1.109
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	248	148.800,00 €	21	44	66
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	38	38.760,00 €	6	12	13
Zwischensumme I		22.760	3.117.960,00 €	2.210	3.397	7.662
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		628	41.487,00 €	25	35	63
> zwischen € 125,00 und € 175,00		274	40.183,00 €	12	17	26
> zwischen € 185,00 und € 575,00		4.293	1.215.488,00 €	420	708	1.356
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		102	80.523,00 €	16	31	57
> über € 1.020,00		152	345.809,00 €	25	57	68
Zwischensumme II		5.449	1.723.490,00 €	498	848	1.570
SUMME GESAMT		28.209	4.841.450,00 €	2.708	4.245	9.232

Zusammenfassung Auswertung 2017						
Auswertung nach Kategorie				Besucher-Auswertung		
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	18.281	2.193.720,00 €	1.900	2.965	6.849
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	4.018	723.240,00 €	398	602	1.290
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	260	156.000,00 €	21	44	96
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	38	38.760,00 €	9	11	23
Zwischensumme I		22.597	3.111.720,00 €	2.328	3.622	8.258
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		614	39.708,00 €	34	43	89
> zwischen € 125,00 und € 175,00		224	32.998,00 €	18	46	92
> zwischen € 185,00 und € 575,00		3.877	1.094.315,00 €	365	695	1.272
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		93	73.255,00 €	12	22	42
> über € 1.020,00		127	265.750,00 €	21	52	63
Zwischensumme II		4.935	1.506.026,00 €	450	858	1.558
SUMME GESAMT		27.532	4.617.746,00 €	2.778	4.480	9.816

Zusammenfassung Auswertung 2018						
Auswertung nach Kategorie				Besucher-Auswertung		
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	18.756	2.250.720,00 €	2.316	4.113	8.608
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	4.383	788.940,00 €	554	882	1.783
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	283	169.800,00 €	49	144	303
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	39	39.780,00 €	11	18	26
Zwischensumme I		23.461	3.249.240,00 €	2.930	5.157	10.720
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		587	37.439,00 €	39	55	105
> zwischen € 125,00 und € 175,00		196	28.916,00 €	16	32	59
> zwischen € 185,00 und € 575,00		3.762	1.052.780,40 €	423	767	1.298
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		90	70.977,95 €	11	23	34
> über € 1.020,00		114	226.897,32 €	22	46	87
Zwischensumme II		4.749	1.417.010,67 €	511	923	1.583
SUMME GESAMT		28.210	4.666.250,67 €	3.441	6.080	12.303

Zusammenfassung Auswertung 2019						
Auswertung nach Kategorie				Besucher-Auswertung		
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	19.178	2.301.360,00 €	2.299	3.992	8.605
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	4.788	861.840,00 €	607	940	2.132
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	308	184.800,00 €	44	150	247
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	43	43.860,00 €	15	25	34
Zwischensumme I		24.317	3.391.860,00 €	2.965	5.107	11.018
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		543	34.655,00 €	35	50	94
> zwischen € 125,00 und € 175,00		180	26.433,00 €	18	24	53
> zwischen € 185,00 und € 575,00		3.716	1.034.903,00 €	438	731	1.378
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		88	67.898,00 €	15	24	43
> über € 1.020,00		101	205.116,00 €	14	36	49
Zwischensumme II		4.628	1.369.005,00 €	520	865	1.617
SUMME GESAMT		28.945	4.760.865,00 €	3.485	5.972	12.635

Zusammenfassung Auswertung 2020						
Auswertung nach Kategorie				Besucher-Auswertung		
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	19.283	2.313.960,00 €	1.651	3.032	7.472
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	5.379	968.220,00 €	499	976	2.288
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	344	206.400,00 €	34	66	156
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	46	46.920,00 €	6	10	16
Zwischensumme I		25.052	3.535.500,00 €	2.190	4.084	9.932
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		519	33.011,00 €	19	23	51
> zwischen € 125,00 und € 175,00		175	25.734,00 €	14	21	53
> zwischen € 185,00 und € 575,00		4.075	1.136.665,00 €	266	530	1.136
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		86	65.844,00 €	8	12	31
> über € 1.020,00		112	219.816,00 €	11	47	130
Zwischensumme II		4.967	1.481.070,00 €	318	633	1.401
SUMME GESAMT		30.019	5.016.570,00 €	2.508	4.717	11.333

Zusammenfassung Auswertung 2021						
Auswertung nach Kategorie				Besucher-Auswertung		
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	19.874	2.384.880,00 €	1.331	2.345	4.998
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	6.007	1.081.260,00 €	428	669	1.542
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	409	245.400,00 €	24	67	88
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	51	52.020,00 €	6	12	23
Zwischensumme I		26.341	3.763.560,00 €	1.789	3.093	6.651
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Patent-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		2.009	46.599,00 €	10	18	34
> zwischen € 125,00 und € 175,00		170	24.961,00 €	6	6	7
> zwischen € 185,00 und € 575,00		4.493	1.259.739,00 €	220	330	573
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		100	78.200,00 €	7	14	17
> über € 1.020,00		125	230.696,00 €	7	29	75
Zwischensumme II		6.897	1.640.195,00 €	250	397	706
SUMME GESAMT		33.238	5.403.755,00 €	2.039	3.490	7.357

Inhaber der grünen Mitglieds-/Patenschaftskarte nahmen im Streitzeitraum bei ihren Besuchen somit im Durchschnitt 2,2 Begleitpersonen mit. Demgegenüber nahmen Inhaber der übrigen Kartenkategorien (blau, silber und schwarz) im Durchschnitt 2,0 Begleitpersonen mit (siehe das beiliegende Berechnungsblatt VII, das vom erkennenden Verwaltungsgericht auf der Grundlage der oa jahresweisen Besucherauswertungen erstellt wurde).

Die regionale Herkunft der Paten stellt sich wie folgt dar: Rund 5 % der Paten kommen aus dem Bundesland ***Bundesland1***; 16 % aus den angrenzenden Bundesländern (siehe Beschwerdeschriftsatz vom 28.11.2022, Seite 5). In den Jahren 2016 bis 2021 hatten im Durchschnitt 69,16 % der Tierpaten einen mehr als 200 km vom ***Gut1*** entfernten Wohnort; 20,38% hatten eine mehr als 500 km entfernten Wohnort (siehe Vorhaltsbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023).

Rund 4% der Paten hatten mehrere Patenschaftsverträge abgeschlossen (insbesondere mehrere Patenschaftsverträge der Kategorie „grün“ für 120,00 Euro/Jahr für unterschiedliche Patentiere). In diesen Fällen wird dem Paten lediglich eine Mitglieds-/Patenschaftskarte ausgestellt, sodass die mit der Mitglieds-/Patenschaftskarte verbundenen Vorteile dem Paten auch bei Abschluss mehrerer Patenschaftsverträge nur einmal zukommen. Im Detail beträgt die Anzahl der zusätzlich von diesen Patinnen und Paten abgeschlossenen Patenverträge (Differenz zwischen der Anzahl an Patinnen und Paten und der Anzahl der Patenschaftsverträge) in den Streitjahren (siehe zum Ganzen Vorhaltsbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023) zwischen 1.063 und 1.213:

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Anzahl Paten	28.209	27.532	28.210	28.945	30.019	33.238
Anzahl Patenschaftsverträge	29.390	28.644	29.314	30.008	31.157	34.451
Differenz	1.181	1.112	1.104	1.063	1.138	1.213

Ad 2. Vorteilspreise im Shop:

Die tatsächliche Inanspruchnahme der den Inhaberinnen und Inhabern der ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten zustehenden Rabatte im Souvenir-Shop beschränkt sich in den Streitjahren 2016 bis 2020 auf 0,06 Euro pro Jahr. Im Detail stellt sich die Inanspruchnahme wie folgt dar (siehe Beschwerdeschriftsatz vom 28.11.2022, Seite 6):

Zeitraum	Anzahl Paten	Gutsbesuche durch Paten	Gewährte Rabatte in EUR (Summe)	Gewährter Rabatt/Pate in EUR	Gewährter Rabatt/Besuch in EUR
2016	28.220	14.968	2.054,80	0,07	0,14
2017	28.651	17.444	1.637,76	0,06	0,09
2018	28.227	23.128	1.576,78	0,06	0,07
2019	28.988	23.333	2.333,75	0,08	0,10
2020	30.140	20.837	1.749,50	0,06	0,08
2016-2020				0,06	0,10

Ad 3. ***Gut1*** Patenurkunde:

Bei der Patenurkunde handelt es sich um ein maschinell bedrucktes Blatt Papier, das den Namen des Tierpaten und den Namen und ein Foto des Patentiers oder – sofern eine Patenschaft für alle Tiere übernommen wird – mehrere Tierfotos beinhaltet (vgl Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Ad 4. Webcams:

Der Zugang zu den auf ***Gut1*** installierten Webcams wird ausschließlich Tierpaten, die ihre E-Mail-Adresse angeben, gewährt und wird der Zugang zu diesen Webcams anderen Personen (Nicht-Paten) von der Beschwerdeführerin nicht gegen Entgelt angeboten und wird dieser Zugang Nicht-Paten auch sonst nicht – dh insbesondere auch nicht durch Dritte – gegen Entgelt gewährt.

Ad 5. ***Gut1*** Magazin:

Das ***Gut1*** Magazin wird von der Beschwerdeführerin nicht zum Verkauf angeboten und ist auch sonst nicht im freien Handel erhältlich. Seit dem Jahr 2020 werden den Inhabern der ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten nur noch zwei Exemplare jährlich zugesandt (vgl Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 2). Der Inhalt des Magazins entspricht im Wesentlichen der oa Beschreibung im Folder bzw auf der Homepage der Beschwerdeführerin (siehe das aktenkundige Magazin „***1***“ 02/2022).

Ad 6. Patentreffen:

Bei diesen Patentreffen findet keine freie Verköstigung statt und es werden auch sonst keine

Geschenke oder Aufmerksamkeiten geboten (vgl Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 2).

Ad 7. Patenreisen:

An diesen Reisen können auch Nicht-Paten teilnehmen. Anfallende Kosten müssen die Paten selbst bezahlen. Die Reisekosten sind für Paten und Nicht-Paten gleich (vgl Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 2).

Ad 8. ***Gut1*** Kalender:

Der Kalender wurde von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum sowohl im lokalen Souvenir-Shop als auch im Fernabsatz (Online-Shop) zu einem Bruttoverkaufspreis von 12,95 Euro verkauft (siehe dazu bereits oben). Es handelt sich dabei um einen Wandkalender, der neben dem Kalendarium Tierbilder und kurze Begleittexte zu den Tierbildern beinhaltet, wobei das Monatskalendarium, das die Möglichkeit bietet, zu den jeweiligen Kalendertagen Notizen einzutragen, einerseits und ein großes Tierbild mit kurzem Begleittext andererseits jeweils im Wesentlichen eine ganze Seite ausfüllen. Der Kalender ist nach seiner Beschaffenheit aufgeklappt aufzuhängen, sodass 2 Seiten einsehbar sind und sich das große Tierbild (mit kurzem Begleittext unterhalb des Bildes) auf der oberen Hälfte befindet, während sich das Kalendarium für den jeweiligen Monat auf der unteren Hälfte befindet (siehe die aktenkundigen Ansichtsexemplare). Auf einer Werbetafel am ***Gut1*** wird darauf hingewiesen, dass der Kalender bei einer symbolischen Tierpatenschaft ab einem monatlichen Betrag von 15,00 Euro im Herbst automatisch zugesandt wird (vgl die aktenkundige Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

In Zusammenhang mit der Frage, ob bzw inwieweit zwischen den Zahlungen der Tierpaten und den von der Beschwerdeführerin gewährten Vorteilen ein innerer Zusammenhang besteht, ist zunächst auf die oa Feststellung zu verweisen, dass rund 4% der Paten mehrere Patenschaftsverträge abgeschlossen hatten (insbesondere mehrere Patenschaftsverträge der Kategorie „grün“ für 120,00 Euro/Jahr für unterschiedliche Patientiere). In diesen Fällen wird dem Paten lediglich eine (Zahlwort) Mitglieds-/Patenschaftskarte ausgestellt, sodass die mit der Mitglieds-/Patenschaftskarte verbundenen Vorteile dem Paten auch bei Abschluss mehrerer Patenschaftsverträge nur einmal zukommen. Hinzukommt, dass manche Paten freiwillig auch mehr als den für die jeweilige Kartenkategorie vorgesehenen Mindestbetrag gezahlt haben (siehe dazu die obigen jahresweisen Auswertungen). So gab es etwa im Jahr 2016 152 Paten, die im Durchschnitt 2.275,06 Euro an die Beschwerdeführerin zahlten, während sich der für die Kartenkategorie Ultra VIP (schwarz) vorgesehene Mindestbetrag auf 1.020,00 Euro per annum beläuft. Schließlich ist nach der Maßgabe des oa Inhalts der Patenschaftsanträge, in denen ua neben den mit den Tierpatenschaften verbundenen Vorteilen auch der mit den Patenschaften verfolgte Zweck der Förderung des Tierwohls festgehalten wird, festzustellen, dass bei den gegenständlichen Tierpatenschaftsverträgen ein Ineinanderfließen eigennütziger Erwägungen und altruistischer Motive aus der Sicht eines

Durchschnittsverbrauchers im besonderem Maße möglich ist. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass es sich bei den von den Tierpaten im Streitzeitraum an die Beschwerdeführerin gezahlten Beträgen zum Teil um freigebige Zuwendungen aus altruistischen Motiven (Spenden) handelt.

Inwieweit die Tierpaten im Einzelnen tatsächlich die Absicht hatten, freigebige Zuwendungen zu leisten, ist nicht feststellbar.

In einer zwischen dem 12. September und dem 6. Oktober 2023 durchgeführten Befragung der Tierpaten, zu deren Teilnahme insgesamt 24.578 Tierpaten per E-Mail eingeladen wurden und in der die Tierpaten insbesondere danach gefragt wurden, warum sie Paten seien, erhielt die Beschwerdeführerin insgesamt 2.566 Rückmeldungen. In einem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten „Projektbericht: Patenumfrage 2023 / ***Gut1*** – Motivlandschaft von Paten, Verbesserungspotential des Leistungsangebotes“ wurden die erhaltenen Antworten unter anderem dahingehend analysiert, inwieweit die antwortenden Personen durch extrinsische oder intrinsische Motive zum Abschluss eines Patenschaftsvertrages bewogen wurden.

Extrinsische Motive sind den Ausführungen im Gutachten zufolge solche, bei denen die Unterstützung von ***Gut1*** aus äußeren Gründen erfolgt. Beispiele für extrinsische Motive sind finanzielle Vorteile (freier Eintritt), steuerliche Abschreibungen, Geschenkoptionen und materielle Vorteile. Intrinsische Motive hingegen sind solche, bei denen die Unterstützung von ***Gut1*** aus inneren Gründen wie Mitgefühl, Überzeugung oder einer tiefen emotionalen Verbundenheit zu den Tieren erfolgt. Beispiele für intrinsische Motive sind Tierrettung, Tierwürde und Tierliebe aus Überzeugung (siehe dazu die Ausführungen auf S 29 des genannten Gutachtens).

Die Rückmeldungen wurden in dem Gutachten einer 5-stufigen Skala zugeordnet und wurde in dem Gutachten auf dieser Grundlage die Motivlage der an der Befragung teilnehmenden Paten wie folgt dargestellt (vgl S 30 des genannten Gutachtens):

sehr extrinsisch motiviert	eher extrinsisch motiviert	ausgewogen zwischen intrinsisch und extrinsisch	eher intrinsisch motiviert	sehr intrinsisch motiviert
4%	3%	20%	53%	21%

Zusammengefasst zeigt sich somit, dass der überwiegende Anteil der an der Befragung teilnehmenden Paten aus intrinsischen Motiven handelt.

Der Beschwerdeführerin wurden im Streitzeitraum Provisionen für Patenschaftsabschlüsse mit Ausweis der entsprechenden Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt:

	Provisionen brutto in EUR	Vorsteuer in EUR
2016	271.738,43	45.289,74
2017	333.759,75	55.626,63
2018	354.874,85	59.145,81
2019	269.756,60	44.959,43
2020	314.023,80	52.337,30
2021	168.190,50	28.031,75

Es handelt sich dabei um Provisionen, die dafür gewährt werden, dass eine Agentur der Beschwerdeführerin Patenschaftsverträge vermittelt. Das für die Vermittlung in Rechnung gestellte Entgelt bemisst sich nach der Höhe des Zahlungsvolumens aus den betreffenden Patenschaftsverträgen. Bislang wurde der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2016 bis 2020 zur Gänze in Anspruch genommen. Im Jahr 2021 wurde bislang im Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen aus den genannten Vermittlungsleistungen noch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht (vgl zum Ganzen die Beilage „Berechnungsblätter Umsatzsteuererklärungen 2016 bis 2021“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 sowie die dazu erfolgten Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG).

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zu der Feststellung, dass bei den gegenständlichen Tierpatenschaftsverträgen ein Ineinanderfließen eigennütziger Erwägungen und altruistischer Motive aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im besonderem Maße möglich ist, ist zunächst anzumerken, dass es sich bei der objektiven Sicht des Durchschnittsverbrauchers um eine „gedankliche Perspektive“ handelt, die als solche keines Beweises bedarf (vgl zB BFH 3.11.2011, XI R 6/08, Rn 47; BFH 17.4.2008, V R 39/05). Der Rsp des EuGH zufolge ist „ein Gericht im Allgemeinen in der Lage,

die Sicht des Durchschnittsverbrauchers aufgrund eigener Sachkunde festzustellen“ (EuGH 9.9.2021, C-406/20, *Phantasialand*, Rn 46).

Stellt man auf die im Beschwerdefall gegebenen objektiven Rahmenbedingungen ab, ist in diesem Zusammenhang einerseits zu berücksichtigen, dass in den Patenschaftsanträgen neben den mit den Tierpatenschaften verbundenen Vorteilen auch der mit den Patenschaften verfolgte Zweck der Förderung des Tierwohls festgehalten wird und es sich dabei um einen Zweck handelt, der in der Bevölkerung weitgehend als unterstützungswürdig anerkannt wird (vgl in diesem Zusammenhang etwa auch § 4a Abs 2 Z 3 lit d und e EStG 1988). Andererseits erhellt ein Vergleich der mit den unterschiedlichen Kategorien von Tierpatenschaften verbundenen Vorteile und der für die jeweiligen Kategorien vorgesehenen Mindestbeträge, dass wertmäßig ein offenkundiges Missverhältnis zwischen den bei einer Patenschaft der blauen, silbernen oder schwarzen Kategorie im Vergleich zur grünen Kategorie zusätzlich gewährten Vorteilen und den entsprechenden Differenzen der jeweiligen Mindestbeträge besteht. So wird etwa dem Inhaber einer Mitglieds-/Patenschaftskarte der blauen Kategorie im Vergleich zur grünen Kategorie lediglich eine Erhöhung der Eintrittsberechtigungen um 20% (Karteneinhaber plus 5 Begleitpersonen statt Karteneinhaber plus 4 Begleitpersonen), eine Erhöhung des Rabatts im Souvenir-Shop um 2 Prozentpunkte (5% statt 3%) und der um 12,95 Euro verkaufte ****Gut1**** Kalender zuteil, während sich der vorgesehene Mindestbetrag um 50% erhöht (180,00 Euro statt 120,00 Euro per annum). Bei Mitglieds-/Patenschaftskarten der silbernen oder schwarzen Kategorie tritt dieses Missverhältnis in noch stärkerem Ausmaß hervor. Ein durchschnittlich informierter, aufmerksamer und verständiger Durchschnittsverbraucher (vgl dazu EuGH 9.9.2021, C-406/20, *Phantasialand*, Rn 46 iVm EuGH 28.1.1999, C- 303/97, *Sektkellerei Kessler*, Rn 36) wird daher mutmaßlich nur dann zum Abschluss eines Patenschaftsvertrages der Kategorie blau, silber oder schwarz bereit sein, wenn er gewillt ist, zumindest einen Teil des von ihm für diese Kartenkategorie zu zahlenden Betrages als Spende zu leisten.

Zur Nichtfeststellbarkeit der tatsächlichen Absicht der Tierpaten ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.10.1974, 666/74, VwSlg 4740/F, zu verweisen. Nach der Maßgabe der dort erfolgten Ausführungen wäre es nicht zulässig, sich bei der Ermittlung der Absicht der Tierpaten auf das Ergebnis einer stichprobenweisen Überprüfung zu beschränken: Ist für das Vorliegen einer Abgabepflicht nicht allein das Verhalten des Abgabepflichtigen selbst, sondern auch jenes anderer Personen maßgeblich (zur Frage der abgabenrechtlichen Relevanz der tatsächlichen Motivlage der Tierpaten im vorliegenden Fall sei auf die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.2.1. verwiesen), kann den Ausführungen des VwGH in dem erwähnten Erkenntnis zufolge aus dem Vorliegen der Kriterien für die Abgabepflicht im Verhalten einzelner dieser Personen nicht ohne Prüfung des Verhaltens auch aller anderen in Betracht kommenden Personen eine verallgemeinernde Schlussfolgerung gezogen werden; dies selbst dann nicht, wenn es, wie bei einer Schätzung, auf die bloße Wahrscheinlichkeit ankommt. Eine Feststellung der tatsächlichen Absichten der Tierpaten bedürfte vor diesem

Hintergrund einer Befragung sämtlicher Tierpaten, die im Streitzeitraum Zahlungen an die Beschwerdeführerin leisteten, wobei sich die Zahl der zum Stichtag 31.12. bestehenden Tierpatenschaften je nach Streitjahr zwischen 27.532 und 33.238 bewegte.

Soweit im Rahmen der obigen Sachverhaltsfeststellungen eine Bezugnahme auf von der belangten Behörde getroffene Sachverhaltsfeststellungen erfolgt, ist festzuhalten, dass diese nicht der Aktenlage widersprechen und ihnen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können.

Soweit im Rahmen der obigen Sachverhaltsfeststellungen eine Bezugnahme auf Vorbringen der Beschwerdeführerin erfolgt, ist festzuhalten, dass diese – mit Ausnahme der im Folgenden angeführten Ausnahme – glaubhaft erscheinen und ihnen von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können. Demgegenüber wurden die Bruttoeinnahmen in EUR aus den Tierpatenschaften für das Jahr 2017 in der Beilage „Patenschaftserlöse“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 – soweit diese von der Beschwerdeführerin ursprünglich als umsatzsteuerbar behandelt worden waren (50%) – fälschlicherweise mit dem Nettobetrag angegeben. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem Umstand, dass für das Jahr 2017 im Unterschied zu den übrigen Streitjahren keine Umrechnung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Nettoerlöse auf Bruttobeträge erfolgte. Wie auch die belangte Behörde im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung bereits festgestellt hatte, betrug die Bruttoeinnahmen aus den Tierpatenschaften im Jahr 2017 somit 4.356.611,21 Euro (und nicht wie in der Beilage „Patenschaftserlöse“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 angegeben 4.077.204,87 Euro).

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen bzw auf den zitierten Internet-Quellen, deren Beweiskraft weder von der Beschwerdeführerin noch von der belangten Behörde in Zweifel gezogen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Verfahrensrecht

3.1.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann

auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78 BAO) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides für 2021 wurde von der belangten Behörde im vorliegenden Beschwerdefall damit begründet, dass dieser Bescheid auf der Saldierung der bereits abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2021 sowie den Feststellungen durch die Außenprüfung zum Thema Patenschaften basiere (vgl. Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 7, auf den der betreffende Bescheid hinsichtlich der Begründung verweist).

Da zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2021 bereits eingereicht worden war (Erklärung eingelangt am 21.9.2022), vermag die von der belangten Behörde herangezogene Begründung allerdings von vorneherein keine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO aufzuzeigen und kann es folglich dahingestellt bleiben, ob der im Außenprüfungsbericht genannte Umstand an sich dazu geeignet wäre, eine vorläufige Abgabefestsetzung zu rechtfertigen (siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 200 Rz 3 ff). Auch sind gegenständlich andere Gründe, die eine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO zu begründen vermögen, nicht erkennbar und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2. Umsatzsteuer 2019

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Erfolgt gemäß § 299 BAO die Aufhebung eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so ist der neue Sachbescheid ein an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretender Bescheid iSd § 253 BAO (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Rz 46 mwN) und gilt die gegen den aufgehobenen Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde als auch gegen den neuen Sachbescheid gerichtet.

Folglich gilt die gegenständliche – unter anderem gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuer 2019 gerichtete – Beschwerde vom 28. November 2022 als auch gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2023 betreffend Umsatzsteuer 2019 gerichtet.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

3.2.1. Zum Vorliegen umsatzsteuerbarer Leistungen

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

Gemäß § 4 Abs 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 leg cit nach dem Entgelt bemessen. Nach § 4 Abs 2 leg cit gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Z 1), und was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Z 2).

Die Umsatzsteuer („Mehrwertsteuer“) ist eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (vgl EuGH 29.2.1996, C-215/94, *Mohr*, Rn 19). Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung; der Umsatzsteuer unterliegt der einzelne Umsatz, also die jeweilige Lieferung oder sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (VwGH 29.04.2010, 2005/15/0057).

Nach Art 2 Nr 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (entspricht Art 2 Abs 1 lit i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSystRL]), in deren Umsetzung § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ergangen ist, unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“ der Mehrwertsteuer.

Zur Auslegung des in dieser Bestimmung verwendeten Begriffs der Lieferungen und Dienstleistungen „gegen Entgelt“ ist die Bestimmung systematisch einzuordnen, und es sind insbesondere die übrigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie (bzw der MwStSystRL) zu berücksichtigen (vgl EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 10).

In Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie heißt es: „Die Besteuerungsgrundlage ist: a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;“

Ebenso lautet Art 73 MwStSystRL: „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.“

Nach der Rechtsprechung des EuGH wird eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung nur dann im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie „gegen Entgelt“ erbracht, wenn zwischen dem Veräußerer bzw Leistenden und dem Erwerber bzw Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Veräußerer oder Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für den Gegenstand oder die Dienstleistung bildet, der oder die dem Erwerber oder Leistungsempfänger geliefert bzw erbracht wurde (vgl zB EuGH 19.12.2018, C-51/18, *Kommission/Österreich*, Rn 44).

Diese Voraussetzungen sind der Rsp des EuGH etwa dann nicht erfüllt, wenn ein Musiker, der auf öffentlichen Wegen spielt, von Passanten eine Vergütung erhält und können diese Einnahmen folglich nicht als Gegenleistung für eine den Passanten erbrachte Dienstleistung angesehen werden (EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 16). Zum einen besteht nämlich zwischen den Parteien keine Vereinbarung, da die Passanten freiwillig eine Vergütung zahlen, deren Höhe sie selbst bestimmen. Zum anderen besteht zwischen der musikalischen Darbietung und den dadurch veranlassten Zahlungen kein notwendiger Zusammenhang. Die Passanten haben nicht darum gebeten, dass ihnen Musik zu Gehör gebracht wird; außerdem zahlen sie die Beträge nicht aufgrund der musikalischen Darbietung, sondern aus persönlichen Motiven, wobei gefühlsmäßige Erwägungen eine Rolle spielen können. So legen manche Personen zum Teil erhebliche Beträge in die Sammelbüchse des Musikers, ohne zu verweilen, während sich andere die Musik für geraume Zeit anhören, ohne irgendeine Vergütung zu leisten (EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 17).

Auch stellt eine Verpflichtung, die niemandem einen Vorteil bringt, keine Dienstleistung gegen Entgelt dar (vgl EuGH 29.2.1996, C-215/94, *Mohr*, Rn 22). Erforderlich ist vielmehr, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht wird oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl EuGH 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co KG*, Rn 23; VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022, Rn 48; 21.9.2016, Ra 2015/13/0050, mwN; vgl auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163).

Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (BFH 10.4.2019, XI R 4/17, Rn 17 unter Verweis auf EuGH 21.3.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rn 39). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl zB BFH

22.4.2015, XI R 10/14, Rn 20; BFH 10.4.2019, XI R 4/17, Rn 17; jeweils mwN). Zwar bezieht sich die Umsatzsteuerpflicht im Rahmen des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 auf das Vorliegen eines Leistungsaustausches, wobei nicht der Abschluss eines Vertrages, sondern dessen Ausführung besteuert wird; das schließt aber nicht aus, dass zur Beurteilung der Frage, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, auf die entsprechende Vereinbarung der am Leistungsaustausch beteiligten zurückgegriffen und anhand derselben geprüft wird, zwischen welchen Leistungen die Entgeltsbeziehung vorliegt (vgl VwGH 5.4.1984, 83/15/0045).

Vor dem Hintergrund, dass nach § 4 Abs 2 UStG 1994 zum Entgelt auch gehört, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, zählen zum Entgelt allerdings nicht nur jene Beträge, zu deren Zahlung eine vertragliche Verpflichtung besteht. Vielmehr zählen zum Entgelt auch Beträge, die in wirtschaftlicher Beziehung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung stehen. Die ausdrückliche Einbeziehung auch freiwilliger Gegenleistungen des Leistungsempfängers in den Entgeltsbegriff trägt dem Grundsatz Rechnung, dass unter den Entgeltsbegriff jede Gegenleistung des Leistungsempfängers fallen soll, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht, wobei es gleichgültig ist, ob diese Gegenleistung auf einem Vertrag oder einem einseitigen Rechtsgeschäft beruht oder ohne rechtsgeschäftliche Grundlage erbracht wird. Zum Entgelt gehören somit beispielsweise auch Zuzahlungen über das bedungene Entgelt hinaus wegen besonders zufriedenstellender Leistung (vgl zum Ganzen VwGH 14.4.1986, 84/15/0209).

Nicht zum Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechtes zählen hingegen Zuwendungen, die ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden. Dazu gehören zum Beispiel Schenkungen, echte Spenden und Subventionen, Schadenersatzbeträge, durchlaufende Posten uä (VwGH 14.4.1986, 84/15/0209).

In Fällen, in denen ein Leistungsaustausch nicht unmittelbar erkennbar ist (wie zB Schenkungen, Subventionen, Spenden), ist zu prüfen, ob die Zuwendungen nicht doch in Wechselbeziehung zu einer Gegenleistung stehen, wobei dies eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage darstellt (vgl VwGH 25.1.2001, 95/15/0172; vgl zB auch VwGH 24.5.1984, 83/15/0172, VwSlg 5900/F zur unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes mit seinen Aktiven und Passiven betreffend die Frage, ob der Übernehmer die Passiven als Gegenleistung für die Übertragung der Aktiven übernimmt [Anm: vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.1.2001, 95/15/0172, und auch von der beschwerdeführenden Partei fälschlicherweise unter Angabe der Geschäftszahl „83/15/0118“ zitiert]). So sind zB „freie Spenden“, die ein Verein im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Konzerten eingenommen hat, als Entgelt für die musikalische Darbietung zu betrachten (vgl VwGH 22.4.1955, 1251/52, VwSlg 1145/F). Auch Spenden für Ehrenkarten zu einer Ballveranstaltung sind als Entgelt für das Recht zur Teilnahme an der Veranstaltung anzusehen (vgl VwGH 16.3.1949, 1156/47). Ebenso sind

„freiwillige Spenden“ für die Renovierung einer Kapelle Entgelt für die Leistungen eines „Geistheilers“, der für seine Leistungen nicht ausdrücklich eine Gegenleistung verlangt, wenn nach der Lage des Falles ein innerer Zusammenhang zwischen diesen Leistungen und den „Spenden“ festzustellen ist (vgl VwGH 25.1.2001, 95/15/0172).

Im vorliegenden Fall wurde im Rahmen der von der Beschwerdeführerin und den Tierpaten abgeschlossenen Patenschaftsverträgen jeweils vertraglich vereinbart, dass die Beschwerdeführerin an die Tierpaten bestimmte Leistungen zu erbringen hat und die Tierpaten dafür ein – im jeweiligen Patenschaftsvertrag der Höhe nach bestimmtes – Entgelt zu leisten haben. Demnach bestanden Rechtsverhältnisse im Sinne synallagmatischer Verträge zwischen den Tierpaten einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits, in deren Rahmen Leistungen wechselseitig erbracht wurden (vgl zB auch VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022; 29.3.2017, Ra 2016/15/0024). Daher ist in diesem Kontext die Voraussetzung des Vorliegens gegenseitiger Leistungen im Sinne der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich erfüllt (vgl EuGH 20.1.2022, C-90/20, *Apcoa Parking Danmark*, Rn 27 bis 31).

Nach dem Inhalt der Tierpatenschaftsanträge, die infolge deren Annahme durch die Beschwerdeführerin Vertragsinhalt wurden, war die Beschwerdeführerin nämlich vertraglich dazu verpflichtet, an die Tierpaten bei Vereinbarung eines Zahlungsbetrages von 120,00 Euro pro Jahr (oder mehr) bestimmte Leistungen zu erbringen. Umgekehrt mussten die Tierpaten einen Mindestbetrag von 120,00 Euro pro Jahr bezahlen, um in den Genuss dieser Leistungen zu kommen und verpflichteten sich die Tierpaten im Rahmen der Patenschaftsverträge zur Zahlung des im jeweiligen Vertrag vereinbarten Betrages. Ist somit ein wechselseitiger Leistungsaustausch vertraglich vereinbart und liegt kein Scheingeschäft vor (siehe dazu § 23 Abs 1 BAO und § 916 ABGB), kann es aber entgegen dem dahingehenden Beschwerdevorbringen auf die hinter dem Vertragsabschluss stehenden Motive der Tierpaten für Zwecke der umsatzsteuerrechtlichen Einordnung des Vorganges nicht mehr ankommen (siehe dazu auch noch im Folgenden). Dass es trotz des vertraglich vereinbarten und auch tatsächlich durchgeführten Leistungsaustausches (siehe zum Wesen der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Eintrittsberechtigungen sogleich im Folgenden) darauf ankommen sollte, ob die Absicht der Tierpaten PRIMÄR auf den Erhalt der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen gerichtet ist, lässt sich aus der oa Rsp des VwGH nicht ableiten.

Betreffend die Frage, welche Bedeutung Vertragsbestimmungen bei der Einstufung einer Transaktion als steuerbarer Umsatz zukommt, ist auf die Rechtsprechung des EuGH hinzuweisen, wonach die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl EuGH 22.11.2018, C- 295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, Rn 43 und die dort angeführte Rechtsprechung). Da die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt – und um den

Erfordernissen der Rechtssicherheit Rechnung zu tragen –, sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand, der bei der Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art 2 Nr 1 und Art 6 Abs 1 der Sechsten Richtlinie ist, zu berücksichtigen ist (EuGH 20.6.2013, C-653/11, *Newey*, Rn 43).

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, für die Beurteilung der wirtschaftlichen Realität sei im gegenständlichen Fall das tatsächliche Besuchsverhalten der Tierpaten zu berücksichtigen, ist dem entgegenzuhalten, dass es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht – im Hinblick auf das Belastungsziel der Umsatzsteuer in Gestalt des Aufwandes für verbrauchsfähigen Nutzen – genügt, wenn der Unternehmer die Leistung derart anbietet, dass der Abnehmer über den Nutzen der Leistung disponieren kann. Die Disposition kann dabei auch in einer bewussten Nichtinanspruchnahme bestehen und ist tatsächlicher Konsum nicht erforderlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 25).

Besteht etwa die Leistung eines Vereins im Bereitstellen von Sportanlagen an seine Mitglieder, dann liegt – unabhängig davon, in welchem Umfang das einzelne Mitglied von diesem Angebot Gebrauch macht – eine durch die Mitgliedsbeiträge abgegoltene Leistung des auch insoweit unternehmerisch tätigen Vereins vor (vgl. VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0128; vgl. auch EuGH 21.3.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rn 40).

Auch ist beispielsweise nach der Rsp des EuGH die Leistung einer Fluggesellschaft iZm dem Verkauf von Flugscheinen, die die Kunden nicht genutzt hatten und für die sie keine Rückerstattung erhalten konnten, bereits dann als erbracht anzusehen, sobald der Kunde in die Lage versetzt wurde, die betreffende (Beförderungs-)Leistung in Anspruch zu nehmen, unabhängig davon, ob er dieses Recht auch wahrnimmt. Das Bestehen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert wird somit nicht durch den Umstand beeinträchtigt, dass der Kunde dieses Recht nicht wahrnimmt (vgl. EuGH 23.12.2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM* [C-250/14], *Hop!-Brit Air SAS* [C-289/14], Rn 28; vgl. auch EuGH 22.11.2018, C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*, Rn 40; vgl. zB auch VwGH 5.4.1984, 83/15/0045, zu vom Veranstalter einer Pauschalreise ausgestellten, nicht in Anspruch genommenen Gutscheinen für einen Autobustransfer zum und vom Flughafen).

Den Tierpaten kam im gegenständlichen Beschwerdefall mit den von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in Gestalt der Dauer-Eintrittsberechtigungen – somit unabhängig von deren tatsächlicher Inanspruchnahme – auch tatsächlich ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Vorteil bzw ein verbrauchsfähiger Nutzen zu (vgl. in diesem Zusammenhang zB auch VwGH 10.5.2016, Ra 2015/15/0049, zu Förderungen, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält; vgl. auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163, mwN). Es ist daher insoweit von steuerbaren Leistungen auszugehen.

Die Beschwerdeführerin kann vor diesem Hintergrund nicht geltend machen, dass der von einem Tierpaten, der von seiner Eintrittsberechtigung keinen Gebrauch macht, gezahlte Preis zu einer nicht umsatzsteuerbaren Spende würde.

Ebensowenig ist von Bedeutung, ob die Beschwerdeführerin die von ihr iZm den Tierpatenschaften angebotenen Leistungen aus ihrer Sicht nur deshalb anbietet, um einen Spendenaufruf zu verbrämen und ob sie dabei erwartet, dass die Tierpaten ihr Eintrittsrecht voraussichtlich ohnehin nur in untergeordnetem Ausmaß ausüben werden. So ist nach der Rsp des EuGH der Begriff „Dienstleistung“ im Sinne der Sechsten Richtlinie und der geänderten Sechsten Richtlinie angesichts seines objektiven Charakters unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar, ohne dass die Steuerverwaltung verpflichtet wäre, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln (vgl. EuGH 23.12.2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM* [C-250/14], *Hop!-Brit Air SAS* [C-289/14], Rn 31; EuGH 20.6.2013, C-653/11, *Newey*, Rn 41 und die dort angeführte Rechtsprechung). Wie der EuGH bereits wiederholt festgestellt hat, wäre eine Verpflichtung der Steuerverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass – abgesehen von Ausnahmefällen – auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird (EuGH 21.2.2006, C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, Rn 49; EuGH 6.4.1995, C-4/94, *BLP Group*, Rn 24).

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass den Zahlungen der Tierpaten im gegenständlichen Beschwerdefall zum Teil – sowohl objektiv als auch subjektiv – keine äquivalenten Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüberstehen. So gibt es einerseits Fälle, in denen von denselben Personen mehrere Tierpatenschaften übernommen wurden. In diesen Fällen wird den unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zufolge dem Paten lediglich eine Mitglieds-/Patenschaftskarte ausgestellt, sodass die mit der Mitglieds-/Patenschaftskarte verbundenen Vorteile dem Paten auch bei Abschluss mehrerer Patenschaftsverträge nur einmal zukommen. Weiters ist für einen Durchschnittsverbraucher klar ersichtlich, dass ein offenkundiges Missverhältnis zwischen dem Wert der bei einer Patenschaft der blauen, silbernen oder schwarzen Kategorie im Vergleich zur grünen Kategorie zusätzlich gewährten Vorteile und den entsprechenden Differenzen der für die einzelnen Kartenkategorien vorgegebenen Mindestbeträge besteht (siehe dazu oben unter Punkt 1 und unter Punkt 2). Hinzukommt, dass manche Tierpaten auch mehr als den für die jeweilige Kartenkategorie von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Mindestbetrag zahlten.

Bei Verträgen wie den im Beschwerdefall gegenständlichen, bei denen ein Ineinanderfließen eigennütziger Erwägungen und altruistischer Motive aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im besonderem Maße möglich ist, ist zu prüfen ob und ggf

inwieweit diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrunde liegt bzw ob und ggf inwieweit freigebige Zuwendungen vorliegen (vgl dazu sinngemäß das zur Beurteilung von Sponsoringverträgen nach der Maßgabe des Wiener Anzeigenabgabegesetz 1983, LGBl Nr 22, ergangene Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1993, 91/17/0145, mwN).

Zwar ist im Bereich des Umsatzsteuerrechts eine objektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung an sich nicht erforderlich (vgl EuGH 20.1.2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*, Rn 22), doch ist zu berücksichtigen, dass zum Entgelt nur jene Beträge zählen, die der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. Gemäß § 4 UStG 1994 zählen Leistungen des Leistungsempfängers nur insoweit zum Entgelt, als sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten (vgl VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013, Rn 32). Beträge, die zwar gemeinsam mit einem Leistungsentgelt entrichtet werden, jedoch nicht der Leistungsabgeltung dienen, sondern etwa Spendencharakter tragen, werden nicht wegen der äußerlichen Verbindung mit Leistungsentgelten ebenfalls zu solchen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 210).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0067, über einem Fall entschieden, in dem eine Tochtergesellschaft Waren der Muttergesellschaft zu wesentlichen überhöhten Preisen erwarb. Der Mehrbetrag wurde nicht geleistet, um die Ware zu erhalten, sondern um in verdeckter Form Gewinne auszuschütten. Der Verwaltungsgerichtshof sprach in diesem Erkenntnis aus, dass insoweit kein Entgeltlichkeitszusammenhang besteht (vgl auch VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; 13.9.2006, 2002/13/0190; vgl auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 4 Rz 96 zum *contrarius actus* der verdeckten Einlage).

Gleiches muss dann gelten, wenn ein Mehrbetrag wirtschaftlich nicht mit der bezogenen Leistung in Verbindung steht, sondern insoweit von einer Spende auszugehen ist. Folglich ist im gegenständlichen Beschwerdefall eine Aufteilung der von den Tierpaten geleisteten Beträge in Leistungsentgelte und Spenden vorzunehmen. Das Aufteilungsverhältnis ist mangels einer diesbezüglichen Vereinbarung im Wege der Schätzung in Anlehnung an die bei der Beschwerdeführerin allenfalls üblichen, ansonsten verkehrsüblichen Entgelte zu ermitteln (vgl dazu das zum Wiener Anzeigenabgabegesetz 1983, LGBl Nr 22, ergangene Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1993, 91/17/0145, mwN). Somit ist jenen Zahlungen der Tierpaten, die über den vom erkennenden Verwaltungsgericht zu schätzenden Preis für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen hinausgehen, und die wirtschaftlich nicht „für“ den Erhalt dieser Leistungen erfolgt sind, Spendencharakter beizumessen und wird insoweit der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt.

Darin im Ergebnis übereinstimmend wird im Schrifttum beispielsweise auch betreffend die Überlassung von nicht bloß geringwertigen Sachgütern unter Freistellung einer Gegenleistung zu dem Zweck, einen Spendenaufruf zu verbrämen, die Ansicht vertreten, dass geleistete

Zahlungen in einen Entgeltsanteil und eine nicht steuerbare Spende aufzuteilen sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 4 Rz 106).

Auch bei Vereinen, die Leistungen erbringen, welche zum Teil dem einzelnen Mitglied und zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, dass die Beitragszahlungen der Vereinsmitglieder umsatzsteuerlich in Leistungsentgelte und in Mitgliederbeiträge – allenfalls geschätzt – aufzuteilen sind (vgl. *Schuchter/Kempf* in *Ebner/Hammerl/Oberhuber* [Hrsg], *Die Besteuerung der Vereine*¹¹ Rz H018). *Schuchter/Kempf* führen in diesem Zusammenhang folgendes Beispiel an:

„Ein Verein fördert den Tierschutz. Der jährliche Mitgliedsbeitrag von 100 € berechtigt das Mitglied zum Bezug einer vereinseigenen Fachzeitschrift, die vierteljährlich erscheint und auch im Handel um 4 € erhältlich ist.

Die Abgabe von Zeitschriften usw. an Mitglieder ist eine nicht steuerbare Leistung, wenn es sich um Informationen und Nachrichten aus dem Vereinsleben handelt. Steuerbare Sonderleistungen liegen jedoch vor, wenn es sich um Fachzeitschriften handelt, die das Mitglied andernfalls gegen Entgelt im freien Handel beziehen müsste. Der Mitgliedsbeitrag wäre diesfalls iHv 16 € als im Leistungsaustausch gelegen.“

Soweit in dem von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Rechtsgutachten auf das Urteil des FG Hessen vom 12.9.2005, 6 K 3097/00, verwiesen wird, ist dazu abschließend wie folgt auszuführen:

In dem vom FG Hessen beurteilten Fall führte ein nicht gemeinnütziger Verein ein Haustierzentralregister, um entlaufene oder gestohlene Tiere an den Eigentümer zurückführen zu können. Ursprünglich wurden für die Registrierung 20 DM erhoben. Später finanzierte sich der Verein ausschließlich aus freiwilligen Spenden der Fördermitglieder und wurden die Eintragung von Haustieren (einschließlich der Bereitstellung von Tierausweis und Halsband-Plakette) und die Suche und Rückmeldung verschwundener Tiere kostenlos angeboten, wobei auf die Möglichkeit der Zahlung von Spenden hingewiesen wurde. Unter der Gesamtzahl der Spender befanden sich von denen, die eine Tierregistrierung vorgenommen haben 30%, die gespendet haben. 70 % haben die Tierregistrierung ohne Spende genutzt. Andererseits waren auch Spender vorhanden, die trotz des Todes ihres Tieres weiter gespendet haben. Die Spenden waren der Höhe nach sehr unterschiedlich (zwischen 14 und 600 DM).

Das FG Hessen verneinte in diesem Fall das Vorliegen steuerbarer Leistungen des Vereins, da es an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Tiereintragung und Spende und damit an der Entgeltlichkeit der Leistung fehle. Begründend führte das FG Hessen dazu im Wesentlichen aus, dass

- eine Entgeltlichkeit zwischen dem Verein und den Tierhaltern nicht ausdrücklich vereinbart worden sei;

- eine Entgeltlichkeit auch nicht entgegen den schriftlichen Verlautbarungen konkludent oder verdeckt vereinbart worden sei (wofür der Umstand spreche, dass die weitaus überwiegende Anzahl von 70 % der im Haustierregister eingetragenen Tiereigentümer keinerlei Spende erbracht hätten); und
- auch nicht festgestellt werden könne, dass die 30 % der spendenden Tierhalter, die nach der Eintragung eine Spende geleistet haben, die Spende im Wesentlichen als Äquivalent der Dienstleistung angesehen hätten.

Wie auch aus den wiederholten Bezugnahmen auf das Urteil des EuGH vom 3. März 1994, C-16/93, *Tolsma*, hervorgeht, war für die Entscheidung des FG Hessen somit von zentraler Bedeutung, dass es an einem Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, fehlte. Hinzukommt, dass der Verein seine Leistungen jedem gegenüber kostenlos anbot und auch tatsächlich überwiegend an Personen, die keine Spende leisteten, erbrachte. Damit unterscheidet sich der vom FG Hessen entschiedene Fall allerdings grundlegend vom gegenständlichen Beschwerdefall, in dem Rechtsverhältnisse im Sinne synallagmatischer Verträge zwischen den Tierpaten einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits, in deren Rahmen Leistungen wechselseitig erbracht wurden, bestanden und in dem die Beschwerdeführerin die den Tierpaten gewährten Eintrittsberechtigungen und die an die Tierpaten gelieferten Kalender ausschließlich gegen Entgelt verkaufte (siehe dazu die entsprechenden Ausführungen oben in diesem Abschnitt). Somit kann entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei nicht von einem vergleichbaren Fall gesprochen werden.

3.2.2. Schätzung des Spendenanteils

Wie aus den obigen Ausführungen unter Punkt 3.2.1. hervorgeht, ist im gegenständlichen Beschwerdefall eine Aufteilung der von den Tierpaten geleisteten Beträgen in Leistungsentgelte und Spenden vorzunehmen und ist dabei mangels einer diesbezüglichen Vereinbarung im Wege der Schätzung (§ 184 BAO) in Anlehnung an die bei der Beschwerdeführerin allenfalls üblichen, ansonsten verkehrsüblichen Entgelte vorzugehen (vgl dazu nochmals VwGH 23.4.1993, 91/17/0145, mwN).

Diesbezüglich wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter I bis VIII, die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden, verwiesen.

Diesen Berechnungen liegen folgende Annahmen/Überlegungen zugrunde:

- Der Umstand des Mehrfachabschlusses von Patenschaftsverträgen durch dieselben Personen lässt es erforderlich erscheinen, die auf die Mehrfachabschlüsse entfallenden Zahlungsbeträge vorneweg gesondert zu schätzen und diese als zur Gänze nicht

steuerbare Spenden bei den weiteren Berechnungen bzw im Rahmen der vorzunehmenden Aufteilung der von den Tierpaten geleisteten Beträge in Leistungsentgelte und Spenden nicht miteinfließen zu lassen.

- Von den von der Beschwerdeführerin aufgrund der Patenschaftsverträge erbrachten Leistungen haben nach der Maßgabe obiger Feststellungen (Punkt 1) lediglich die Gewährung freien Eintritts für den Paten und seine Begleitpersonen sowie der Wandkalender (letzterer für Inhaber von Karten der Kategorien blau, silber und schwarz) jeweils einen Marktwert. Den übrigen „Vorteilen“ kann demgegenüber kein nennenswerter Marktwert beigemessen werden und ist diesen somit kein Leistungsentgelt zuordenbar.
- Insbesondere in Ermangelung eines entsprechenden Einzelverkaufspreises sowie mangels Vergleichspreisen am Markt für die aufgrund der Tierpatenschaftsverträge gewährten dauerhaften Gruppen-Eintrittsberechtigungen hat im vorliegenden Beschwerdefall eine Schätzung des – indirekt zu ermittelnden – Marktwerts der im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin an die Tierpaten gewährten Eintrittsberechtigungen zu erfolgen. Soweit die Beschwerdeführerin auf Einzelverkaufspreise für sog „große Familienjahreskarten“ diverser Zoos in der Bundesrepublik Deutschland verweist (im Durchschnitt 105,19 Euro), ist dem entgegenzuhalten, dass diese Eintrittsberechtigungen – im Gegensatz zu den von der Beschwerdeführerin gewährten – eingeschränkt sind auf die Eltern und deren eigene Kinder (vgl zB [***URL13***](#), abgerufen am 21.8.2023; [***URL14***](#), abgerufen am 18.9.2023), wobei auch zu berücksichtigen ist, dass die zuletzt vom deutschen Bundesamt für Statistik festgestellte Geburtenrate bei 1,46 Kinder je Frau lag (siehe [***URL15***](#); abgerufen am 3.11.2023). Die genannten „großen Familienjahreskarten“ sind somit sowohl hinsichtlich der Identität der eintrittsberechtigten Personen als auch faktisch hinsichtlich der Anzahl an eintrittsberechtigten Personen nicht mit den von der Beschwerdeführerin gewährten Dauereintrittsberechtigungen, die der Pate mit mindestens vier beliebigen Begleitpersonen in Anspruch nehmen kann, vergleichbar.
- Betreffend den freien Eintritt ist mangels eines einschlägigen Einzelverkaufspreises (für eine dauerhafte Gruppeneintrittsberechtigung) zu fragen, wie viel ein rationaler Marktteilnehmer im funktionierenden Wettbewerb für die gebotene Leistung zu zahlen bereit wäre. Der Durchschnittsverbraucher wird in Bezug auf eine Dauereintrittsberechtigung im Allgemeinen vor allem auf das Preisverhältnis zu einer Einzeleintrittsberechtigung abstellen und wird den für die Dauereintrittsberechtigung aufgerufenen Preis dann nicht zu zahlen gewillt sein, wenn die Bezahlung der Einzeleintrittsberechtigung bei Unterstellung eines durchschnittlichen Konsumverhaltens in Summe günstiger ist. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang bereits festgestellt, dass sich bei Ausschöpfung sämtlicher möglichen Freieintritte für Inhaber der grünen Mitglieds-/Patenschaftskarte (4 Begleitpersonen und Karteninhaber) bei zwei jährlichen Besuchen bereits ein Eintrittswert iHv € 90

ergibt und somit im Hinblick auf den für die Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie zu leistenden Jahresbetrag von 120,- Euro von einer Wertäquivalenz auszugehen ist („... keine erhebliche Asymmetrie zwischen der erbrachten Dienstleistung und der Höhe der dafür erbrachten Geldleistung ...“; siehe Außenprüfungsbericht vom 20.10.2022, Seiten 5 und 6).

Vergleicht man die vom *****Zoo2*****, vom *****Zoo1***** und vom *****Zoo3***** für den Tageseintritt für einen Erwachsenen aufgerufenen Eintrittspreise mit den jeweiligen Preisen für eine Jahreskarte (jeweils für das Jahr 2023), ergibt sich, dass die Jahreskarte beim *****Zoo2***** ab dem 5. Besuch, beim *****Zoo1***** ab dem 4. Besuch und beim *****Zoo3***** ab dem 3. Besuch für den Besucher zu einem Preisvorteil gegenüber der Bezahlung der Tageseintrittspreise führt. Das Preisverhältnis zwischen dem von der Beschwerdeführerin aufgerufenen Einzeleintrittspreis (je nach Streitjahr 9,00 oder 10,50 Euro pro Person) und dem Jahresbetrag für die Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie kann daher unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich der Besuch der Begegnungshöfe angesichts der von der Beschwerdeführerin dort angebotenen Leistungen, die sich zum Teil gezielt an Kinder (und deren Eltern und/oder sonstige Familienangehörige) richten, insbesondere für Familienausflüge eignet, als marktüblich bezeichnet werden. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass auch ein ausschließlich an der ihm gebotenen Leistung interessierter rationaler Marktteilnehmer (dh ein wirtschaftlich denkender Marktteilnehmer, der nicht die Absicht hat, die Beschwerdeführerin mit einer Spende zu unterstützen) dazu bereit wäre, für die gebotene Gruppen-Dauereintrittsberechtigung einen Preis von 120,00 Euro pro Jahr zu bezahlen.

- Betreffend die von der Beschwerdeführerin nach Kartenkategorien gestaffelten Gruppeneintrittsberechtigungen ist zu berücksichtigen, dass bereits die von der Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie umfassten freien Eintritte (Karteninhaber plus 4 Begleitpersonen) in der Regel die Bedürfnisse eines Durchschnittsverbrauchers abdecken dürfte. Dies zeigt vor allem die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Besuchsstatistik, der zufolge Inhaber der grünen Mitglieds-/Patenschaftskarte im Streitzeitraum bei ihren Besuchen im Durchschnitt 2,2 Begleitpersonen mitnahmen. Demgegenüber nahmen Inhaber der übrigen Kartenkategorien (blau, silber und schwarz), die an sich zur Mitnahme einer höheren Anzahl an Begleitpersonen berechtigt wären, im Durchschnitt nur 2,0 Begleitpersonen mit (siehe das beiliegende Berechnungsblatt VII). Es kann daher angenommen werden, dass ein rationaler (wirtschaftlich denkender) Marktteilnehmer nicht dazu bereit wäre, für die mit den Kartenkategorien blau, silber und schwarz verbundenen zusätzlichen Eintrittsberechtigungen mehr zu bezahlen als er für die seine Bedürfnisse ohnehin befriedigende Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie bezahlen muss. Es kann folglich angenommen werden, dass der Marktwert der mit den Mitglieds-/Patenschaftskarten der Kategorien blau, silber und schwarz verbundenen

Eintrittsberechtigungen – ebenso wie bei der Karte der grünen Kategorie – einem Preis von 120,00 Euro pro Jahr entspricht.

- Da der Marktwert der von der Beschwerdeführerin gewährten Dauereintrittsberechtigungen vom BFG nicht unmittelbar von Preisen für Jahreskarten bei anderen Zoos abgeleitet wurde, sondern aus dem Preisverhältnis zwischen dem von der Beschwerdeführerin selbst aufgerufenen Einzeleintrittspreis (je nach Streitjahr 9,00 oder 10,50 Euro pro Person) und dem Jahresbetrag für die Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie im Vergleich zum Preisverhältnis zwischen Einzeleintritt und Jahreskarten bei anderen Zoos (Marktüblichkeit des Preisverhältnisses zwischen Einzeleintritt und Dauereintrittsberechtigung), geht das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dass aufgrund unterschiedlicher Zookategorien „*ein Abschlag von zumindest 25 % bis 50 %*“ vorzunehmen sei, ins Leere. Dass der Durchschnittsverbraucher bei einer mutmaßlich von ihm vorgenommenen Abwägung, der zufolge er den für die Dauereintrittsberechtigung aufgerufenen Preis dann zu zahlen gewillt sein wird, wenn die Bezahlung der Einzeleintrittsberechtigung bei Unterstellung eines durchschnittlichen Konsumverhaltens in Summe teurer ist, danach differenzieren würde, ob es sich beim jeweiligen Anbieter um einen Zoo der Kategorie C oder um einen Zoo der Kategorie A handelt, erscheint nicht plausibel. So nimmt der Durchschnittsverbraucher eine derartige Abwägung mutmaßlich bei jeder Art von Dauereintrittsberechtigung vor, unabhängig davon, wer die Eintrittsberechtigung anbietet, somit unabhängig davon, ob es sich um einen Zoo einer bestimmten Kategorie oder etwa ein Museum handelt (vgl zB auch *****URL16*****; demnach führt die Jahreskarte beim *****Museum1***** ebenso wie etwa beim *****Zoo1***** ab dem 4. Besuch für den Besucher zu einem Preisvorteil gegenüber der Bezahlung der Tageseintrittspreise). Ebenso wenig wird es für den Durchschnittsverbraucher von Bedeutung sein, welchen Anteil die Einnahmen aus den Dauereintrittsberechtigungen an den Gesamteinnahmen des jeweiligen Anbieters haben – zumal er idR davon gar keine Kenntnis haben wird – und geht folglich auch dieses Vorbringen ins Leere.
- Der Marktwert des Kalenders kann mit 12,95 Euro brutto angenommen werden, da dieser im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin um diesen Preis im freien Handel (insb Souvenir-Shop vor Ort und Onlineshop) an die Endverbraucher verkauft wurde.

Ausgehend von den obigen Annahmen und den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Auswertungen (jahresweise Auswertungen Anzahl Patenschaften pro Kategorie) beträgt der Marktwert der von der Beschwerdeführerin aufgrund der Tierpatenschaftsverträge erbrachten Leistungen somit etwa im Jahr 2016 72,32% der von der Beschwerdeführerin angegebenen Jahressumme (siehe dazu im Detail sowie betreffend die anderen Streitjahre die beiliegenden Berechnungsblätter I bis VI). Überträgt man diesen Prozentsatz auf die Bruttoerlöse aus den Tierpatenschaften des Jahres 2016 (vermindert um die für das Jahr 2016 iHv 141.720,00 Euro geschätzten Zahlungen, die auf Mehrfachabschlüsse von Patenschaftsverträgen entfallen),

ergibt sich für das Jahr 2016 ein Marktwert der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in Höhe von 3.292.486,93 Euro und ist insoweit von einer Leistungsabgeltung auszugehen, während sich der Spendenanteil auf 1.401.532,95 Euro beläuft (siehe dazu auch das beiliegende Berechnungsblatt VIII). Dies gilt sinngemäß auch für die übrigen Streitjahre und kann für diese auf die beiliegenden Berechnungsblätter II bis VIII verwiesen werden.

3.2.3. Zum Vorsteuerabzug

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen.

Wie der EuGH in Rn 37 seines Urteils vom 12. Februar 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*, ausgeführt hat, ist der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Bezieht demnach ein Abgabepflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil dessen nichtunternehmerischen Zwecken dienen, steht ihm der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt (vgl zB VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083; 30.6.2015, 2011/15/0163; 24.6.2009, 2007/15/0192).

Im vorliegenden Beschwerdefall diente der Bezug von Vermittlungsleistungen (Vermittlung von Patenschaftsverträgen) durch die Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund obiger Ausführungen (Punkt 3.2.1. und 3.2.2.) zum Zwecke sowohl der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze als auch der Erfüllung nichtunternehmerischer Zwecke (Vereinnahmung von Spenden). Daher sind die bezogenen Vermittlungsleistungen für Zwecke des Vorsteuerabzuges aufzuteilen. Für die Inanspruchnahme einer jeden Vermittlungsleistung steht der Beschwerdeführerin daher der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt. Diesbezüglich wird auf das diesem Erkenntnis beiliegende Berechnungsblatt VIII, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, verwiesen.

3.2.4. Zum anzuwendenden Steuersatz

a) Unionsrecht

Nach Art 96 MwStSystRL gilt der gleiche Mehrwertsteuersatz, der Normalsatz, für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen.

Davon abweichend räumt Art 98 Abs 1 MwStSystRL den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Nach Art 98 Abs 2 Unterabs 1 sind die ermäßigten Steuersätze nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Kategorien anwendbar.

Hinsichtlich der Anwendung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen auf diese Kategorien ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, genauer zu bestimmen, auf welche der in den Kategorien des Anhangs III der MwStSystRL enthaltenen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet (vgl. EuGH 11.9.2014, C- 219/13, *K Oy*, Rn 23 mwN).

b) Eintrittsberechtigungen

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).

Ist der Steuersatz nach § 10 Abs 2 UStG 1994 nicht anzuwenden, ermäßigt sich die Steuer gemäß § 10 Abs 3 Z 6 UStG 1994 idF BGBl I 118/2015 auf 13% unter anderem für folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs 1 Z 24 oder 25 UStG 1994 fallen: die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind (lit c).

Gemäß § 28 Abs 42 Z 3 UStG 1994 trat § 10 Abs 3 Z 6 UStG 1994 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 mit 1. Mai 2016 in Kraft und ist erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 30. April 2016 ausgeführt werden bzw sich ereignen.

Gemäß § 28 Abs 42 Z 1 letzter Satz UStG 1994 ist auf Umsätze und sonstige Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Mai 2016 ausgeführt werden bzw sich ereignen, § 10 Abs 2 Z 4 lit b und lit c sowie Z 8 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl I Nr 118/2015 weiterhin anzuwenden.

Gemäß § 10 Abs 2 Z 8 UStG 1994 idF BGBl I 112/2012 ermäßigt sich die Steuer auf 10% unter anderem für folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs 1 Z 24 oder 25 UStG 1994 fallen: die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind (lit c).

Bei zoologischen Gärten handelt es sich um Einrichtungen, in denen Tiere zwecks Zurschaustellung gehalten werden. Dabei muss es sich nicht notwendigerweise um exotische oder seltene Tiere handeln, sondern können beispielsweise auch heimische Tierarten zur Schau gestellt werden und fallen somit beispielsweise auch Streichelzoos unter die Begünstigung (vgl *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 10 [Stand 1.12.2021, rdb.at] Rz 302).

Die Begünstigung umfasst alle Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb des zoologischen Gartens verbunden sind und fällt darunter insbesondere die Einräumung der Eintrittsberechtigung (vgl *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel* [Hrsg], UStG³ § 10 Rz 723).

Vor diesem Hintergrund fallen sowohl die von der Beschwerdeführerin verkauften Tageseintrittsberechtigungen als auch die den Tierpaten eingeräumten Dauereintrittsberechtigungen unter die Begünstigung. Betreffend die sich daraus ergebenden Auswirkungen wird auf das diesem Erkenntnis beiliegende Berechnungsblatt VIII, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, verwiesen.

c) Wandkalender

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).

Gemäß § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer unter anderem für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 1 aufgezählten Gegenstände auf 10%.

Die Zugehörigkeit der Gegenstände zu Anlage 1 richtet sich nach der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist „*im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen [...], wie sie im Wortlaut der Position des Gemeinsamen Zolltarifs und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind*“ (EuGH 7.2.2002, C-276/00, *Turbon*, Rn 21 mwN).

Es ist weiter ständige Rechtsprechung des EuGH, dass bei der Auslegung des Gemeinsamen Zolltarifs sowohl die Anmerkungen zu den Kapiteln des Gemeinsamen Zolltarifs als auch die Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des

Zollwesens wichtige Hilfsmittel dafür sind, eine einheitliche Anwendung des Zolltarifs zu gewährleisten, und dass sie deshalb wertvolle Erkenntnismittel für die Auslegung des Tarifs darstellen (EuGH 7.2.2002, C-276/00, *Turbon*, Rn 22 mwN).

Gemäß Z 33 der Anlage 1 zum UStG 1994 unterliegen dem Steuersatz von 10% ua

„Waren des Kapitels 49 der Kombinierten Nomenklatur, und zwar

a) Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in losen Bogen oder Blättern (Position 4901 und aus Positionen 9705 00 00 und 9706 00 00 der Kombinierten Nomenklatur),

b) Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur),

c) Bilderalben, Bilderbücher und Zeichen- oder Malbücher, für Kinder (Position 4903 00 00 der Kombinierten Nomenklatur),

d) Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden (Position 4904 00 00 der Kombinierten Nomenklatur),

e) kartographische Erzeugnisse aller Art, einschließlich Wandkarten, topographische Pläne und Globen, gedruckt (Position 4905 der Kombinierten Nomenklatur).“

Zu den Büchern, Broschüren und ähnliche Drucken (Position 4901 der KN) gehören im Allgemeinen alle Erzeugnisse des Buchhandels und andere Waren zum Lesen, gedruckt, mit oder ohne Illustrationen, ausgenommen Werbematerial und Waren, die in anderen Kapiteln mit genauer Warenbezeichnung erfasst sind (vgl Erläuterungen zum Harmonisierten System; im Folgenden: „HS-Erläuterungen“),

Von den zu Position 4901 gehörenden Druckerzeugnissen sind insbesondere die zu Position 4910 der KN gehörenden *„Kalender aller Art, bedruckt, einschließlich Blöcke von Abreißkalendern“* zu unterscheiden. Auf diese kommt der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung, weil die Position 4910 der KN weder in Anlage 1 noch Anlage 2 genannt ist (vgl dazu auch *Ghafouri*, FJ 2014, 57).

Den HS-Erläuterungen zufolge gehören zur Position 4910 Kalender aller Art, die auf Papier, Pappe, Spinnstoffen oder jeden anderen Stoff gedruckt sind, vorausgesetzt, der Druck bestimmt den wesentlichen Charakter der Waren. Diese Kalender können außer Daten, Wochentage usw verschiedene andere Angaben, zB über bedeutende Ereignisse, Feste, Gezeiten, astronomische Daten und ähnliche Hinweise, Gedichte und Sprichwörter enthalten Sie können auch Bilder und Werbung enthalten. Nicht zu dieser Position gehören jedoch Waren, deren wesentlicher Charakter nicht durch den Kalenderaufdruck bestimmt wird.

Weiters gehören im Übrigen etwa auch „Kalenderrückwände, bedruckt oder bebildert“ zu einer eigenen Position der KN (Position 4911: „Andere Drucke, einschließlich Bilddrucke und Fotografien“; vgl die entsprechenden HS-Erläuterungen), die weder in Anlage 1 noch Anlage 2 genannt ist und auf die somit der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung kommt.

Vor diesem Hintergrund ist aber auf den vorliegenden ***Gut1*** Kalender, dessen vordergründige Zweckbestimmung eindeutig in einer Verwendung als Kalender zu erblicken ist, entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen (nicht näher begründeten) Ansicht, nicht der begünstigte Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 iVm Z 33 der Anlage 1 zum UStG 1994 anzuwenden.

d) Aufteilung der Leistungsentgelte

Vor dem Hintergrund, dass die von der Beschwerdeführerin auf der Grundlage der Patenschaftsverträge erbrachten Leistungen somit unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, stellt sich die Frage nach der Aufteilung der betreffenden Leistungsentgelte.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075, dargelegt hat, beschäftigte sich der EuGH mit der Frage nach der Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen in seinem Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, *Madgett und Baldwin*, in welchem zwei Möglichkeiten der Aufteilung angesprochen werden, nämlich einerseits die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten und andererseits die Aufteilung nach dem Marktwert, wobei der EuGH in der Folge der Methode nach dem Marktpreis den Vorzug gibt, weil die Methode nach den tatsächlichen Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden sei, während die Methode der Heranziehung des Marktwertes einfach sei, weil dieser nicht zu ermittelt werden braucht.

In seinem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, *Card Protection Plan*, bekräftigte der EuGH, dass bei einer vergleichbaren Aufteilung die einfachstmögliche Methode heranzuziehen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Aufteilung eines Pauschalpreises auf eine Mehrzahl von selbständigen Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, befasst und ist dabei jeweils zum Ergebnis gekommen, dass der Aufteilung eines Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben ist (vgl nochmals VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075, sowie VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0039; 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Im Beschwerdefall bedeutet dies ausgehend von diesen Vorgaben, dass die vom BFG geschätzten Leistungsentgelte unter Heranziehung der Marktwerte aufzuteilen sind, zumal

eine Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten bereits daran scheitert, dass die mit dem Verkauf von Eintrittsberechtigungen verbundenen Kosten der Aufrechterhaltung des Betriebs sowohl mit dem Verkauf von Tageseintrittsberechtigungen als auch mit den auf der Grundlage der Tierpatenschaftsverträge gewährten Eintrittsberechtigungen in Zusammenhang stehen. Insoweit wird auf die diesem Erkenntnis beiliegenden Berechnungsblätter I bis VIII, die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden, verwiesen.

3.3. Zu Spruchpunkt III.

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

Zu der Frage, ob einheitliche Zahlungen für Zwecke der Umsatzsteuer im Wege einer Schätzung in Leistungsentgelte und umsatzsteuerrechtlich nicht zu berücksichtigende Spenden aufgeteilt werden können, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 8. November 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des R S in L, vertreten durch die Auer Bodingbauer Leitner Stöglehner Rechtsanwälte OG in 4020 Linz, Spittelwiese 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. Mai 2023, Zl. RV/5100305/2023, betreffend Einkommensteuer 2019, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber beantragte in seiner Einkommensteuererklärung 2019, die am 29. Dezember 2020 elektronisch eingereicht wurde, eine COVID-19-Rücklage iHv 36.018,35 €; dies entsprach 30 % der positiven betrieblichen Einkünfte des Jahres 2019. Die Veranlagung für das Jahr 2019 erfolgte erklärungsgemäß mit Einkommensteuerbescheid vom 18. Jänner 2021. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.
- 2 In der Einkommensteuererklärung 2020 erklärte der Revisionswerber Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.243,48 € sowie aus Funktionsgebühren in Höhe 2.638,13 €. Weiters wurde die im Jahr 2019 gebildete Rücklage hinzugerechnet. Mit Bescheid vom 15. März 2022 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2019 gemäß § 295a BAO, indem die COVID-19-Rücklage nicht mehr berücksichtigt wurde.
- 3 Der Revisionswerber erhob Beschwerde, die mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen wurde.





- 4 Nach Vorlage an das Bundesfinanzgericht wies dieses die Beschwerde als unbegründet ab. Es führte aus, dass die Bildung einer COVID-19-Rücklage voraussetze, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ sei. Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 habe sich herausgestellt, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2020 positiv sei. Daraus ergebe sich, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer COVID-19-Rücklage nicht erfüllt gewesen seien. Es stelle sich die Frage, ob der Umstand, dass im Jahr 2020 tatsächlich kein Verlust - sondern vielmehr ein positives Ergebnis - erzielt worden sei, ein nachträgliches Ereignis iSd § 295a BAO darstelle, das eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2019 in der Form rechtfertige, dass die COVID-19-Rücklage iHv 36.018,35 € nicht anerkannt werde. Dem Einkommensteuerbescheid 2019 sei ein Sachverhalt zugrunde gelegt worden, wonach die betrieblichen Einkünfte des Revisionswerbers im Veranlagungsjahr 2020 negativ sein würden. Der Bescheid sei in Rechtskraft erwachsen. Aus den materiellrechtlichen Abgabenvorschriften - nämlich den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes - ergebe sich in der Folge, dass die betrieblichen Einkünfte nicht negativ gewesen seien. Dieses Ereignis habe insofern abgabenrechtliche Wirkung auf den Einkommensteuerbescheid 2019, als die COVID-19-Rücklage nicht hätte gebildet werden dürfen. Die Ermittlung der betrieblichen Einkünfte des Jahres 2020 stelle insofern einen sachverhaltsändernden Sachverhalt dar, als sich - im Gegensatz zur ursprünglichen Sachverhaltsannahme - kein Verlust ergebe. Der Tatbestand des § 124b Z 355 EStG 1988 sei damit nicht (mehr) erfüllt. Im Rahmen der Ermessensentscheidung sei darauf Bedacht zu nehmen, dass die Anwendung des § 295a BAO eine zu Unrecht in Anspruch genommene Progressionsermäßigung rückgängig mache. Durch die Bildung der zu hohen Rücklage bzw. der nicht zustehenden Rücklage habe der Revisionswerber eine Progressionsermäßigung iHv 8.117,50 € lukrieren können.
- 5 Gegen das Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die zu ihrer Begründung vorbringt, die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts widerspreche § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 und insbesondere dem Wortlaut des § 2 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung. Das erklärte Ziel



des Gesetzgebers sei die Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor der Veranlagung 2020 gewesen, sodass auch voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) hätten berücksichtigt werden können. Für die Höhe der Rücklage habe es genaue Vorschriften in der Verordnung gegeben. Der Bundesminister für Finanzen hätte eine rückwirkende Kürzung der COVID-19-Rücklage gemäß § 295a BAO in der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung für den Fall, dass diese sich später nicht in der erwarteten Höhe verwirklicht, ohne weiteres regeln können, er habe jedoch in § 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung vollkommen eindeutig und ohne Interpretationsspielraum normiert, dass die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen sei.

6 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

7 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

8 § 124b Z 355 EStG 1988 lautet:

„a) Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Dabei gilt:

- Die Verluste müssen durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sein.
- Der Verlustrücktrag erfolgt auf Antrag. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.



- Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, können sie nach Maßgabe des § 18 Abs. 6 in Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug).

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann, um bei den Steuerpflichtigen früher positive Liquiditätseffekte herbeizuführen. Dabei sind auch die Voraussetzungen für die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2018 näher festzulegen.

b) Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht das Wahlrecht, den Verlust aus der Veranlagung 2020 oder aus der Veranlagung 2021 rückzutragen. Wird der Verlust aus der Veranlagung 2021 rückgetragen, beziehen sich die Regelungen der lit. a auf die Kalenderjahre 2021, 2020 und 2019.“

- 9 Die dazu ergangenen Erläuterungen (ErlRV 287 BlgNR, 27. GP 8), lauten auszugsweise:

„Um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich weiter abzufedern, soll zeitlich befristet die Möglichkeit eines Verlustrücktrags nach deutschem Vorbild vorgesehen werden. Der Verlustrücktrag soll dabei grundsätzlich unter denselben Voraussetzungen möglich sein wie der Verlustvortrag: Er soll für negative betriebliche Einkünfte zustehen, die ordnungsgemäß ermittelt worden sind. Da er dem als Sonderausgabe konzipierten Verlustvortrag vorgeht, muss er auf Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt werden. Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 ist der höchstens für einen Verlustrücktrag in Frage kommende Betrag zu ermitteln, wobei ein Deckel in Höhe von fünf Millionen Euro vorgesehen werden soll. Dieser Betrag kann sodann mit den Einkünften des Jahres 2019 ausgeglichen werden. Dazu ist eine Antragstellung, bezogen auf die Veranlagung 2019, notwendig. Kann der Verlustrücktrag nicht vollständig im Jahr 2019 genützt werden, soll auch für die Veranlagung 2018 ein Antrag ermöglicht werden, wobei bestimmte, noch durch eine Verordnung festzulegende Einschränkungen gelten sollen. Um den Verlustrücktrag auch in bereits rechtskräftig veranlagten Fällen sicherzustellen, soll eine Teilrechtskraftdurchbrechung im Wege eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO vorgesehen werden. Um möglichst rasch die Liquidität verlustträchtiger Unternehmen zu stärken, soll eine Möglichkeit geschaffen werden, bereits vor Abschluss der Veranlagung des Jahres 2020 einen Verlustrücktrag in den Vorjahren zu berücksichtigen und damit die Rückzahlung bereits geleisteter Einkommen- und Körperschaftsteuer(vorauszahlungen) zu ermöglichen. Die genauere technische Ausgestaltung (wie etwa durch die Bildung von Rücklagen in den Vorjahren)



soll durch eine Verordnung erfolgen, um eine möglichst einfache und verwaltungseffiziente Lösung sicherzustellen.[...]“

- 10 Die auf Basis der Verordnungsermächtigung des § 124b Z 355 EStG 1988 erlassene Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, BGBl. II Nr. 405/2020, lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Zur Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor Durchführung der Veranlagung 2020 können voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) berücksichtigt werden. Dabei gilt:

1. Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt voraus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden.
2. Die COVID-19-Rücklage kürzt den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019. Sie lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.
3. Für die Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage gilt:
 - a) Sie beträgt ohne weiteren Nachweis bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindeststeuer gemäß § 24a KStG 1988 festgesetzt wurden.
 - b) Sie beträgt bis zu 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.
 - c) Sie darf fünf Millionen Euro nicht übersteigen.

(2) Der Abzug und die Hinzurechnung (§ 2) der COVID-19-Rücklage hat beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen. Bei Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wird die COVID-19-Rücklage nicht im Rahmen des Feststellungsverfahrens (§ 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194), sondern im Rahmen der Veranlagung der Mitunternehmer berücksichtigt.

(3) Bei Unternehmensgruppen darf eine COVID-19-Rücklage nur durch den Gruppenträger gebildet werden; das Höchstausmaß gemäß Abs. 1 Z 3 lit. c richtet sich entsprechend § 26c Z 76 lit. c KStG 1988 nach der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers.



§ 2. Die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage ist im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen. Dieser lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.

§ 3. Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht das Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage nach dem voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 zu bemessen. Wird der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 herangezogen, sind sämtliche Bestimmungen der § 1 und § 2, die sich auf die Jahre 2020 und 2019 beziehen, auf die Jahre 2021 und 2020 zu beziehen. Bei Unternehmensgruppen ist auf das abweichende Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers abzustellen.

§ 4. Die Bildung einer COVID-19-Rücklage erfolgt auf Antrag. Der Antrag kann ab 21. September 2020 unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars gestellt werden. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.

[...]“

11 Mit § 124b Z 355 EStG 1988 wurde vor dem Hintergrund der Covid-19-Pandemie ermöglicht, einen Verlustrücktrag für das Jahr 2020 in das Jahr 2019 bzw. das Jahr 2018 durchzuführen. Dabei ist der Verlust 2020 durch ordnungsgemäße Buchführung bzw. ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Das Gesetz sieht eine Verordnungsermächtigung vor, die es dem Bundesminister für Finanzen ermöglichen soll, den Verlust aus dem Jahr 2020 bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 im Jahr 2019 zu berücksichtigen, um positive Liquiditätseffekte zu erreichen.

12 Die dazu ergangene Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung sieht vor, dass im Jahr 2019 auf Antrag bereits vor der Veranlagung 2020 der voraussichtliche Verlust 2020 im Rahmen einer Rücklage berücksichtigt werden kann, die im Jahr 2020 durch Hinzurechnung aufzulösen ist. Dabei können ohne weiteren Nachweis bis zu 30 % des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen, in die Rücklage eingestellt werden. Bis zu 60 % des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 können in die Rücklage eingestellt werden,



insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

- 13 Diese pauschalen Ansätze tragen dem Anliegen Rechnung, dass rasch eine Liquiditätserleichterung für Unternehmer gewährt werden kann, um Verluste aus dem Jahr 2020 teilweise kompensieren zu können, und berücksichtigen, dass die Verluste 2020 vor der Veranlagung noch nicht endgültig feststehen.
- 14 Ob im Revisionsfall § 1 Abs. 1 Z 3 lit. a oder lit. b der Verordnung in Anspruch genommen wurde, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. In beiden Fällen ist allerdings vorgesehen (§ 1 Abs. 1 der VO), dass nur der voraussichtliche Verlust des Jahres 2020 in die Rücklage gestellt werden kann. Deshalb hat der Antragsteller den voraussichtlichen Verlust, der im Zeitpunkt der Antragstellung erwartet wird, ordnungsgemäß zu ermitteln. Wenn dieser nicht mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 beträgt, kann er ihn, ohne im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2019 einen Nachweis vorlegen zu müssen, als Rücklage im Jahr 2019 geltend machen. Ist er voraussichtlich höher und beabsichtigt der Antragsteller mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 geltend zu machen, muss der voraussichtliche Verlust 2020 dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden. Für eine pauschale Rücklage von bis zu 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte aus dem Jahr 2019 ohne ordnungsgemäße Ermittlung im Zeitpunkt der Antragstellung besteht somit keine Rechtsgrundlage. In einem solchen Fall eines nicht ordnungsgemäß ermittelten voraussichtlichen Verlustes wird im Allgemeinen ein Wiederaufnahmegrund vorliegen.
- 15 Die in § 1 Abs. 1 Z 3 lit. a der Verordnung enthaltene Wortfolge „ohne weiteren Nachweis“ bedeutet daher nicht, dass der Antragsteller vom Finanzamt nicht nachträglich im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zur Bescheinigung der ordnungsgemäßen Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes 2020 aufgefordert werden kann, sondern sollte lediglich eine rasche Berücksichtigung von voraussichtlichen Verlusten zur Liquiditätsstärkung ermöglichen, weshalb unmittelbar bei der Antragstellung kein gesonderter Nachweis erfolgen musste.



- 16 Das Bundesfinanzgericht hat den vom Finanzamt als Verfahrenstitel für die Rechtskraftdurchbrechung herangezogenen § 295a BAO bestätigt.
- 17 Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses erlassenen Bescheiden. § 295a BAO ist nur anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheids) eintritt. Es ist eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (vgl. VwGH 26.4.2023, Ra 2022/15/0057, mwN).
- 18 Die Covid-19-Rücklage ist aufgrund eines Antrages mit einer ordnungsgemäßen Ermittlung des (voraussichtlichen) Verlustes 2020 im Einkommensteuerbescheid für 2019 zu berücksichtigen. Auf eine exakte Übereinstimmung des geltend gemachten Verlustrücktrags mit dem tatsächlichen Verlust stellt das Gesetz iVm der hierzu ergangenen VO bei der Geltendmachung eines voraussichtlichen Verlustes - wie oben dargelegt - nicht ab und richtet dazu ein eigenes Hinzurechnungssystem ein, das Differenzen zwischen ordnungsgemäß ermitteltem voraussichtlichen Verlust 2020 und tatsächlichem Verlust 2020 ausgleicht. Vor diesem Hintergrund bleibt für das vom BFG angenommene rückwirkende Ereignis kein Raum.
- 19 Nach dem Gesagten erweist sich das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.
- 20 Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das auf den Ersatz der ERV-Kosten gerichtete Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung.

W i e n , am 20. März 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Natalie Brennsteiner in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch KPMG Treuhand - Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kleßheimer Allee 47, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 8. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Mai 2021 betreffend Grunderwerbsteuer hinsichtlich die Nachstiftungsvereinbarung vom 4. Dezember 2020, ErfNr *****1***** zu Recht:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer für oben angeführten Rechtsvorgang wird gem § 7 Abs. 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 in Höhe von **7.459,43 Euro** festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 4. Dezember 2020 wurden sämtliche Gesellschaftsanteile der *****H***** GmbH auf die *****Bf1***** übertragen.

Mit Schreiben vom 28. Januar 2021 wurde die Nachstiftungsvereinbarung an das Finanzamt Österreich (Dienststelle Sonderzuständigkeiten) zur Anzeige gebracht. Dabei wurde die Grunderwerbsteuer iHv 7.459,43 Euro errechnet (0,5% des errechneten Grundstückwertes iHv 1.491.885,17 Euro gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987).

Mit Bescheid vom 20. Mai 2021 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer betreffend die Nachstiftungsvereinbarung vom 4. Dezember 2020 mit der ***H*** GmbH iHv 79.763,11 Euro fest. Die Berechnung erfolgte anhand des Stufentarifs gem § 7 Abs 1 Z 3 lit a GrEStG 1987. Zusätzlich wurde gem § 7 Abs 2 GrEStG 1987 das Stiftungseingangssteueräquivalent iHv 37.297,13 Euro festgesetzt.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2021 wurde gegen den Bescheid nach Verlängerung der Beschwerdefrist fristgerecht Beschwerde erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. August 2021 wurde der Beschwerde insoweit Folge gegeben, dass die Grunderwerbsteuer iHv 44.756,56 Euro festgesetzt wurde.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei Übertragung von 100% einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft der Steuertatbestand nach § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG 1987 erfüllt werde und hierbei die Steuer nach § 7 Abs 1 GrEStG 1987 zu berechnen sei, weshalb die Festsetzung des Erhöhungsbetrages (Stiftungseingangssteueräquivalent) nach § 7 Abs 2 GrEStG 1987 den gesetzlichen Bestimmungen entspreche.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 12. August 2021 ein Vorlageantrag eingebracht.

Der Akt wurde von der belangten Behörde am 14. Oktober 2021 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2024 zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 4. Dezember 2020 wurden 100% der Anteile der ***H*** GmbH (FN ***123***) an die ***Bf1*** übertragen.

Im Vermögen der ***H*** GmbH befindet sich die Liegenschaft ***GB***.

Die Berechnung des Grundstückswertes gem § 4 Abs 1 GrEStG erfolgte auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung.

Der Grundstückswert für die Liegenschaft, bei der es sich um ein Betriebsgrundstück im Ausmaß von 1.041 m² handelt, beträgt 1.491.885,17 Euro

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

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

1. Anteilsvereinigung

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt gem § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG 1987 der Steuer die Vereinigung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd Z 1 dieser Bestimmung vorausgegangen ist.

Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 4. Dezember 2020 wurden 100% der Anteile an der ***H*** GmbH an die ***Bf1*** übertragen. Im Vermögen der ***H*** GmbH befindet sich eine Liegenschaft.

Aufgrund dieser Nachstiftung kam es zu einer Anteilsvereinigung aller Anteile. Es liegt somit ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang gem § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG 1987 vor.

Gem § 4 GrEStG 1987 ist die Steuer bei Vorgängen gem § 1 Abs 3 GrEStG 1987 immer vom Grundstückswert zu berechnen. Die Berechnung des Grundstückswerts erfolgte auf Grundlage des Pauschalwertmodells gem § 2 Grundstückswertverordnung und wurde iHv 1.491.885,17 Euro ermittelt.

Gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 beträgt die Steuer bei Vorgängen gem § 1 Abs 3 GrEStG 1987 0,5%.

Demnach beträgt die Grunderwerbsteuer 7.459,43 Euro.

2. Stiftungseingangssteueräquivalent

Fällt bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben durch eine privatrechtliche Stiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse eine Steuer gemäß § 7 Abs 1 GrEStG 1987 an, erhöht sich nach dem Gesetzeswortlaut gem § 7 Abs 2 GrEStG 1987 diese Steuer um 2,5% des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung (Stiftungseingangssteueräquivalent).

Die unentgeltliche Zuwendung von Grundstücken iSd § 2 GrEStG 1987 an privatrechtliche Stiftungen oder damit vergleichbare Vermögensmassen ist grds sowohl nach StiftEG als auch

nach GrEStG steuerbar. § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG idF SchenkMG 2008 nahm diese Rechtsvorgänge insoweit von der Grunderwerbsteuer aus, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Außerdem sollte durch die Konzentration der Besteuerung von Grundstücksumsätzen vermieden werden, dass es bei der Bemessung von Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer zu einem Auseinanderfallen der zugrunde gelegten Wertansätze kommen kann (ErIRV 549 BlgNR XXIII. GP, zu Art 4, zu Z 2 und 10, zu § 3 Abs 1 Z 8). Diese bei der Grunderwerbsteuer eintretende Ausnahme von der Besteuerung wurde wirtschaftlich dadurch hinfällig, dass sich die nach § 2 Abs 1 StiftEG ergebende Steuer bei Zuwendungen inländischer Grundstücke iSd § 2 GrEStG um 3,5 vH des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke gem § 2 Abs 2 StiftEG idF vor BudgetbegleitG 2012 erhöhte (vgl *N Arnold in Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, zu § 7 GrEStG Rz 45).

Der VfGH stuft mit Erkenntnis vom 2.3.2011, G 150/10 die grundstücksbezogenen Bewertungsvorschriften des Stiftungseingangssteuergesetzes als verfassungswidrig ein.

Da Grundstücksübertragungen an Stiftungen jedenfalls weiter besteuert werden sollten, erfasste der Gesetzgeber diese Zuwendungen zur Gänze im Grunderwerbsteuergesetz, womit die bisherige Befreiung für Vorgänge, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz gefallen sind, entfallen konnten.

Als Ausgleich für den Entfall der Stiftungseingangssteuer wurde das Stiftungseingangssteueräquivalent in § 7 Abs 2 GrEStG 1987 gesetzmäßig verankert. Umgekehrt wurde in § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG die Zuwendung von Grundstücken iSd § 2 GrEStG 1987 ausdrücklich von der Stiftungseingangssteuer befreit (vgl *N Arnold in Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, zu § 7 GrEStG Rz 46).

Der erhöhte Steuersatz sollte immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein Grundstückserwerb durch die Stiftung unentgeltlich (dh ohne Gegenleistung) erfolgte oder wenn die Gegenleistung geringer ist als der halbe gemeine Wert des erworbenen Grundstücks. Diese Einschränkung wurde damit begründet, dass das Stiftungseingangssteuergesetz nur unentgeltliche Zuwendungen erfasste, womit (zukünftig) auch im Grunderwerbsteuergesetz nur jene Zuwendungen dem erhöhten Steuersatz unterliegen sollten, die nach der Systematik des Stiftungseingangssteuergesetzes unentgeltliche Zuwendungen darstellten.

Unklar ist die Anwendbarkeit des § 7 Abs 2 GrEStG 1987, nämlich die Erhöhung um das Stiftungseingangssteueräquivalent, bei Anteilsvereinigungen, da gem § 1 StiftEG unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbaren Vermögensmassen der Stiftungseingangssteuer unterliegen und die Befreiungsbestimmung des § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG, bei der Zuwendungen von Grundstücken iSd § 2 GrEStG 1987 steuerfrei bleiben, lediglich direkte Zuwendungen erfassen.

Es würde daher (zusätzlich zur gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEstG 1987 festgesetzten Grunderwerbsteuer) sowohl Stiftungseingangssteuer iHv 2,5% als auch ein Stiftungssteueräquivalent iHv 2,5% anfallen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die grundsätzliche Zulässigkeit der Analogie auch im öffentlichen Recht wiederholt anerkannt. Voraussetzung hierfür ist das Bestehen einer echten (also planwidrigen) Rechtslücke. Sie ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig, ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl zB VwGH 12.10.2021, Ra 2019/11/0015).

Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt nur dann in Betracht, wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen - unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers - ebendieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher - schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung - auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen (vgl VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014).

Nach Ansicht des BFG ist die kumulierte Besteuerung von Stiftungseingangssteuer und Stiftungssteueräquivalent systemwidrig. § 7 Abs 2 GrEstG 1987 ist teleologisch zu reduzieren und das Gesetz nach seinem Sinn und Zweck auszulegen.

Da das Stiftungssteueräquivalent die wegfallende Stiftungseingangssteuer für unentgeltliche Grundstückszuwendungen substituieren sollte, ist eine doppelte Besteuerung mit dem Zweck der Norm unvereinbar (vgl dazu N Arnold in Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, zu § 7 GrEstG Rz 48a). Sinn und Zweck des Gesetzes kann nur darin liegen, dass bei einer Anteilsvereinigung iVm einem der Stiftungseingangssteuer unterliegenden Sachverhalt nicht auch das Stiftungssteueräquivalent anzuwenden ist (vgl dazu auch *Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEstG (2017), § 7, Rz 58).

Die Grunderwerbsteuer wird demzufolge gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEstG 1987 mit 0,5% vom Wert des Grundstückes in Höhe von 1.491.885,17 Euro in Höhe von 7.459,43 Euro festgesetzt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da bisher keine Rechtsprechung zur Anwendbarkeit des Stiftungssteueräquivalents bei einer Anteilsvereinigung iVm einem der Stiftungseingangssteuer unterliegenden Sachverhalt vorliegt, ist eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 31. Juli 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie den fachkundigen Laienrichter ***R3*** und die fachkundige Laienrichterin ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4 Tür 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 21. September 2020 betreffend Haftung für Abgabenverbindlichkeiten der ***A*** GmbH, Steuernummer ***BfStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 16.5.2019 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, dass auf dem Abgabekonto der ***A*** GmbH Rückstände i.H.v. € 228.359,68 aushaften, deren Einbringung bislang vergeblich versucht worden sei, und dass er als ehemaliger Geschäftsführer dieser Gesellschaft zu Haftung für diese Verbindlichkeiten herangezogen werden könne, es sei denn er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert war, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Er wurde daher aufgefordert, binnen vier Wochen bekanntzugeben und zu belegen, ob Mittel zur Verfügung standen, um die Abgabenrückstände zu entrichten, sowie ob in jenem Zeitraum, in dem er als Geschäftsführer für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich war, andere Zahlungen (z.B. Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Krankenkassenzahlungen, etc.) geleistet wurden. Weiters wurde er aufgefordert, binnen selbiger Frist einen gleichzeitig übermittelten Fragebogen („Feststellungen betreffend die wirtschaftlichen Verhältnisse des

Geschäftsführers“) betreffend seine wirtschaftlichen Verhältnisse auszufüllen und zu retournieren.

Mit Schreiben vom 18.6.2019 übermittelte der Beschwerdeführer den ausgefüllten Fragebogen. Eine Äußerung zum Vorhalt vom 16.5.2019 erfolgte nicht.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 21.9.2020 nahm die belangte Behörde den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen gem. § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die Abgabenverbindlichkeiten der ***A*** GmbH i.H.v. € 228.359,68 (Umsatzsteuer 2017 € 484,68 und Körperschaftssteuer 2016 € 227.875,00) in Anspruch. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum vom 5.9.2014 bis 26.3.2018 handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***A*** GmbH war und daher verpflichtet gewesen wäre, die Abgabenverbindlichkeiten dieser Gesellschaft aus deren Mitteln zu begleichen. Dieser Verpflichtung sei er nicht nachgekommen, weshalb die Abgaben bei der Gesellschaft, die nach einem Insolvenzverfahren aufgelöst wurde, uneinbringlich seien. Es sei Sache des Geschäftsführers, jene Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung i.S.d. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Reichen die vorhandenen Mittel nicht aus, um sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu befriedigen, habe der Geschäftsführer mit diesen Mitteln alle Verbindlichkeiten anteilig zu befriedigen, sodass die Abgabenschulden nachweislich im Verhältnis nicht schlechter behandelt werden, als andere Verbindlichkeiten. Dieser Behauptungs- und Beweisobligation sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass er seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen schuldhaft nicht erfüllt hat, sodass spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei. Der Umsatzsteuerbescheid 2017 und der Körperschaftsteuerbescheid 2016 (beide vom 1.10.2018) waren dem Haftungsbescheid als Beilage angeschlossen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 21.10.2020. In dieser weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass er seit 26.3.2018 nicht mehr Geschäftsführer der ***A*** GmbH sei, seiner Nachfolgerin sämtliche Geschäftsunterlagen übergeben habe und diese ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht habe, dass die gegenständlichen Abgaben noch zu bezahlen sein werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist und ausreichende Mittel hatte, um die Abgabenverbindlichkeiten des Vertretenen zu begleichen, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären. Der Beschwerdeführer räumt ein, dass die Umsatzsteuer 2017 bereits Anfang 2018 fällig wurde, als er noch Geschäftsführer war. Die Körperschaftssteuer 2016 jedoch sei als zu veranlagende Abgabe erst nach Ablauf eines Monats ab Zustellung des diesbezüglichen Bescheides (also im November 2018) und damit nach Beendigung der Geschäftsführungsfunktion des Beschwerdeführers fällig geworden, sodass ihm eine Nichtentrichtung der Körperschaftssteuer

2016 nicht als abgabenrechtliche Pflichtverletzung angelastet werden könne. Bis zum Ende seiner Vertretungstätigkeit habe er seine abgabenrechtlichen Pflichten betreffend die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten erfüllt. Die Körperschaftsteuererklärung 2016 sei fristgerecht durch seine Nachfolgerin eingereicht worden. Letztlich bemängelt der Beschwerdeführer, dass der angefochtene Bescheid eine entsprechende Begründung vermissen lasse, da ihm nicht zu entnehmen sei, welchen Sachverhalt die Behörde zugrundegelegt hat, wie sie zur Annahme dieses Sachverhaltes gelangt ist und aus welchen Gründen der Sachverhalt unter einen bestimmten Tatbestand subsumiert wurde.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 15.7.2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Haftungsanspruchnahme wegen der Körperschaftssteuer 2016 führte sie aus, dass die hohe Nachzahlung im Zuge der Geschäftstätigkeit im Jahr 2016 absehbar gewesen sei und dass es verabsäumt worden sei, die Körperschaftssteuer-Vorauszahlung im Laufe des Geschäftsjahres den Einnahmen anzupassen, weshalb von einer schuldhaften Verletzung der dem Beschwerdeführer auferlegten Pflichten ausgegangen werden könne. Zur Umsatzsteuer 2017 führte die Behörde aus, dass es sich um die Veranlagung handle, bei der die vom Pflichtigen am 14.2.2018 gemeldete Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2017 berücksichtigt wurde, welche am 15.2.2018 fällig und somit vom Pflichtigen zu zahlen gewesen wäre.

Mit Schriftsatz vom 14.8.2021 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung hielt er entgegen, dass die Körperschaftssteuernachzahlung 2016 zugrundeliegenden Einkünfte auf einem Veräußerungsvorgang beruhen. Der diesbezügliche Kaufvertrag sei am 15.9.2016 abgeschlossen worden. Der Kaufpreis sei binnen 14 Tagen danach, nach Verbücherung einer Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung sowie der Herausgabe der Rangordnung für das Pfandrecht, zur Zahlung auf einem Treuhandkonto fällig geworden. Es sei daher davon auszugehen, dass der Kaufpreis frühestens im Oktober 2016 auf dem Bankkonto der ***A*** GmbH eingelangt ist, sodass es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen sei, bis zum 30.9.2016 (Frist zur Anpassung zur Körperschaftsteuervorauszahlungen 2016) abzuschätzen, welche Steuerlast sich im Jahr 2016 voraussichtlich ergeben werde.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ergänzte der Beschwerdeführer, dass der Kaufpreis aus dem Veräußerungsvorgang 19.10.2016 auf dem Treuhandkonto eingelangt sei. Der durch die Kaufpreiszahlung aufschiebend bedingte Vertrag sei daher erst zu diesem Zeitpunkt zustande gekommen und sei der Beschwerdeführer vor diesem Zeitpunkt nicht berechtigt gewesen, eine Anhebung der Körperschaftsteuervorauszahlung zu veranlassen, da er als Geschäftsführer keine Verbindlichkeiten der Gesellschaft bezahlen darf, die noch nicht wirksam entstanden sind. Er habe zudem seiner Nachfolgerin als Geschäftsführer der ***A*** GmbH ausreichend liquide Mittel zur Bezahlung der Körperschaftssteuer hinterlassen, die diese jedoch anderweitig verwendet habe. Die belangte

Behörde schloss sich hinsichtlich der Körperschaftssteuer den Ausführungen des Beschwerdeführers an und beantragte, die Haftung auf die Umsatzsteuer einzuschränken.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war vom 5.9.2014 bis 26.3.2018 (Einlangen der diesbezüglichen Anmeldung beim Firmenbuchgericht; die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 6.4.2018) handelsrechtlicher Geschäftsführer der mit Erklärung vom 29.7.2014 errichteten ***A*** GmbH (FN ***FN-A***). Über deren Vermögen wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15.1.2019, ***GZ-Ins***, ein Konkursverfahren eröffnet und mit weiterem Beschluss vom 4.7.2019 mangels Kostendeckung aufgehoben.

Im Jahr 2016 hatte die ***A*** GmbH lediglich die Mindest-Körperschaftssteuer gem. § 24 Abs. 4 Z. 3 KStG 1988 (€ 125,00 pro Kalendervierteljahr) zu entrichten. Mit Kaufvertrag vom 15.9.2016 veräußerte sie die Liegenschaft EZ ***XXX***, KG ***YYYYY***, um € 2.600.000,00 an die ***B*** GmbH. Der Kaufpreis war vereinbarungsgemäß binnen 14 Tagen nach Unterfertigung des Kaufvertrages durch alle Vertragsteile und Verbücherung einer Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung, sowie Herausgabe der Rangordnung für ein auf der Liegenschaft einverleibtes Pfandrecht auf ein Treuhandkonto des vertragserrichtenden Rechtsanwaltes zu bezahlen und langte am 19.10.2016 auf dem Treuhandkonto und am 15.11.2016 auf dem Konto der ***A*** GmbH ein. Die aus diesem Liegenschaftsverkauf resultierenden Einkünfte der ***A*** GmbH führten zur nun gegenständlichen Nachforderung an Körperschaftssteuer i.H.v. € 228.300,00, welche der ***A*** GmbH mit Bescheid des damaligen Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10.1.2018 vorgeschrieben wurde und im Zeitpunkt der Erlassung des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides noch mit einem Betrag von € 227.785,00 aushaftete.

Am 12.5.2017 reichte die ***A*** GmbH die Umsatzsteuer-Voranmeldung für das erste Quartal 2017 ein. Diese wies einen steuerbaren Umsatz von € 0,00 und Vorsteuern i.H.v. € 174,74 aus (daher Überschuss € 174,74). Die am 10.8.2017 eingereichte Voranmeldung für das zweite Quartal 2017 wies einen steuerbaren Umsatz von € 0,00 und Vorsteuern i.H.v. € 737,26 aus (daher Überschuss € 737,26) und die am 14.11.2017 eingereichte Voranmeldung für das dritte Quartal 2017 einen steuerbaren Umsatz von € 0,00 und Vorsteuern i.H.v. € 100,93 (daher Überschuss € 100,93). In der am 14.2.2018 eingereichten Voranmeldung für das vierte Quartal 2017 wurde abermals ein steuerbarer Umsatz von € 0,00 angegeben und eine Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 im Ausmaß von € 528,25 vorgenommen (daher Vorauszahlung € 528,25). In Summe ergeben die Umsatzsteuer-Voranmeldungen des Jahres 2017 damit eine Gutschrift (Vorsteuerüberhang) i.H.v. € 484,68. Mit 15.2.2018 war das Abgabenkonto der ***A*** GmbH ausgeglichen. In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung vom

26.9.2018 erklärte die ***A*** GmbH den steuerbaren Umsatz von € 0,00, nicht jedoch den Vorsteuerüberhang von € 484,68. Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 1.10.2018 erklärungsgemäß, sodass die Umsatzsteuer 2017 mit € 0,00 festgesetzt wurde und sich gegenüber dem bisher gebuchten Betrag (Gutschrift € 484,68) eine Nachforderung i.H.v. € 484,68 ergab. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Geschäftsführungsfunktion des Beschwerdeführers gründen sich auf das offene Firmenbuch, jene zum Konkursverfahren der ***A*** GmbH auf die Insolvenzdatei sowie ebenfalls auf das Firmenbuch.

Dass die ***A*** GmbH im Jahr 2016 lediglich die Mindest-Körperschaftssteuer zu entrichten hatte, wurde von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 5.4.2022 vorgebracht und wird dies auch durch den gleichzeitig vorgelegten Auszug aus dem Abgabekonto bestätigt. Die Feststellungen zum Liegenschaftsverkauf gründen sich auf den amtswegig aus der Urkundensammlung des Grundbuches abgefragten Kaufvertrag vom 15.9.2016. Die Zeitpunkte des Einlangens des Kaufpreises auf dem Konto des Treuhänders bzw. auf dem Konto der ***A*** GmbH ergeben sich aus den vom Beschwerdeführer mit Schreiben vom 21.2.2024 vorgelegten Kontoauszügen. Die Feststellungen zu der gegenüber der ***A*** GmbH vorgeschriebenen Körperschaftssteuer gründen sich auf den Bescheid vom 1.10.2018.

Die Feststellungen zu den von der ***A*** GmbH eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen, zur Umsatzsteuer-Jahreserklärung sowie zur bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer 2017 ergeben sich aus den von der belangten Behörde nachgereichten Urkunden (AIS-Auszüge der Voranmeldungen und der Jahreserklärung sowie Bescheid vom 1.10.2018) und dem bereits mit der Beschwerde vorgelegten Abgabekontoauszug.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen (darunter fallen etwa die Geschäftsführer von GmbHs: § 18 Abs. 1 GmbHG) alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

1. Körperschaftssteuer 2016

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter seiner Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten des Vertretenen nachkam, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; 25.11.2009, 2007/15/0277). Bei bescheidmäßig festzusetzende Abgaben wie der Körperschaftssteuer ist deren (erstmalige) Festsetzung maßgeblich (VwGH 16.12.1986, 86/14/0077), sodass sie gem. § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig werden. Die mit Bescheid vom 1.10.2018 festgesetzte Körperschaftssteuer 2016 wurde daher mit Ablauf eines Monats nach Zustellung dieses Bescheides (wohl im November 2018) und damit zu einem Zeitpunkt fällig, zu dem der Beschwerdeführer nicht mehr Geschäftsführer der ***A*** GmbH war. Die Frage, ob die Körperschaftssteuer 2016 im November 2018 ganz oder (unter Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes) teilweise zu begleichen gewesen wäre, stellt sich daher in Bezug auf den Beschwerdeführer nicht, sodass allfällige im Fälligkeitszeitpunkt begangene Pflichtverletzungen jedenfalls nicht ihm angelastet werden können.

In der Beschwerdeentscheidung vom 15.7.2021 erblickt die belangte Behörde eine schuldhafte Verletzung der dem Beschwerdeführer auferlegten Pflichten darin, dass es verabsäumt worden sei, die Körperschaftssteuer-Vorauszahlungen im Hinblick auf die absehbare hohe Nachzahlung noch im Laufe des Geschäftsjahres 2016 entsprechend anzupassen. Hierzu ist festzuhalten, dass gem. § 24 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 für die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftssteuer die Vorschriften des Einkommenssteuergesetzes 1988 sinngemäß anzuwenden sind. Für die Körperschaftssteuer-Vorauszahlungen ist daher § 45 EStG 1988 maßgeblich. Demnach handelt es sich bei den Vorauszahlungen um keine Selbstbemessungsabgaben, sondern sind diese bescheidmäßig festzusetzen (Brugger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer [Hrsg], WU-KStG, 3. Aufl. [2022], Rz. 30 zu § 24; Peyerl in Jakom, EStG, 16. Aufl. [2023], Rz. 2 zu § 45; jeweils m.w.N.). Eine Verpflichtung des Beschwerdeführers, von sich aus und ohne bescheidmäßige Festsetzung höhere Vorauszahlungsbeträge zu leisten, bestand daher jedenfalls nicht. Gem. § 45 Abs. 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Eine derartige Anpassung ist geboten, wenn dem Finanzamt Umstände bekannt werden, die mit ausreichender Wahrscheinlichkeit eine relevant höhere oder niedrigere Abschlusszahlung erwarten lassen (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117). Die Veräußerung der Liegenschaft EZ ***XXX***, KG ***YYYYY***, wäre im Hinblick auf die daraus resultierenden Einnahmen wohl ein solcher Umstand gewesen, der die belangte Behörde berechtigt hätte, gem. § 24 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 i.V.m. § 45 Abs. 4 EStG 1988 höhere Körperschaftssteuer-Vorauszahlungen festzusetzen. Allerdings normiert weder § 45 Abs. 4 EStG 1988 noch eine sonstige Bestimmung (z.B. §§ 119 ff. BAO) eine Verpflichtung, dem Finanzamt unaufgefordert Umstände mitzuteilen, deren Kenntnis die Behörde zu einer Anpassung der Vorauszahlungen berechtigen würde (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 21.

Lfg. [Jänner 2020], Rz. 14 zu § 45; Peyerl in Jakom, EStG, 16. Aufl. [2023], Rz. 2 zu § 45; jeweils m.w.N.; so auch BMF RdW 2003/243). Werden daher derartige Umstände nicht unaufgefordert dem für die Erhebung der Einkommensteuer bzw. Körperschaftssteuer zuständigen Finanzamt mitgeteilt, so verletzt dies keine abgabenrechtliche Anzeige- oder Wahrheitspflicht, sodass eine solche Unterlassung auch keine Geschäftsführerhaftung nach § 9 BAO zur Folge haben kann (UFS 8.3.2010, RV/2811-W/09). Eine Haftung des Beschwerdeführers für Abgabenverbindlichkeiten der ***A*** GmbH kann daher auch nicht darauf gestützt werden, dass er nicht die Erhöhung der Körperschaftssteuer-Vorauszahlungen veranlasst hat. Demnach kann dahingestellt bleiben, ob die Erlassung eines geänderten Vorauszahlungsbescheides (der Kaufvertrag datiert vom 15.9.2016; der Kaufpreis war binnen 14 Tagen ab Zustandekommen des Kaufvertrages und Erfüllung verschiedener grundbuchstechnischer Voraussetzungen zu zahlen und langte am 19.10.2016 beim Treuhänder bzw. am 15.11.2016 bei der Verkäuferin ein; ein neuer Vorauszahlungsbescheid hätte gem. § 45 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 EStG 1988 spätestens am 30.9.2016 zugestellt werden müssen, um für das Jahr 2016 noch Wirksamkeit zu entfalten) überhaupt noch zeitgerecht möglich gewesen wäre.

2. Umsatzsteuer 2017

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2017 erblickt die belangte Behörde eine Pflichtverletzung darin, dass der Beschwerdeführer die Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2017 am 14.2.2018 eingereicht, jedoch die Entrichtung der sich daraus ergebenden Vorauszahlung nicht am Fälligkeitstag (15.2.2018) veranlasst hat.

Gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Voranmeldungszeitraum (hier: Kalendervierteljahr) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss zu berechnen hat. Eine sich demnach ergebende Vorauszahlung hat er spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten, ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben. Gem. § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung aufgrund der Veranlagung keine davon abweichende Fälligkeit begründet. Das UStG 1994 kennt daher nur eine Fälligkeit für Vorauszahlungen, nicht aber auch eine eigene Fälligkeit für Abschlusszahlungen aufgrund eines Jahresbescheides. Demnach ist auch für die Nachforderung aufgrund einer Veranlagung stets nur jene Fälligkeit maßgebend, die für die Vorauszahlung vorgesehen ist (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 3.03, Rz. 2798 zu § 21; vgl. auch VwGH 26.5.1999, 99/13/0054), bzw. stellt der Jahresumsatzsteuerbescheid lediglich eine Zusammenfassung der in den Voranmeldungszeiträumen entstandenen Steuerschulden dar (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117).

Im vorliegenden Fall ist jedoch zu beachten, dass sich aufgrund der Umsatzsteuer-Voranmeldungen des Jahres 2017 keine Zahlungsverpflichtung der ***A*** GmbH, sondern

eine Gutschrift im Ausmaß von € 484,68 ergeben hat. Nachdem das Abgabekonto per 15.2.2018 ausgeglichen war, kann sich eine Zahlungsverpflichtung auch nicht insofern aus der (eine Vorauszahlung ausweisende) Voranmeldung für das vierte Quartal 2017 ergeben haben, als die aus den Voranmeldungen der ersten drei Quartale resultierenden Überschüsse so weit durch die Verrechnung mit anderen Abgabenverbindlichkeiten aufgebraucht wurden, dass sie zur vollständigen Verrechnung mit der Vorauszahlung für das vierte Quartal nicht mehr in ausreichendem Maß zur Verfügung standen. Im Zeitraum als der Beschwerdeführer Geschäftsführer der ***A*** GmbH war, bestand daher keine Verpflichtung, irgendwelche Zahlungen aus dem Titel der Umsatzsteuer 2017 zu leisten. Die im Jahresbescheid vom 1.10.2018 ausgewiesene Nachforderung von € 484,68 resultiert lediglich daraus, dass die ***A*** GmbH in der Jahreserklärung den Vorsteuerüberhang von € 484,68 nicht angegeben hat. Nachdem dieser Fehler auch der belangten Behörde nicht aufgefallen ist, erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung. Die Umsatzsteuer 2017 wurde daher mit € 0,00 festgesetzt, sodass sich aufgrund der bis dahin bestehenden Gutschrift von € 484,68 eine Nachforderung in eben dieser Höhe ergab. Richtigerweise hätte die Umsatzsteuer 2017 mit € -484,68 festgesetzt werden müssen, sodass sich keine Nachforderung ergeben hätte. Nachdem der Beschwerdeführer am 26.9.2018, als die Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2017 eingereicht wurde, nicht mehr Geschäftsführer der ***A*** GmbH war, kann dahingestellt bleiben, ob ein in einer Steuererklärung unterlaufener Fehler, der sich zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat, überhaupt eine Haftung für die daraus resultierende, bei richtiger Steuererklärung gar nicht festzusetzende Abgabe zur Folge haben kann. Dem Beschwerdeführer ist in Bezug auf die Umsatzsteuer 2017 jedenfalls keinerlei Pflichtverletzung anzulasten.

Da der Beschwerdeführer sohin weder für die Körperschaftsteuer 2016 noch für die Umsatzsteuer 2017 haftet, war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Soweit ersichtlich, liegt zur Frage, ob ein Abgabepflichtiger verpflichtet ist, dem Finanzamt unaufgefordert Umstände mitzuteilen, deren Kenntnis die Behörde gem. § 45 Abs. 4 EStG 1988 zu einer Anpassung der Vorauszahlungen berechtigen würde, lediglich die zitierte Literatur und die Entscheidung des UFS vom 8.3.2010, RV/2811-W/09, jedoch noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 24. März 2024