

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Ingrid Huber, Feldweg 7, 9241 Wernberg, über die Beschwerden vom 14. August 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Spittal Villach) vom 11. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 und über die Beschwerde vom 26. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Spittal Villach) vom 22. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1***, geboren am ***Geb-Bf1***, (in weiterer Folge kurz Bf) erzielte im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2016 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche aus einer stillen Beteiligung des Bf am Unternehmen seines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers, der Firma ***H-GmbH*** (in weiterer Folge kurz H-GmbH), resultierten.

In seinen im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2014, 2015 und 2016 wies der Bf an Einkünften aus der besagten Beteiligung folgende Beträge aus: Euro 3.186,44 (2014), Euro 3.576,81 (2015) und Euro 4.211,56 (2016). Gleichzeitig wurde die in Deutschland erhobene (und anzurechnende) Quellensteuer mit Euro 1.017,30 (2014), mit Euro 1.105,24 (2015) und Euro 1.110,80 (2016) angegeben.

In den Einkommensteuerbescheiden 2014 (erlassen am 11.07.2017), 2015 (erlassen am 11.07.2017) und 2016 (erlassen am 22.01.2019) wurden die ausländischen Kapitaleinkünfte des jeweiligen Veranlagungsjahres erfasst. Die in Deutschland einbehaltene Quellensteuer wurde jedoch von der Abgabenbehörde in jedem Veranlagungsjahr abweichend von den eingereichten Erklärungen nur in einer Höhe von 15% angerechnet. Begründend wurde in sämtlichen Bescheiden ausgeführt, dass Einkünfte aus einer (echten) stillen Beteiligung als Dividenden der tarifmäßigen Erfassung im Inland unterliegen und die Anrechnung der Quellensteuer nach Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland mit 15% durchgeführt wurde.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014, 2015 und 2016 eingebrachten Beschwerden führte der Bf jeweils ident aus, dass die Einkünfte als (echter) stiller Gesellschafter keine Dividenden, sondern Zinseinkünfte nach Art 11 Abs 2 DBA Deutschland darstellen und daher auch in jenem Staat besteuert werden, aus welchem sie stammen. Der Ansässigkeitsstaat habe diese Steuer des Quellenstaats nach Art 23 DBA Deutschland vollständig anzurechnen.

Mittels Beschwerdevorentscheidungen wies die Abgabenbehörde die Beschwerden unter Wiederholung der Begründungen der Einkommensteuerbescheide als unbegründet ab. Zudem führte das Finanzamt aus, dass der idente Sachverhalt bereits hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 und 2013 im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens vom Bundesfinanzgericht gewürdigt wurde und auch in diesem den Beschwerden des Bf nicht stattgegeben wurden (RV/4100134/2016).

Der Bf brachte fristgerecht Vorlageanträge ein und wiederholte darin seine Rechtsansicht. Die Abgabenbehörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mittels Vorhalt vom 06.03.2024 forderte das Verwaltungsgericht den Bf im Sinne der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten auf, dem Gericht unter Vorlage entsprechender Nachweise bekanntzugeben, ob eine Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachten Vergütungen bei der H-GmbH im beschwerdegegenständlichen Zeitraum vorgelegen hat. Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts führte der Bf in rechtlicher Hinsicht aus, dass Einkünfte aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter als Zinsen iSd Art 11 OECD-MA anzusehen seien, während Einkünfte aus einer atypischen stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaften) als Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA zu qualifizieren seien. Dem Protokoll zum DBA Deutschland könne entnommen werden, dass ein stiller Gesellschafter wie ein Unternehmer behandelt wird, wenn mit seiner Einlage eine Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden ist. Gemeint seien damit Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen. Die „wenn-Bestimmung“ des letzten Satzes in Abs 3 des Art 10 DBA Deutschland weise wiederum auf die atypische stille Gesellschaft hin, da diese dem Verteilungsnormen für Unternehmensgewinne unterliege und somit nicht bei der Gewinnermittlung abzugsfähig sei. Im Unterschied hierzu seien Gewinnanteile des echten stillen Gesellschafters als Zinsen, da Fremdkapital, bei der

Gewinnermittlung abzugsfähig. Da im gegenständlichen Fall keine Mitunternehmerschaft vorliege, komme Art 10 DBA Deutschland nicht zur Anwendung, sodass eine Überprüfung der Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachten Vergütungen bei der H-GmbH unterbleiben könne. Nachweise für eine Abzugsfähigkeit der Vergütungen bei der H-GmbH im Beschwerdezeitraum wurden vom Bf nicht vorgelegt. Es wurde lediglich auf den Umstand hingewiesen, dass in Deutschland verfassungsrechtliche Bedenken gegen die sogenannte „Zinsschranke“ gemäß § 8a dKStG bestünden und der Bundesfinanzhof einen Vorlagebericht an das Bundesverfassungsgericht gestellt habe. Über diese Vorlage sei jedoch noch nicht entschieden worden.

II. Vorverfahren BFG, RV/4100134/2016

Der im gegenständlichen Fall strittige Sachverhalt bestand auch bereits in den Vorjahren 2012 und 2013 und führte für diese Veranlagungszeiträume ebenfalls zu einem Rechtsmittelverfahren und zu einem abschließenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG vom 04.12.2017, RV/4100134/2016).

Im Zuge dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übermittelte der Bf unter anderem den bezughabenden Gesellschaftervertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft mit der H-GmbH. Aus dieser Vertragsurkunde geht hervor, dass der Bf mit einer Einlage in Höhe von Euro 21.100,00 an der H-GmbH beteiligt ist. Dem Bf wurde die Möglichkeit eingeräumt, seine Einlage durch die Aufnahme eines Darlehens bei der Muttergesellschaft der H-GmbH, der ***H-AG*** (in weiterer Folge H-AG) zu finanzieren. Vertraglich festgehalten wurde, dass dem Bf als stiller Gesellschafter ausschließlich Informations- und Kontrollrechte zustehen. Der Bf nehme zwar an der Gewinn- und Verlustverteilung teil, es bestehe für ihn allerdings keine Verpflichtung einen über die Einlage hinausgehenden Verlust abzudecken. Solcher Art entstandene Negativedifferenzen wären gemäß Gesellschaftsvertrag ausschließlich mit späteren Gewinnanteilen aufzufüllen.

Der Bf wurde im Zuge des Verfahrens RV/4100134/2016 ebenfalls aufgefordert, im Rahmen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung, den Nachweis darüber zu erbringen, dass die Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachte Vergütungen bei der H-GmbH bzw deren Muttergesellschaft H-AG gegeben ist.

Das Bundesfinanzgericht kam in weiterer Folge zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte des Bf als stiller Gesellschafter, nicht wie vom Bf angenommen, als Zinsen gemäß Art 11 DBA Deutschland, sondern als Dividenden nach Art 10 DBA Deutschland zu qualifizieren sind. Dies ergebe sich aus Art 10 Abs 3 DBA Deutschland, wonach Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung unter diese Bestimmung fallen, wenn die Einkünfte nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind. Ein Nachweis, dass diese Abzugsfähigkeit bei der H-GmbH bzw der H-AG gegeben gewesen

sei, sei vom Bf nicht erbracht worden. Das Gericht kam im Zuge der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass von einer Nichtabzugsfähigkeit der an den Bf ausgezahlten Beträge bei der H-GmbH auszugehen ist. Die erfolgte Qualifikation der Einkünfte des Bf als Dividenden und die damit verbundene Anrechnung der Quellensteuer im Ausmaß von 15% seien daher durch das Finanzamt für die Zeiträume 2012 und 2013 zu Recht erfolgt.

Im einem nach Zustellung des Erkenntnisses RV/4100134/2016 gestellten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach §§ 308 BAO im Zusammenhang mit der Versäumnis der vom Bundesfinanzgericht eingeräumten Frist zur Vorlage zweckdienlicher Beweismittel im Verfahren RV/4100134/2016 konnte der Bf ebenfalls keine Nachweise vorlegen, aus welchen die Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachte Vergütungen bei der H-GmbH hervorgeht. Dem Verwaltungsgericht wurde jedoch eine Mail-Korrespondenz zwischen der steuerlichen Vertretung des Bf und der H-AG vorgelegt. In einer Mail vom 6.12.2017 gab die H-AG folgendes an: *„...geht es hier um die frühere Mitarbeiterbeteiligung? Falls ja, bei dieser handelte es sich um eine typische stille Beteiligung, so dass die hieraus entstandenen Aufwendungen grundsätzlich Betriebsausgaben in Form von Zinsen darstellten. Allerdings war bei der A Group AG genau aufgrund dieses Umstandes der Betriebsausgabenabzug regelmäßig beschränkt, weil die Aufwendungen in die Zinsschranke des § 8a KStG gelaufen sind.“* Zudem wurde im Zuge des Wiedereinsetzungsantrages von dem Bf ebenfalls die Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke nach § 8a dKStG ins Treffen geführt. Das Verwaltungsgericht wies den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab (siehe BFG vom 27.08.2018, RV/4100067/2018).

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer *****Bf1*****, geboren am *****Geb-Bf1*****, erzielte im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2016 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche aus einer stillen Beteiligung des Bf am Unternehmen seines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers, der Firma H-GmbH, resultierten.

Im Jahr 2014 hatte der Bf Einkünfte aus der besagten Beteiligung in Höhe von Euro 3.186,44. In Deutschland wurden diese Erträge für das Jahr 2014 mit einer Quellensteuer in Höhe von Euro 1.017,30 besteuert. Im Jahr 2015 betragen die Einkünfte des Bf aus der gegenständlichen Beteiligung Euro 3.576,81, wobei in Deutschland eine Quellensteuer von Euro 1.105,24 einbehalten wurde. Im Jahr 2016 erzielte der Bf mit der Beteiligung Einkünfte in Höhe von Euro 4.211,56, gleichzeitig wurde in Deutschland eine Quellensteuer in Höhe von Euro 1.110,80 eingehoben.

Vom Bf wurde die Anrechnung der gesamten in Deutschland abgeführten Steuer im Zuge seiner Einkommensteuerveranlagungen beantragt. Vom Finanzamt wurden die in Deutschland einbehaltenen Steuern bis dato in jedem Veranlagungszeitraum mit 15 % angerechnet.

Die aus seiner stillen Beteiligung bei der H-GmbH resultierenden Erträge des Bf waren in den Jahren 2014 bis 2016 weder bei der H-GmbH, noch der H-AG als Betriebsausgaben abzugsfähig.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Dokumenten des vorgelegten Aktes unter Berücksichtigung der bereits im Zuge des Vorverfahrens zu RV/4100134/2016 und RV 4100067/2018 durch den Bf eingebrachten Unterlagen, insbesondere dem Gesellschaftervertrag mit der H-GmbH und der Korrespondenz der steuerlichen Vertretung des Bf mit der H-AG.

Unstrittig steht dem Grunde nach fest, dass der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine (echte) stille Beteiligung an der H-GmbH gehalten und daraus Erträge erzielt hat. Ebenfalls steht nach dem vorgelegten Akteninhalt fest, dass in Deutschland bei den gegenständlichen Erträgen Quellensteuer einbehalten worden ist. Dies ergibt sich aus dem im Zuge des Verfahrens RV/4100134/2016 vorgelegten Gesellschaftsvertrag zwischen dem Bf und der H-AG und den vom Bf im Zuge des gegenständlichen Verfahrens vorgelegten Steuerbescheinigungen der H-GmbH. Auch die Höhe der aus der stillen Beteiligung resultierenden Erträge und die Höhe der einbehaltenen Quellensteuern im Beschwerdezeitraum lassen sich den vorgelegten Steuerbescheinigungen entnehmen und stehen unstrittig fest.

Zur Abzugsfähigkeit der aus der stillen Beteiligung des Bf resultierenden Erträge bei der H-GmbH bzw H-AG ist folgendes auszuführen:

Hat der maßgebliche, steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen; in solchen Fällen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück (vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109, mwN). Die Partei trifft insofern eine erhöhte Offenlegungspflicht (VwGH 20.3.1979, 88/13/0072), eine Beweisbeschaffungspflicht (VwGH 8.4.1970, ZI 1415/68) sowie eine Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Es wäre daher im gegenständlichen Fall die Aufgabe des Bf als stiller Gesellschafter gewesen, durch geeignete Urkunden bzw sonstige Beweismittel darzulegen, dass eine Abzugsfähigkeit der strittigen Vergütungen bei der ausschüttenden Körperschaft in Deutschland in den Jahren 2014 bis 2016 vorgelegen hat. Ein Nachweis hierfür wurde vom Bf trotz Aufforderung nicht erbracht.

Aufgrund der vorliegenden Beweislage sieht es das erkennende Gericht als wahrscheinlicher an, dass im konkreten Fall eine Abzugsfähigkeit der an den Bf ausgeschütteten Vergütungen bei der H-GmbH oder der H-AG nicht vorlag. Diese Annahme erfolgt im Rahmen der vom

Gericht anzustellenden freien Beweiswürdigung. Dem Bf wäre es im Rahmen seiner Stellung als stiller Gesellschafter und Arbeitnehmer der H-GmbH zumutbar gewesen, den Nachweis darüber zu führen, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der an ihn ausgezahlten Vergütungen bei der H-GmbH in den Jahren 2014 bis 2016 gegeben war und dem keine schädliche "Zinsschranke" entgegenstand. Ein derartiger Nachweis hätte etwa in Form einer Bestätigung durch die H-GmbH erbracht werden können. Dies ist allerdings nicht geschehen. Als Indiz für die Nichtabzugsfähigkeit bei der H-GmbH bzw H-AG ist auch auf die im Zuge des Verfahrens RV/4100067/2018 vom Bf vorgelegte E-Mail der H-AG vom 6.12.2017 zu verweisen, in welcher ausgeführt wird, dass der Betriebsausgabenabzug von Zinsen bei der H-AG regelmäßig beschränkt gewesen sei, weil diese Aufwendungen in die Zinsschranke des § 8a dKStG gelaufen seien. Das erkennende Gericht geht somit im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass eine Abzugsfähigkeit der an den Bf ausgeschütteten Vergütungen bei der H-GmbH bzw der H-AG in den Jahren 2014 bis 2016 nicht vorgelegen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die für die Beurteilung des vorliegenden Falles maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002 idF des BGBl III Nr. 32/2012 (im Folgenden kurz DBA Deutschland) ordnen an:

Artikel 10

Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

*(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. **Der Ausdruck „Dividenden“ umfasst auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind, sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen.***

(4) bis (5) [..]

Artikel 11

Zinsen

(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.

(2) Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels. Der Ausdruck „Zinsen“ umfasst nicht die in Artikel 10 behandelten Einkünfte.

(4) bis (6) [..]

Artikel 23

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt: [..]

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

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

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

c) [..]

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

Entscheidend ist nach den oben angeführten Bestimmungen im gegenständlichen Fall, ob die an den Bf als stiller Beteiligter an der H-GmbH zur Auszahlung gelangten Vergütungen als Dividenden iSd Art 10, oder aber als Zinsen nach Art 11 DBA Deutschland zu behandeln sind. Lediglich bei einer Qualifizierung der Zahlungen als Dividenden ist die von der Abgabenbehörde durchgeführte Anrechnung gemäß Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland in der Höhe von (nur) 15% als korrekt zu beurteilen.

Allgemein ist bei der Auslegung von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen anhand des OECD-Musterabkommens (in weiterer Folge kurz OECD-MA) festzuhalten, dass nach der Konzeption des OECD-MA darauf Bedacht zu nehmen ist, dass Art 10 OECD-MA jene Einkünfte erfasst, die aus der Funktion eines Eigenkapitalgebers erwachsen, während Art 11 OECD-MA Einkünfte aus der Funktion eines Fremdkapitalgebers erfasst.

Der typische Gesellschafter, der weder an den stillen Reserven noch am Firmenwert beteiligt ist, wird grundsätzlich als Fremdkapitalgeber angesehen (vgl. *Leitner* in SWI 2000, Heft 4, 159ff). Da die Kapitalhingabe eindeutig als Forderung, wenn auch mit Gewinnbeteiligung, zu bewerten ist, sind die Einkünfte - soweit in den jeweiligen DBA nichts anderes vorgesehen ist - nach dem OECD-MA als Zinsen iSd Art 11 zu qualifizieren. Ist der stille Gesellschafter allerdings im Falle der Auflösung der stillen Gesellschaft auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt, so ist er als Eigenkapitalgeber und - im Lichte ertragsteuerlicher Betrachtungen - als

Mitunternehmer zu betrachten. Die Einkünfte des atypisch stillen Gesellschafters (Eigenkapitalgeber) sind somit entweder Art 7 oder Art 10 OECD-MA zuzuordnen. Wenn das Eigenkapital in der Funktion des Anteilsinhabers einer Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird, dann wären die Einkünfte aus der Kapitalüberlassung als Dividenden iSd Art 10 OECA-MA zu qualifizieren (vgl. *Leitner*, aaO). Wird hingegen das Eigenkapital zur Kapitalausstattung des eigenen Unternehmens überlassen, dann wären die daraus resultierenden Einkünfte als solche nach Art 7 OECD-MA ("Unternehmensgewinne") einzustufen.

Im gegenständlichen Fall besteht Einigkeit darüber, dass der Bf als „echter“ stiller Gesellschafter anzusehen ist. Fakt ist, dass im März 2007 zwischen der H-GmbH und dem Bf eine stille Gesellschaft errichtet wurde. Dem Bf wurde die Option eingeräumt, die bedungene Einlage durch die Inanspruchnahme eines Darlehens von Seiten der Konzernmutter (H-AG) vorzufinanzieren. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass der Bf diese Möglichkeit auch in Anspruch genommen hatte. Im Gesellschaftsvertrag wurde zudem festgehalten, dass die Einlagen aller stillen Teilhaber insgesamt 15% des Eigenkapitals der H-AG nicht übersteigen dürfen.

Es ist dem Bf daher dem Grunde nach zuzustimmen, dass seine Einkünfte als „echter“ stiller Gesellschafter primär als Zinsen im Sinn des Art 11 des OECD-MA zu qualifizieren sind. In weiterer Folge ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, ob das im gegenständlichen Fall anzuwendende DBA Deutschland eine Abweichung von der Regelung des OECD-MA vorsieht.

Festzuhalten ist, dass sich das DBA Deutschland nicht zur Gänze mit dem OECD-MA deckt. Es enthält gemäß Art 10 Abs 3 die Besonderheit, dass die Einkünfte des stillen Gesellschafters - je nachdem, ob deren Abzugsfähigkeit bei dem Unternehmen, welches die Vergütungen ausschüttet, gegeben ist oder nicht - als Zinsen oder aber als Dividenden zu qualifizieren sind.

Entgegen der Ansicht des Bf werden durch Art 10 Abs 3 DBA Deutschland „echte“ stille Beteiligungen erfasst und nicht „atypisch“ stille Gesellschafter mit Vermögensbeteiligung, welche ohnehin wie ein Unternehmer behandelt werden (vgl. *Loukota* in *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/2, Deutschland, Art 7, Schlussprotokoll, vor FN 1). Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (695 der Beilage XXI. GP) führen zu Art 10 des DBA Deutschland aus: "[...] Die in Abs 3 vorgesehene Definition des Begriffes "Dividenden" entspricht grundsätzlich dem Konzept der OECD. Abweichend davon werden Einkünfte aus **(echten) stillen Beteiligungen**, partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnlichen Vergütungen unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls dem Dividendenbegriff unterstellt, nämlich dann wenn diese Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaates bei der Ermittlung des Gewinnes des Schuldners nicht abzugsfähig sind." Dieselben Erläuterungen halten zu Art 11 DBA fest, dass "[...] Einkünfte aus **echten stillen Beteiligungen**, partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen fallen - mit **Ausnahme der in Artikel 10 genannten Ausnahmefällen** - ebenfalls unter Artikel 11, unterliegen dabei aber der

betragsmäßig eingeschränkten Besteuerung im Quellenstaat, wobei die Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat anzurechnen ist." Wenn Art 10 DBA von Einkünften stiller Gesellschafter spricht, die bei der Ermittlung des Gewinnes des Schuldners nicht abzugsfähig sind, so sind damit also jene Fälle gemeint, in denen zwar ein (echter) stiller Gesellschaftsvertrag steuerlich anerkannt abgeschlossen wurde, aber nach deutschem innerstaatlichen Recht (vgl dazu § 8a dKStG, die sogenannte „Zinsschranke“) der Gewinnanteil nicht abzugsfähig ist (vgl *Loukota in Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/2, Deutschland, Art 10, Schlussprotokoll, FN 2).

Wesentlich für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist somit (abweichend von der Ansicht des Bf), ob eine Abzugsfähigkeit der zur Ausschüttung gelangten Gewinnanteile bei der H-GmbH nach deutschem Steuerrecht gegeben ist oder nicht.

Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters stellt für die ausschüttende Körperschaft (H-GmbH) auch nach deutschem Recht grundsätzlich abzugsfähigen Aufwand dar. Jedoch besteht nach deutschem Recht eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges bei Körperschaften gemäß § 8a dKStG („Zinsschranke“), welche auch im gegenständlichen Fall zu einer Nichtabzugsfähigkeit der ausgeschütteten Gewinnanteile führen kann. Die Regelung im Zusammenhang mit der sogenannten "Zinsschranke" nach § 8a dKStG erfordert Einblick in das Rechenwerk der H-GmbH bzw. Kenntnis über eine Reihe von Faktoren (Höhe der Zinsaufwendungen und Zinserträge, steuerliches EBITDA, steuerliche Freigrenzen etc), die für eine verlässliche Beurteilung in Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Vergütungen der hier vorliegenden Art ausschlaggebend sind. Nachweise bzw zu überprüfende Dokumente zur Beurteilung des Vorliegens der Abzugsfähigkeit der an den Bf im Beschwerdezeitraum 2014-2016 ausgeschütteten Erträge bei der H GmbH wurden vom Bf trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Wie bereits unter Punkt III/1 (Beweiswürdigung) abschließend ausgeführt, geht das erkennende Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass eine Abzugsfähigkeit der an den Bf ausgeschütteten Vergütungen bei der H-GmbH bzw der H-AG in den Jahren 2014 bis 2016 nicht vorgelegen hat.

Daraus folgt, dass die an den Bf in den Jahren 2014-2016 von der H-GmbH ausgeschütteten Erträge gemäß Art 10 Abs 3 DBA Deutschland als Dividenden iSd Art 10 DBA Deutschland zu qualifizieren sind. Folglich ist eine in Deutschland einbehaltenen Steuer nach Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland in Österreich im gegenständlichen Fall mit einer Höhe von 15 % anzurechnen.

Das Vorbringen des Bf, dass der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) Bedenken über die Verfassungskonformität der Zinsschranke nach § 8a dKStG hege und mit Beschluss vom 14.10.2015 beim Bundesverfassungsgericht ein Gesetzesprüfungsverfahren initiiert habe (Vorlagebeschluss vom 14.05.2015, I R 20/15), stellt keinen geeigneten Nachweis für eine Abzugsfähigkeit der Vergütungen an den Bf bei der H-GmbH dar. Evident ist, dass das vor dem BFH geführte Verfahren, welches Anlass zur Überprüfung der Bestimmung des § 8a dKStG im

Blickwinkel verfassungsrechtlicher Überlegungen gab, nicht die H-GmbH oder H-AG betrifft, sondern ein anderes Rechtssubjekt. Es finden sich keine Anhaltspunkte dahingehend, dass im Falle einer etwaigen Aufhebung der gesetzlichen Bestimmungen in Bezug auf die Zinsschranke durch das Bundesverfassungsgericht auch die H-GmbH oder die H-AG - und zwar nicht pro futuro, sondern rückwirkend - betroffen wären, diese somit in den Genuss der sogenannten "Anlassfallwirkung" kämen. Die Zinsschranke nach § 8a dKStG war im gegenständlichen Beschwerdezeitraum und ist nach aktueller Rechtslage in Rechtsbestand. Ob eine im Falle einer Gesetzaufhebung sich ergebende bzw vom deutschen Steuergesetzgeber zu schaffende Neuordnung der Rechtslage pro futuro Auswirkungen auf die steuerrechtliche Qualifikation von Vergütungszahlungen haben wird, ist für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage im Beschwerdezeitraum nicht von Bedeutung.

Aufgrund der vorliegenden Beweislage geht das erkennende Gericht davon aus, dass Einkünfte des Bf aus seiner stillen Beteiligung bei der deutschen H-GmbH gemäß Art 10 Abs 3 DBA Deutschland als Dividenden zu behandeln sind und die bekämpften Bescheide somit rechtsrichtig erlassen wurden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Durch dieses Erkenntnis werden keine Rechtsfragen iSd Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage nur dann zu, wenn diese über den Einzelfall hinausgehend relevant ist (VwGH 31.1.1995, 94/15/0311). Dies ist dann der Fall, wenn die Entscheidung der Sache nicht nur für die beschwerdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Rechtsprechung liegt. Das trifft zu, wenn eine Rechtsfrage zu entscheiden ist, die auch für eine Reihe anderer gleichgelagerter Fälle von Bedeutung ist und wenn dieselbe durch die Rechtsprechung des VwGH bisher nicht abschließend geklärt wurde. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln (VwGH 15.9.1992, 92/05/0166). Hängt die Fällung einer Sachentscheidung lediglich von der Lösung einer Tatfrage ab, mit der auch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Zusammenhang steht, ist die Behandlung der Revision abzulehnen (VwGH 21.10.1992, 92/02/0189).

Die vom erkennenden Gericht im vorliegenden Fall vorgenommene Beweiswürdigung stellt keine Rechtsfrage dar, die einer Revision zugänglich wäre. Die hier zu beurteilende Rechtsfrage ist aufgrund der eindeutigen Textierung des DBA im Zusammenhang mit den vorhandenen Erläuterungen hinreichend geklärt und damit nicht revisibel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. April 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adresse, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 27. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 3. August 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer Bf.-StNr. zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.), Pensionist (geb. 1941, ist **österreichischer Staatsbürger**. Er zog 1959 in die Schweiz und war dort und zwischendurch auch in einem anderen Staat bis zu seiner Pensionierung berufstätig. Er bezieht aus der Schweiz und aus Österreich eine Rente.

Zu klären ist, ob der Bf. im Jahr 2015 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war.

Seit 02.11.2012 hatte der Bf. in Ort 1-Ö („Ort 1-Ö“) einen Nebenwohnsitz und seit **12.06.2013** hat er einen Hauptwohnsitz in einer rd. 40 m² großen Mietwohnung.

Die Abläufe hinsichtlich der österreichischen Steuererklärungen und Veranlagungen sind folgende:

23.05.2014: Einkommensteuererklärung 2013 beim Finanzamt eingelangt. Zum „Personenstand am 31.12.2013“ war „dauernd getrennt lebend“ angeführt, des Weiteren der Bezug einer Rente aus der Schweiz.

11.12.2014: Einkommensteuerbescheid 2013 erlassen, festgesetzte Einkommensteuer € 3.457,00.

11. 12.2014: Einkommensteuervorauszahlungsbescheid (E-VZ-Bescheid) „für 2015 und Folgejahre“ erlassen, EVZ in Höhe von jährlich € 3.501,00 festgesetzt.

Basis war der Einkommensteuerbescheid 2013, in dem die Rentenbezüge aus der Schweiz und aus Österreich für das gesamte Jahr erfasst wurden.

07.01.2015: Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013.

10.02.2015: BVE betreffend Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer in Höhe von € 0,00 festgesetzt.

10.02.2015: EVZ-Bescheid, in dem für 2015 und die Folgejahre die EVZ in Höhe von 0,00 festgesetzt wurde. Basis war die BVE betreffend Einkommensteuer 2013.

23.06.2015: Einkommensteuererklärung 2014 beim Finanzamt eingelangt. Die Schweizer Rente war in Höhe von € 17.846,22 ausgewiesen.

30.11.2015: Einkommensteuerbescheid 2014 erlassen, Einkommensteuer in Höhe von € 2.243,00 festgesetzt.

30.11.2015 EVZ-Bescheid erlassen, EVZ „für 2016 und Folgejahre“ in Höhe von € 2.272,00 festgesetzt (Basis E-Bescheid 2014)

14.12.2015: Der Bf. beehrte, die EVZ für 2016 in Höhe von € 0,00 festzusetzen. Begründend wurde ausgeführt:

„Die Einkommensteuervorauszahlungen für 2016 wurden für unseren Klienten auf Basis des Einkommens 2014 in Höhe von € 2.272,-- festgesetzt. Der Bf. wird jedoch im Jahr 2016 seinen Hauptwohnsitz bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen wieder in die Schweiz verlegen, sodass in Österreich keine steuerpflichtigen Einkünfte anfallen werden. Es wird daher der Antrag gestellt die Einkommensteuervorauszahlungen für 2016 auf € 0,00 herabzusetzen.“

16.02.2016: Abweisung des Antrages auf Herabsetzung der EVZ für 2016 auf € 0,00, weil steuerpflichtige Bezüge zu veranlagen waren.

Für **2015** legte der Bf. **keine Steuererklärung**.

In den **Ergänzungsansuchen des Finanzamtes vom 14.02.2018** und **06.04.2018** forderte das Finanzamt die Bescheide über den Bezug der ausländischen Pension für 2015 und 2016 sowie für beide Jahre die vollständig ausgefüllten Erklärungen L1 und L1i, eine Ansässigkeitsbescheinigung (keine Meldebestätigung) des Bf. aus der Schweiz für 2015 und 2016 sowie den Einkommensteuerbescheid für den Bf. für 2015 und 2016 an.

Es wurden vorgelegt:

- Die **Geburtsurkunden** des Kindes 1 des Bf., Kind 1 („Kind 1“).
- Eine an das Kind 1 adressierte **Veranlagungsberechnung 2015 vom 08.06.2016** betreffend Kantons- und Gemeindesteuer für den Bf. als „Pflichtigen“ für die steuerpflichtige Periode 01.01.2015 bis 10.12.2015.
- Ein an das Kind 1 adressierter **Steuerbescheid 2015 vom 08.06.2016** betreffend **Kantons- und Gemeindesteuer** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die steuerpflichtige Periode 01.01.2015 bis 10.12.2015, „Tarif für Alleinstehende“ (Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung).
- Ein an das Kind 1 adressierter **Steuerbescheid 2015 vom 08.06.2016** betreffend **Kantons- und Gemeindesteuer - Ausgleichszins** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die steuerpflichtige Periode 01.01.2015 bis 10.12.2015.
- Ein an das Kind 1 adressiertes **Schreiben/Berechnungsblatt der Gemeinde Ort 1-CH („Ort 1-CH“) vom 08.06.2016** betreffend **Ausscheidung hinsichtlich Gemeinde- und Kantonsteuer 2015** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die Steuerperiode 11.12.2015 bis 31.12.2015, „Tarif: Grundtarif“.
- Ein an das Kind 1 adressiertes **Schreiben/Berechnungsblatt der Gemeinde Ort 1-CH vom 08.06.2016** betreffend **Ausscheidung hinsichtlich Direkte Bundessteuer 2015** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die Steuerperiode 11.12.2015 bis 31.12.2015, „Tarif: Grundtarif“.
- Ein an das Kind 1 adressierter **Steuerbescheid 2016 vom 14.02.2018** betreffend Kantons- und Gemeindesteuer für den Bf. als „Pflichtigen“ für die steuerpflichtige Periode 01.01.2016 bis 31.12.2016, „Tarif für Alleinstehende“.
- Ein an das Kind 1 adressierter **Steuerbescheid 2016 vom 14.02.2018** betreffend **Direkte Bundessteuer** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die steuerpflichtige Periode 01.01.2016 bis 31.12.2016, „Tarif für Alleinstehende“ (Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung).
- Ein an das Kind 1 adressiertes **Schreiben/Berechnungsblatt der Gemeinde Ort 1-CH vom 14.02.2018** betreffend **Ausscheidung hinsichtlich Gemeinde- und Kantonsteuer 2016** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die Steuerperiode 01.01.2016 bis 31.12.2016, „Tarif: Grundtarif“.
- Ein an das Kind 1 adressiertes **Schreiben/Berechnungsblatt der Gemeinde Ort 1-CH vom 14.02.2018** betreffend **Ausscheidung hinsichtlich Direkter Bundessteuer 2016** für den Bf. als „Pflichtigen“ für die Steuerperiode 01.01.2016 bis 31.12.2016, „Tarif: Grundtarif“.

- „**Meldebescheinigung/Ansässigkeitsbescheinigung**“ der Gemeinde Ort 1-CH vom **15.05.2018**, in der für den Bf. bescheinigt wird, dass er vom 01.01.2015 bis 10.12.2015 in der Gemeinde gemeldet und wohnhaft war und am 10.12.2015 in den Ort 1-Ö verzogen ist.
- **Bestätigung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22.11.2017** über die Höhe der Rentenbezüge ab 04.2016 und 01.2017.
- „**Meldebestätigung**“ des Einwohneramtes vom **13.07.2015**, wonach der Bf. im Ort 1-CH seit 01.01.2015 gemeldet und von Österreich zugezogen ist.
- Ein an das Kind 1 des Bf. gerichtetes und für den Bf. bestimmtes **Schreiben der Gemeinde vom 08.06.2016** betreffend die Bemessungsgrundlage für 2015.

Das Finanzamt erließ den **Einkommensteuerbescheid 2015**, in dem es den Bf. als unbeschränkt Steuerpflichtigen erfasste und die Schweizer und die österreichische Rente des Bf. veranlagte.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 verwies der Bf. auf die Angaben in der **Ansässigkeitsbestätigung der Gemeinde CH- 1**. Er sei ab diesem Zeitpunkt (01.01.2015) in der Schweiz ansässig gewesen. In dieser Zeit werde in Österreich keine Steuerpflicht ausgelöst. Er habe 2015 keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen und auch tatsächlich in Österreich keinen Wohnsitz benutzt.

In der **abweisenden Beschwerdevereitscheidung (BVE)** hielt das Finanzamt fest:

„Laut dem Finanzamt vorliegenden Informationen haben Sie am 12.06.2013 den Hauptwohnsitz in Österreich begründet und seit diesem Zeitpunkt durchgehend beibehalten. Auch im betreffenden Jahr 2015 hatten Sie Ihre Wohnung am Ort 1-Ö inne. Dies unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass Sie die Wohnung beibehalten und benutzen werden. Sie waren somit im Veranlagungsjahr 2015 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat entschieden, dass bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist. Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten von weniger als zwei Jahren ist von keiner Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auszugehen. Aufgrund der tatsächlichen Verfügungsmacht über die Wohnung am Ort 1-Ö war die Ansässigkeit also auch im Streitjahr 2015 in Österreich gegeben, da trotz gleichzeitigem Wohnsitz in der Schweiz vom 01.01.2015 bis 10.12.2015 der Mittelpunkt der Lebensinteressen, auch hinsichtlich der persönlichen Lebensumstände, weiterhin in Österreich anzunehmen ist....“

Im **Vorlageantrag** führte der Bf. aus, am 13.06.2013 die Wohnung im Ort 1-Ö gemietet zu haben, wobei beabsichtigt gewesen sei, dass er und seine Ehegattin unter Umständen in den Ort 1-Ö ziehen könnten. Die Ehegattin unseres Klienten sei aber in der Schweiz geblieben und weder 2013 noch 2014 nach Österreich gezogen. Am **.11.2014 verstarb seine Ehegattin unerwartet. Nach dem Tod der Ehegattin sei er das gesamte Jahr in der Schweiz bei seiner Familie geblieben. Er habe die Post verständigt und sämtliche Post in die Schweiz erhalten.

In der Schweiz habe der Bf. seine Rente erhalten und als unbeschränkt steuerpflichtige Person versteuert. Er sei ab 11.6.2013 bis zum Tod seiner Ehegattin immer wieder für ein paar Tage zu Besuch im Ort 1-Ö gewesen. Die Wohnung sei gemietet, da der Bf. im Bundesland 1-Ö weder Freunden noch Verwandten zur Last fallen will und persönliche Sachen in Österreich gelassen werden können. In der Schweiz habe der Bf. eine rund 100 m² große Wohnung. Seine Kinder leben in der Schweiz, ein Kind in unmittelbarer Nachbarschaft zum Wohnort des Bf.

Der Bf. habe sowohl im Ort 1-Ö, als auch im Ort CH-1 einen Wohnsitz gemäß § 26 BAO. Gemäß Artikel 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 („DBA CH-Ö“) gelte, wenn eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, sie „in dem Vertragsstaat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen)“.

Bis heute nutze der Bf. die Wohnung im Ort 1-Ö für maximal drei Monate pro Jahr, die restliche Zeit verbringe er entweder bei seiner Familie in der Schweiz oder er sei auf Reisen. Aus Sicht der steuerlichen Vertretung sei der Bf. bis heute gemäß Artikel 4 Z 2 lit. a des DBA CH-Ö in der Schweiz ansässig, da seine Familie in der Schweiz lebt, bis Ende 2014 lebte auch seine Ehefrau in der Schweiz, und da er aus der Schweiz seine Rente beziehe, von der er seinen Lebensunterhalt bestreite; demnach habe er auch die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz.

Die Schweizer Steuerbehörden ermöglichen aber einen jederzeitigen Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht. 2013 habe der Bf. die Schweizer Abgabenbehörde informiert, dass er in Österreich auch einen Wohnsitz habe, woraufhin er 2013 und 2014 in der Schweiz als beschränkt steuerpflichtig behandelt worden sei. Daher könne für 2013 und 2014 Artikel 4 Z 4 des DBA zur Anwendung kommen

Der Bf. sei nach Artikel 4 Z 2 des DBA in der Schweiz ansässig gewesen und sei es noch. Er sei aber bis Anfang 2013 und für das gesamte Jahr 2015 in der Schweiz als unbeschränkt steuerpflichtige Person behandelt worden. Artikel 4 Z 4 des DBA gelte erst nach Klärung der Ansässigkeit und nur mit der Einschränkung, dass der Ansässigkeitsstaat nach Artikel 4 Z 2 „nicht mit allen nach dem Steuerrecht dieses Staates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt.“ Da der Bf. 2013 und 2014 in der Schweiz als beschränkt steuerpflichtige Person behandelt worden sei, sei seine äußerst niedrige Pension aus Österreich sicher nicht in der Schweiz berücksichtigt worden.

Der Bf. begehrt, 2015 in Österreich beschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden und die österreichische Einkommensteuer für 2015 aufgrund der niedrigen österreichischen Einkünfte mit € 0,00 festzusetzen, desweiteren, dass er nach dem Nachweis der neuerlichen Erfassung als unbeschränkt steuerpflichtige Person in der Schweiz in Österreich unverzüglich wieder

beschränkt steuerpflichtig behandelt werde, es sei denn, es ändere sich nachweislich die Ansässigkeit.

Im **Schreiben vom 27.09.2019** führte der Bf. noch aus, dass keine doppelte Nichtbesteuerung begehrt werde. Nach Art. 19 DBA unterliege die Rente aus Österreich der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Die Schweiz nehme die Besteuerung der österreichischen Rente gemäß § 23 DBA unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts aus. Ob dies tatsächlich geschehen sei, entziehe sich der Kenntnis der steuerlichen Vertretung, da sie bei der Erstellung der Schweizer Steuererklärungen nicht mitgewirkt habe. Es stehe jedoch dem Finanzamt eine Spontananfrage bei den Schweizer Steuerbehörden frei. Begehrt werde die Beurteilung der Ansässigkeit.

Verfahren vor dem BFG:

Das weitere Vorhalteverfahren beim BFG hat ergeben:

Wohnsitze

Der Bf. hat **sowohl in der Schweiz als auch in Österreich einen Wohnsitz**. In der Schweiz hat er eine jedenfalls **100 m² große Eigentumswohnung**. Diese stand je zur Hälfte im Eigentum des Bf. und seiner Ehegattin, seit ihrem Tod ist er Alleineigentümer. In Österreich hat der Bf. im Ort 1-Ö seit 12.06.2013 eine **rd. 40 m² große Mietwohnung**.

Meldung der Wohnsitze

Ab 02.11.2011 bis 12.06.2013 hatte der Bf. einen „Nebenwohnsitz“ am Ort 1-Ö. Seit 12.06.2013 hat der Bf. an der Mietwohnung im Ort 1-Ö den **„Hauptwohnsitz“** gemeldet (Auszug ZMR). In der Schweiz hatte der Bf. vom 01.01.2015 bis 10.12.2015 an der Adresse seiner Eigentumswohnung einen Wohnsitz und seine „Ansässigkeit“ sowie mit 10.12.2015 den Wegzug nach Österreich am Ort 1-Ö gemeldet. Er wurde für den Zeitraum 01.01.2015 bis 10.12.2015 zur Gemeinde-, Kantons- und Deutschen Bundessteuer veranlagt (Meldebestätigung vom 15.05.2018 und 16.05.2023, vorgelegte Abgabenbescheide). Laut Bf. könne er sich in der Schweiz jederzeit mit einem Hauptwohnsitz anmelden, er benötige nur seine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Schreiben vom 12.06.2023).

(Meldung des) Familienstand(es)

Der Bf. war verheiratet. Am ****.**11.2014 verstarb seine in der Schweiz lebende Ehegattin.

In der österreichischen Einkommensteuererklärung für 2013 führte der Bf. **„dauernd getrennt lebend“** an.

Steuerliche Veranlagung in Österreich

Der Bf. wurde entsprechend seiner Erklärungen 2013 - darin „dauernd getrennt lebend“ erklärt - und 2014 in Österreich als unbeschränkt Steuerpflichtiger veranlagt (Steuerbescheide). Auch 2016 und 2017 erfolgte eine Veranlagung aufgrund seiner Erklärung als „unbeschränkt Steuerpflichtiger“.

Er hat weder das Finanzamt noch die österreichische Post im Jahr 2015 über seinen mit dem Ableben der Ehegattin zum **.11.2014 begründeten Wegzug in die Schweiz bzw. den sodann wieder am 10.12.2015 angeführten Zuzug nach Österreich informiert (Angaben des Bf.).

In der Schweiz hat er den Wegzug nach Österreich mit 10.12.2015 gemeldet (Meldebescheinigung vom 15.05.2018).

Steuerliche Veranlagung in der Schweiz

Er hat sich in der Schweiz im Zeitraum 2013 bis 2015 nur für den Zeitraum 01.01.2015 bis 10.12.2015 als „ansässig“ gemeldet und wurde für diesen Zeitraum in der Schweiz als „unbeschränkt Steuerpflichtiger“ veranlagt. Die übrigen Zeiträume war er als beschränkt Steuerpflichtiger veranlagt (Vorbringen des Bf., vorgelegte Abgabenbescheide und Meldebestätigung aus der Schweiz).

(Auszahlung der) Rentenbezüge

Der Bf. lebte und arbeitete seit 1959 in der Schweiz und zwischenzeitig auch in einem anderen Staat. Er war bei verschiedenen Firmen angestellt. Seit 2006 ist er in Pension. Er bezieht eine Pension aus der Schweiz, die auf ein Schweizer Bankkonto ausbezahlt wird. Dass der Bf. für den Staat bzw. eine der im Art. 19 DBA genannten Gebietskörperschaften oder juristischen Personen öffentlichen Rechts gearbeitet hätte und von dieser die Pensionsbezüge erhält, hat der Bf. nicht behauptet.

Laut Bf. erfolge die Auszahlung der Pensionen von der EXFOUR AHV Pensionskasse an Personen, die in der Schweiz leben, und von der Eidgenössischen Alters- und Hinterbliebenenversicherung an Personen, die nicht in der Schweiz leben. Beide seien staatliche Ausgleichskassen.

Er hat von der EXFOUR von 03.2015 bis 12.2015 die Altersrente erhalten (beigelegtes Schreiben vom 12.01.2016). Laut beigelegter Verfügung vom 24.03.2006 der Eidgenössischen Alters- und Hinterbliebenenversicherung erhalte der Bf. die Rente ab 01.04.2006 durch die Ausgleichskasse EXFOUR.

Seine österreichische Rente wird auf ein österreichisches Konto überwiesen, die Schweizer Rente auf ein Schweizer Konto. Den erheblich höheren Anteil macht die Schweizer Rente aus,

die österreichische Rente ist betragsmäßig sehr gering. Bankauszüge für 2015 liegen nicht vor, nur ein Bankauszug der Schweizer Bank für März 2023. Das Schweizer Konto lautet auf den Bf.

Meldung der österreichischen Pension in der Schweiz

Der Bf. hat die österreichische Pension nicht in der Schweiz gemeldet. Er begründet dies damit, dass die sehr geringe österreichische Pension in der Schweiz keine Auswirkung hätte. Er müsse CHF 40.000,00 versteuern, obwohl seine Schweizer Rente niedriger sei. Die Steuer, die der Bf. in der Schweiz bezahlt habe, hätte sich durch die Angabe der österreichischen Pension nicht erhöht. Unterlagen für sein Vorbringen, dass die geringe österreichische Pension auf die Höhe der Schweizer Rente keine Auswirkung gehabt hätte, legte der Bf. nicht vor.

Anzahl der Tage des Aufenthalts in der Schweiz, in Österreich bzw. Anzahl der Tage auf Auslandsreisen

Konkrete Angaben, an welchen Tagen sich der Bf. im Zeitraum 13.6.2013 bis 31.12.2017 in Österreich, in der Schweiz bzw. auf Auslandsreise befunden hat, liegen nicht vor. Über Befragen, welche Tage er in diesem Zeitraum in seiner Schweizer Eigentumswohnung bzw. in seiner österreichischen Mietwohnung verbracht bzw. wann er auf Reisen gewesen sei, gab er an, die kleine Wohnung im Ort 1-Ö aus dem Grund gemietet zu haben, weil er ab 2013 immer wieder mehrere Wochen im Bundesland 1-Ö verbracht habe und dabei unabhängig sein wollte. Seine Ehegattin stamme zwar aus Ort 2-Ö, habe aber auf keinen Fall nach Österreich zurückziehen wollen. Das Ehepaar habe zahlreiche gemeinsame, ausgedehnte Reisen unternommen. Er bitte um Verständnis, er sei seit 2006 Pensionist und habe keine Aufzeichnungen geführt, wann er wo gewesen sei.

Der Bf. schilderte, in der Zeit, in der er in der Schweiz in der Eigentumswohnung mit seiner Ehegattin lebte, auch immer wieder für ein paar Wochen im Ort 1-Ö gewesen zu sein. Im Zeitraum 01.01.2015 bis 10.12.2015 sei er ununterbrochen in der Schweiz gewesen und habe in seiner Eigentumswohnung gewohnt.

Nach wie vor bis heute pendle er zwischen dem Ort 1-Ö und dem Ort 1-CH, da seine Kinder und Enkelkinder in der Schweiz leben. Im Schnitt sei er fünf bis sechs Mal pro Jahr für jeweils mind. vier Wochen im Ort 1-CH. Auch habe er den zur Wohnung gehörigen Garten zu pflegen. Nach dem Tod seiner Ehegattin habe er sich wieder als Bewohner des Ortes 1-CH gemeldet, er hätte jedenfalls vorgehabt, wieder längerfristig ausschließlich in der Schweiz zu bleiben; einerseits habe er alle amtlichen Angelegenheiten im Zusammenhang mit dem Verlass in der Schweiz regeln müssen, andererseits habe er nach dem Tod seiner Frau bei seiner Familie bleiben wollen. Er sei im Schnitt fünf bis sechs Monate in der Schweiz und rund fünf Monate in seiner kleinen Wohnung im Ort 1-Ö, rund zwei Monate verbringe er mit Fernreisen. Als Nachweis für die intensive Verfolgung von Fernreisen legte er eine Kopie des aktuellen, in der

Zeit vom 11.05.2016 bis 10.05.2026 gültigen österreichischen Reisepasses mit den diversen Eintragungen vor.

Da seine Kinder in der Schweiz leben und seine ihm immer zur Verfügung stehende Wohnung im Ort 1-CH mit der Wohnung im Ort 1-Ö in keinster Weise vergleichbar sei, u.a. Größe mit 146 m², Eigentum, Ausstattung, Garten, der Bf. über ein Schweizer Bankkonto verfüge, er ein Schweizer Mobiltelefon habe, liege nach Ansicht des Bf. der Mittelpunkt der Lebensinteressen wohl zweifelsfrei in der Schweiz.

Die steuerliche Vertretung bestätigte, dass seit der Vertretung des Bf. er sich immer wieder längerfristig in der Schweiz aufhalte.

PKW

Seit 2013 hat der Bf. in Österreich einen PKW angemeldet. Die Anmeldung in Österreich begründet er damit, dass er die Wohnung im Ort 1-Ö nur als „Hauptwohnsitz“ habe mieten können. Es sei ihm mitgeteilt worden, dass PKW mit ausländischem Kennzeichen nur kurze Zeit in Österreich bleiben dürfen, ansonsten seien die PKW umzumelden. Da er vor allem im Sommer mehrere Wochen im Ort 1-Ö geblieben sei und es in der Schweiz kein Problem darstelle, wenn er einen PKW mit österreichischem Kennzeichen längerfristig nutze, habe er den PKW 2013 nach Abschluss des Mietvertrages und der Meldung des Hauptwohnsitzes in Österreich angemeldet.

Zustellung der Post

Zur Frage eines Nachweises für die behauptete Verständigung der österreichischen Post im Ort 1-Ö im Jahr 2015 gab er an, die **österreichische Post nicht verständigt** zu haben. In Österreich habe sich bis 2019 seine Schwester um die Wohnung und die Post gekümmert, seit es seiner Schwester aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr möglich ist, würden Frau R und Frau U diese Aufgaben machen. Einen Nachsendeauftrag der Post von Österreich in die Schweiz für das Jahr 2015 hat der Bf. nicht behauptet.

In der Schweiz hat(te) das in der Nachbarschaft zum Wohnsitz des Bf. lebende **Kind 1** eine **Vertretungsvollmacht**. Das Kind 1 hatte insbesondere die Eigentumswohnung und die Abgabepflicht in der Schweiz betreffend die Befugnis, diverse Angelegenheiten für den Bf. erledigen zu dürfen (unstrittig, vorgelegte Vertretungsvollmacht für das Kind 1 vom 30.10.2019, vorgelegte Veranlagungsbescheide).

Persönliche Beziehungen des Bf.

Er schilderte seinen Lebenslauf. In der Schweiz hatte er seit 1969 die uneingeschränkte Wohn- und Arbeitsbewilligung, seit der Pensionierung die uneingeschränkte Wohnbewilligung. Es

standen ihm mit Ausnahme des Wahlrechts die gleichen Rechte wie jedem Schweizer zu. Die diese Angaben dokumentierenden Unterlagen liegen nicht vor.

Der Bf. beehrte, seine enge Beziehung zu seinem Kind 1 zu würdigen. Er hält (**enge**) **persönliche Beziehungen** zu seinem Kind 1 und Kind 2. Als sehr eng bezeichnet er die Beziehung zu seinem Kind 1, mit dem er seit dem Tod seiner Frau vermehrt Urlaubsreisen unternahme und führt eine gemeinsame Reise im Jahr 2023 in die Urlaubsdestination ins Treffen.

In Österreich hat er „**gute Beziehungen**“ zu seiner 89-jährigen Schwester. Des Weiteren zu Frau R, wohnhaft m Ort 1-Ö, sie sei eine langjährige Freundin aus Jugendzeiten der Familie des Bf., und ihrer Tochter Frau U, wohnhaft im Ort 1-Ö, die mit einem Kind des Bf. eng befreundet sei. Die beiden Damen würden sich seit 2020 um seine Angelegenheiten kümmern, wenn er nicht in Österreich sei.

Sowohl in Österreich als auch in der Schweiz hat der Bf. Bekannte.

Mitgliedschaft sportlicher, kultureller, religiöser Art

Weder in der Schweiz noch in Österreich ist der Bf. Mitglied von Vereinen. Er ist auch nicht einer bestimmten religiösen Gemeinschaft zugehörig (unbestrittene Angaben des Bf., Abgabenbescheide).

Telefonanschluss

In der Schweiz hatte der Bf. ein Festnetztelefon, seit seiner Abmeldung hat er ein Schweizer und ein österreichisches Mobiltelefon (Anm.: Telefonnummern angeführt).

Unfallversicherung

Der Bf. war in Österreich 2015 aufgrund des österreichischen Rentenbezuges (bei der GKK) pflichtversichert und daher auch unfallversichert (unstrittig).

Inanspruchnahme ärztlicher Leistungen in Österreich

An ärztlichen Leistungen in Österreich im Zeitraum 13.6.2013 bis 31.12.2017 hat der Bf. 2016 eine Operation im Krankenhaus im Ort 1-Ö durchführen lassen. Einen Hausarzt hatte er in Österreich nicht (unbestrittene Angaben des Bf.).

Hobbies

Als Hobbies führte der Bf. Auslandsreisen und Radfahren in der Schweiz und in Österreich an.

Angaben zu und Nachweise für Auslandsreisen

Konkrete Angaben und Nachweise, dass der Bf. mit seiner Ehegattin im Zeitraum 01.01.2013 bis zu ihrem Ableben am **.11.2014 gemeinsame Auslandsreisen unternommen hätte, liegen nicht vor.

Ebenso fehlen konkrete Angaben und Nachweise für die behaupteten Auslandsreisen mit dem Kind 1, lediglich für 2023 nennt der Bf. ein Reiseziel.

Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Im **Schreiben vom 12.06.2023** wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt, sodass der Bf. seine Stellung in der Schweiz und sein Verhältnis zu Österreich darlegen könne.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht. Maßgeblich waren u.a. die österreichische Staatsbürgerschaft, der Hauptwohnsitz in Österreich sowie die Angabe des Bf. in der Einkommensteuererklärung 2013, „Dauernd getrennt“ zu leben. Er könne über seine Aufenthaltstage im Jahr 2015 in der Schweiz bzw. in Österreich keine Angaben machen, gebe aber an, seine „Freizeit“ (der Bf. ist Pensionist) in Österreich zu verbringen. Die persönlichen Beziehungen des Bf. in Österreich ergeben sich aus dem guten Verhältnis zu den von ihm genannten Personen. Er verfüge über eine österreichische Telefonnummer, die österreichische Pension werde auf das österreichische Konto überwiesen und die schweizerische auf das Konto der Schweizer Bank, lautend auf den Bf. mit seiner Adresse im Ort 1-Ö. Er habe die Operation in Österreich gemacht. Er mache Fahrradfahrten in Österreich und in der Schweiz.

Das Kind 1 in der Schweiz sei erwachsen, der Wohnort volljähriger Kinder spiele für die engsten persönlichen Beziehungen der Eltern in der Regel keine große Rolle mehr (vergleiche Stürztinger in Lang/Schuch/Starringer, die Ansässigkeit im Recht des Doppelbesteuerungsabkommens, Seite 165 mnWH).

Zum Aufenthalt in der Schweiz ohne Arbeitszeit führte das Finanzamt aus:

„„Ausländerinnen und Ausländer können sich in der Schweiz aufhalten, um hier zu studieren, von ihrer Rente zu leben oder ihren Lebensabend zu genießen. Dazu müssen sie aber gewisse Voraussetzungen erfüllen, die je nach ihrer Staatsangehörigkeit verschieden sind.

Staatsangehörige der EU/EFTA:

Sie können in der Schweiz Wohnsitz nehmen, ohne einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, sofern Sie über Folgendes verfügen:

- *Genügend finanzielle Mittel, damit sie finanziell unabhängig und nicht auf Sozialhilfe angewiesen sind*
- *Eine Krankenversicherung, die auch Unfallkosten trägt*

...

Für Aufenthalte von höchstens 90 Tagen innerhalb von 6 Monaten brauchen Sie keine Bewilligung. Für längere Aufenthalte müssen Sie sich als Person, die keiner Erwerbstätigkeit nachgeht an die kantonale Migrationsbehörde wenden.

Die Aufenthaltsbewilligung EU/EFTA ist 5 Jahre gültig und wird automatisch verlängert, sofern die Voraussetzungen weiterhin erfüllt sind. ...“

Aus einer Internetrecherche: Einfache Antworten zum Leben in der Schweiz, siehe bitte Link:
Als Ausländerin oder Ausländer der Schweiz, ohne zu arbeiten.

Der Bf. habe bis dato nicht dargetan, welche fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (C-Status?, das bedeutet, dass er bis auf das Wahlrecht einem Schweizer Staatsbürger gleich gestellt ist) er besitzt. Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) werde idR davon ausgegangen, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Bei länger als fünf Jahre dauernden Aufenthalten im Ausland werde hingegen die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland sprechen, wenn auch der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln. Für Zeiträume dazwischen werde die Frage im Einzelfall an Hand der besonderen Umstände des Einzelfalles geklärt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Ergebnisse und Fakten des Vorhalteverfahrens, festgehalten unter Pkt. I, Verfahrensgang, dort „Verfahren vor dem BFG“ (von „Wohnsitz“, bis „Angaben zu und Nachweise für Auslandsreisen“) werden der Entscheidung des BFG zugrunde gelegt. Es darf auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden.

Weiters werden auch die Angaben in den vorgelegten Abgabenbescheiden aus der Schweiz sowie die festgehaltenen (Ausführungen des Bf. im Zusammenhang mit Beschwerden gegen die) österreichischen Bescheide der Entscheidung zugrunde gelegt.

Bezüglich des vorgelegten Kontoauszuges für 03/2013 vertritt das BFG die Ansicht, dass das Konto bei der Schweizer Bank auf den Bf. mit seiner Schweizer Adresse lautet, die - ebenso wie die Schweizer Telefonnummer - auf der linken Seite des Briefkopfes angeführt ist. Bei der Angabe der österreichischen Wohnadresse des Bf. auf der rechten Seite des Briefkopfes handelt es sich nach Ansicht des BFG um das Adressfeld.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung fußt auf dem vorgelegten Akteninhalt und insbesondere auf den Ergebnissen des vor dem BFG durchgeführten Vorhalteverfahrens und den im Verfahren vorgelegten Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zum Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Über die Beschwerde hat gemäß § 274 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde, b) im Vorlageantrag (§ 264), ... oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Da der Antrag weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag, sondern im ergänzenden Schreiben vom 12.06.2023 gestellt wurde, besteht für den Bf. kein Rechtsanspruch auf Durchführung der mündlichen Verhandlung.

Zumal vor dem BFG ein umfangreiches schriftliches Vorhalteverfahren geführt wurde, der Bf. hinreichend Gelegenheit hatte, seine Vorbringen zu erstatten und zu erläutern und beim vorliegenden Sachverhalt für die Richterin keine Fragen zu klären sind, die eine mündliche Verhandlung erforderlich machen, wird keine mündliche Verhandlung durchgeführt.

Der Antrag war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zur unbeschränkten Steuerpflicht sowie der Erfassung der Schweizer Rentenbezüge

Einkommensteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 nur natürliche Personen.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Beschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Die hier maßgeblichen Bestimmungen des **Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-Österreich, BGBl. Nr. 64/1975**, lauten wie folgt:

„Artikel 4

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

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

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

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

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

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

3. Gilt eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragstaat ansässig, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragstaat ansässig (Wohnsitzwechsel), endet die Steuerpflicht, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, in dem ersten Staate mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen ist. Die Steuerpflicht beginnt, soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, im anderen Staat mit dem Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats.

4. Nicht als **“in einem Vertragstaat ansässig”** gilt eine natürliche Person, die in dem Vertragstaat, in dem sie nach den vorstehenden Bestimmungen ansässig wäre, nicht mit allen nach dem Steuerrecht dieses Staates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt.

Artikel 18

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen **Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen**, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person **für frühere unselbständige Arbeit** gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.
2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.
2. Bezieht eine in Österreich, ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11 und 12 in der Schweiz besteuert werden dürfen, so ...

Die DBA definieren einen Vertragspartnerstaat als Ansässigkeitsstaat, der idR auch für die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des StPfl verantwortlich ist. Der Ansässigkeitsstaat erhält grundsätzlich das umfassende Besteuerungsrecht, während der Quellenstaat nur ein auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht hat (Art 23 OECD-MA, VwGH 20.2.08, 2005/15/0135 zum DBA Schweiz). Der Begriff der Ansässigkeit ist idR enger definiert als die zur unbeschränkte Steuerpflicht führenden Begriffe „**Wohnsitz**“ bzw. „**gewöhnlicher Aufenthalt**“. Ein StPfl ist gemäß Art 4 Abs. 2 OECD-MA dort ansässig, wo er seine „ständige Wohnstätte“ hat (Mamut/Ansässigkeit, 139; UFS 5.7.11, RV/0362F/07: „Wohnsitz“ iSd § 26 BAO [dazu Rz 25 ff] und „**ständige Wohnstätte**“ decken sich grundsätzlich; Staringer/Ansässigkeit, 67; vgl BFG 3.12.20, RV/7103140/2013, wonach keine ständige Wohnstätte, aber ein Wohnsitz vorliegt, wenn zur Bewohnbarkeit persönliche Gegenstände [zB Kleidung] mitgenommen werden müssen). Wenn der StPfl über Wohnsitze in beiden Staaten verfügt, ist er dort ansässig, wo er den „**Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat**“ (Rz 20, VwGH 28.10.08, 2008/15/0114); subsidiär wird auf den gewöhnlichen Aufenthalt

(Föhls/Ansässigkeit, 177), die Staatsangehörigkeit bzw. das gegenseitige Einvernehmen der beteiligten Staaten abgestellt (EStR 7593 ff; s näher Stürzlinger/Ansässigkeit, 157 ff;

Unter „**Mittelpunkt der Lebensinteressen**“ ist jener Ort zu verstehen, zu dem der StPfl die **engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen** hat. Indizien sind Beruf, Familie, Religion, Kultur, persönliche Interessen und Neigungen - entscheidend ist das Gesamtbild, wobei das **Überwiegen** den Ausschlag gibt (VwGH 16.12.15, 2013/15/0117, dazu Zolles ecolex 16, 728; vgl weiters Oberrader BFGj 20, 151; Beiser ÖstZ 89, 243 ff; zu Nationalratsabgeordneten Wolf DiePresse 28.10.13, 16); ggf bei regelmäßigen Besuchen der Gattin auch am Ort des gewöhnlichen Aufenthalts (UFS 14.1.13, RV/0566-G/10). Ggf sind umfangreiche Ermittlungen (UFS 5.12.08, RV/0400-F/08, rkr: Anzahl der Tage, an dem das Auto des StPfl bei der Familie in Österreich geparkt ist) bzw. ein **längerer Beobachtungszeitraum** notwendig (UFS 14.10.10, RV/0503-F/08). Allein mit der **Meldung des Hauptwohnsitzes** kann die Annahme des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht begründet werden (VwGH 28.10.14, 2010/13/0169). Nach der VwGH-Rspr kommt den wirtschaftlichen idR eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen; d. h. „die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er seinen Wohnsitz inne hat“ (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 abstellend auf den Bezug von Arbeitslosengeld in Österr; dazu Macho/Steiner taxlex 14, 47; BFG 19.2.14, RV/1100427/2011 und UFS 25.5.10, RV/0386-F/08 auch auf die Größe der Wohnung abstellend; UFS 29.6.12, RV/0023-F/09: Wohnsitz bei Mutter in Österreich, allerdings erscheint die Beziehung zu Mutter und Geschwistern weniger relevant als zu Ehepartner und Kindern [BFG 21.9.18, RV/3101013/2016]; UFS 13.8.12, RV/0216-F/08: Lebensmittelpunkt bei Familie trotz Scheidung; VwGH 21.4.20, Ro 2017/13/0014: bei Familie in Österreich und Pflege des Vaters in der Schweiz sind die überwiegenden Aufenthaltstage in der Schweiz ausschlaggebend, dazu Pillichhammer/Orzechowski ecolex 17, 896; BFG 24.4.19, RV/3100483/2018: im Drittland beim Vater ihrer Kinder). Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufs, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönliche Interessen und Neigungen (VwGH 20.2.08, 2005/15/0135; aA Wassermayer in Wassermayer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art 4 MA Rz 70, für den stets eine zusammenfassende Wertung ausschlaggebend ist; ebenso UFS 15.5.09, RV/0043-F/06; 17.5.11, RV/0181-L/07). Vgl § 2 Abs. 8 FLAG, wonach zur Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen kein Unterschied zwischen den persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen vorgenommen wird (dennoch beurteilt etwa VwGH 28.10.08, 2008/15/0114 vorrangig die persönlichen Beziehungen). Nur in besonders gelagerten Einzelfällen sind die wirtschaftlichen Verhältnisse ausschlaggebend (EAS 1712 v 28.8.00: nur 20 Tage pro Jahr Aufenthalt bei der Familie in Österreich; nach BMF 15.12.08, Außensteuerprotokoll, verbleibt bei einem beruflichen Aufenthalt von acht bis elf Monaten im Ausland die Ansässigkeit dennoch in Österreich, wo die Familie lebt; nach BFG 31.1.18, RV/6100622/2017 auch bei 18 Monaten). Ierg befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person idR dort, **wo**

diese mit ihrer Familie lebt (BFG 22.8.14, RV/3100040/2011). Sind die persönlichen Beziehungen zwischen den Staaten gleich verteilt, geben die wirtschaftlichen Beziehungen den Ausschlag (UFS 23.3.09, RV/2235-W/08). Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen sind insbesondere die Höhe der Einkünfte (UFS 29.2.08, RV/1122-L/07, rkr) oder eine starke persönliche Bindung ausschlaggebend (BFG 6.7.17, RV/3101116/2015 zu einer aus nicht wirtschaftlichen Gründen betriebenen Landwirtschaft); Einkünfte aus Drittstaaten ... Eine **inländische Krankenversicherung** wird als Indiz für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gedeutet (StDialog International 11). Eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung bescheinigt ggf die Ansässigkeit aus der Sicht des anderen Staates, nicht jedoch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, der eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert (VwGH 23.1.20, Ra 2019/15/0160).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse Dauerhaftigkeit, aber keine ständige Anwesenheit voraus (UFS 13.7.12, RV/2124-W/08: Aufenthalt von mehr als 183 Tagen in Österreich spricht bei Doppelwohnsitz für Ansässigkeit in Österreich). Andererseits begründet nach EAS 1608 v 13.3.00 ein längerer krankheitsbedingter Aufenthalt in Österreich nicht unbedingt eine Ansässigkeit. Bei einem Aufenthalt von mehr als fünf Jahren im Ausland geht die FV grundsätzlich von einer Verlegung der Ansässigkeit ins Ausland aus (wenn auch Ehegatte und Kinder mitziehen; vgl BFG 28.7.14, RV/7101484/2012 zur mehrfachen Verlängerung der Entsendung); bei kurzfristigen Aufenthalten im Ausland (weniger als zwei Jahre) wird idR keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen angenommen (EStR 7596; VwGH 17.10.17, Ra 2016/15/0008; BFG 18.8.16, RV/5101001/2015: Entsendung um zwei Jahre sowie Verlängerung um zwei Jahre [Begleitung durch Gattin] bei Beibehaltung des österreichischen Wohnsitzes; vgl auch BFG 18.7.16, RV/4100212/2013; EAS 3290 v 25.7.12; in BFG 29.10.14, RV/1100424/2011 Wegzug erst mit Familiennachzug angenommen). Trotz aufrechter Ehe ist eine Verlagerung der Lebensinteressen ins Ausland denkbar, wenn die Ehe zerrüttet ist (UFS 13.12.13, RV/3061-W/11). Grds hat eine Prüfung im Einzelfall zu erfolgen (UFS 6.7.10, RV/1115-W/10: Familie gleich mitgezogen; UFS 29.7.09, RV/0582-W/09: Hauskauf im Ausland als Verlagerungszeitpunkt; UFS 4.12.12, RV/0056-G/10: ggf keine Verlagerung bei umfassender Absicherung in Österreich; BFG 4.6.21, RV/7105676/2018: keine Rückkehrabsicht nach Österreich). Siehe auch Rz 41, wonach ein ausländischer Mittelpunkt der Lebensinteressen eine Voraussetzung zur Anwendung der ZweitwohnsitzVO ist (Marschner in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 1, Rz. 19 f.).

Nun zur Beurteilung des gegenständlichen Falles:

Da nicht nur ein einzelnes Jahr zu betrachten ist, wird hier vom BFG der Zeitraum ab 2013 einer Betrachtung unterzogen, dies, weil mit 12.06.2013 der Bf. in Österreich einen Hauptwohnsitz

angemeldet hat, nachdem er schon zuvor seit 02.11.2012 einen Nebenwohnsitz im Ort 1-Ö gemeldet hatte.

Vorweg darf festgehalten werden:

Aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich war der Bf. jedenfalls in Österreich gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig. Da beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 nur jene Personen sein können, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, kann die vom Bf. beantragte Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger niemals zum Tragen kommen.

Wenn sich der Bf. auf Art. 19 DBA beruft und meint, es sei allenfalls in Österreich nur die österreichische Pension unter Progressionsvorbehalt (Art. 23 DBA) zu erfassen, so ist ihm zu entgegnen, dass der Bf. niemals behauptete, seine Pension für ehemalige Leistungen „für den Staat“ (siehe Art. 19) erhalten zu haben.

Die gegenständlichen Pensionsbezüge sind daher unter Art. 18 DBA CH-Ö und nicht Art. 19 DBA CH-Ö zu subsumieren.

Entsprechend dem DBA wird der vorliegende Fall wie folgt beurteilt:

Unbeschränkte Steuerpflicht

Der Bf. hatte sowohl in der Schweiz als auch in Österreich einen „Wohnsitz“. Für den Zeitraum 01.01.2015 bis 10.12.2015 war er jedenfalls auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Er war daher in beiden Vertragsstaaten nach § 4 Abs. 1 DBA „ansässig“.

Ständige Wohnstätte

Außer Streit steht zwischen den Parteien, dass der Bf. in beiden Staaten über eine „ständige Wohnstätte“ iSd Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA verfügte.

Engste persönliche und wirtschaftliche Beziehungen

Im nächsten Schritt ist daher gemäß § 4 Abs. 2 lit. a DBA zu prüfen, in welchem Staat der Bf. die engsten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte.

Wirtschaftliche Beziehungen

Vorerst darf der Einfachheit halber auf die wirtschaftlichen Beziehungen eingegangen werden. Diese liegen - gemessen an der Höhe der Einkünfte und auch an dem in den Schweizer Steuerbescheiden ersichtlichen Vermögen - für den Zeitraum 2013 bis 2017 in der Schweiz, die österreichische Rente ist betragsmäßig nur sehr gering.

Persönliche Beziehungen

Die Rechtsprechung geht grundsätzlich davon aus, dass bei einem Ehepaar die stärkste Beziehung zum jeweiligen Ehepartner besteht. Der Bf. hat im Beschwerdeverfahren nicht behauptet, dass seine engste Beziehung jene zu seiner Ehegattin gewesen wäre. In keinem Stadium des Verfahrens hat er jemals dargetan, dass das „dauernd getrennt lebend“ von seiner Ehegattin fälschlicherweise oder irrtümlich so erklärt worden wäre, aber nicht den Tatsachen entsprochen hätte. Dass der Bf. ab 2013 bis zu ihrem Ableben Auslandsreisen mit seiner Ehegattin unternommen hätte, ist weder konkret behauptet, noch durch Unterlagen dokumentiert. Nach dem Gesagten lag keine „eng(st)e persönliche Beziehung“ zu seiner Ehegattin vor.

Die Kinder waren im Jahr 2013 schon lange erwachsen und hatten ihre eigene Familie. In Bezug auf die persönlichen Beziehungen spielen sie somit nicht mehr so eine maßgebliche Rolle wie Kinder, die noch Unterstützung der Eltern benötigen.

Unzweifelhaft hatte der Bf. zu seinen Kindern eine „(sehr) enge persönliche Beziehung“. Wenn der Bf. gemeinsame Auslandsreisen mit dem Kind 1 ins Treffen führt, so ist gerade einmal eine Reise des Jahres 2023 zumindest vom Ziel determiniert, jedoch durch Unterlagen nicht dokumentiert. Für das Jahr 2015 gibt es keine konkreten Angaben oder Unterlagen zu einer mit dem Kind 1 durchgeführten Reise.

In Österreich bestanden gute Beziehungen des Bf. zu seiner Schwester und ihrer Familie sowie einer guten Freundin der Familie und ihrer Tochter.

Das BFG vermag beim vorliegenden Fall insbesondere im Hinblick auf das „dauernd getrennt leben“ nicht zur Auffassung zu kommen, dass jedenfalls ab 2013 die engsten persönlichen Beziehungen des Bf. zu seiner „Stammfamilie“ in der Schweiz bestanden.

Es lässt sich beim vorliegenden Sachverhalt für das BFG aber auch nicht mit Bestimmtheit sagen, dass die engsten persönlichen Beziehungen zu seinen Verwandten und Freunden in Österreich bestanden.

Es treten aber hier für das BFG bei der Beurteilung der Ansässigkeit nach dem Gesamtbild nicht die wirtschaftlichen Interessen in den Vordergrund, sondern kommt im vorliegenden Fall nach Ansicht des BFG dem „dauernd getrennt leben“ eine maßgebliche Bedeutung zu:

Mag zwar eine bloße Wohnsitzmeldung als Hauptwohnsitz für sich allein noch nicht den Schluss zulassen, dass nunmehr am Ort 1-Ö der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. gelegen war, so sind aber im vorliegenden Fall insbesondere unter Berücksichtigung der ausdrücklichen Erklärung des Bf., „dauernd getrennt“ von der Ehegattin zu leben und die Hauptwohnsitzmeldung im Ort 1-Ö abgegeben zu haben für das BFG sehr wohl Indizien in die Richtung, dass sich der Bf. - beginnend allenfalls mit der Wohnsitznahme im Jahr 2012 - dem Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Ort 1-Ö „einrichtete“. In dieses Bild fügt sich die

Anmeldung des PKW in Österreich. Ebenso verfügte der Bf. über ein österreichisches Handy und hatte auch eine inländische Zustelladresse. Letztendlich erklärte er mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2013 seine unbeschränkte Steuerpflicht.

All diese Umstände sprechen für das BFG dafür, dass im Jahr 2013 die Interessen des Bf. nicht mehr in der Schweiz lagen, sondern sich vielmehr auf Österreich bzw. den Ort 1-Ö konzentrierten. Die Beziehung zu seinen Kindern hat für das BFG nicht ein solches Gewicht, dass man für 2015 den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz bejahen wollte.

Betrachtet man die Situation der Jahre 2013 und 2014 „von außen“, so lagen folgende Verhältnisse vor:

Der Bf.

- war bis zum Tod der Ehegattin „dauernd getrennt lebend“ bzw. nach ihrem Tod „verwitwet“,
- hatte eine 40 m² große Wohnung im Ort 1-Ö in Miete und eine zumindest 100 m² große Wohnung in der Schweiz im Hälfteigentum,
- hatte er die Wohnung am Ort 1-Ö als Hauptwohnsitz gemeldet,
- hatte seit 2013 das Kfz in Österreich angemeldet,
- hatte ein österreichisches und ein Schweizer Handy,
- ließ sich die Schweizer Rente auf ein Schweizer Konto und die österreichische Pension auf ein österreichisches Konto auszahlen,
- war auch in Österreich unfallversichert und
- erklärte der Bf. in Österreich seine unbeschränkte Steuerpflicht.

Gegenüber 2013 und 2014 haben sich 2015 folgende Änderungen ergeben:

- Der Bf. hat sich in der Schweiz für 01.01.2015 bis 10.12.2015 als unbeschränkt steuerpflichtig gemeldet, danach aber wieder den Wegzug nach Österreich.
- Der Bf. war nach dem Tod der Ehegattin nunmehr Alleineigentümer der Schweizer Eigentumswohnung.
- In Österreich hat er keine Steuererklärung für 2015 abgegeben.

Die Behauptung des Bf., nach dem Tod der Ehegattin die Absicht gehabt zu haben, längerfristig wieder in der Schweiz zu bleiben, ist in Österreich nach außen hin nicht zum Ausdruck gekommen, denn

- an der Meldung als „Hauptwohnsitz“ am Ort 1-Ö,
- der Kfz-Anmeldung,
- des Besitzes eines österreichischen Handys,

- der österreichischen Zustelladresse ohne Hinweis auf den behaupteten Wegzug in die Schweiz,
- der Auszahlung der österreichischen Pension,
- der Unfallversicherung in Österreich,

ist keine Änderung eingetreten, weiters hat der Bf.

- dem österreichischen Finanzamt 2014 oder 2015 keine Mitteilung gemacht, zukünftig wieder in der Schweiz leben zu wollen, sowie
- gegenüber der österreichischen Meldebehörde keinen Nebenwohnsitz in Österreich gemeldet.

Von außen war somit im Jahr 2015 keine Änderung erkennbar bzw. ersichtlich, dass der Bf. seinen Lebensmittelpunkt wieder in die Schweiz verlegen wollte.

Die Behauptung des Bf., er wäre das gesamte Jahr 2015 in der Schweiz gewesen und habe „keinen tatsächlichen Wohnsitz in Österreich benutzt“, ist nicht durch Unterlagen entsprechend dokumentiert.

Welche Hindernisse dem Bf. entgegengestanden sind, für die Jahre 2013 bis 2017 die Aufenthaltstage in Österreich, der Schweiz bzw. die Tage der Auslandsreisen bekannt zu geben, hat der Bf. nicht dargetan. Die Angabe, Pensionist zu sein, reicht noch nicht aus. Auch wenn er Pensionist ist, ist es mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang stehend, dass man sich zumindest an Urlaubsreisen in Vorjahren erinnern kann. Zumal der Bf. mehrmals über mehrere Wochen in Österreich gewesen sein soll, müsste es möglich sein, entsprechende, zumindest ungefähre Angaben machen zu können. Für das gänzliche Fehlen der geforderten Angaben fehlt dem BFG beim vorliegenden Sachverhalt jedoch das Verständnis. Alle zeitlichen Angaben, so z. B. im Vorlageantrag, dass er sich rd. drei Monate pro Jahr in Österreich aufgehalten hätte, sind nicht einmal ansatzweise durch entsprechende Unterlagen dokumentiert, zudem weichen die Angaben über die Aufenthaltstage ab 2013 im Ort 1-Ö auch voneinander ab, ist doch einmal von „ein paar Tagen“, das andere Mal von „mehrmals mehrere Wochen“ die Rede.

Der vorgelegte Reisepass vermochte die Behauptung, der Bf. sei das ganze Jahr 2015 in der Schweiz gewesen, nicht zu bestätigen, weil der Reisepass erst im Jahr 2016 ausgestellt wurde.

Selbst wenn der Bf. 2015 tatsächlich in der Schweiz gelebt haben sollte, schließt der durch den Todesfall und die damit verbundenen Erledigungen bedingte (vorübergehende) Aufenthalt in der Schweiz die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht aus, da hier Ansätze für eine „Dauerhaftigkeit“ der Wohnsitznahme in der Schweiz nicht festgestellt werden konnten.

Wollte ein wirtschaftlich denkender Steuerpflichtiger wirklich wieder in die Schweiz zurückgehen, so würde er - allenfalls nach einer gewissen Überlegungszeit – wohl beschließen, die Mietwohnung aus Kostengründen aufzugeben.

Wie dem Internet

(<https://www.acs.ch/de/sektionen/zuerich/dienstleistungen/Verkehrssituationen/Auslaendisches-Kennzeichen.php>) zu entnehmen, ist es für in der Schweiz wohnende Personen nicht schrankenlos möglich, in der Schweiz mit einem Kfz mit ausländischem Kennzeichen zu fahren, heißt es doch dort:

„Ausländisches Kennzeichen fahren

Grundsätzlich dürfen Personen, die in der Schweiz wohnen, kein im Ausland immatrikuliertes Fahrzeug fahren. Sobald Sie ein solches Auto fahren, gilt es als importiert und muss verzollt und versteuert sein. Im Einzelfall soll man sich genau informieren, ansonsten droht am Zoll grösseres Ungemach bis zu einem Verfahren. ...“

Zu finden sind unter <https://www.vsz.ch/strassenverkehr/fahrzeugzulassung/auslaendische-fahrzeuge/> jeweils einzuhaltende Fristen.

Daher wäre - wollte der Bf. tatsächlich dauerhaft in der Schweiz bleiben - 2015 auch eine Abmeldung des Kfz in Österreich und Anmeldung des Kfz in der Schweiz konsequent gewesen. Eine solche An- und Abmeldung behauptet der Bf. jedoch nicht.

Das Vorbringen des Bf., die Post in Österreich über seinen „Wegzug“ in die Schweiz im Jahr 2015 verständigt zu haben, hat sich als unrichtig erwiesen. Auch wenn seine Schwester bis 2019 „auf die Wohnung und die Post geschaut hat“, würde jemand, der überhaupt nicht mehr in Österreich, sondern seinen Lebensmittelpunkt wieder in der Schweiz haben will, wohl einen Nachsendeauftrag einrichten bzw. eine Ortsabwesenheitsmeldung machen, um insbesondere bei behördlichen Poststücken nicht Gefahr zu laufen, dass ihm Poststücke entgehen. Wenn für das Kind 1 eine Vertretungsvollmacht auch in den Jahren vor 2016 bestanden hat, so ermöglichte diese dem Bf. die Abwesenheit vom Ort 1-CH.

Aus der Meldung der „Ansässigkeit“ in der Schweiz für 01.01.2015 bis 10.12.2015 vermag im vorliegenden Fall nicht auf einen Wegzug des Bf. in die Schweiz geschlossen zu werden. Wenn - wie von der steuerlichen Vertretung vorgebracht - ein jederzeitiges An- und Abmelden der „Ansässigkeit“ in der Schweiz möglich ist, so betrifft dies innerstaatliche Vorschriften, bedeutet aber im Hinblick auf den hier aufgezeigten Vergleich der Jahre 2013 und 2014 mit dem Jahr 2015 noch nicht, dass der Bf. 2015 in Österreich nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre.

„Von außen betrachtet“ sind für das BFG betreffend das Jahr 2015 keine Anhaltspunkte zu erkennen, dass sich in Österreich gegenüber dem Zeitraum 2013 und 2014, für den der Bf. die

unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich unter Erfassung auch der Schweizer Rente in Österreich erklärte, etwas geändert hätte bzw. für die Behörden eine Änderung erkennbar gewesen wäre.

Auffällig ist auch Folgendes:

- Mit der Veranlagung des Einkommensteuerbescheides 2013 wurde ein EVZ-Bescheid für 2015 und Folgejahre ausgelöst, der eine Steuerbelastung für 2015 und Folgejahre von € 3.501,00 zur Folge hatte. Im Laufe des Jahres 2015 sind keinerlei Anhaltspunkte zu erkennen, dass dem Finanzamt gegenüber eine Meldung abgegeben worden wäre, dass der Bf. wieder dauerhaft in der Schweiz bleiben wollte. Auch der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 07.01.2015 ist kein solcher Hinweis zu entnehmen. Angemerkt wird, dass die Steuerbelastung für 2015 aufgrund der BVE für 2013 mit einem Steuerbetrag von € 0,00 obsolet wurde.
- Erstmals mit der Veranlagung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 30.11.2015 ist auf den Bf. eine Belastung mit österreichischer Einkommensteuer (für 2014 € 2.243,00) zugekommen und wurde am selben Tag die EVZ für 2016 (und Folgejahre) in Höhe von jährlich € 2.272,00 festgesetzt. Wenn nun der Bf. am 14.12.2015 die Festsetzung der EVZ mit € 0,00 begehrt, weil er „jedoch im Jahr 2016 seinen Hauptwohnsitz bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen wieder in die Schweiz verlegen wird, sodass in Österreich keine steuerpflichtigen Einkünfte anfallen werden“, so spricht diese Formulierung dafür, dass er selbst davon ausgegangen ist, bis 2015 den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt zu haben. Dass die Anmeldung der „Ansässigkeit“ in der Schweiz ab 01.01.2015 erfolgte, mag daher möglicherweise auch seinen Grund in den Steuervorschreibungen aus Österreich gehabt haben.
- Wenn der Bf. in der Beschwerde gegen den EVZ-Bescheid am 14.12.2015 für 2016 und die Folgejahre behauptet, seinen Mittelpunkt in die Schweiz verlegen zu wollen, so wird wohl eine Widersprüchlichkeit erkennbar, weil er der Schweizer Meldebehörde vier Tage zuvor - per 10.12.2015 (!) - den Wegzug aus der Schweiz nach Österreich mitteilte.

Zusammenfassend wird nun folgende Beurteilung getroffen:

Bei **Beurteilung des Gesamtbildes** des vorliegenden Falles spricht für das BFG die Erklärung des Bf., „dauernd getrennt“ von seiner Ehegattin zu leben, eine Mietwohnung in Österreich genommen und als Hauptwohnsitz gemeldet zu haben, für 2013 und 2014 die unbeschränkte Steuerpflicht und darin die Schweizer Rente erklärt und die Versteuerung der Rente dem Grunde nach akzeptiert zu haben, 2013 einen PKW in Österreich angemeldet zu haben, und insbesondere seine Angabe in der Beschwerde vom 14.12.2015, den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 2016 in die Schweiz verlegen zu wollen, dafür, dass der Bf. 2013 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen als „Alleinstehender“ – weil „dauernd getrennt

lebend“ - in Österreich begründete und er diesen auch im Jahr 2015 nach wie vor in Österreich hatte.

Wie aufgezeigt, haben sich die Verhältnisse von 2013 und 2014 gegenüber dem Jahr 2015 für die österreichischen Behörden nicht verändert bzw. war die Behauptung, ab 2015 dauerhaft in der Schweiz leben zu wollen und dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt zu haben, für die Behörden nicht erkennbar. Die für die österreichischen Behörden erst im gegenständlichen Verfahren hervorgekommene Meldung der „Ansässigkeit“ in der Schweiz ist auch kein Grund, den Mittelpunkt der Lebensinteressen für 2015 in der Schweiz annehmen zu lassen. Ebenso wenig vermag die nur sehr allgemein gehaltene Angabe der steuerlichen Vertretung, dass sich der Bf. „längerfristig“ in der Schweiz aufhalten würde, dem Begehren des Bf. zum Erfolg zu verhelfen.

In das Bild, dass die Verhältnisse aus 2013 und 2014 einfach unverändert weiterliefen, fügt sich, dass der Bf. im Jahr 2016 in Österreich eine Operation durchführen ließ. Abgesehen davon hat der Bf. für 2016 seine unbeschränkte Steuerpflicht und auch die Schweizer Rente erklärt.

Der vorliegende Sachverhalt lässt das BFG keine Absicht des Bf. erkennen, dass er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen bereits im Jahr 2015 in die Schweiz verlegt hat bzw. verlegen wollte.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

3.3. Zur Un/Zulässigkeit der Revision

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

Die Entscheidung hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bf. im Jahr 2015 erfolgte im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. September 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH, Mariahilfer Straße 126 Tür 24, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 31. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 30. Mai 2022 betreffend Körperschaftsteuer 2020, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 17. Jänner 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir, zu Recht:

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, eine österreichische Privatstiftung, erzielte ua ausländische Beteiligungserträge, wobei in mehreren Fällen ausländische Quellensteuern einbehalten wurden. Als strittig erwies sich, ob diese ausländischen Quellensteuern auf die (inländische) Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin anzurechnen sind.

In der Körperschaftsteuererklärung für 2020 gab die Beschwerdeführerin unter KZ 831, „*Steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 13 Abs. 2 iVm § 10 Abs. 1 Z 5, 6 und 7*“ den Betrag von EUR 50.898,22 an. Unter KZ 295 führte sie den Betrag von EUR 5.409,94 an und beantragte damit die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf die inländische Steuerschuld.

Im Körperschaftsteuerbescheid vom 30.5.2022 beließ die belangte Behörde die Beteiligungserträge erklärungsgemäß steuerfrei, die beantragte Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die Körperschaftsteuer wurde jedoch nicht vorgenommen.

Mit Beschwerde vom 31.5.2022 beantragte die Beschwerdeführerin abermals die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die Körperschaftsteuerschuld.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.7.2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass eine im Ausland einbehaltene Quellensteuer nur insoweit angerechnet werden könne, als auf die im Ausland erzielten Einkünfte österreichische Körperschaftsteuer entfalle. Nachdem keine Besteuerung der maßgeblichen Einkünfte erfolge, sei eine Anrechnung ausgeschlossen.

Mit Vorlageantrag vom 9.9.2022 bzw mit im Rahmen der am 17.1.2024 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung konkretisiertem Beschwerdebegehren beantragte die Beschwerdeführerin die Freistellung der ausländischen Beteiligungserträge, bei denen es sich ausschließlich um Portfolio-Erträge nach § 10 Abs 1 Z 5 sowie Z 6 KStG handle, dies jedoch bei gleichzeitiger Anrechnung der in Abzug gebrachten ausländischen Quellensteuern auf die österreichische Körperschaftsteuer.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, es seien zwar die Beteiligungserträge steuerfrei behandelt worden, dennoch sei auch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern durchzuführen. Dies müsse auch für den vorliegenden Fall, wenn die Beteiligungserträge keine Körperschaftsteuerpflicht auslösten, gelten, zumal spätestens bei der Vornahme von Zuwendungen an Begünstigte Kapitalertragsteuer anfalle. Gesamt liege eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Beteiligungserträgen vor, weil bei ersterer kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen werde bzw eine Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolge; damit liege eine EU-Widrigkeit, konkret ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor. Schließlich würden auch die einzelnen ausländischen Beteiligungserträge/Dividenden je nach Herkunftsland ungleich behandelt, nachdem bei jenen aus Norwegen, anders als etwa bei jenen aus Deutschland, keine Quellensteuer einbehalten worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine eigennützige Privatstiftung mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland; Abschriften ihrer Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung sind dem zuständigen Finanzamt vorliegend. Im beschwerdegegenständlichen Kalenderjahr 2020 bezog sie ua ausländische Beteiligungserträge im Gesamtausmaß von EUR 50.898,22, die allesamt aus Portfolio-Beteiligungen an Gesellschaften aus Deutschland, Norwegen, Schweiz und den USA stammen.

Dabei erfolgte hinsichtlich der Beteiligungen aus Deutschland, der Schweiz und den USA die Einbehaltung von ausländischen Quellensteuern im Gesamtausmaß von EUR 5.409,94 (hinsichtlich der norwegischen Beteiligung erfolgte kein Quellensteuerabzug).

Von Seiten der belangten Behörde wurden die angeführten Beteiligungserträge erklärungsgemäß steuerfrei behandelt. Die Anrechnung der abgezogenen ausländischen Quellensteuern wurde abgelehnt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt. Die Korrektheit des Sachverhalts wurde von beiden Parteien im Rahmen der durchgeführten mündlichen Verhandlung bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Gemäß § 13 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) sind Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtung (Vorlage von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde) erfüllen und nicht unter § 5 Z 6 KStG (gemeinnützige, mildtätige oder begünstigte Zwecke) fallen, mit allen in- und ausländischen Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG befreit.

§ 10 Abs 1 KStG gilt als allgemeine körperschaftsteuerliche Norm bereits grundsätzlich für Privatstiftungen, dementsprechend sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Von der Befreiung sind gemäß Z 5 auch Gewinnanteile aus einer sog „*EU-Gesellschaft*“ (Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988; EStG) sowie gemäß Z 6 Gewinnanteile an einer „*Drittlands-Gesellschaft*“, die mit einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht, erfasst, jeweils sofern keine internationale Schachtelbeteiligung vorliegt.

Betreffend den vorliegenden Fall bestehen mit der Schweiz und den USA Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe, im Fall von Deutschland stammen die Gewinnanteile ohnehin aus einer „*EU-Gesellschaft*“. Sämtliche der angeführten Voraussetzungen sind gegenständlich unstrittig erfüllt, die bezogenen Beteiligungserträge somit gemäß § 13 Abs 2 KStG iVm § 10 Abs 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin seien die abgezogenen ausländischen Quellensteuern jedoch auf die österreichische Körperschaftsteuer und alternativ auf die im Falle von Zuwendungen anfallende Kapitalertragsteuer anzurechnen, widrigenfalls eine Doppelbesteuerung bzw eine Ungleichbehandlung vorliege.

Der von Seiten des Bundesfinanzgerichts vorzunehmenden rechtlichen Beurteilung ist klarstellend vorzuschicken, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2015/121 vom 28. 1. 2015) gegenständlich (auch im Fall der deutschen Beteiligungserträge)

nicht zur Anwendung gelangt, zumal Privatstiftungen gemäß Art 2 lit a Mutter-Tochter-Richtlinie iVm Anhang I Teil A lit t als eigentümerloses Gebilde bereits grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und zudem auch das vorgesehene Beteiligungsmaß von mindestens 10% nicht erreicht wird. Eine Befreiung vom Quellensteuerabzug nach der Mutter-Tochter-Richtlinie ist gegenständlich daher nicht vorgesehen.

In abkommensrechtlicher Hinsicht sind auf die gegenständlich relevanten Beteiligungserträge folgende Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar: Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung (DBA-Deutschland), BGBl III 182/2002; Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz), BGBl 64/1975; Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA), BGBl III 6/1998.

Nach den Bestimmungen der anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen ist eine österreichische Privatstiftung kraft ihrer Eigenschaft als juristische Person unter den Begriff „*Gesellschaft*“ zu subsumieren und es steht den jeweiligen Quellenstaaten die Vornahme eines Quellensteuerabzugs zu, wobei jeweils die Anwendung der Anrechnungsmethode mit Anrechnungshöchstbetrag vorgesehen ist (vgl Art 3 Abs 1 lit e iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit b DBA-Deutschland; Art 3 Z 1 lit b iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 23 Z 2 DBA-Schweiz; Art 3 Abs 1 lit b iVm Art 10 Abs 2 iVm Art 22 Abs 3 DBA-USA).

Zumal die beschwerdegegenständlichen Beteiligungserträge in Österreich steuerfrei behandelt werden, beträgt der Anrechnungshöchstbetrag jeweils EUR Null. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die inländische Körperschaftsteuer ist im Beschwerdefall somit in abkommensrechtlicher Hinsicht nicht vorgesehen. Der von der Beschwerdeführerin vorgetragene Umstand, dass etwa das Doppelbesteuerungsabkommen mit Norwegen, anders als jene mit Deutschland, der Schweiz und den USA, keinen Quellensteuerabzug vorsieht, vermag nichts am vorgesehenen Quellensteuerabzug in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den letztgenannten Ländern zu ändern – und ist für das gegenständliche Beschwerdeverfahren betreffend (nur) die Körperschaftsteuer ohnehin unerheblich.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin auf KZ 295 des Formulars zur Körperschaftsteuererklärung bezieht, nach der eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern vorgesehen ist, ist (unabhängig davon, dass sich aus dem Formular ohnehin keinerlei rechtliche Relevanz ableiten ließe) klarstellend auszuführen, dass sich die betreffende Kennzahl auf KZ 293 bezieht, somit auf im Falle eines Methodenwechsels nach § 10a Abs 1 Z 2

iVm Abs 7 KStG vorliegende *steuerpflichtige* Beteiligungserträge, auf welche eine Anrechnung (freilich) vorgenommen werden könnte.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.6.2023, Ra 2020/13/0043, bezieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass sich der Gerichtshof dabei (bloß) mit der Thematik der Quellensteueranrechnung auf die sogenannte Zwischensteuer nach § 13 Abs 3 KStG iVm § 22 Abs 2 KStG (die bei Einkünften aus Zinsen, realisierten Wertsteigerungen/Derivaten/Kryptowährungen oder privaten Grundstücksveräußerungen vorgesehen ist) beschäftigte, für den gegenständlichen Fall aus der Entscheidung aber nichts abgeleitet werden kann. Während im Fall einer anfallenden Zwischensteuer (somit wenn/insoweit keine Zuwendungen getätigt werden) grundsätzlich eine Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist und sich dabei eine Anrechenbarkeit als systemgerecht erweist, scheitert eine Quellensteueranrechnung im Fall der beschwerdegegenständlichen Beteiligungsertragsbefreiung an der Steuerfreiheit und dem sich damit ergebenden Anrechnungshöchstbetrag von EUR Null (siehe in diesem Sinne auch die Anmerkung von Zorn, VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Privatstiftungen, RdW 2023/449, mit Verweis auf BFG 30.6.2020, RV/7105144/2016).

In unionsrechtlicher Hinsicht ist schließlich auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache *Amurta* (EuGH 8.11.2007, *Amurta*, C-379/05) zu verweisen, in dem sich der Gerichtshof mit der unionsrechtskonformen Besteuerung von Portfoliodividenden beschäftigt hat. Er erblickte in der ungünstigeren Behandlung von Dividenden, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft bezahlt werden, gegenüber reinen Inlandsdividenden, durchaus einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, welcher grundsätzlich verboten ist. Der Gerichtshof bringt dabei aber auch klar zum Ausdruck, dass es diesfalls Sache des Quellenstaates (und nicht des Ansässigkeitsstaates) ist, eine Vermeidung bzw Abschwächung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sicherzustellen. Anzuführen ist auch das Urteil in der Rechtssache *Société Générale* (EuGH 25.2.2021, *Société Générale*, C-403/19), in dem der Gerichtshof klargestellt hat, dass bei höherer Besteuerung von ausländischen Einkünften gegenüber inländischen kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt (siehe dazu auch *Bendlinger*, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 11/2021, 708).

Es kann somit auch aus dem Unionsrecht keine Pflicht des Ansässigkeitsstaats des Dividendenempfängers, also Österreich, abgeleitet werden, ausländische Quellensteuern anzurechnen (wenn, wie im vorliegenden Fall, kein inländisches Steuersubstrat gegeben ist).

Die vorliegende ausländische Quellenbesteuerung führt damit mangels Anrechenbarkeit tatsächlich zu einer endgültigen Steuerbelastung, die jedoch (zumindest im gegenständlichen Beschwerdeverfahren) nicht aufgelöst werden kann.

Mit dem letztlich von der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch vorgebrachten Argument, dass (zumindest) eine Anrechnung auf die im Rahmen der vorgenommenen Zuwendungen an die Begünstigten gemäß § 27 Abs 5 Z 7 iVm § 93 Abs 2 Z 1 EStG anfallende Kapitalertragsteuer vorzunehmen sei, brauchte und konnte sich das Bundesfinanzgericht schließlich nicht zu befassen, zumal Sache des gegenständlichen Verfahrens lediglich die Körperschaftsteuer ist. Angemerkt wird, dass eine diesbezügliche Anrechnung auf die Kapitalertragsteuer bzw Einkommensteuer gesetzlich nicht vorgesehen ist und nicht mit der gegenständlichen Frage der Anrechnung auf die Körperschaftsteuer gleichgesetzt werden kann.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der Revision)

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

Zumal zur gegenständlich aufgeworfenen Rechtsfrage – soweit ersichtlich – keine konkrete Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt, war die Revision gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) zuzulassen.

Wien, am 15. Februar 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.^a Prendinger, über die Revision des Mag. G S in W, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6. Stock, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Februar 2023, Zl. RV/2100972/2015, betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber war in den Jahren 2001 bis 2007 als Prokurist bei der T AG beschäftigt. In den Jahren 2006 bis 2009 war er als Vorstand der T1 AG tätig. Die Staatsanwaltschaft Wien legte dem Revisionswerber für den Zeitraum 2002 bis 2009 mehrere strafbare Delikte im Zusammenhang mit seinen Funktionen zur Last. Da der Revisionswerber als Kronzeuge gemäß § 209a StPO fungierte, trat die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung unter der Bedingung zurück, dass gemeinnützige Leistungen im Ausmaß von 120 Stunden erbracht würden, binnen sechs Monaten ein Teil des entstandenen Schadens im Ausmaß von 300.000 € gegenüber der T AG wiedergutmacht werde und ein Beitrag zu den Pauschalkosten in Höhe von 250 € an die Staatsanwaltschaft geleistet werde. In der Folge wurde das Verfahren durch die Staatsanwaltschaft eingestellt.
- 2 Der Revisionswerber machte im Jahr 2012 Anwaltskosten in Höhe von 228.000 € sowie im Jahr 2013 Werbungskosten in Höhe von 300.000 € unter dem Titel Schadenersatz geltend. Diese Werbungskosten wurden vom Finanzamt nicht anerkannt.



- 3 Das Bundesfinanzgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde als unbegründet ab. Es stellte fest, dass dem Revisionswerber von der Staatsanwaltschaft 13 Delikte zur Last gelegt worden seien, die unter anderem von Kursmanipulationen über Parteispenden hin zu Scheingeschäften sowie Zahlungen ohne Gegenleistung gingen. Im Jahr 2013 habe die T AG gegen den Revisionswerber eine Schadenersatzklage eingebracht, die auf den genannten strafrechtlichen Tatbeständen beruhe. Das zivilrechtliche Verfahren sei mit Vergleich beendet worden, in dem sich der Revisionswerber zur Zahlung eines Betrages in der Höhe von 1.050.000 € (abzüglich der bereits geleisteten Schadensgutmachung in der Höhe von 300.000 €) verpflichtet habe. Die Aussage des Revisionswerbers in der mündlichen Verhandlung, dass er „glaublich in jeder Gesellschaft der [T] Prokurist gewesen sei“, decke sich nicht mit den Angaben im Firmenbuch, die im Zeitraum vom Juli 2006 bis Juli 2009 auch eine Vorstandsposition bei der T1 AG aufwiesen. In der Klage der T AG sei diese als „Opfer zahlreicher Malversationen“ bezeichnet worden. Das Vorbringen in der Klage sei aber auf die Kursmanipulationen eingeschränkt worden. Die auf dem Vergleich vom 8. Mai 2014 beruhende Schadenersatzzahlung des Revisionswerbers an die T AG beruhe entgegen der Darstellung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung auf mehreren einzelnen, unterschiedlichen Tatvorwürfen seitens der Staatsanwaltschaft.
- 4 Zur Schadenswiedergutmachung führte das Bundesfinanzgericht aus, die sogenannte „Kronzeugenregelung“ sei in § 209a StPO unter dem Titel „Rücktritt von der Verfolgung wegen Zusammenarbeit mit der Staatsanwaltschaft“ geregelt. Diese Bestimmung finde sich im Gefüge der Strafprozessordnung unter dem 3. Teil im 11. Hauptstück der StPO, wobei das 11. Hauptstück der StPO die Überschrift „Rücktritt von der Verfolgung (Diversion)“ trage. § 209a StPO nehme Bezug auf die Bestimmungen der §§ 200 StPO (Zahlung eines Geldbetrages), 201 StPO (Gemeinnützige Leistungen) und 203 StPO (Probezeit). Im gegenständlichen Verfahren sei durch die Staatsanwaltschaft im Rahmen des Vorgehens nach § 209a StPO der Rücktritt von der Verfolgung davon abhängig gemacht worden, dass der Revisionswerber gemeinnützige Leistungen iSd § 201 Abs. 1 iVm § 209a StPO



im Ausmaß von insgesamt 120 Stunden leiste. § 201 Abs. 3 StPO sehe vor, dass „der Beschuldigte binnen einer zu bestimmenden Frist von höchstens sechs Monaten den aus der Tat entstandenen Schaden gutmacht oder sonst zum Ausgleich der Folgen aus der Tat beiträgt und dies unverzüglich nachweist“. Diese Schadensgutmachung iSd § 201 Abs. 3 StPO habe die Staatsanwaltschaft dem Revisionswerber ebenfalls auferlegt. Die Schadensgutmachung iSd § 209a StPO iVm § 201 Abs. 3 StPO sei als „conditio sine qua non“ für die Erlangung der Straffreiheit und die Anwendung der „Kronzeugenregelung“ des § 209a StPO zu verstehen. Damit sei die Leistung einer Zahlung von 300.000 € an die durch das Verhalten des Revisionswerbers geschädigte T AG als Leistung aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung iSd § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 anzusehen. § 209a StPO sei als diversionelle Maßnahme anzusehen. Die Schadenersatzzahlung könne somit nicht als abzugsfähige Werbungskosten anerkannt werden.

- 5 Zu den Rechtsanwaltskosten führte das Bundesfinanzgericht aus, dass nach der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Kosten eines Strafverfahrens unter bestimmten Voraussetzungen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sein könnten. Dies betreffe Aufwendungen, die ausschließlich und unmittelbar aus einer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit erklärbar und damit betrieblich/beruflich veranlasst seien. Gegen eine betriebliche/berufliche Veranlassung im Revisionsfall spreche der Umstand, dass der T AG und der T1 AG aus den verschiedenen Taten des Revisionswerbers kein Vorteil erwachsen sei, was sich schon aus dem Zivilprozess gegen den Revisionswerber ergebe. Der Revisionswerber habe auch in der mündlichen Verhandlung nicht glaubhaft darstellen können, dass die von der Staatsanwaltschaft ihm zur Last gelegten Malversationen im wirtschaftlichen oder finanziellen Interesse der T AG oder der T1 AG gelegen seien. Die Angaben des Revisionswerbers in der mündlichen Verhandlung, dass er Scheinrechnungen zum finanziellen Vorteil des Unternehmens auf Grund von Weisungen habe ausstellen lassen, erweise sich dementsprechend, zumindest für den Zeitraum, in dem er Vorstand der T1 AG gewesen sei, als nicht glaubhaft. Insgesamt sei festzustellen, dass es dem Revisionswerber im gesamten Verfahren nicht in nachvollziehbarer Weise gelungen sei, darzulegen



in welcher Form und in welchem Umfang die ehemaligen Arbeitgeber bzw. vom Revisionswerber geleiteten Gesellschaften Nutznießer der Malversationen des Revisionswerbers gewesen seien. Der Verwaltungsgerichtshof lasse Schadenersatzzahlungen und Verteidigungskosten nur dann zum Abzug zu, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen sei und das Fehlverhalten als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung nicht durchschneide. Dies liege im Revisionsfall nicht vor. Die geltend gemachten Rechtsanwaltskosten in der Höhe von 228.000 € stellten somit keine Werbungskosten dar.

- 6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es gebe keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob im Rahmen der Kronzeugenregelung iSd § 209a StPO geleistete Schadenersatzzahlungen an den Arbeitgeber vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 umfasst seien. Es sei nicht geklärt, ob von dem Abzugsverbot sämtliche Zahlungen im Rahmen der Kronzeugenregelung erfasst seien oder nur solche, die zur Abstandnahme der Strafverfolgung an die Strafverfolgungsbehörde geleistet würden. Zudem weiche das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit von Verteidigungskosten ab. Der Revisionswerber habe im Rahmen seines Dienstverhältnisses eine Weisung seines für ihn zuständigen Vorstandes erhalten und diese befolgt. Die Anwaltskosten seien ausschließlich auf das Berufsleben, sein Dienstverhältnis, zurückzuführen und seien deshalb entsprechend der Judikatur zur Gänze als Werbungskosten absetzbar.

- 7 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

- 8 Die Revision ist zulässig.

- 9 § 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

5. a) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mitgerichtlicher Strafe bedroht ist.



- b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.
- c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.
- d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.
- e) Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).“

10 Die §§ 198, 200, 201 und 209a StPO in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung lauten auszugsweise:

„11. Hauptstück

Rücktritt von der Verfolgung (Diversion)

Allgemeines

§ 198 (1) Die Staatsanwaltschaft hat nach diesem Hauptstück vorzugehen und von Verfolgung einer Straftat zurückzutreten, wenn auf Grund hinreichend geklärten Sachverhalts feststeht, dass eine Einstellung des Verfahrens nach den §§ 190 bis 192 nicht in Betracht kommt, eine Bestrafung jedoch im Hinblick auf

1. die Zahlung eines Geldbetrages (§ 200) oder
2. die Erbringung gemeinnütziger Leistungen (§ 201) oder
3. die Bestimmung einer Probezeit, in Verbindung mit Bewährungshilfe und der Erfüllung von Pflichten (§ 203), oder
4. einen Tausch (§ 204)

nicht geboten erscheint, um den Beschuldigten von der Begehung strafbarer Handlungen abzuhalten oder der Begehung strafbarer Handlungen durch andere entgegenzuwirken.

[...]

Zahlung eines Geldbetrages

§ 200. (1) Unter den Voraussetzungen des § 198 kann die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung einer Straftat zurücktreten, wenn der Beschuldigte einen Geldbetrag zu Gunsten des Bundes entrichtet.

(2) Der Geldbetrag darf den Betrag nicht übersteigen, der einer Geldstrafe von 180 Tagessätzen zuzüglich der im Fall einer Verurteilung zu ersetzenden Kosten des Strafverfahrens (§§ 389 Abs. 2 und 3, 391 Abs. 1) entspricht. Er ist innerhalb von 14 Tagen nach Zustellung der Mitteilung nach Abs. 4 zu bezahlen. Sofern dies den Beschuldigten unbillig hart träge, kann ihm jedoch



ein Zahlungsaufschub für längstens sechs Monate gewährt oder die Zahlung von Teilbeträgen innerhalb dieses Zeitraums gestattet werden.

(3) Soweit nicht aus besonderen Gründen darauf verzichtet werden kann, ist der Rücktritt von der Verfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages überdies davon abhängig zu machen, dass der Beschuldigte binnen einer zu bestimmenden Frist von höchstens sechs Monaten den aus der Tat entstandenen Schaden gutmacht und dies unverzüglich nachweist.

[...]

Gemeinnützige Leistungen

§ 201. (1) Unter den Voraussetzungen des § 198 kann die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung einer Straftat vorläufig zurücktreten, wenn sich der Beschuldigte ausdrücklich bereit erklärt hat, innerhalb einer zu bestimmenden Frist von höchstens sechs Monaten unentgeltlich gemeinnützige Leistungen zu erbringen.

(2) Gemeinnützige Leistungen sollen die Bereitschaft des Beschuldigten zum Ausdruck bringen, für die Tat einzustehen. Sie sind in der Freizeit bei einer geeigneten Einrichtung zu erbringen, mit der das Einvernehmen herzustellen ist.

(3) Soweit nicht aus besonderen Gründen darauf verzichtet werden kann, ist der Rücktritt von der Verfolgung nach gemeinnützigen Leistungen überdies davon abhängig zu machen, dass der Beschuldigte binnen einer zu bestimmenden Frist von höchstens sechs Monaten den aus der Tat entstandenen Schaden gutmacht oder sonst zum Ausgleich der Folgen der Tat beiträgt und dies unverzüglich nachweist.

[...]

Rücktritt von der Verfolgung wegen Zusammenarbeit mit der Staatsanwaltschaft

§ 209a. (1) Die Staatsanwaltschaft kann nach den §§ 200 bis 203 und 205 bis 209 vorgehen, wenn ihr der Beschuldigte freiwillig sein Wissen über Tatsachen offenbart, die noch nicht Gegenstand eines gegen ihn geführten Ermittlungsverfahrens sind und deren Kenntnis wesentlich dazu beiträgt,

1. die Aufklärung einer der Zuständigkeit des Landesgerichts als Schöffen- oder Geschworenengericht oder der WKStA (§§ 20a und 20b) unterliegenden Straftat entscheidend zu fördern, oder
2. eine Person auszuforschen, die in einer kriminellen Vereinigung, kriminellen Organisation oder terroristischen Organisation führend tätig ist oder war.





(2) Ein Vorgehen nach Abs. 1 setzt voraus, dass eine Bestrafung im Hinblick auf die übernommenen Leistungen (§ 198 Abs. 1 Z 1 bis 3), das Aussageverhalten, insbesondere die vollständige Darstellung der eigenen Taten, und den Beweiswert der Informationen nicht geboten erscheint, um den Beschuldigten von der Begehung strafbarer Handlungen abzuhalten; es ist im Fall des § 198 Abs. 2 Z 3 sowie bei einer Straftat des Beschuldigten unzulässig, durch die eine Person in ihrem Recht auf sexuelle Integrität und Selbstbestimmung verletzt worden sein könnte. Abweichend von § 200 Abs. 2 darf der zu entrichtende Geldbetrag einer Geldstrafe von 240 Tagessätzen entsprechen.

(3) Nach Erbringung der Leistungen hat die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren unter dem Vorbehalt späterer Verfolgung einzustellen.

[...]“

- 11 Die Erläuternden Bemerkungen zu der Einführung des Abzugsverbots für Leistungen anlässlich einer Diversion mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (RV 1212 BlgNR 24. GP 17) lauten auszugsweise:

„Auch Ausgaben, die als Abgabenerhöhung im Sinne des Finanzstrafgesetzes (zB der Verkürzungszuschlag gemäß § 30a) zu leisten sind, sollen nicht abzugsfähig sein. Die im FinStrG vorgesehenen Abgabenerhöhungen sind Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. c BAO. Nebenansprüche teilen das Schicksal der betreffenden Abgabe. Sind Betriebssteuern Grundlage für die Abgabenerhöhungen, würde dies dazu führen, dass auch der Verkürzungszuschlag wie die Betriebssteuer abzugsfähig ist. Da der Verkürzungszuschlag Straffreiheit vermittelt, soll er wie eine verhängte Strafe behandelt werden und daher nicht abzugsfähig sein. Dem gleichen Gesichtspunkt liegt auch die ausdrückliche Verankerung der Nichtabzugsfähigkeit von Leistungen aus Anlass einer Diversion (Rücktritt von der Strafverfolgung, §§ 198 ff StPO) zu Grunde, die der bisherigen Behandlung in der Verwaltungspraxis (Rz 358 der Lohnsteuerrichtlinien 2002) entspricht.“

- 12 § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 unterwirft Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion) einem Abzugsverbot. Leistungen, die anlässlich einer Diversion gezahlt werden, sollen einer verhängten Strafe gleichgestellt werden.

- 13 Die Diversion ist im 11. Hauptstück der StPO geregelt, worunter auch § 209a StPO - die „Kronzeugenregelung“ fällt (vgl. auch *Kirchbacher*, StPO¹⁵,



§ 209a Rz 1). Leistungen im Sinne des § 209a StPO fallen somit grundsätzlich unter das Abzugsverbot.

14 § 209a Abs. 2 StPO in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung benennt als eine der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Bestimmung, dass Leistungen im Sinne des § 198 Abs. 1 Z 1 bis 3 StPO übernommen werden. Nach Erbringung dieser Leistungen ist das Strafverfahren unter dem Vorbehalt späterer Verfolgung einzustellen.

15 Die in § 198 Abs. 1 Z 1 bis 3 StPO taxativ aufgezählten Leistungen sind ein Geldbetrag, der gemäß § 200 Abs. 1 StPO zu Gunsten des Bundes zu entrichten ist, gemeinnützige Leistungen, die gemäß § 201 StPO in der Freizeit unentgeltlich zu erbringen sind und die Bestimmung einer Probezeit, in Verbindung mit Bewährungshilfe und der Erfüllung von Pflichten.

16 Der Geldbetrag gemäß § 200 StPO ist - wie sich aus § 200 Abs. 2 StPO ergibt - einer Geldstrafe in einem Strafverfahren angelehnt (vgl. auch *Kirchbacher*, StPO¹⁵, § 200 Rz 2, der von einer Geldbuße spricht).

17 Darüber hinaus sehen §§ 200 und 201 StPO in ihren Absätzen 3 jeweils vor, dass der Rücktritt von der Verfolgung überdies davon abhängig zu machen ist, dass der Beschuldigte binnen einer zu bestimmenden Frist von höchstens sechs Monaten den aus der Tat entstandenen Schaden gutmacht oder nach § 201 Abs. 3 StPO sonst zum Ausgleich der Folgen der Tat beiträgt und dies unverzüglich nachweist.

18 Bei dieser Schadensgutmachung handelt es sich nicht um eine Leistung im Sinne des § 198 Abs. 1 StPO, sondern sie entspricht einem Schadenersatz, der dem Geschädigten zu leisten ist.

19 Aus dem Zusammenspiel des § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 und den Regeln der StPO ergibt sich, dass nur ein zugunsten des Bundes gezahlter Geldbetrag im Sinne des § 200 Abs. 1 StPO unter das Abzugsverbot fällt, weil nur dieser jene Leistung ist, die der Strafe in einem Strafverfahren vergleichbar ist und damit auch der Intention der einkommensteuerlichen Bestimmung, die Diversionsleistung einer Geldstrafe gleichzustellen, entspricht.



- 20 Für diese Auslegung spricht auch, dass bei einem Strafverfahren die geschädigte Partei sich als Privatbeteiligte anschließen und einen Schadenersatz erhalten kann, der jedenfalls nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fällt. Da bei einer Diversion nach § 209a StPO die Anklageerhebung und Hauptverhandlung entfallen, dient die Schadensgutmachung dazu, der geschädigten Partei im Wege des § 200 oder des § 201 Abs. 3 StPO einen Schadenersatz zu ermöglichen (vgl. den Bericht des Justizausschusses 406 BlgNR 22. GP 21).
- 21 Bei der Bezahlung des Betrags von 300.000 € an die T AG handelt es sich somit um eine Schadenersatzleistung, die nicht unter § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e. EStG 1988 fällt.
- 22 Im fortgesetzten Verfahren wird das Bundesfinanzgericht sich daher damit auseinanderzusetzen haben ob die Schadenersatzzahlung beruflich veranlasst war, und insbesondere Feststellungen zu treffen haben, ob dem Revisionswerber im Zuge der von der Staatsanwaltschaft geprüften Delikte Einnahmen zugeflossen sind, die als steuerpflichtige Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit zu erfassen gewesen wären (vgl. erneut VwGH 28.4.2011, 2008/15/0259; 16.1.1991, 90/13/0285). Es kommt nicht darauf an, ob die T AG einen Vorteil erzielt hat, sondern, ob ein Zusammenhang mit steuerlichen Einkünften des Revisionswerbers besteht, die auch aus diesem Fehlverhalten resultieren können (vgl. VwGH 27.6.2019, Ra 2019/15/0063). So ergibt sich aus den im Erkenntnis wiedergegebenen Angaben in der mündlichen Verhandlung etwa, dass 70 Führungskräfte und somit möglicherweise auch der Revisionswerber von den Kursmanipulationen profitiert hatten, wodurch potentiell steuerpflichtige Einnahmen generiert wurden.
- 23 Das Bundesfinanzgericht hat somit sein Erkenntnis mit einer prävalierenden inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.



24 Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Mai 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Andreas Schnegg, Kalkofenstraße 24, 6425 Haiming, über die Beschwerde vom 19. Februar 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2016 vom 29. Dezember 2021 wurde vom Beschwerdeführer jeweils der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Töchter A (für 4 Monate) und B (für 10 Monate) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

In dem in Beschwerde gezogenen Einkommensteuerbescheid wurde dazu ausgeführt, dass der pauschale Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung für die Töchter B und A nicht berücksichtigt werden könne, da sich die Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 25 Kilometern vom Wohnort befinden würden.

In weiterer Folge wurde vom Abgabepflichtigen Beschwerde erhoben, mit der Begründung, dass in der Schule der Tochter B Heimpflicht bestehe und für den Schulbesuch der Tochter A ein Schulgeld in Höhe von 110 € monatlich zu entrichten gewesen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde die Beschwerde abgewiesen, mit der Begründung, dass die Voraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG und der dazu ergangenen Vorordnung nicht erfüllt seien.

Mit Eingabe vom 16. Juni 2022 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt und ergänzend vorgebracht, dass die Berücksichtigung der Heimkosten für Tochter B in Höhe von 3.142 € als außergewöhnliche Belastung beantragt werde, wenn der monatliche Pauschbetrag in Höhe von 110 Euro nicht berücksichtigt werde, da Heimpflicht bestanden habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Lt. vorliegenden Unterlagen besuchte die Tochter B von September 2014 bis Juni 2018 (10 Monate im Streitjahr) die K in Y. In dieser Schule besteht Heimpflicht. Die Tochter A besuchte von September 2016 bis Juni 2021 (4 Monate im Streitjahr) die L in Z. In dieser Schule war Schulgeld in Höhe von 110 € monatlich zu entrichten. Diese Ausbildungsstätten liegen vom Wohnort 5,5 Kilometer (Y) bzw. 12,5 Kilometer (Z) entfernt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den aktenkundigen Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 34 Abs. 7 Z 1 bis 4 EStG 1988 lautet wie folgt:

„Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.“

§ 34 Abs. 8 EStG bestimmt:

"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt."

Die zu dieser Bestimmung ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung des BFGl. II 449/2001) bestimmt Folgendes:

„§ 1 Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).“

Von der Abgabenbehörde wurden weder ein Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG noch tatsächliche Kosten (Schulgeld bzw. Heimkosten) als außergewöhnliche Belastungen für die Ausbildung der Töchter berücksichtigt, mit der Begründung, dass die Ausbildungsstätten im Einzugsbereich des Wohnortes liegen würden und auch die Voraussetzung des § 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, nicht erfüllt seien.

Soweit der Beschwerdeführer eine Berücksichtigung der Ausbildungskosten für die Tochter A als außergewöhnliche Belastung beantragt, ist darauf hinzuweisen, wie die Abgabenbehörde zutreffend ausgeführt, dass die Schule der Tochter A innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist und somit die Berücksichtigung eines Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG nicht möglich ist.

Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich weiters einwendet, dass für den Besuch dieser Schule ein „Schulgeld“ zu entrichten sei, ist darauf zu verweisen, dass die im Rahmen der Unterhaltspflicht geleistete Bezahlung von Schulgeld für den Schulbesuch von Kindern nur unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu außergewöhnlichen Belastungen führen könnte.

Gem. § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 wäre eine Unterhaltsleistung aber nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (VwGH 20. Dezember 1994, 94/14/0087; VwGH 15. Februar 2006, 2002/13/0054).

Das Schulgeld würde aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Eine außergewöhnliche Belastung könnte nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung u.ä. erforderlich wird (VwGH 19. Juli 2000, 99/13/0255; VwGH 27. Juni 2013, 2011/15/0008; VwGH 18. Dezember 2017, Ra 2017/15/0016).

Damit scheidet aber die Berücksichtigung der Zahlung des Schulgeldes für die Tochter B als außergewöhnliche Belastung aus und war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Soweit der Beschwerdeführer eine Berücksichtigung der Ausbildungskosten für die Tochter B als außergewöhnliche Belastung beantragt, ist darauf hinzuweisen, dass auch die Schule der Tochter B innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist und somit die Berücksichtigung eines Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG grundsätzlich nicht möglich wäre.

In diesem Fall ist aber darauf Bedacht zu nehmen, dass in der Schule der Tochter B Heimpflicht besteht. Daher ist – wie die Abgabenbehörde zutreffend feststellt – auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung des BFGl. II 449/2001) Bedacht zu nehmen.

Danach gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

Damit liegen aber die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pausbetrages für die auswärtige Berufsausbildung entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde vor. Aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 3 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 ergibt sich nämlich, dass innerhalb von 25 Kilometern keine **adäquate** Ausbildungsmöglichkeit vorliegen darf.

Da im Umkreis von 25 Kilometern aber keine entsprechende Schule **ohne** Heimpflicht existiert, und damit ein Besuch einer gleichartigen Schule durch die Tochter ohne finanziellen Mehraufwand (ohne Heimkosten) innerhalb von 25 Kilometern nicht möglich war, liegt auch keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit vor, sodass im konkreten Fall die Schule als nicht im Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gilt und der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG zu berücksichtigten ist (anders BFG 24. März 2014, RV/2100391/2013).

3.1. 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 zur Frage, ob bei Heimpflicht einer Schule § 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung des BFGI. II 449/2001) zur Anwendung gelangen kann, wenn innerhalb eines Umkreises von 25 Kilometern keine Schule ohne Heimpflicht existiert, keine einheitliche Rechtsprechung vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Innsbruck, am 5. März 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des M M in G, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. März 2021, Zl. RV/5100981/2017, betreffend Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber und seine Ehefrau erwarben mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2002 eine Liegenschaft und nutzten diese in weiterer Folge als Hauptwohnsitz. Auf der Liegenschaft befand sich ein repräsentatives Eigenheim (Wohneinheit im Ausmaß von 480 m² samt Nebenräumen), welches innerhalb eines 3.637 m² umfassenden, als Bauland gewidmeten Gartens lag, auf dem sich ein Swimmingpool und Nebengebäude (ehemaliger Stall, Badehaus etc.) befanden. Im Oktober 2013 verkauften sie die angeführte Liegenschaft samt einer an die Liegenschaft angrenzende Grundfläche von 38.885 m² um 7,650.000 €.
- 2 Bei der Selbstberechnung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer wurde der auf die Gebäude sowie der auf Grund und Boden im Ausmaß von 3.637 m² entfallende Kaufpreisanteil gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 steuerfrei belassen.
- 3 Im Rahmen einer beim Revisionswerber durchgeführten Außenprüfung vertrat die Prüferin den Standpunkt, üblicherweise seien 1.000 m² Grund und Boden als Bauplatz erforderlich, weshalb sich die Steuerbefreiung nur in diesem Ausmaß auf den mitveräußerten Grund und Boden erstrecke.





- 4 Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Bescheid, in dem es die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit 225.187,86 € festsetzte.
- 5 Einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 gab das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin der Revisionswerber die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Zur Begründung führte es aus, laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, sei der Grund und Boden nur in jenem Ausmaß dem begünstigten Eigenheim zuzuordnen, das üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei. Die Beurteilung welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei erfolge nach der Verkehrsauffassung. Das Wort „üblicherweise“ indiziere, dass nicht auf den konkreten Einzelfall (Bauplatz) abzustellen, sondern von einer typisierenden Betrachtung auszugehen sei. Dies sei auch daraus ableitbar, dass sich der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis mit den Ausführungen des BFG zur in Geltung stehenden Bauordnung nicht auseinandergesetzt habe. Der vom Finanzamt vertretene Standpunkt, für einen Bauplatz sei üblicherweise eine Grundfläche von 1.000 m² erforderlich, habe jedenfalls die Praktikabilität auf seiner Seite. Auch im Revisionsfall werde eine Fläche von 1.000 m² als ausreichend erachtet.
- 7 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Ro 2015/15/0025 Aussagen bezüglich einer Begrenzung getroffen habe, aber weitere Fragen offen geblieben seien. Ob etwa von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen oder konkret auf die Verhältnisse vor Ort einzugehen sei.
- 8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.





9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig, aber nicht berechtigt.

11 § 30 Abs. 2 EStG 1988 in der seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012
(1. StabG 2012) geltenden Fassung lautet auszugsweise:

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

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer
 - a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
 - b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

[...]“

12 Der Revisionswerber bringt vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, zu Recht erkannt, die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sei dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen sei, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in diesem Ausmaß erstrecke sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten „Grund und Boden“, wobei die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei, nach der Verkehrsauffassung erfolge. Es stelle sich die Frage, ob die Formulierung, „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ bundesweit einheitlich oder - abhängig von der Region sowie den lokalen Bebauungsbestimmungen - unterschiedlich zu verstehen sei sowie, ob die Grundfläche von der Größe des befreiten Gebäudes abhängig sei. Da Grund und Boden begrenzt sei und mit der steigenden Anzahl von Gebäuden immer kleiner werde, stelle sich zudem die Frage, auf welchen Zeitpunkt sich die Wortfolge „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ beziehe.



- 13 § 30 Abs. 2 EStG 1988 nimmt die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung aus und knüpft zur Begriffsbestimmung des Eigenheimes an die Definition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 an. Danach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.
- 14 Aus den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8), wonach „wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)“, welche zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen, von der Besteuerung ausgenommen sind, und aus den Erläuterungen zur Stammfassung des § 30 EStG 1988, in denen u.a. ausgeführt wird, dass die Steuerbefreiung auch für den „Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (621 BlgNR 17. GP, 82), leitete der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, ab, dass der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (in Bezug auf Grund und Boden) eine größenmäßige Beschränkung zu entnehmen ist. Eine Limitierung ist auch erforderlich, weil sich die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus dem im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt und einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten soll.
- 15 Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich ist. Es kommt daher nicht entscheidend auf die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstücks an. Das Wort „üblicherweise“ indiziert vielmehr - wie vom BFG im angefochtenen Erkenntnis zutreffend erkannt - eine typisierende Betrachtung, die sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung an Durchschnittswerten zu orientieren hat.





- 16 Im Geltungsbereich des EStG 1972 hat die Verwaltungspraxis in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Arbeiterwohnstätte zunächst eine Bauplatzgröße von 500 m² als angemessen angesehen. Nachdem die Nutzflächenbegrenzung bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen weggefallen ist (vgl. 457 BlgNR 15. GP, 20), hat es das Ausmaß einer generell üblichen Bauparzelle mit 1.000 m² angenommen. Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung ist ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m² typischerweise nach wie vor als ausreichend anzusehen, zumal Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze - worauf auch in der Revision zutreffend hingewiesen wird - mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden.
- 17 Das Finanzamt und ihm folgend das BFG gingen davon aus, dass dem Revisionswerber die Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für eine Grundstücksfläche von 1.000 m² zustehe. Dass der Revisionswerber dadurch in seinen Rechten verletzt worden wäre, ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar und wird auch in der Revision nicht nachvollziehbar dargetan.
- 18 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.
- 19 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 24. April 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Klagenfurt St. Veit Wolfsberg in 9020 Klagenfurt, Siriusstraße 11, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Juni 2022, Zl. RV/4100660/2011, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 (mitbeteiligte Partei: B Ges.m.b.H. in K, vertreten durch die CONFIDA Klagenfurt Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 9020 Klagenfurt, Kardinalschütt 7), zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Bei der mitbeteiligten Partei, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Mai 1988 errichtet worden ist, wurde eine die Jahre 2005 bis 2009 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass mit 31. Dezember 2003 (Eintragung im Firmenbuch) das gesamte Stammkapital der mitbeteiligten Partei um 1 € an die X GmbH übertragen worden sei. Mit der Übernahme des Stammkapitals habe sich auch das Betätigungsfeld der mitbeteiligten Partei geändert. Bis zum Jahr 1999 habe sie Kraftwerke errichtet und betrieben, Maschinen und Akkumulatoren erzeugt sowie mit Waren aller Art gehandelt, wohingegen sie von 2000 bis 2003 keine Tätigkeit entfaltet habe. Abweichend dazu habe der Unternehmensgegenstand ab 2004 nur noch die Erbringung von technischer Beratung umfasst. Die Geschäftsführung der mitbeteiligten Partei habe sich „am Papier“ zwar nicht geändert, die mit Wirksamkeit ab 19. März 1990 bestellte Geschäftsführerin habe jedoch ab dem Kalenderjahr 2004 - mit Ausnahme der Unterfertigung diverser Schriftstücke - keine nach außen ersichtliche operative Tätigkeit entfaltet. Alle Geschäfte seien von den Organen der X GmbH, der nunmehrigen



Alleingesellschafterin, abgewickelt worden. Der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführerin, die an der Mitbeteiligten nicht mehr beteiligt gewesen sei, habe die Möglichkeit gefehlt, willensbildende Entscheidungen zu treffen. Es sei ihr auch kein Geschäftsführungsentgelt ausbezahlt worden; den vorliegenden Bilanzen zufolge bestünden auch keine diesbezüglichen Forderungen gegenüber der mitbeteiligten Partei. Der Prüfer vertrat den Standpunkt, bei der Mitbeteiligten sei es im Jahr 2004 zu einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur, der wirtschaftlichen Struktur und der organisatorischen Struktur gekommen, womit der Tatbestand des Mantelkaufs gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht worden sei. Der Mitbeteiligten stehe (ab 2004) kein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu.

- 2 Das Finanzamt folgt dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009.
- 3 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Wiederaufnahme- und Sachbescheide Berufung (nunmehr Beschwerde).
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht (BFG) der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren statt und hob die diesbezüglichen Bescheide ersatzlos auf, wodurch auch die darauf aufbauenden Körperschaftsteuerbescheide aus dem Rechtsbestand ausschieden. Zur Begründung führte es aus, der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0008, das Anlass zur Aussetzung der Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde gegeben habe, davon ausgegangen, dass alle Merkmale des Mantelkaufatbestandes kumulativ der Verwirklichung bedürften. Es müssten zwar nicht alle Merkmale gleich stark ausgeprägt sein, das vollkommene Fehlen eines Tatbestandsmerkmals könne aber durch die stärkere Ausprägung der anderen nicht kompensiert werden.
- 5 Unstrittig sei, dass sich die Gesellschafterstruktur der mitbeteiligten Partei auf entgeltlicher Grundlage zu 100 % und ihre wirtschaftliche Struktur wesentlich geändert habe. Strittig sei, ob eine Änderung der organisatorischen Struktur



vorliege. Diese setzte - wie der Verwaltungsgerichtshof in Rz. 42 des Erkenntnisses Ro 2019/13/0008 ausgesprochen habe - voraus, dass alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhanges sukzessive ersetzt würden. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei dabei auf das tatsächliche Wirken der Geschäftsführung abzustellen. Die formale Beibehaltung der Organstellung könne die Wirkungen des Mantelkaufes nicht verhindern.

- 6 Im gegenständlichen Fall sei es zu keinem Austausch bzw. Hinzutreten von Geschäftsführern gekommen. Die mit Wirksamkeit ab 19. März 1990 bestellte Geschäftsführerin sei weiter die alleinige Geschäftsführerin der Mitbeteiligten geblieben und habe die ihr nach den gesetzlichen Vorschriften zukommenden und auch weitere Formalverpflichtungen (Unterschriftenleistung bei Bilanzen, Steuererklärungen, Firmenbucheingaben und sonstigen Vereinbarungen) erfüllt. Davon gehe auch das Finanzamt aus, und derartige Unterlagen fänden sich sowohl in den Steuerakten als auch im Arbeitsbogen des Prüfers. Ob die Geschäftsführerin über diese Formalverpflichtungen hinaus auch noch weiteres tatsächliches Wirken im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der Mitbeteiligten entfaltet habe, bleibe im Dunkeln.
- 7 Das Finanzamt führe aus, die Geschäftsführerin habe ab dem Kalenderjahr 2004 - abgesehen von der Unterfertigung von Schriftstücken - keine nach außen ersichtliche Tätigkeit ausgeübt und die Geschäfte seien von den Organen ihrer Gesellschafterin geführt worden. Dahingehende Tatsachen (oder Beweismittel hierfür) sei das Finanzamt jedoch schuldig geblieben bzw. seien solche im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nicht angeführt. Das Finanzamt halte in einer Vorhaltsbeantwortung nur fest, die Tatsache der „faktischen Geschäftsführung“ durch Organe der Alleingesellschafterin sei erst im Rahmen der Außenprüfung festgestellt worden. Welcher Art die faktische Geschäftsführung gewesen sei und wer sie konkret ausgeübt habe, sei vom Finanzamt nicht beantwortet worden bzw. seien entsprechende Tatsachen und Beweismittel hierfür auch nicht in den Bericht über die Außenprüfung eingeflossen. Da das Finanzamt mit den obigen Ausführungen auch die Bescheide betreffend die



Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 rechtfertige, hätte es aber derartiger Feststellungen bedurft.

- 8 Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren könne gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO nur wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahmegründe seien in der Begründung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides anzuführen. Der Bericht über die Außenprüfung bleibe Tatsachen oder Beweismittel schuldig, weshalb es an einem tauglichen Grund für die Wiederaufnahme fehle.
- 9 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig. Die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0008, aufgezeigten Grundsätze seien berücksichtigt worden. Zur Frage, inwieweit diese zum Tragen kämen, wenn zu dem seit Jahren bestellten Geschäftsführer kein weiterer Geschäftsführer hinzutrete, und damit einhergehend, welche Anforderungen an die Wiederaufnahme von Verfahren zu stellen seien, fehle jedoch Rechtsprechung.
- 10 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Amtsrevision bringt zu ihrer Zulässigkeit weiters vor, die Entscheidung des BFG stehe im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach das BFG den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund zu prüfen und zu würdigen habe und - so erforderlich - Ergänzungen vornehmen müsse (Hinweis auf VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050; und 9.12.2021, Ra 2021/13/0040). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unterliege auch das BFG der amtswegigen Ermittlungspflicht und dürfe sich über erhebliche Behauptungen des Finanzamts - hier im Zusammenhang mit dem Wiederaufnahmegrund und den damit festgestellten Tatsachen - nicht ohne Ermittlungen und ohne Begründung hinwegsetzen (Hinweis auf VwGH 29.3.2021, Ra 2019/13/0050; und 30.9.2021, Ra 2020/13/0002).
- 11 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.



12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Die Revision ist zulässig und begründet.

14 § 8 Abs. 4 KStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautete auszugsweise:

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

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

15 Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Untergangs des Verlustvortragsrechts mit einer - wirtschaftlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilten - wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraums in Verbindung. Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzugs ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlusts und dem Zeitpunkt des Verlustabzugs zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und der organisatorischen Struktur mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage einhergehen (vgl. VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135, VwSlg 8045/F; und vom 18.12.2008, 2007/15/0090, VwSlg 8402/F).



- 16 Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur liegt in der Regel dann vor, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive wechseln. Die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur muss im Verbund mit der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur und der Gesellschafterstruktur zur Folge haben, dass die Identität der Gesellschaft wirtschaftlich eine andere geworden ist. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist hinsichtlich der organisatorischen Struktur maßgeblich auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, also auf jene Geschäftsführer, die faktisch die Geschäfte führen. Wird eine Organstellung nur formal beibehalten, während die faktische Geschäftsführung wechselt, bewirkt dies eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur. Solcherart kann ein bloß formales Beibehalten der Organwelterstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Letztlich ist nach einem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob sich die organisatorische Struktur tatsächlich so wesentlich verändert hat, dass - zusammen mit den anderen Strukturänderungen - die Identität des Steuerpflichtigen nicht mehr gegeben ist und damit die Mantelkaufbestimmung zur Anwendung gelangt (vgl. VwGH 15.12.2021, Ro 2019/13/0008).
- 17 Werden die bisherigen Organe nicht ausgewechselt oder tritt kein neuer Geschäftsführer hinzu, kann es in Fällen, in denen die bisherige Geschäftsführung formal belassen und die Geschäfte tatsächlich von Organen der Mutter (oder einer verbundenen Gesellschaft) geführt werden, im Rahmen der einzelfallbezogenen Gesamtbetrachtung auch auf den faktischen Geschäftsführer ankommen, der im Übrigen vom Gesetzgeber durch § 9a BAO in gleicher Weise in den Bereich der Geschäftsführerhaftung einbezogen wird.
- 18 Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2005 bis 2009 verfügt und zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. In der verwiesenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht wurde der Standpunkt vertreten, bei der Mitbeteiligten sei es im Jahr 2004 zu einer wesentlichen



Änderung der Gesellschafterstruktur, der wirtschaftlichen Struktur und der organisatorischen Struktur gekommen, wodurch der Tatbestand des Mantelkaufs gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht worden sei. Zur hier allein strittigen Änderung der organisatorischen Struktur wird ausgeführt, die tatsächliche Geschäftsführung sei geändert bzw. ausgetauscht worden. Die Person der Geschäftsführerin der Mitbeteiligten habe sich zwar „am Papier“ nicht geändert, die mit Wirksamkeit ab 19. März 1990 bestellte Geschäftsführerin habe jedoch ab dem Kalenderjahr 2004 - mit Ausnahme der Unterfertigung diverser Schriftstücke - keine erkennbare operative Tätigkeit ausgeübt. Sie habe kein Geschäftsführungsentgelt erhalten und auch keine Entgeltforderungen gegenüber der Mitbeteiligten. Der Prüfer stellte weiters fest, dass die gesamte Geschäftsabwicklung von den Organen der nunmehrigen Alleingesellschafterin durchgeführt worden sei, womit er zum Ausdruck brachte, dass die faktische Geschäftsführung auf die Organwalter der neuen Gesellschafterin übergegangen sei.

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0008, zu Recht erkannt, dass eine nur formal beibehaltene Organstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern kann, weil im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf die tatsächliche organisatorische Struktur abzustellen ist. Stellt man auf das tatsächliche Wirken der Geschäftsführung ab, kann es aber keinen Unterschied machen, ob neben den faktischen Geschäftsführern eine Person nach außen hin als vertretungsbefugte Organwalterin beibehalten wird. Die bloß formal beibehaltene Organstellung eines im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers kann für sich die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Ob die Organstellung eines Geschäftsführers nur formal beibehalten und die Geschäfte einer Gesellschaft tatsächlich von anderen - im Firmenbuch nicht als Geschäftsführer ausgewiesenen - Personen ausgeübt wird, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist.

20 Das BFG hob die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide mit der Begründung auf, es sei im Dunkeln geblieben, ob die im Firmenbuch



eingetragene Geschäftsführerin über ihre Formalverpflichtungen hinaus auch noch weiteres tatsächliches Wirken im Zusammenhang mit der Geschäftsführung der Mitbeteiligten entfaltet habe. Damit verkennt das BFG, dass nicht nur die Abgabenbehörde der amtswegigen Ermittlungspflicht unterliegt, sondern auch das BFG (vgl. für viele VwGH 5.3.2020, Ro 2018/15/0004). Das BFG hat - worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird - den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund zu prüfen und zu würdigen und erforderlichenfalls Ergänzungen vorzunehmen. Es wäre daher am BFG gelegen, die allenfalls noch notwendigen Ermittlungsschritte zur Klärung der Frage zu setzen, ob der Wechsel in der faktischen Geschäftsführung auch tatsächlich - wie vom Finanzamt angenommen - eingetreten ist.

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

W i e n , am 24. April 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertreter***, ***Vertreter-Adr***, über die Beschwerde vom 18. April 2019 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. Februar 2019 betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Gruppenfeststellungsbescheid wird dahingehend abgeändert, als er zu lauten hat, dass für die ***A GmbH*** die Zugehörigkeit zur Gruppe als Gruppenmitglied mit der Veranlagung 2018 beginnt. Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf), als Gruppenträgerin, die ***Y GmbH*** und die ***A GmbH***, jeweils als Gruppenmitglieder, stellten am 12.10.2017 einen Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe nach § 9 Abs 8 KStG mit Wirksamkeitsbeginn ab der Veranlagung 2017.

Dem Antrag wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 6.2.2019 teilweise stattgegeben, indem eine Gruppe mit der Bf als Gruppenträgerin und der ***Y GmbH*** als Gruppenmitglied festgestellt und die ***A GmbH*** von der Gruppe ausgeschlossen wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Einbringungsakt vom 26.9.2017 die Privatstiftung beabsichtigt habe einen Teil ihres Anteils an der ***A GmbH*** in der Höhe von 51% des gesamten Stammkapitals zum Stichtag des 31.12.2016 in die Bf einzubringen. Die

entsprechende Meldung einer Anteilseinbringung sei gegenüber dem Finanzamt gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG mit Schriftsatz vom 12.10.2017 erfolgt. Die Meldung sei jedoch innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtags beim entsprechenden Finanzamt vorzunehmen. Die Frist sei daher versäumt worden. Da eine Einbringung der GmbH-Anteile mit steuerlicher Rückwirkung zum Stichtag 31.12.2016 nicht zustande gekommen sei, sei auch die Voraussetzung des § 9 Abs 5 KStG, wonach die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres 2017 vorliegen müsse, nicht erfüllt.

Dagegen brachte die Bf nach mehrmaliger Fristverlängerung (zuletzt bis zum 18.4.2019) mit Schriftsatz vom 18.4.2019 Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass bei Versäumen der Frist des § 13 UmgrStG die Einbringung mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (26.9.2017) wirksam sei. Die im UmgrStG genannten Voraussetzungen für den Einbringungsstichtag 26.9.2017 lägen vor, da die Meldung beim Finanzamt vom 12.10.2017 innerhalb der 9-Monats Frist seit dem Ersatzstichtag liege, der Einbringungsvertrag vom 26.9.2017 hinsichtlich des Einbringungsstichtages adaptiert worden sei, ein Kapitalanteil von 51% einer inländischen Körperschaft eingebracht worden sei und das eingebrachte Vermögen einen positiven Verkehrswert besitze. Es werde daher beantragt, dass der Gruppenfeststellungsbescheid vom 6.2.2019 insoweit abgeändert werde, als dass der Antrag der ***Bf1*** auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs 8 KStG hinsichtlich der Teilnahme der Bf an der Unternehmensgruppe ab dem Jahr 2018 festgestellt werde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.7.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dabei ausgeführt, dass zum einen ein Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden nicht gestellt werden könne. Zum anderen sei im Falle eines verspäteten Gruppenantrages für das folgende Jahr ein weiterer Antrag zu stellen. Gleiches müsse für Gruppenanträge gelten die zwar fristgerecht eingebracht worden seien, aber aus anderen Gründen einer abweisenden Erledigung bzw. einer teilweisen Stattgabe zugeführt worden seien. Außerdem sei für die Aufnahme in die Gruppe im Folgejahr ein Ergänzungsantrag gemäß § 9 Abs 9 KStG zu stellen.

In der Literatur werde die Meinung vertreten, dass bis zur Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides eine Erweiterung der Gruppe ohne neuen Antrag möglich sei und es sich hierbei um eine nachträgliche Verbesserung des bestehenden Antrages handle. Dies finde jedoch nur im Zusammenhang mit einer Verbesserung des ursprünglichen Antrages zugunsten zusätzlicher Mitglieder, zur Erweiterung der ursprünglich beantragten Gruppe Anwendung. Der Gegenstand des ursprünglichen Antrages dürfe durch diese Vorgehensweise nicht dem Wesen nach geändert werden. Bei einer nachträglichen Unterfertigung der noch einzubeziehenden Körperschaft komme es zu einem späteren Beginn der Gruppenwirkung. Aus dem Beschwerdebegehren sei ersichtlich, dass keine Verbesserung des Antrags zugunsten zusätzlicher Mitglieder vorgenommen worden sei, sondern die Feststellung der Gruppenzugehörigkeit einer im ursprünglichen Antrag bereits enthaltenen Körperschaft ab

dem darauffolgenden Jahr beantragt worden sei. Dieses Vorgehen sei außerdem eine nicht zulässige Wesensänderung des Gegenstandes des ursprünglichen Antrags. Im Übrigen sei die Beschwerde erst im Jahr 2019 und somit nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2018 gestellt und nicht von der ***A GmbH*** unterzeichnet worden.

In der Folge beantragte die Bf fristgerecht mittels Vorlageantrag vom 14.8.2019, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werde.

Das Finanzamt legte daraufhin am 11.9.2019 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Die Bf ist eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Mit Einbringungsakt vom 26.9.2017 abgeschlossen zwischen der Bf und der Privatstiftung erklärten die Parteien unter Punkt 1.1, dass die Privatstiftung einen Teil ihres Anteils an der ***A GmbH***, der einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von ATS 765.000 bzw. 51% des gesamten Stammkapitals entspricht, zum Stichtag des 31.12.2016 in die Bf einbringt.

Auf Grundlage eines Antrags vom 28.9.2017 wurde in weiterer Folge am 3.10.2017 die Gesellschafteränderung im Firmenbuch eingetragen. Vor dieser Eintragung verfügte die Bf im beschwerdegegenständlichen Zeitraum über keinen Anteil an der ***A GmbH***.

Die entsprechende Meldung der Anteilseinbringung gegenüber dem Finanzamt erfolgte mit Schriftsatz vom 12.10.2017.

Mit Schriftsatz vom 12.10.2017 stellte die Bf den Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe betreffend das Jahr 2017, wobei die Bf als Gruppenträgerin und die ***A GmbH***, sowie die ***Y GmbH*** als Gruppenmitglieder im Antrag genannt wurden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG kann der Stichtag auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrags rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtags die Meldung der Einbringung bei dem „für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt“ vorzunehmen, wenn keine Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung vorgenommen wird.

Nach § 9 Abs 1 KStG 1988 können finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. Die finanzielle Verbindung ist die materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe (*Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 120*).

Als finanziell verbundene Körperschaften gelten gemäß § 9 Abs 4 1. Teilstrich KStG 1988 solche, bei denen die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Gemäß § 9 Abs 5 KStG 1988 muss die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen.

„Nach § 9 Abs 8 KStG 1988 erstreckt sich die Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

- Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.
- Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.
- Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.
- Im Gruppenantrag sind Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.
- Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen

Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.

- Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.,

Gemäß § 9 Abs 9 KStG gilt für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe Folgendes:

- Jede Änderung ist vom betroffenen Gruppenmitglied bzw. vom betroffenen Gruppenträger dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständigen Finanzamt (Abs. 8) innerhalb eines Monats anzuzeigen.
- Jedes Gruppenmitglied kann dem für den Antragsteller zuständigen Finanzamt (Abs. 8) gegenüber sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Erklärt der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, ist die Unternehmensgruppe beendet.
- Im Falle des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft (Abs. 2) gilt Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß.
- Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Meldung der Einbringung nach § 13 UmGrStG nicht fristgerecht erfolgt ist und die steuerliche Rückwirkung zum Stichtag 31.12.2017 nicht zustande gekommen ist. Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres 2017 lag daher nicht vor. Ebenso unstrittig ist, dass die materiellen Voraussetzungen hinsichtlich der Einbeziehung der ***A GmbH*** ab dem Jahr 2018 vorliegen. Zu klären bleibt daher die Frage ob die formellen Voraussetzungen des § 9 KStG ebenfalls gegeben sind.

Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das zuständige Finanzamt gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe mit einem Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO bescheidmäßig festzustellen. Es handelt sich dabei um eine bescheidmäßige Feststellung von rechtserheblichen Tatsachen (*Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock; Körperschaftsteuer: Kommentar, § 9 Rz 877 mwN*).

Gemäß § 9 Abs 9 TS 3 KStG gilt in den Fällen des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft, die die Voraussetzungen des § 9 Abs 2 KStG erfüllt, § 9 Abs 8 KStG für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß. Demzufolge kommt auch für neu eintretende Gruppenmitglieder in eine bereits bestehende Unternehmensgruppe das Antragsverfahren gemäß § 9 Abs 8 KStG zur Anwendung. Durch die Erweiterung der Gruppe sind im

„Ergänzungsantrag“ sämtliche erforderlichen Angaben betreffend des eintretenden Gruppenmitglieds zu machen. Dieser Ergänzungsantrag ist nach § 9 Abs 9 TS 3 KStG allerdings nur von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers sowie des neu eintretenden Gruppenmitglieds vor Ablauf des Wirtschaftsjahres des neu eintretenden Gruppenmitglieds zu unterfertigen (vgl. *Vock* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar, § 9 Rz 935 mwN).

Der nachträgliche Eintritt ist von einer bloßen nachträglichen „Verbesserung“ des Antrags zugunsten zusätzlicher Mitglieder zu unterscheiden. Der Gruppenantrag kann in jeder Lage des Verfahrens bis zu seiner Rechtskraft berichtigt bzw. angepasst werden. Der Gegenstand des Antrags darf dabei seinem Wesen nach nicht geändert werden die sachliche und örtliche Zuständigkeit muss gewahrt bleiben. Daher ist bis zur Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides eine Erweiterung der Gruppe ohne neuen Antrag möglich. Aufgrund einer nachträglichen Antragsänderung kann sich bei einer späteren Unterfertigung der noch einzubeziehenden Körperschaft allerdings für diese ein späterer Beginn der Gruppenwirkungen ergeben (*Achatz/Post* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 8 Rz 25; *Vock* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar, § 9 Rz 936).

Genau dies trifft auf den vorliegenden Fall zu. Es handelt sich hierbei nämlich nicht um einen nachträglichen Eintritt einer Körperschaft in eine bestehende Gruppe, sondern um eine bloße nachträgliche „Verbesserung“ des Antrags zugunsten eines zusätzlichen Mitgliedes bzw. hinsichtlich der Aufnahme der ***A GmbH*** ab dem Jahr 2018. Im Gegensatz zu einem nachträglichen Eintritt einer Körperschaft iSd § 9 Abs 9 TS 3 KStG wurde auch bereits ein Antrag auf die Aufnahme der ***A GmbH*** in die Gruppe gestellt (Antrag vom 12.10.2017). Nach der hA ist eine solche „Verbesserung“ bis zur Rechtskraft des Gruppenfeststellungsbescheides möglich. Wie oben ausgeführt kann sich bei einer späteren Unterfertigung der noch einzubeziehenden Körperschaft für diese ein späterer Beginn der Gruppenwirkungen ergeben. Dies muss auch für den Fall gelten, dass die finanzielle Verbindung erst zu einem späteren Zeitpunkt gegeben ist. Eine Wesensänderung des ursprünglichen Antrages liegt demnach nicht vor.

Wird der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Folge gegeben, ist der Erstfeststellungsbescheid wie auch der Abweisungsbescheid aufzuheben und ein neuer Gruppenfeststellungsbescheid zu erlassen (vgl. *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG, § 9 Rz 173).

Grundsätzlich muss zwar, wie das Finanzamt ausführt, bei Abweisung einer Unternehmensgruppe ein neuerlicher Antrag für das Folgejahr gestellt werden, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass der abgewiesene Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe automatisch für das nächste Jahr gilt. Im vorliegenden Fall wurde jedoch

die Unternehmensgruppe nicht zur Gänze abgewiesen und der Gruppenfeststellungsbescheid mit Beschwerde angefochten. Der Wille der Bf als Gruppenträgerin und der ***A GmbH*** auf Aufnahme der ***A GmbH*** in die Gruppe ab dem Jahr 2018 geht schon aus den eingebrachten Beschwerden der Bf und der ***A GmbH*** (GZ RV/6100502/2017) hervor.

Der Argumentation des Finanzamtes, dass im Falle eines verspäteten Gruppenantrages ein neuer Antrag für das folgende Jahr fristgerecht zu stellen sei, kann entgegengehalten werden, dass der Gruppenantrag aus dem Jahr 2017 nicht verspätet war. Es handelt sich dabei auch nicht um einen Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden, sondern liegt eine nachträgliche Verbesserung des ursprünglichen Gruppenantrages im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor.

Aufgrund des vorhandenen Gruppenantrages vom 12.10.2017 iVm mit der Beschwerde und dem Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen ist der Gruppenfeststellungsbescheid dahingehend abzuändern, dass die ***A GmbH*** ab dem Jahr 2018 in die Gruppe einzubeziehen ist. Der Beschwerde ist daher stattzugeben.

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 gegenständlichen Rechtsfrage gibt es – soweit ersichtlich - keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Aus diesem Grund ist die Revision zuzulassen.

Salzburg, am 2. Februar 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch LeitnerLeitner Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hellbrunner Straße 7, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 14. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 4. November 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2014, Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

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

Im Jahr 2014 erfolgten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten iHv € 222.677,25.

Am 09.06.2016 erging der Körperschaftsteuerbescheid für das 2014, mit dem dem Begehren der Bf auf Anrechnung der Zwischensteuer für Zuwendungen an die in der Schweiz ansässige Begünstigte zwar inhaltlich nicht stattgegeben, die Gutschrift aber dennoch gewährt wurde.

Die Bf brachte mit Schriftsatz vom 14.10.2016 Beschwerde gegen den Bescheid vom 09.06.2016 ein und führte zur Begründung zusammengefasst aus, dass nach Auffassung des EuGH (EuGH 17.09.2015, C-589/13) die Nichtentlastung von der Zwischensteuer für Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die aufgrund eines DBA von der KEST entlastet werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstieße und daher unionsrechtswidrig wäre. Die Neuregelung des § 13 Abs 3 und des § 24 Abs 5 KStG durch das AbgÄG 2015 entspräche nicht der Rechtsprechung des EuGH. Die Unionsrechtswidrigkeit bestände daher weiterhin.

Gleichzeitig beantragte die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Bescheid vom 04.11.2016 hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 09.06.2016 gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) auf und erließ zeitgleich einen neuen Sachbescheid, mit dem eine Reduktion der Zwischensteuerbemessungsgrundlage um die oa Zuwendungen nicht erfolgte und damit eine vollständige Entlastung von der Zwischensteuer im Ausmaß der getätigten Zuwendungen nicht gewährt wurde. Zur Begründung wurde auf § 13 Abs 3 KStG 1988 idF des AbgÄG 2015 hingewiesen und ausgeführt, dass für die Zuwendungen keine KEST einbehalten worden wäre (gänzliche Entlastung aufgrund DBA-Schweiz).

Mit Vorlagebericht vom 07.11.2016 wurde die Beschwerde der Bf vom 14.10.2016 ohne Erlassen einer Beschwerdeentscheidung dem BFG vorgelegt.

Am 05.12.2016 wurde zur Beschwerde vom 14.10.2016 die Beschwerde der Bf vom 24.11.2016 betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 04.11.2016 als ergänzender Schriftsatz beim BFG nachgereicht.

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

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

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

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

Die Bf hatte im Jahr 2014 folgende, für die Berechnung der Zwischensteuer gemäß § 13 Abs 3 KStG relevante, Einkünfte:

	2014
Inländische Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG	23.738,08 €
Ausländische Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit a KStG	21.320,32 €
Eink. § 13 Abs 3 Z 1 lit b und c KStG	13.231,56 €

Im Jahr 2014 erfolgten Zuwendungen an die in der Schweiz ansässige Begünstigte in der Höhe von insgesamt Euro 222.677,25.

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

2. Beweiswürdigung

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

3. Rechtsvorschriften

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß **§ 253 Bundesabgabenordnung (BAO)** die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Gemäß **§ 299 Abs 1 BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach **§ 299 Abs 2 BAO** ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

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

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

Einkommen ist nach **§ 7 Abs 2 KStG 1988** der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der

Sonderausgaben (§ 8 Abs 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

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

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

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

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

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

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

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

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.
2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.

3. a) Die Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen

- der Summe der gemäß § 13 Abs 3 gesondert zu versteuernden Einkünfte und
- der Summe der Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, wenn diese die Summe der Einkünfte im Sinne des ersten Teilstriches übersteigt.

b) Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß lit a insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.

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

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

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

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

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

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

4. Erwägungen

Vorerst ist festzustellen:

Mit Aufhebungsbescheid vom 04.11.2016 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 09.06.2016 von Amts wegen gem. § 299 BAO aufgehoben und durch einen neuen Sachbescheid vom 04.11.2016 ersetzt.

Gemäß § 253 BAO wird die Beschwerde der Bf vom 14.10.2016 durch die amtswegige Aufhebung des bekämpften Bescheides nicht unzulässig, sondern gilt sie weiterhin als Beschwerde gegen den an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden neuen Sachbescheid. Die von der Partei gegen den nachträglich geänderten Bescheid vom 04.11.2016 eingebrachte Beschwerde vom 24.11.2016, die dem BFG am 05.12.2016 durch das FA nachgereicht bzw. vorgelegt wurde, gilt nach der Judikatur (zB VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085, RV/5100456/2023) nur mehr als ergänzender Schriftsatz zum ursprünglichen Rechtsmittel.

Ursprüngliches Konzept der Besteuerung von Privatstiftungen

Im Besteuerungsregime der Privatstiftung waren Erträge aus Kapitalforderungen ursprünglich steuerfrei und wurden somit nur einmal - nämlich bei deren Zuwendung an den Begünstigten im Rahmen des KEST-Einbehaltes - der Besteuerung unterzogen. Demnach flossen der Privatstiftung Kapital- und Beteiligungserträge ohne jeden Steuerabzug zu, sodass diese Erträge erst bei der (späteren) Zuwendung an einen Zuwendungsempfänger einem KEST-Abzug unterzogen wurden. Im Falle von langfristig thesaurierten steuerfrei gestellten Kapitalerträgen konnten somit Steuerstundungseffekte erzielt werden (vgl. *Schuchter-Mang* in Achatz/Kirchmayr, KStG³, § 13 Rz 147)

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

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I Nr 2000/142) wurde die Zwischenbesteuerung von Kapital- und Beteiligungserträgen eingeführt. Der Steuerstundungseffekt wurde somit gemindert. Eine 12,5%ige Vorabsteuer auf Ebene der Privatstiftung wurde eingeführt, die auf die Besteuerung der Zuwendung an die Begünstigten angerechnet oder unter bestimmten Voraussetzungen der Privatstiftung im Wege der Veranlagung wieder gutgeschrieben wurde (*Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³, § 13 Rz 6). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/11, ab der Veranlagung 2011) wurde der Steuersatz auf 25% angehoben.

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

Die Zwischensteuer wird grundsätzlich auf die KEST, die auf Zuwendungen an Begünstigte erhoben wird, angerechnet. Im Ergebnis sollen damit die der Zwischensteuer unterliegenden

Einkünfte einmalig einer 25%igen Steuer unterworfen werden.

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

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

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

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

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

§ 13 Abs 3 KStG idF nach dem AbgÄG 2015

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

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

§ 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015 lautet: „Die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.“

Gem § 26c Z 58 KStG sind die Bestimmungen der § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG idF AbgÄG 2015 am 01.01.2016 in Kraft getreten und auf alle offenen Veranlagungsfälle anzuwenden.

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

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

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

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

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

Im Zuge der Änderung des § 13 Abs 3 KStG durch das AbgÄG 2015 können nunmehr auch Zuwendungen, die teilweise von der KESt entlastet sind, bei der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer in Abzug gebracht werden. Dies betrifft jedoch nur vom OECD-MA abweichende DBA, weil das OECD-MA in Art 21 dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Durch das Abstellen auf eine endgültige KESt-Belastung im AbgÄG 2015 werden daher eine überwiegende Anzahl der österreichischen DBA-Partnerstaaten, darunter auch die Schweiz, weiterhin nicht erfasst (vgl *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016, 34; *Stangl* in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar Band IV, § 13 Rz 136ff). Somit werden österreichische Privatstiftungen bezüglich ihres Rechts auf sofortige Ermäßigung der Zwischensteuer auch weiterhin unterschiedlich behandelt, je nach Ansässigkeit der Begünstigten (vgl Rz 42 EuGH 17.09.2015, C-589/2013). Da Zuwendungen einer inländischen Privatstiftung an inländische Begünstigte einen Anspruch auf Ermäßigung oder sogar Befreiung von der Zwischensteuer eröffnen, indem sie von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Abzug gebracht werden können - was bei einer überwiegenden Anzahl von Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigten (ua. der Schweiz) weiterhin nicht der Fall ist - verfügt diese Stiftung dauerhaft über höhere finanzielle Mittel. Dies stellt eine Ungleichbehandlung und eine Situation dar, die unter den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr fällt, der durch Art 56 Abs 1 EG vor Beschränkungen geschützt ist (vgl Rz 45 EuGH 17.09.2015, C-589/2013).

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

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

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

In diesem Zusammenhang weist der EuGH hin, dass die steuerliche Belastung auch nicht schwerwiegend oder endgültig zu sein braucht, damit eine steuerliche Regelung als verbotene Beschränkung einer Grundfreiheit angesehen wird (Rn 49 EuGH 17.09.2015, C-589/2013 mwN).

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

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

Die von Österreich im Verfahren vor dem EuGH vorgebrachte objektiv mangelnde Vergleichbarkeit der Situationen sowie die von Österreich geltend gemachten zwingenden

Gründe des Allgemeininteresses, welche die Beschränkung des Kapitalverkehrs objektiv rechtfertigen könnten, verwarf der EuGH in seinem Erkenntnis.

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

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

Der EuGH sieht in diesem Zusammenhang auch keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, wodurch die festgestellte Beschränkung des Kapitalverkehrs gerechtfertigt werden kann.

Der Grundsatz der Einmalbesteuerung kann nach Auffassung des EuGH unter Verweis auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden (EuGH 17.09.2015, C-589/13, Rz 73 ff). Der EuGH verwies auf seine Urteile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) und Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559) und führte aus, dass in keiner dieser Rechtssachen der Gerichtshof den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung anerkannt hat (Urteil in F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13; Rz 71). Der EuGH hielt im Urteil zudem fest, dass die Zwischenbesteuerung der inländischen Privatstiftung nicht die Einmalbesteuerung der im ersten Satz des § 13 Abs 3 KStG genannten Einkünfte gewährleistet, da die Besteuerung der Privatstiftung nicht endgültig ist, sondern die Zwischensteuer spätestens bei Auflösung der Privatstiftung dieser gutzuschreiben ist (EuGH C- 589/13; Rz 79).

Seit der Änderung des § 13 Abs 3 KStG wird die Zwischensteuer zwar nur mehr insoweit erstattet, als die Zuwendungen tatsächlich mit KESt belastet sind. Diese Änderung nimmt der Zwischensteuer in gewissen Fällen das Merkmal der Vorläufigkeit. Da der EuGH jedoch den Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung grundsätzlich schon nicht anerkennt (siehe RN 73 EuGH 17.09.2015, C-589/2013), kommt dieser Rechtfertigungsgrund auch nach der Gesetzesänderung nicht zum Tragen.

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

Bedeutung für den streitgegenständlichen Fall

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

Im vorliegenden Fall hat die Bf im Streitjahr 2014 Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG an die in der Schweiz ansässige Begünstigte iHv € 222.677,25 getätigt. Nach Art 21 DBA Österreich-Schweiz unterliegen Zuwendungen von österreichischen Privatstiftungen an in der Schweiz für Zwecke des DBA ansässige Begünstigte ausschließlich im Ansässigkeitsstaat der Begünstigten, somit in der Schweiz, der Besteuerung. Die KESt Entlastung erfolgte nach Maßgabe der DBA - Entlastungsverordnung infolge der Vorlage des von der schweizerischen Steuerbehörde bestätigten Formulars ZS-QU1 direkt an der Quelle. Unter Bezugnahme auf § 13 Abs 3 letzter Satz idgF sowie § 24 Abs 5 Z 2 KStG idgF wurde im Rahmen der Veranlagung zur KSt für das Jahr 2014 keine Entlastung von der Zwischensteuer aufgrund der Zuwendungen an die in der Schweiz ansässigen Begünstigten durchgeführt.

Die im nun streitgegenständlichen Sachverhalt anzuwendende Fassung des § 13 Abs 3 KStG (BGBl 163/2015) sieht vor, dass die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben soll, wenn Zuwendungen von Privatstiftungen auf Grund eines DBA lediglich teilweise von der KESt entlastet werden. Die Reduktion soll **insoweit** stattfinden, als die Zuwendungen endgültig mit KESt belastet sind.

Kommt es zu einer Entlastung der Zuwendung von der KESt aufgrund eines DBA, ist somit nur jener Teil der Zuwendungen für die Reduktion der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte heranzuziehen, der endgültig mit KESt belastet ist.

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

Im Einklang mit der hA in der Literatur (insbesondere *Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ Rz 187; *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar Band IV, § 13 Rz 147; *Moritz*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Neuregelung als der Weisheit letzter Schluss?, PSR 2015, 44; *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016,34; *Mitterlehner/Mitterlehner*, EuGH zur Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten, SWK 2015, 1448.) wurde daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Europarechtswidrigkeit durch die Änderungen des § 13 Abs 3 KStG im Zuge des AbgÄG 2015 nicht (zur Gänze) beseitigt.

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

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

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

Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 04.11.2016 ist daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

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

5. Zulässigkeit der Revision

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

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

Salzburg, am 26. März 2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Mai 2021, Zl. RV/7101072/2013, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 (mitbeteiligte Parteien: 1. B GmbH in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in Wien, Renngasse 1, und 2. P GmbH in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die erstmitbeteiligte Partei war im Streitzeitraum Gruppenträgerin, die zweitmitbeteiligte Partei Gruppenmitglied derselben Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988.
- 2 In einer Beilage zu Abgabenerklärungen der Zweitmitbeteiligten für das Jahr 2011 wurde darauf verwiesen, dass per 31. Dezember 2011 eine Verschmelzung der H GmbH auf die Zweitmitbeteiligte erfolgt sei. Damit seien Vorgruppenmindestkörperschaftsteuern der übertragenden Gesellschaft (in Höhe von ca. 12.000 €) noch im Veranlagungsjahr 2011 auf die Zweitmitbeteiligte übergegangen.
- 3 Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 vom 21. September 2012 stellte das Finanzamt das Einkommen der Zweitmitbeteiligten fest; die geltend gemachte Mindestkörperschaftsteuer wurde dabei nicht angerechnet. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die H GmbH sei per 31. Dezember 2011 auf die Zweitmitbeteiligte verschmolzen worden. Die übernehmende



Körperschaft könne bei einer Verschmelzung die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft bereits in jenem Veranlagungszeitraum geltend machen, in welchem der Verschmelzungstichtag liege. Da der Verschmelzungstichtag der 31. Dezember 2011 sei und das Veranlagungsjahr 2011 der übernehmenden Zweitmitbeteiligten bereits am 31. Oktober 2011 geendet habe, liege der Verschmelzungstichtag nicht im Veranlagungsjahr 2011. Die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer könne somit erst im Veranlagungsjahr 2012 angerechnet werden.

- 4 Die Mitbeteiligten erhoben gegen diesen Bescheid Berufung.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge und änderte den angefochtenen Bescheid dahin ab, dass die Mindestkörperschaftsteuer (wie beantragt) angerechnet werde. Es sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 6 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht insbesondere aus, die Zweitmitbeteiligte weise als Bilanzstichtag den 31. Oktober auf. Betreffend die H GmbH (Bilanzstichtag 31. Dezember) sei im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 darauf hingewiesen worden, dass für die nächsten Veranlagungsjahre ein Betrag von (ca.) 12.000 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehe. Ab der Veranlagung 2009 sei die H GmbH ebenso wie die Zweitmitbeteiligte ein Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe mit der Erstmitbeteiligten (Bilanzstichtag: 31. Dezember) als Gruppenträgerin gewesen. Da die H GmbH in den Jahren 2009 und 2010 jeweils negative Einkünfte an den Gruppenträger weitergeleitet habe, habe die Mindestkörperschaftsteuer nicht verrechnet werden können. Die H GmbH sei mit Verschmelzungsvertrag vom 24. April 2012 (Stichtag: 31. Dezember 2011) auf die Zweitmitbeteiligte verschmolzen worden; die Firmenbucheintragung sei am 16. Mai 2012 erfolgt. Dem mit 21. September 2012 datierten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 betreffend die H GmbH (gerichtet an die Zweitmitbeteiligte als deren Rechtsnachfolgerin) sei wiederum ein negatives, dem Gruppenträger im Jahr 2011 zuzurechnendes Einkommen zu



entnehmen; auch darin werde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre ein Betrag von (ca.) 12.000 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehe.

7 Hingewiesen werde noch darauf, dass die Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2011 geendet habe.

8 Unstrittig gingen bei einer Verschmelzung die von der übertragenden Körperschaft angesammelten und noch nicht nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 verrechneten Beträge an Mindestkörperschaftsteuer über.

9 Die Mindestkörperschaftsteuer sei zum Verschmelzungstichtag 31. Dezember 2011 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Zweitmitbeteiligte als übernehmende Gesellschaft übergegangen. Der Veranlagungszeitraum entspreche dem Kalenderjahr. Auch wenn der Bilanzstichtag der Zweitmitbeteiligten vom Ende des Kalenderjahrs abweiche, liege der Verschmelzungstichtag (31. Dezember 2011) im Veranlagungszeitraum 2011. Das Mindestkörperschaftsteuerguthaben könne somit bereits im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2011 verrechnet werden.

10 Der Umstand, dass hier eine Unternehmensgruppe vorliege, sei nicht von Bedeutung, habe doch auch ein Gruppenmitglied gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zunächst individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe sein eigenes Einkommen zu ermitteln. Da überdies angesichts der Höhe des von der Zweitmitbeteiligten im Jahr 2011 erzielten Einkommens auch nach der Bestimmung des § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 keine Bedenken gegen die Zuleitung dieser aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe stammenden Mindeststeuer an den Gruppenträger bestünden, sei der Beschwerde Folge zu geben gewesen.

11 Da zur maßgeblichen Frage des Anrechnungszeitpunkts einer verschmelzungsbedingt übergebenen Mindestkörperschaftsteuer höchstgerichtliche Rechtsprechung fehle, werde die ordentliche Revision zugelassen.

12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.



- 13 Die erstmitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht, die zweimitbeteiligte Partei hat sich am Revisionsverfahren nicht beteiligt.
- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist aus dem vom Bundesfinanzgericht aufgezeigten Grund zulässig, sie ist auch begründet.
- 16 Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.
- 17 Nach § 96 Abs. 1 GmbH-Gesetz können Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter Ausschluss der Abwicklung verschmolzen werden. Die Verschmelzung kann insbesondere durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) erfolgen (Z 1 leg. cit.).
- 18 Wenn auch zivilrechtlich die Gesamtrechtsnachfolge vorgesehen ist, so ist für die Frage des (möglichen) Überganges einer steuerrechtlichen Position aber entscheidend, ob diese Position nach Bestimmungen des materiellen Steuerrechts übertragbar ist (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003; 20.1.2021, Ra 2020/15/0076).
- 19 Es ist im vorliegenden Verfahren unstrittig, dass die bisher noch nicht verrechneten Mindeststeuern iSd § 24 Abs. 4 KStG 1988 im Zuge einer dem UmgrStG unterliegenden Verschmelzung auf den Rechtsnachfolger übergehen. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Rechtsansicht:
- 20 Zunächst ist zu bemerken, dass das UmgrStG die hier strittige Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 nur im Rahmen der Umwandlung (Artikel II UmgrStG) behandelt. Die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, eingefügte Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG regelt den Zeitpunkt des Übergangs der Mindeststeuern auf die Rechtsnachfolger im Falle einer Umwandlung. Wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage





(72 BlgNR 20. GP 276) abzuleiten ist, geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Mindeststeuerbeträge nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 im Rahmen einer dem UmgrStG unterliegenden Gesamtrechtsnachfolge (bei Untergang des Rechtsvorgängers) auf den jeweiligen Rechtsnachfolger übergehen. Eine gesonderte Regelung betreffend Umwandlungen erfolgte nur deswegen, weil bei Umwandlungen auch natürliche Personen, auf die § 24 Abs. 4 KStG 1988 an sich nicht anwendbar wäre (vgl. dazu auch VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001), Rechtsnachfolger sein können (vgl. dazu näher *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 927).

21 Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ab welchem Zeitraum diese
Mindeststeuern beim Rechtsnachfolger zu berücksichtigen sind.

22 Im Falle einer Umwandlung sind diese Mindeststeuern ab dem dem
Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen (§ 9
Abs. 8 UmgrStG).

23 Betreffend die hier vorliegende Verschmelzung enthält das Gesetz - wie bereits
erwähnt - keine Regelung.

24 Gesellschaftsrechtlich geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (erst)
mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft auf
die übernehmende Gesellschaft über (§ 225a Abs. 3 Z 1 Aktiengesetz; § 96
Abs. 2 GmbHG). Der Verschmelzungstichtag ist (lediglich) der Tag, von dem
an die Handlungen der übertragenden Gesellschaften als für Rechnung der
übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten (§ 220 Abs. 1
Z 5 Aktiengesetz; § 96 Abs. 2 GmbHG). Dieser Zeitpunkt ist nur im Verhältnis
zwischen den beteiligten Gesellschaften von Bedeutung und entfaltet
ausschließlich obligatorische Wirkung (vgl. *Schindler/Brix* in
Straube/Ratka/Rauter, Wiener Kommentar zum GmbHG, § 96 Tz 48). Diese
Bestimmung wird in dem Sinn verstanden, dass (erst) ab dem dem
Verschmelzungstichtag folgenden Tag die Geschäfte und Maßnahmen der
übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft
erfolgt gelten (vgl. neuerlich *Schindler/Brix*, aaO, Tz 48; vgl. auch *Kofler/Six* in



Kofler, UmgrStG¹⁰, § 2 Tz 44: mit der Wortfolge „von dem an“ sei im Ergebnis „nach dem“ gemeint).

25 § 2 Abs. 3 UmgrStG fingiert, dass das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt wäre. Nach § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft § 2 Abs. 3 leg. cit. mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen für die übertragende und die übernehmende Körperschaft gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UmgrStG in der Stammfassung, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP 16 f; vgl. weiters *Zöchling/Tüchler* in Wundsam u.a., UmgrStG⁵, § 3 Tz 21). Das unter Einsatz des übergehenden Vermögens erzielte Einkommen ist somit (erst) mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen (vgl. *Kofler/Six* in Kofler, UmgrStG¹⁰, § 2 Tz 41). Das Vermögen wird ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag dem Rechtsnachfolger zugerechnet (vgl. *Brandstätter/Puchner*, SWK 2007, 1311 ff [1312]; vgl. weiters *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGj 2018, 443 ff [446 f]: Grundsatz des Umgründungssteuerrechts, wonach der Rechtsnachfolger die übernommenen Rechtspositionen mit Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages erwirbt).

26 Für den Übergang des vermögenswerten Anspruchs betreffend Mindeststeuern kann nichts anderes gelten. Diese Mindeststeuern standen bis zum Ablauf des Verschmelzungstichtags der H GmbH zu. Für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr der H GmbH (§ 2 Abs. 1 UmgrStG) war eine Veranlagung nach § 24 KStG 1988 oder - wie im vorliegenden Fall - eine Feststellung nach § 24a KStG 1988 vorzunehmen, in deren Rahmen (letztmals für die H GmbH) auch eine Anrechnung der Mindeststeuern nach § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 (oder Zurechnung an das beteiligte Gruppenmitglied oder Gruppenträger nach § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988) erfolgen konnte. Erst mit Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages standen diese (allenfalls durch die



Anrechnung oder Zurechnung mit dem letzten Wirtschaftsjahr der H GmbH reduzierten) Mindeststeuern der Rechtsnachfolgerin (der Zweitmitbeteiligten) zu. Bei dieser waren diese Mindeststeuern daher erst im Rahmen der Veranlagung (Feststellung Gruppenmitglied) jenes Veranlagungszeitraums zu berücksichtigen, in dem jenes Wirtschaftsjahr endete (§ 7 Abs. 5 KStG 1988), in welches der Tag nach dem Verschmelzungsstichtag fiel. Im Rahmen der Veranlagung (Feststellung Gruppenmitglied) des Kalenderjahres 2011 konnten die von der H GmbH stammenden Mindeststeuern sohin bei der Zweitmitbeteiligten nicht berücksichtigt werden.

- 27 Soweit die Erstmitbeteiligte in der Revisionsbeantwortung für ihren Standpunkt auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. Dezember 1987, 87/13/0080, verweist, ist zu bemerken, dass jenes Erkenntnis noch zum Strukturverbesserungsgesetz (insoweit betreffend Verlustvorträge) ergangen ist; die dort zu behandelnde Rechtslage wurde bereits mit der Stammfassung des UmgrStG geändert (vgl. z.B. VwGH 27.6.2018, Ro 2017/15/0044, mit Hinweis auch auf die Gesetzesmaterialien). Für die hier strittige Frage des Zeitpunkts des Übergangs des Guthabens aus Mindeststeuern kann daraus nichts gewonnen werden.
- 28 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 8. April 2022



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, 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 Finanzamtes für Großbetriebe in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Februar 2022, Zl. RV/2100727/2019, betreffend u.a. Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 (mitbeteiligte Partei: Stadtwerke J in J, vertreten durch die ARTG - Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Graz in 8011 Graz, CITY TOWER Brückenkopfgasse 1/2.OG), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Partei ist eine im 100%igen Eigentum der Stadtgemeinde J stehende Aktiengesellschaft. Sie ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe.
- 2 Mit Sacheinlagevertrag vom 26. August 1994 brachte die Stadtgemeinde J mehrere Betriebe gewerblicher Art nach Art. III UmgrStG mit Ablauf des 31. Dezember 1993 in die Mitbeteiligte ein. Die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1993 wies - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts - auf der Passivseite Rückstellungen für Kostenersätze für Pensionen in Höhe von umgerechnet rund 4,98 Mio. € aus. Im Personalübereinkommen vom 26. August 1994 haben die Stadtgemeinde J und die Mitbeteiligte auch die Vereinbarung getroffen, dass die von der Mitbeteiligten der Stadtgemeinde zu ersetzenden Aufwendungen für das Personal auch allfällige Pensionszuschüsse umfassen würden.





- 3 Im Rahmen einer die Jahre 2014 und 2016 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Mitbeteiligte über keine ausreichende Wertpapierdeckung für die Pensionsrückstellung verfüge, und setzte einen Gewinnzuschlag fest. Als Begründung wurde angeführt, dass die Mitbeteiligte eine Rückstellung für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gemäß § 14 Abs. 8 EStG 1988 gebildet habe. Nach dieser Bestimmung bestehe eine Verpflichtung der Wertpapierdeckung auch für Dienstnehmer, für die eine Kostentragung vereinbart worden sei. Es sei rechtlich nicht relevant, wem die (ehemaligen) Dienstnehmer „dienstrechtlich“ zuzuordnen seien. Das Finanzamt folgte der Außenprüfung, nahm die Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2014 bis 2016 wieder auf und erließ neue Sachbescheide.
- 4 Dagegen erhob die Mitbeteiligte Beschwerde, in der sie das Erfordernis einer Wertpapierdeckung bestritt. Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden aufgrund eines gemäß § 262 Abs. 2 BAO gestellten Antrages der Mitbeteiligten ohne Beschwerdeverentscheidung zur Entscheidung vor.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab und gab der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2014 bis 2016 Folge. Begründend führte es aus, mit der Einführung der Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen durch das EStG 1988 sei in § 14 Abs. 11 EStG 1988 eine Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts geschaffen worden. Das Wertpapierdeckungserfordernis finde seine Rechtfertigung (nur) darin, die Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten zu bewirken, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes zu bieten. Der Ausnahmeregelung vom Wertpapierdeckungserfordernis für Betriebe gewerblicher Art liege der gesetzgeberische Gedanke zugrunde, dass eine Besicherung von Pensionsverpflichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts nicht erforderlich sei.



- 6 Die übernehmende Körperschaft sei im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre. Im Falle einer Buchwerteinbringung im Sinne des § 16 Abs. 1 UmgrStG bewirke die Fiktion der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden. Damit habe die übernehmende Körperschaft den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen und für die ununterbrochene Wertpapierdeckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ab dem Einbringungsstichtag Sorge zu tragen. Vor diesem rechtlichen Hintergrund sei die Revisionswerberin im Rahmen der Buchwerteinbringung zur Fortführung der Pensionsrückstellung verpflichtet gewesen, wobei auch die Rechtswirkung der Ausnahmeregelung (§ 14 Abs. 11 EStG 1988) auf die Revisionswerberin übergegangen sei, weil die Pensionsleistungsverpflichtungen bei der Stadtgemeinde verblieben seien. Die notwendige Rechtfertigung für das Wertpapierdeckungserfordernis, die Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten zu bewirken, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes zu bieten, liege nicht vor.
- 7 Das Finanzamt leite das Wertpapierdeckungserfordernis für die gegenständliche Rückstellung auch aus § 14 Abs. 8 EStG 1988 ab, wonach Abs. 6 und Abs. 7 auch für Rückstellungen gelten würden, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet worden seien. Die Fortführung einer Pensionsrückstellung im Rahmen der Buchwerteinbringung stelle, auch wenn die Revisionswerberin mit der Stadtgemeinde eine Ersatzleistungsverpflichtung vereinbart habe, keine dem Wortlaut der Bestimmung entsprechende Bildung einer Rückstellung für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten dar. Es liege im Revisionsfall auch keine dem Normzweck des § 14 Abs. 8 EStG 1988 entsprechende Umgehung des Wertpapierdeckungserfordernisses vor. Die Revision wurde zugelassen, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der strittigen Rechtsfrage fehle.



8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, die vorbringt, § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG fingiere eine auf den Bereich der Gewinnermittlung beschränkte Gesamtrechtsnachfolge. Der Eintritt in Gewinnermittlungspositionen des Einbringenden sei allerdings nur insoweit möglich, als die entsprechenden Vorschriften grundsätzlich für die übernehmende Körperschaft anwendbar seien und nicht durch Sonderregelungen verdrängt würden. Die übernehmende Körperschaft könne nicht in allfällige persönliche Befreiungen des Einbringenden eintreten, die auf diese nicht anwendbar seien. § 14 Abs. 11 EStG 1988 sei eine Bestimmung, die nur auf Betriebe gewerblicher Art anwendbar sei. Wenn das Bundesfinanzgericht ausführe, dass § 14 Abs. 8 EStG 1988 im gegenständlichen Revisionsfall nicht anwendbar sei, weil die Fortführung einer Rückstellung keine für die Bestimmung erforderliche Bildung einer Rückstellung darstelle, stelle es sich in Widerspruch zum Sachverhalt. Die Mitbeteiligte habe die Pensionsrückstellung im Zuge der Einbringung übernommen. Eine Rückstellung für Kostenersätze für Pensionsverpflichtungen eines Dritten hätte aber bei der Revisionswerberin nur neu gebildet werden können.

9 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 § 14 Abs. 7 bis 11 EStG 1988 in der im Revisionszeitraum anzuwendenden Fassung lauten:

„(7) Für die Pensionsrückstellung besteht folgendes Deckungserfordernis:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein. Auf das Deckungserfordernis können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für die Lebensversicherung im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 oder für die kapitalanlageorientierte Lebensversicherung im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 4a jeweils in Verbindung mit § 78 des Versicherungsaufsichtsgesetzes geführt werden, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals angerechnet werden. Dies gilt auch für vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen



gegenüber Versicherern, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind. Ist der Rückkaufswert höher als das versicherungsmathematische Deckungskapital, kann der Rückkaufswert angerechnet werden. Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen nicht ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis.

2. Beträgt die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

(...)

(8) Abs. 6 und Abs. 7 gilt auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

(9) Wird eine Pension zugesagt, für die von einem früheren Arbeitgeber (Vertragspartner) des Leistungsberechtigten Vergütungen gewährt werden, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung von der Höhe dieser Vergütungen, höchstens jedoch von dem nach Abs. 6 ermittelten Ausmaß auszugehen.

(10) Abs. 6 Z 5 und 6 gilt insoweit nicht, als dem Arbeitgeber die Aufgaben der gesetzlichen Pensionsversicherung übertragen sind.

(11) Abs. 7 sind auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) nicht anzuwenden.

12 Die Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen wurde mit dem EStG 1988 eingeführt. Bereits in der Stammfassung des EStG 1988 findet sich eine Sonderbestimmung für Betriebe gewerblicher Art. Es handelt sich bei dieser Regelung um eine persönliche Befreiung von der Verpflichtung der Wertpapierdeckung, die nur für Betriebe gewerblicher Art gilt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage finden sich keine Ausführung zu dieser Ausnahmebestimmung.“

13 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass die Mitbeteiligte als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG weiterhin die Ausnahmebestimmung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 in Anspruch nehmen kann.



- 14 Nach § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG tritt die übernehmende Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden ein (vgl. VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127).
- 15 Ein Eintritt der übernehmenden Körperschaft in Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden ist allerdings nur dann möglich, wenn die rechts- oder pflichtbegründenden Vorschriften des EStG oder KStG grundsätzlich auch für die übernehmende Körperschaft anwendbar sind (vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 614). Persönliche Befreiungen des Einbringenden oder spezifische Bestimmung, die auf die übernehmende Körperschaft nicht anwendbar sind (zB Befreiungen gemäß § 5 und § 6b KStG 1988), können im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nicht übergehen.
- 16 Eine solche Bestimmung, die nur auf den Einbringenden anzuwenden ist, liegt bei § 14 Abs. 11 EStG 1988 vor. Diese Ausnahmebestimmung gilt lediglich für Betriebe gewerblicher Art (vgl. auch *Fuhrherr in Kofler*, UmgrStG⁹, § 18 Rz 45). Bei der Mitbeteiligten handelt es sich um eine Aktiengesellschaft und nicht um einen Betrieb gewerblicher Art.
- 17 Wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die Ausnahmebestimmung nach der Einbringung weiterhin anwendbar ist, hat es somit die Rechtslage verkannt.
- 18 Gemäß § 14 Abs. 8 EStG 1988 gilt die Wertpapierdeckung auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden. Ein solche Rückstellung findet sich bei der mitbeteiligten Partei in der Bilanz; gewinnmindernd ist sie von der Mitbeteiligten oder ihrer Rechtsvorgängerin als Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 bzw 8 EStG 1988 gebildet worden.
- 19 Wie das Bundesfinanzgericht selbst ausführt, tritt im Rahmen einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG bei Buchwertfortführung die übernehmende Körperschaft als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin in die Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden ein. Sie setzt diesen damit auch im Hinblick auf die übernommene Rückstellung fort. Der Ausweis der





Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 oder 8 EStG 1988 in der Bilanz verpflichtet jedenfalls zur Wertpapierdeckung.

- 20 Das BFG verweist im angefochtenen Erkenntnis darauf, dass gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 idF seit dem Budgetbegleitgesetz 2007 Wertpapiere und Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, um das Deckungserfordernis zu erfüllen, „ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen dienen“ müssen. Dieser Umstand steht aber der in § 14 Abs. 8 EStG 1988 ausdrücklich auf Rückstellungen für Zusagen von Kostenersätzen (für Pensionsverpflichtungen eines Dritten) erstreckten Verpflichtung zur Wertpapierdeckung iSd § 14 EStG 1988 nicht entgegen; diesfalls dient die Wertpapierdeckung der Besicherung der Kostenersatzverpflichtung gegenüber dem Dritten und damit mittelbar der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen.
- 21 Nach dem Gesagten hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt und sein Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Es war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

W i e n , am 8. September 2022



Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.07.2019

Geschäftszahl

Ro 2016/13/0018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und den Senatspräsidenten Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der F GmbH in B, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. Dezember 2015, Zl. RV/7102158/2013, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 3. Mai 2016, Zl. RV/7102158/2013, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.**

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

Begründung

1 Mit Bescheid vom 12. Juni 2013 stellte das Finanzamt das Einkommen der Revisionswerberin, einer österreichischen GmbH, als Gruppenträgerin gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 für das Jahr 2011 mit EUR 168.586,20 fest, wobei es von der Revisionswerberin in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2011 geltend gemachte Zinsaufwendungen in Höhe von EUR 8.563.364,56 nicht anerkannte. 2 In der gegen diesen Feststellungsbescheid erhobenen Berufung brachte die Revisionswerberin vor, sie habe mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 19. Juni 2011 (rückwirkend auf den 31. Dezember 2010) u.a. den von ihr bis dahin als protokollierte Zweigniederlassung geführten Ventilerzeugungsbetrieb sowie ihre 100 %ige Beteiligung an der - im gleichen Geschäftszweig tätigen - italienischen F S.r.l. auf ihre zuvor gegründete österreichische Tochtergesellschaft (F-GmbH) übertragen ("down-stream Abspaltung zur Aufnahme"). Die mit der Anschaffung der F S.r.l. im Zusammenhang stehenden Fremdfinanzierungsverbindlichkeiten habe sie zurückbehalten. Durch die Abspaltung der Beteiligung sei der Finanzierungszusammenhang zwischen dem Kapitalanteil und der zugehörigen Fremdfinanzierung durchbrochen worden, weshalb die ab 2011 geltende "Konzernschranke" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 nicht greife und die Fremdfinanzierungszinsen abzugsfähig seien. 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (als Beschwerde zu behandelnde) Berufung der Revisionswerberin ab und änderte den angefochtenen Bescheid insoweit ab, als es das Einkommen der Gruppenträgerin mit EUR 2.565.942,55 (bzw. im Berichtigungsbeschluss vom 3. Mai 2016 mit EUR 372.585,69) feststellte.

4 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, strittig sei, ob nach der Abspaltung (Art. VI UmgrStG) einer fremdfinanziert im Konzern erworbenen Beteiligung im Zuge einer (Teil-)Betriebsabspaltung die Fremdfinanzierung zurückbehalten werden dürfe und die Zinsen aus der zurückbehaltenen Fremdfinanzierung wieder abzugsfähig würden.

5 Das Finanzamt habe dies mit der Begründung verneint, dass die Beteiligung an der F S.r.l. aufgrund des (von der Revisionswerberin im Zusammenhang mit ihrem Antrag auf Erlassung eines Auskunftsbeseids gemäß § 118 BAO näher dargelegten) betrieblichen Funktionszusammenhangs dem abgespaltenen Teilbetrieb zuzuordnen sei, sodass keine gesonderte Abspaltung der betreffenden Beteiligung vorliege. Die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Anschaffungsverbindlichkeiten teilten nach Ansicht des Finanzamts daher gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG das Schicksal der Beteiligung.

6 Die Revisionswerberin habe dagegen vorgebracht, das Finanzamt sei zu Unrecht der Ansicht von *Wiesner/Schwarzinger*, SWK 2011, S 855, gefolgt, wonach eine Trennung von Beteiligung und Verbindlichkeit

nur bei neutralem Vermögen (im Sinne von gewillkürtem Betriebsvermögen) möglich sei, ansonsten jedoch eine siebenjährige Verknüpfung nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG bestehe. Nach Ansicht der Revisionswerberin bestehe nämlich zwischen den Tatbeständen des § 12 Abs. 2 UmgrStG keine Rangordnung, sodass ein Kapitalanteil unabhängig von dessen (Teil-)Betriebszugehörigkeit immer als Vermögen iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG anzusehen sei, womit ein Wahlrecht betreffend die Mitübertragung der Verbindlichkeiten bestehe.

7 Dieser Ansicht sei - so das Bundesfinanzgericht weiter - nicht zu folgen. § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG stelle lediglich eine Sonderregelung für jene Fälle dar, in denen Kapitalanteile nicht schon aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil zum einbringungsfähigen Vermögen zählten.

§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG komme nur dann zur Anwendung, wenn Kapitalanteile gesondert und losgelöst von einem (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil eingebracht bzw. abgespalten würden. Nur in diesem Fall könne das in § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG enthaltene Wahlrecht, die mit der Beteiligung zusammenhängende Finanzierungsverbindlichkeit einzubringen oder zurückzubehalten, ausgeübt werden. Sei eine Beteiligung hingegen dem Betriebsvermögen eines (Teil-)Betriebs zuzuordnen, der nach § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG eingebracht bzw. abgespalten werde, sei eine Zurückbehaltung der Anschaffungsverbindlichkeiten nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 5 Z 3 und 4 UmgrStG möglich. Da die von der Revisionswerberin fremdfinanziert erworbene Beteiligung an der F.S.r.l. Teil des abgespaltenen Betriebs sei, sei auch die Fremdfinanzierungsverbindlichkeit Teil dieses Betriebs. Die gesamte Abspaltung sei (über § 32 Abs. 2 UmgrStG) unter § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG zu subsumieren, eine Teilanwendung des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG sei ausgeschlossen. § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG gelte gemäß § 33 Abs. 5 leg. cit. auch für Abspaltungen. Danach könnten Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital bei der abspaltenden Körperschaft verbleiben oder der übernehmenden Körperschaft zugeführt werden. Der Finanzierungszusammenhang sei nach siebenjähriger Betriebszugehörigkeit gelöst. Die Revisionswerberin habe die Anteile an der F.S.r.l. 2006 und 2008 erworben, sodass seit dem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb erst drei bzw. fünf Jahre vergangen seien. Daher dürfe das damit unmittelbar zusammenhängende Fremdkapital nicht von der Beteiligung getrennt werden. Die Verletzung dieser Bestimmung wirke sich nicht auf die Anwendbarkeit des Art. VI UmgrStG aus. Es komme lediglich zu einer Ergebniskorrektur, wobei davon auszugehen sei, dass das Fremdkapital der Zuordnung des Aktivums folge. Bei der Revisionswerberin sei daher die Tilgung bzw. Zinszahlung zu korrigieren. Die Schuldübernahme durch die Revisionswerberin stelle eine Einlage dar, die Verbindlichkeit sei als Finanzierungsverbindlichkeit im Zusammenhang mit der Beteiligung der Revisionswerberin an der übernehmenden Tochtergesellschaft zu sehen. Der Zinsenabzug bleibe nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 (idF vor dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13) ausgeschlossen. 8 Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Anwendungsvorrangs innerhalb des § 12 Abs. 2 UmgrStG bei Übertragung einer Beteiligung im Zuge einer Betriebsabspaltung fehle.

9 Die gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erhobene ordentliche Revision richtet sich in einem ersten Revisionspunkt gegen die Nichtanerkennung der Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben sowie in einem zweiten Revisionspunkt gegen die unrichtige Verarbeitung der Feststellungen des Abschlussberichts der Betriebsprüfung vom 17. November 2014. Dem zweiten Revisionspunkt wurde (nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch das Finanzamt) vom Bundesfinanzgericht mit Berichtigungsbeschluss vom 3. Mai 2016 Rechnung getragen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

11 Im gegenständlichen Fall vollzog die Revisionswerberin,

eine österreichische GmbH, 2011 (rückwirkend auf den 31. Dezember 2010) eine Spaltung, indem sie einen österreichischen Betrieb auf eine von ihr zuvor bereits gegründete österreichische GmbH übertrug. Dem Betrieb zugeordnet war u. a. eine (weniger als sieben Jahre vor der Spaltung) konzernintern - gegen einen fremdfinanzierten Kaufpreis - erworbene Beteiligung. Strittig ist, ob die Zinsen des nach der Abspaltung unverändert bei der Revisionswerberin belassenen Kredits aus der Finanzierung des Ankaufs durch die Übertragung des Betriebs samt Beteiligung wegen der vorgenommenen Abspaltung für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2011 (trotz Einführung der "Konzernschanke" in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 durch das BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) weiterhin abziehbare Betriebsausgaben darstellen oder ob dem § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG entgegen steht. 12 Gemäß § 32 Abs. 2 UmgrStG können Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG abgespalten werden.

13 § 33 Abs. 3 UmgrStG idF des AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797, und § 33 Abs. 5 UmgrStG idF des AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161, lauten:

"(3) Das Einkommen (der Gewinn) der spaltenden Körperschaft ist so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Spaltungsstichtages erfolgt wäre."

"(5) Bei Abspaltungen kann abweichend von Abs. 3 auf das zu übertragende Vermögen § 16 Abs. 5 Z 4 und 5 angewendet werden."

14 § 12 Abs. 2 UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, lautet:

"(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, (...)

2. (...)

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und

vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen,

- wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder
- wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.

Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals."

15 § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG in der Fassung des AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161, lautet:

"(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

(...)

4. Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt. Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften können Wirtschaftsgüter und mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital auch dann zurückbehalten, wenn ein Betrieb nicht verbleibt. Ein unmittelbarer Zusammenhang ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Betrieb zuzuordnen waren.

(...)"

16 In der Stammfassung des UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991,

lautete § 12 Abs. 2 leg. cit. noch wie folgt:

"(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe (...)

2. Mitunternehmeranteile (...)

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an Kapitalgesellschaften und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals umfassen."

17 Nach der Stammfassung des UmgrStG galt: Bei der Einbringung eines (Teil-)Betriebs samt der zum Betrieb zählenden Beteiligungen in eine GmbH bildete Art. III UmgrStG kein Hindernis, die (ebenfalls zum Betriebsvermögen gehörenden) Finanzierungsverbindlichkeiten der Beteiligung der Kapitalgesellschaft zu überbinden. Anderes galt aber für Kapitalanteile, die nicht im Rahmen eines Betriebs eingebracht wurden (im Falle einer Einbringung durch natürliche Personen waren dies vornehmlich Beteiligungen des Privatvermögens). Bei solchen "stand-alone"-Beteiligungen erlaubte das UmgrStG zunächst nur die Einbringung der Beteiligung als solcher. Die Mitübertragung einer Verbindlichkeit musste als den Vorschriften des UmgrStG widersprechende Kaufpreiszahlung gewertet werden. Ausschließlich für derartige "stand-alone"-Beteiligungen hatte daher ein Handlungsbedarf des Gesetzgebers bestanden, sollte in Bezug auf solche Beteiligungen ermöglicht werden, was für Beteiligungen des Betriebsvermögens seit jeher zulässig war, nämlich die Einbringung mitsamt der zugehörigen Finanzierungsverbindlichkeit. 18 Mit dem AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797, erfuhr § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG sodann folgende Ergänzung:

"3. (...) Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals."

19 Mit dieser Ergänzung (vertragliche Option zur Miteinbringung von Verbindlichkeiten) wurde ein (Sonder-)Wahlrecht des Einbringenden normiert, eine Beteiligung mit oder ohne die dazugehörige Finanzierungsverbindlichkeit auf die übernehmende Körperschaft zu übertragen (die Einbringung von Kapitalanteilen sei bisher mangels Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit auf den Anteil selbst beschränkt gewesen; vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 1996, 497 BlgNR 20. GP 28). Dem Zweck dieser durch das AbgÄG 1996 vorgenommenen Ergänzung ist ebenso wie der Gesetzessystematik klar zu

entnehmen, dass sie auf "standalone"-Beteiligungen abstellt. Für Beteiligungen des Betriebsvermögens hatte ein Bedarf für eine Regelung nicht bestanden, war doch von vornherein die Übertragung der Finanzierungsverbindlichkeit möglich. Zudem war für das Betriebsvermögen bereits mit dem SteuerreformG 1993, BGBl. Nr. 818, in § 16 Abs. 5 UmgrStG ein Wahlrecht, bei der Betriebseinbringung Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auch zurückbehalten zu können, festgeschrieben worden (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1237 BlgNR 18. GP 71, wonach damit lediglich eine Klarstellung erfolgt ist). In diesem Sinne formuliert *Mayr*, Einbringung und Abspaltung fremdfinanzierter Kapitalanteile, RdW 2012, 696 (697), die qualifizierte Beteiligung iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG sei ein eigenständiges Vermögen, das nicht in einem "betrieblichen Zusammenhang" eingebracht werde und daher schon dem Grunde nach ohne die Verbindlichkeit eingebracht werden müsste, wäre nicht durch das AbgÄG 1996 eine entsprechende Möglichkeit der Mitübertragung der Verbindlichkeit geschaffen worden.

20 Mit dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161, erhielt die Z 4 des § 16 Abs. 5 UmgrStG über das "Verschieben von Wirtschaftsgütern" die auch derzeit noch aktuelle Fassung, wonach ein Wirtschaftsgut (unter Beachtung eines Siebenjahreszeitraums) nach dieser gesetzlichen Bestimmung nur mitsamt dem mit diesem "unmittelbar zusammenhängenden Fremdkapital" vom Einbringenden zurückbehalten oder eben mit dem (Teil-)Betrieb in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden kann ("Verknüpfungsregelung"). Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1187 BlgNR 22. GP 4 und 18, zur "Verschiebetechnik" des Abs. 5 Z 4 weisen darauf hin, dass diese durch das AbgÄG 2005 vorgenommene Verschärfung (zwingende Verbindung zwischen Vermögensgegenstand und Finanzierungsverbindlichkeit) der Einschränkung unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten dient. In den Erläuterungen wird auf folgende Ausführungen zu Z 3 verwiesen: "Damit wird in diesem Punkt der dem allgemeinen Einkommensteuerrecht innewohnende Grundsatz verankert, dass sich die Sacheinlage in einen Betrieb und die Sachentnahme aus demselben grundsätzlich auch auf das mit dem Aktivum zusammenhängende Passivum bezieht."

21 Für den Revisionsfall bedeutet dies, dass die Verknüpfungsregelung des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG auf die mit dem Betrieb abgespaltene und als Teil dieses Betriebs auf die F-GmbH übertragene Beteiligung anzuwenden ist. Das entspricht nicht nur dem Wortlaut der Regelung, sondern auch dem vom Gesetzgeber mit dieser Regelung verfolgten Zweck, die Verbindung zwischen Aktivum und Finanzierungsverbindlichkeit grundsätzlich aufrecht zu erhalten.

22 Das oben erwähnte Wahlrecht des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG ist auf Beteiligungen, die als Teil eines (Teil-)Betriebs übertragen werden, nicht anwendbar (vgl. z.B. *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG5, §12 Rz 97). Daran ändert nichts, dass dieses Wahlrecht seit dem Inkrafttreten des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG idF des AbgÄG 2005 sogar eine Besserstellung für "stand-alone"-Beteiligungen im Vergleich zu den als Teil eines (Teil-)Betriebs übertragenen Wirtschaftsgütern bewirkt. 23 Dieses Ergebnis wird auch durch die Überlegung bestätigt, dass kein Grund erkennbar ist, warum beispielsweise eine mit einem (Teil-)Betrieb übertragene 20 %ige Beteiligung grundsätzlich andere Steuerfolgen hervorrufen sollte als eine 25 %ige Beteiligung. Für die erstgenannte Beteiligung käme aber das Wahlrecht des nur qualifizierte Beteiligungen betreffenden § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG von vornherein nicht in Betracht. 24 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass mit dem UmgrStG auch die sogenannte "Fusionsrichtlinie" (Richtlinie 2009/133/EG bzw. deren Vorgängerregelung, die Richtlinie 90/434/EWG) umgesetzt wurde. Nach der Judikatur des EuGH liegt eine Einbringung eines Unternehmensteils iSd Fusionsrichtlinie nur dann vor, wenn sie alle zu einem (Teil-)Betrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter umfasst. Eine schädliche Trennung der Wirtschaftsgüter ist demnach gegeben, wenn der Betrag eines von der einbringenden Gesellschaft aufgenommenen Darlehens bei dieser verbleiben und nur die dazugehörige Verbindlichkeit auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden soll (vgl. EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*). Nichts anderes kann für die Zurückbehaltung einer Verbindlichkeit gelten.

25 Wird ein vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenes Erkenntnis nach Erhebung der Revision berichtigt, so hat der Verwaltungsgerichtshof seiner Überprüfung das angefochtene Erkenntnis in der Fassung zu Grunde zu legen, die es durch die Berichtigung erhalten hat (vgl. z.B. VwGH 23.4.2008, 2006/13/0053, sowie VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011, jeweils mwN). 26 Durch den Berichtigungsbeschluss des Bundesfinanzgerichts vom 3. Mai 2016 ist die Revisionswerberin hinsichtlich der als zweiter Revisionspunkt geltend gemachten unrichtigen Verarbeitung der Feststellungen des Abschlussberichts der Betriebsprüfung vom 17. November 2014 klaglos gestellt.

27 Die Revision erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

28 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 20

14. Die durch den Berichtigungsbeschluss bewirkte teilweise Klaglosstellung der Revisionswerberin verschaffte ihr nach § 55 erster Satz VwGG Anspruch auf Aufwändersatz.

Wien, am 17. Juli 2019



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamer, über die Revision des Mag. (FH) B in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts 1. vom 9. August 2022, Zl. RV/7104051/2017, betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005, und 2. vom 10. August 2022, Zl. RV/7102314/2018, betreffend u.a. Einkommensteuer 2006 bis 2014 und Umsatzsteuer 2006 bis 2014, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der **Revisionswerber** war von Mai 2001 bis Dezember 2013 **für die P GmbH tätig**. Von der P GmbH wurden die **Zahlungen an ihn als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt** und Lohnsteuer abgeführt. Zusätzlich erklärte der Revisionswerber ab 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Umsatzsteuererklärung wurde erstmals für das Jahr 2011 eingereicht.
- 2 Bei der P GmbH wurde für die Jahre 2004 bis 2012 eine Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) durchgeführt, in welcher festgestellt wurde, dass dem Revisionswerber - welcher in weiterer Folge als freier Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG eingestuft wurde - zusätzliche, nicht erklärte Einnahmen zugeflossen seien, woraufhin der Revisionswerber einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen wurde.
- 3 Die **Betriebsprüfung** folgte der Beurteilung der GPLA und **verneinte das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses** hinsichtlich der Tätigkeit des Revisionswerbers für die P GmbH.
- 4 Auf Grundlage des im Zuge der Prüfung festgestellten Sachverhaltes **erließ das Finanzamt in der Folge den Umsatzsteuerbescheid** für 2006, Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012, Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2012,





Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2014 und
Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2014.

- 5 Nach abweisenden Beschwerdevorentscheidungen und einem Vorlageantrag wies das Bundesfinanzgericht die dagegen erhobenen Beschwerden - soweit für das Revisionsverfahren noch relevant - als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 6 Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verfahrensganges aus, dass der Revisionswerber seit Mai 2001 in einer Beschäftigung bei der P GmbH gestanden sei und im relevanten Zeitraum **Einkünfte aus einer Tätigkeit bezogen habe, die in der Vermittlung von Immobilien (Maklertätigkeit) bzw. damit im Zusammenhang stehenden, geringfügigen Hausverwaltungstätigkeiten (Stromablesung, etc) bestanden habe.** Hinsichtlich der Abgrenzung dieser Tätigkeit und zur Zurechnung zu einer Einkunftsart sei auf die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 abzustellen, wonach die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber sowie die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus relevant seien. **Die Weisungsgebundenheit sei gegenständlich schwach ausgeprägt, weil keine persönlichen Weisungen, sondern nur allgemeine, an die Gesamtheit der Makler gerichtete Anweisungen getätigt worden seien.** Auch die vorhandenen Kleidungsvorschriften seien nicht geeignet, eine persönliche Weisungsgebundenheit zu begründen, zumal in Hinblick auf die Art der Tätigkeit ein entsprechendes Auftreten erforderlich sei. **Der Revisionswerber habe sich seinen Arbeitsort bzw. seine Arbeitszeit frei einteilen können und umfangreiche Teile der Kosten seiner Arbeits-/Betriebsmittel mit Honoraransprüchen gegenverrechnet, weshalb auch das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht maßgeblich vorhanden sei.** Da die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers keine klare Abgrenzung ermöglichen würden, sei auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Hinsichtlich dieser führte das Bundesfinanzgericht u.a. aus, dass der **Revisionswerber das Unternehmerrisiko trage, weil seine Provisionsansprüche mit den von ihm erbrachten Leistungen verknüpft seien**



und die Höhe der Einkünfte sich nach dem Vermittlungserfolg bestimmt habe. Weiters sei der Revisionswerber zwar ausschließlich für die P GmbH tätig geworden, jedoch habe er auch Mieter für Fremdfirmen vermittelt. Die Rechnung für die Fremdvermittlung sei von der P GmbH ausgestellt worden, weshalb der Revisionswerber Geschäftschancen mit Fremden zu seinem (und zum Vorteil der P GmbH) habe nutzen können. Die Lohnnebenkosten seien dem Revisionswerber von seinen Honoraransprüchen in Abzug gebracht worden und seien diverse Sachbezüge weder als solche in der Lohnverrechnung erfasst, noch vom Revisionswerber der Abgabenbehörde mitgeteilt worden. Im Verhinderungsfall habe sich der Revisionswerber nur von für die P GmbH tätigen Personen (Maklern) vertreten lassen können.

- 7 Obwohl Elemente eines Dienstverhältnisses wie auch einer selbständigen Beschäftigung vorlägen, sei aufgrund der Ausprägung der Merkmale von einem freien Dienstverhältnis auszugehen, weshalb die Einkünfte nicht der Lohnsteuerpflicht unterlägen, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erfassen seien.
- 8 Hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht sei auch bei Vorliegen eines freien Dienstvertrages eine selbständige Tätigkeit und daher Unternehmereigenschaft gegeben.
- 9 Gegen diese Erkenntnisse richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die sich in ihrer Zulässigkeitsbegründung ausschließlich gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide wendet. Sie bringt zusammengefasst vor, das Bundesfinanzgericht sei von näher bezeichneter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses abgewichen, indem es trotz Vorliegen der geforderten Merkmale für ein Dienstverhältnis ein solches verneint habe. Weiters habe das Bundesfinanzgericht dem Antrag auf Ladung von Zeugen nicht entsprochen und seien gestellte Beweisanträge nicht gewürdigt worden. Es habe gegen das Verbot der antizipierenden Beweiswürdigung verstoßen, indem es entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Antrag auf Einvernahme von Zeugen mit der Behauptung abgewiesen habe, der Zeuge würde bei einer Einvernahme ohnehin lediglich Aussagen zur rechtlichen Beurteilung, nicht



aber zum entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt tätigen, obwohl offensichtlich Anhaltspunkte vorgelegen seien, dass der Zeuge zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt hätte aussagen können. **Zudem habe es trotz Vorliegen eines einkommensteuerlichen Dienstverhältnisses die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG 1994 bejaht.**

- 10 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.
- 11 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.
- 12 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 13 Die Revision wendet sich zunächst gegen die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts betreffend die Einstufung der Einkünfte des Revisionswerbers als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sie bringt dazu vor, das Bundesfinanzgericht sei vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. April 2001, 96/08/0053, abgewichen. In diesem Judikat ging es allerdings nicht um das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988, sondern um die Frage des Vorliegens einer Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 1 iVm Abs. 2 ASVG.



- 14 Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Zur Kontrolle der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen (vgl. etwa VwGH 17.1.2023, Ra 2021/13/0097, mwN).
- 15 Das Bundesfinanzgericht hat sich ausführlich mit den einzelnen Abgrenzungskriterien für ein Dienstverhältnis auseinandergesetzt und ist auf Basis einer umfassenden Gesamtabwägung zu der Beurteilung gelangt, dass kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen. Der Revision gelingt es nicht darzulegen, dass diese Beurteilung fehlerhaft war.
- 16 Soweit Verfahrensmängel als Zulassungsgründe ins Treffen geführt werden, muss auch schon in der Zulässigkeitsbegründung die Relevanz dieser Verfahrensmängel, weshalb also bei Vermeidung des Verfahrensmangels in der Sache ein anderes, für die revisionswerbende Partei günstigeres Ergebnis hätte erzielt werden können, dargetan werden. Dies setzt voraus, dass - auch in der gesonderten Begründung für die Zulässigkeit der Revision zumindest auf das Wesentlichste zusammengefasst - jene Tatsachen dargestellt werden, die sich bei Vermeidung des Verfahrensfehlers als erwiesen ergeben hätten (vgl. z.B. VwGH 31.8.2023, Ra 2021/15/0033, mwN).
- 17 Eine entsprechende Darstellung lässt die Revision mit ihrer unsubstantiierten Rüge von Verfahrensfehlern aber vermissen. Es wird weder konkret dargelegt, welche Beweise nicht aufgenommen oder nicht gewürdigt worden seien, noch welcher konkrete Sachverhalt sich bei Aufnahme dieser Beweise (oder



entsprechender Würdigung der aufgenommenen Beweise) ergeben hätte. Schon deswegen (keine Nennung von Beweismittel und Beweisthema) kann auch nicht erkannt werden, dass eine antizipierende Beweiswürdigung (vgl. zu dieser z.B. VwGH 14.5.2020, Ra 2019/13/0097, mwN) vorläge.

- 18 Die Revision bringt schließlich vor, das Bundesfinanzgericht sei von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, indem es trotz Vorliegen eines einkommensteuerlichen Dienstverhältnisses eine Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG 1994 bejahte. Dem ist zu entgegnen, dass das Bundesfinanzgericht auf Basis einer nicht zu beanstandenden Gesamtabwägung zu der Beurteilung gelangt ist, dass der Revisionswerber in einem freien Dienstverhältnis stand. **Umsatzsteuerrechtlich liegt bei Vorliegen eines freien Dienstvertrages eine selbständige Tätigkeit und daher Unternehmereigenschaft vor** (vgl. VwGH 26.11.2015, 2012/15/0204).
- 19 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 23. November 2023

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

8. September 2022(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Zollunion – Zollkodex der Union – Verordnung (EU) Nr. 952/2013 – Ort des Entstehens der Zollschuld – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 30 – Art. 60 – Art. 71 Abs. 1 – Steuertatbestand und Steueranspruch der Einfuhrmehrwertsteuer – Ort des Entstehens der Steuerschuld – Feststellung der Nichterfüllung einer in den unionsrechtlichen Zollvorschriften aufgestellten Verpflichtung – Bestimmung des Ortes der Einfuhr der Gegenstände – In einem Drittland zugelassenes Transportmittel, das unter Verstoß gegen das Zollrecht in die Europäische Union verbracht wird“

In der Rechtssache C-368/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Hamburg (Deutschland) mit Entscheidung vom 2. Juni 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Juni 2021, in dem Verfahren

R. T.

gegen

Hauptzollamt Hamburg

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten S. Rodin, des Richters J.-C. Bonichot und der Richterin O. Spineanu-Matei (Berichterstatlerin),

Generalanwalt: G. Pitruzzella,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von R. T., vertreten durch die Rechtsanwältin Y. Özkan und den Rechtsanwalt U. Schrömbges,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė und R. Pethke als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie (EU) 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 (ABl. 2018, L 329, S. 3) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen R. T. und dem Hauptzollamt Hamburg (Deutschland, im Folgenden: HZA) wegen der Erhebung von Einfuhrmehrwertsteuer auf ein Fahrzeug, das unter Verstoß gegen das Zollrecht in das Gebiet der Europäischen Union verbracht wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

3 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 unterliegen u. a. folgende Umsätze der Mehrwertsteuer:

„...“

d) die Einfuhr von Gegenständen“.

4 Art. 30 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Als ‚Einfuhr eines Gegenstands‘ gilt die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrags befindet, in die Gemeinschaft.“

5 Der zu Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) Kapitel 4 („Ort der Einfuhr von Gegenständen“) gehörende Art. 60 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Einfuhr von Gegenständen erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.“

6 Der in Titel VI („Steuertatbestand und Steueranspruch“) Kapitel 4 („Einfuhr von Gegenständen“) der Richtlinie 2006/112 enthaltene Art. 71 dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen.

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, ... treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen.

(2) In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner der Abgaben im Sinne des Absatzes 1 Unterabsatz 2 unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuertatbestand und Steueranspruch die für Zölle geltenden Vorschriften an.“

Zollkodex

- 7 In Art. 79 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. 2013, L 269, S. 1, im Folgenden: Zollkodex) heißt es:

„Für einfuhrabgabenpflichtige Waren entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn Folgendes nicht erfüllt ist:

- a) eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union, auf das Entziehen dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung oder auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung, vorübergehende Verwahrung, vorübergehende Verwendung oder Verwertung dieser Waren in diesem Gebiet,

...“

- 8 Art. 87 („Ort des Entstehens der Zollschuld“) dieser Verordnung bestimmt:

„(1) Die Zollschuld entsteht an dem Ort, an dem die Zollanmeldung oder die Wiederausfuhranmeldung nach den Artikeln 77, 78 und 81 abgegeben wird.

In allen anderen Fällen entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, erfüllt ist.

Kann dieser Ort nicht bestimmt werden, so entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass sich die Waren in einer Lage befinden, in der eine Zollschuld entstanden ist.

...

(4) Stellen die Zollbehörden fest, dass eine Zollschuld nach Artikel 79 oder 82 in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist und der dieser Schuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag weniger als 10 000 [Euro] beträgt, so gilt die Zollschuld als in dem Mitgliedstaat entstanden, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde.“

Deutsches Recht

- 9 In § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Februar 2005 (BGBl. 2005 I S. 386) heißt es:

„Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten die Vorschriften für Zölle sinngemäß; ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 10 Im Januar 2019 erwarb der in Deutschland ansässige R. T. in Georgien ein Fahrzeug und ließ es dort zu. Im März 2019 fuhr R. T. mit diesem Fahrzeug von Georgien über die Türkei, Bulgarien, Serbien, Ungarn und Österreich nach Deutschland, ohne das Fahrzeug bei einer Einfuhrzollstelle anzumelden.

- 11 R. T. benutzte das Fahrzeug, das am 28. März 2019 im Rahmen einer Kontrolle durch eine Kontrolleinheit des HZA auffiel, in Deutschland. Das Fahrzeug fiel auch wegen eines Verstoßes gegen straßenverkehrsrechtliche Vorschriften im Oktober 2020 auf.

- 12 Am 13. Mai 2019 setzte das HZA mit einem Einfuhrabgabenbescheid 4 048,13 Euro Zoll und 8 460,59 Euro Einfuhrumsatzsteuer gegen R. T. fest.
- 13 Nachdem sein beim HZA eingelegter Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob R. T. am 9. Februar 2020 beim Finanzgericht Hamburg (Deutschland) Anfechtungsklage gegen diesen Bescheid. Im Lauf des Verfahrens beschloss er, nur die Entscheidung über die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer anzufechten.
- 14 Das vorliegende Gericht, das keine Zweifel an der Zuständigkeit der deutschen Behörden für die Erhebung der Zollschuld hegt, möchte wissen, ob das HZA auch für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig ist. Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts wäre dies der Fall, wenn die Auslegung der Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112 ergibt, dass der Ort der Einfuhr in Deutschland liegt, obwohl der Kläger des Ausgangsverfahrens in Bulgarien in das Gebiet der Union gelangt ist.
- 15 Zur Auslegung der den Begriff und den Ort der Einfuhr betreffenden Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112 führt das vorliegende Gericht aus, ein zollrechtlicher Pflichtenverstoß, der in einem Mitgliedstaat begangen werde, führe nur dann zur Entstehung der Einfuhrmehrwertsteuer in diesem Mitgliedstaat, wenn die Ware auch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne dort eingeführt worden sei.
- 16 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wie sie von den deutschen Finanzgerichten angewandt werde, müsste sich der in Art. 60 der Richtlinie 2006/112 definierte Ort der Einfuhr im vorliegenden Fall in Bulgarien befinden, da das Fahrzeug dort erstmals benutzt worden sei. Die Einfuhrmehrwertsteuer wäre daher grundsätzlich in diesem Mitgliedstaat entstanden, es sei denn, das Fahrzeug sei, ziehe man die Erwägungen in den Urteilen vom 2. Juni 2016, Eurogate Distribution und DHL Hub Leipzig (C-226/14 und C-228/14, EU:C:2016:405, Rn. 65), vom 1. Juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, Rn. 54), sowie vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 44), heran, als in Deutschland „zum Verbrauch bestimmt“ einzustufen.
- 17 Die in der vorstehenden Randnummer angeführte Rechtsprechung – in der das Konzept der Bestimmung zum Verbrauch verankert sei – sei allerdings zu Gegenständen ergangen, die transportiert worden seien, während es sich im Ausgangsverfahren um ein als Transportmittel eingesetztes Fahrzeug handele. In diesem Zusammenhang hätten verschiedene deutsche Fachgerichte die oben genannte Rechtsprechung so verstanden, dass Transportmittel in dem Mitgliedstaat, in dem sie erstmals tatsächlich verwendet würden, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangten.
- 18 Nach diesem Ansatz wäre mithin davon auszugehen, dass das Fahrzeug des Klägers des Ausgangsverfahrens in Bulgarien in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sei, da es in diesem Mitgliedstaat erstmals benutzt worden sei. Folglich würde der Ort der Einfuhr dieses Fahrzeugs im Sinne von Art. 60 der Richtlinie 2006/112 in Bulgarien liegen.
- 19 Diese Schlussfolgerung stehe jedoch offenkundig im Widerspruch zum Urteil vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161), in dem der Gerichtshof entschieden habe, dass das Fahrzeug trotz des Umstands, dass es faktisch über Bulgarien in das Zollgebiet der Union gelangt sei, in Deutschland, dem Wohnsitzmitgliedstaat des Klägers des Ausgangsverfahrens, tatsächlich benutzt worden sei.
- 20 Für den Fall, dass sich der Ort der Einfuhr des in Rede stehenden Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland befinden sollte, stellt das vorliegende Gericht eine zweite Vorlagefrage, mit der es wissen möchte, ob die Fiktion des Art. 87 Abs. 4 des Zollkodex den deutschen Zollbehörden die Zuständigkeit für die Festsetzung der Einfuhrmehrwertsteuer verleihe.

- 21 Insoweit wirft das vorlegende Gericht die Frage auf, ob die in § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes vorgeschriebene entsprechende Anwendung dieser Bestimmung gegen die Richtlinie 2006/112 verstoße.
- 22 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Hamburg beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Sind die Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112 dahin gehend auszulegen, dass der mehrwertsteuerrechtliche Ort der Einfuhr eines in einem Drittland zugelassenen Transportmittels, das unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften in die Union verbracht wird, in dem Mitgliedstaat liegt, in dem der zollrechtliche Verstoß begangen und das Transportmittel erstmals in der Union als Transportmittel benutzt wurde, oder in dem Mitgliedstaat, in dem derjenige, der den zollrechtlichen Pflichtenverstoß begangen hat, ansässig ist und das Fahrzeug dort nutzt?
 2. Für den Fall, dass der Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland liegt: Verstößt es gegen die Richtlinie 2006/112, insbesondere deren Art. 30 und 60, wenn eine mitgliedstaatliche Vorschrift den Art. 87 Abs. 4 des Zollkodex für entsprechend auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbar erklärt?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 23 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass der mehrwertsteuerrechtliche Ort der Einfuhr eines in einem Drittstaat zugelassenen Fahrzeugs, das unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften in die Union verbracht wird, in dem Mitgliedstaat liegt, in dem dieser Verstoß begangen und das Fahrzeug erstmals in der Union benutzt wurde, oder in dem Mitgliedstaat, in dem derjenige, der den zollrechtlichen Pflichtenverstoß begangen hat, ansässig ist und das Fahrzeug tatsächlich nutzt.
- 24 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Gemäß ihrem Art. 30 Abs. 1 gilt die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Union als Einfuhr eines Gegenstands. In Bezug auf den Ort der Einfuhr bestimmt ihr Art. 60, dass die Einfuhr in dem Mitgliedstaat erfolgt, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Union verbracht wird.
- 25 Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, ermächtigt Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 die Mitgliedstaaten, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrmehrwertsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen. Die Einfuhrmehrwertsteuer und die Zölle sind nämlich hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar, als sie durch die Einfuhr der Waren in die Union und ihren anschließenden Eintritt in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Daher kann neben der Zollschuld eine Mehrwertsteuerpflicht bestehen, wenn aufgrund des Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Zollschuld führte, angenommen werden kann, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und somit einem Verbrauch, d. h. dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnten (Urteil vom 7. April 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 Eine solche Vermutung kann allerdings widerlegt werden, wenn nachgewiesen wird, dass ein

Gegenstand trotz des zollrechtlichen Fehlverhaltens, das in dem Mitgliedstaat, in dem es begangen wurde, zur Entstehung einer Einfuhrzollschuld führte, im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem dieser Gegenstand zum Verbrauch bestimmt war, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist. Dann tritt der Tatbestand der Einfuhrmehrwertsteuer in dem anderen Mitgliedstaat ein (Urteil vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster [Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer], C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 28 So hat der Gerichtshof in einer Rechtssache, in der es um Waren ging, die im deutschen Hoheitsgebiet, wo sie nur von einem Flugzeug in ein anderes umgeladen worden waren, bevor sie nach Griechenland befördert wurden, Gegenstand eines zollrechtlichen Fehlverhaltens waren, ausgeführt, dass die betreffenden Waren in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt waren und die auf sie entfallende Einfuhrmehrwertsteuer dort entstanden war, da dieser Mitgliedstaat ihren endgültigen Bestimmungsort und den Ort darstellte, an dem sie verbraucht wurden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 53).
- 29 Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass ein unter Verstoß gegen die Zollvorschriften eingeführter Personenkraftwagen als im Wohnsitzmitgliedstaat des Steuerpflichtigen in den Wirtschaftskreislauf gelangt anzusehen ist, wenn das Fahrzeug in diesem Mitgliedstaat tatsächlich benutzt worden war, auch wenn es auf seiner Fahrt von einem Drittland in diesen Mitgliedstaat faktisch über einen anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Union gelangt war. Folglich war die Einfuhrmehrwertsteuer im erstgenannten Mitgliedstaat entstanden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster [Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer], C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 34 und 35).
- 30 Im vorliegenden Fall geht – vorbehaltlich der Prüfung durch das vorlegende Gericht – aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass R. T., als er sich im März 2019 von Georgien nach Deutschland begab, mit seinem Auto über Bulgarien, Serbien, Ungarn und Österreich fuhr. R. T. hat offenbar seinen Wohnsitz in Deutschland, wo er dieses Fahrzeug von März 2019 bis mindestens Oktober 2020 benutzte.
- 31 In Anbetracht der oben in Rn. 29 wiedergegebenen Erwägungen im Urteil vom 3. März 2021, Hauptzollamt Münster (Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer) (C-7/20, EU:C:2021:161), ist davon auszugehen, dass dieses Fahrzeug trotz seiner erstmaligen Benutzung in Bulgarien und des Umstands, dass es dort zum Zweck der Durchreise körperlich in das Gebiet der Union gelangt ist, in seinem Bestimmungsmitgliedstaat, im konkreten Fall in Deutschland, tatsächlich benutzt wurde. Da das Fahrzeug in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist, erfolgte seine Einfuhr folglich gemäß den Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112 in eben diesem Mitgliedstaat.
- 32 Diese Schlussfolgerung wird nicht durch den vom vorlegenden Gericht angeführten Umstand entkräftet, dass die erstmalige Benutzung des Fahrzeugs im Gebiet der Union als Transportmittel seinem „Verbrauch“ – dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang im Sinne des Urteils vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 44) – gleichkomme oder zumindest ein Zwischenstadium zu diesem Verbrauch darstelle, was bedeuten würde, dass das Fahrzeug im vorliegenden Fall in Bulgarien in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt wäre.
- 33 Wie sich aus dem Urteil vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 48), ergibt, kann ein Gegenstand nämlich trotz seiner faktischen Verbringung in einen Mitgliedstaat als im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten angesehen werden, wenn der Gegenstand in diesem Mitgliedstaat „zum Verbrauch bestimmt“ war. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof festgestellt, dass die betreffenden Gegenstände im Mitgliedstaat ihrer endgültigen Bestimmung in den

Wirtschaftskreislauf der Union gelangt waren, so dass die Einfuhrmehrwertsteuer auf sie in diesem Mitgliedstaat entstanden war (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 53).

- 34 Somit ist davon auszugehen, dass ein in einem Drittland zugelassenes Fahrzeug, das, wie auch das vorliegende Gericht ausführt, nicht „verbraucht“ werden kann, sondern mit dem der Steuerpflichtige von diesem Land aus in seinen Wohnsitzmitgliedstaat fuhr, in dem das Fahrzeug tatsächlich und dauerhaft genutzt wurde, in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist. Obwohl es nicht selbst in diesen Mitgliedstaat befördert wurde, sondern in dem Mitgliedstaat, in dem es körperlich in das Unionsgebiet gelangte, als Transportmittel benutzt wurde, diente seine Nutzung im letztgenannten Mitgliedstaat nämlich nur dazu, es in den Mitgliedstaat seiner endgültigen Bestimmung zu bringen, um es dort tatsächlich und dauerhaft zu nutzen. In diesem Zusammenhang kann der Wohnort des Nutzers als Anhaltspunkt für eine solche Nutzung dienen.
- 35 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass der mehrwertsteuerrechtliche Ort der Einfuhr eines in einem Drittstaat zugelassenen Fahrzeugs, das unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften in die Union verbracht wird, in dem Mitgliedstaat liegt, in dem derjenige, der den zollrechtlichen Pflichtenverstoß begangen hat, ansässig ist und das Fahrzeug tatsächlich nutzt.

Zur zweiten Frage

- 36 Angesichts der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage nicht zu beantworten.

Kosten

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

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

Die Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 geänderten Fassung

sind dahin auszulegen, dass

der mehrwertsteuerrechtliche Ort der Einfuhr eines in einem Drittstaat zugelassenen Fahrzeugs, das unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften in die Europäische Union verbracht wird, in dem Mitgliedstaat liegt, in dem derjenige, der den zollrechtlichen Pflichtenverstoß begangen hat, ansässig ist und das Fahrzeug tatsächlich nutzt.

Rodin

Bonichot

Spineanu-Matei

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. September 2022.

Der Kanzler

Der Präsident der Neunten
Kammer

A. Calot Escobar

S. Rodin

* Verfahrenssprache: Deutsch.

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

11. November 2021(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 – Recht auf Vorsteuerabzug – Art. 199 – Reverse-Charge-Verfahren – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Materielle Bedingungen des Rechts auf Vorsteuerabzug – Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers – Beweislast – Steuerhinterziehung – Missbräuchliche Praxis – Rechnung, in der ein fiktiver Lieferer angegeben ist“

In der Rechtssache C-281/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) mit Entscheidung vom 11. Februar 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 26. Juni 2020, in dem Verfahren

Ferimet SL

gegen

Administración General del Estado

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan, des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Fünften Kammer, des Präsidenten der Vierten Kammer C. Lycourgos sowie der Richter I. Jarukaitis (Berichterstatter) und M. Ilešič,

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Ferimet SL, vertreten durch M. A. Montero Reiter, procurador, und F. Juanes Ródenas, abogado,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vláčil und O. Serdula als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1), gegebenenfalls in Verbindung mit weiteren Bestimmungen der Richtlinie, und des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Ferimet SL und der Administración General del Estado (Allgemeine Verwaltung des Staates, Spanien) über das Recht auf Vorsteuerabzug für eine im Jahr 2008 bewirkte Lieferung von recyclingfähigen Materialien.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

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

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“
- 4 Art. 168 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„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;

...“
- 5 Art. 178 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

...

f) hat er die Steuer in seiner Eigenschaft als Dienstleistungsempfänger oder Erwerber gemäß den

Artikeln 194 bis 197 sowie 199 zu entrichten, muss er die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen.“

6 Art. 199 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:

...

d) Lieferung von Gebrauchtmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen in Anhang VI aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen;

...“

7 Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Spanisches Recht

8 Art. 84 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c der Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz über die Mehrwertsteuer) vom 28. Dezember 1992 (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44247) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Gesetz über die Mehrwertsteuer) sieht vor, dass Gewerbetreibende oder sonstige selbständig Berufstätige, an die besteuerte Umsätze bewirkt werden, der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen, wenn es sich um Lieferungen von gewerblichen Abfallstoffen, von Gussabfällen und -ausschusswaren, von Abfällen und anderen recyclingfähigen Materialien aus Eisen und anderen Metallen oder aus ihren Legierungen, von Schlacken sowie von Aschen und Industrieabfällen handelt, die Metalle oder Legierungen enthalten.

9 Nach Art. 92 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer können Steuerpflichtige von der auf inländische steuerpflichtige Umsätze anfallenden Mehrwertsteuer die Vorsteuer abziehen, die ebenfalls im Inland angefallen ist und die sie im Wege der Abwälzung getragen oder für Lieferungen von Gegenständen entrichtet haben, die in Art. 84 Abs. 1 Nr. 2 dieses Gesetzes aufgeführt sind.

10 Art. 97 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer bestimmt:

„1. Gewerbetreibende oder sonstige selbständig Berufstätige können das Recht auf Vorsteuerabzug nur ausüben, wenn sie im Besitz des Dokuments sind, das ihre Vorsteuerabzugsberechtigung nachweist.

Zu diesem Zweck gelten nur folgende Dokumente als Nachweise für die Vorsteuerabzugsberechtigung:

...

4° die vom Steuerpflichtigen in den Fällen des Art. 165 Abs. 1 dieses Gesetzes ausgestellte Rechnung. ...

2. Vorhergehende Dokumente, die nicht sämtliche durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen, begründen kein Recht auf Vorsteuerabzug. ...

...“

- 11 Nach Art. 165 Abs. 1 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer ist „[in] den in Art. 84 Abs. 1 Nr. 2 ... dieses Gesetzes genannten Fällen ... der Rechnung, die vom Lieferer der betreffenden Gegenstände bzw. dem Erbringer der betreffenden Dienstleistungen ausgestellt worden ist, oder dem buchhalterischen Nachweis für den Umsatz ein Rechnungsbeleg mit dem Ausweis der Steuer beizufügen. Dieser Beleg hat den durch Verordnung festgelegten Bedingungen zu entsprechen“.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 12 Ferimet erwarb ihrem eigenen Vorbringen zufolge im Jahr 2008 von der Gesellschaft Reciclatges de Terra Alta recyclingfähige Materialien (Alteisen), wobei sie angab, dass der Umsatz dem Reverse-Charge-Verfahren unterliege, und den entsprechenden Rechnungsbeleg erstellte.
- 13 Bei einer Kontrolle stellte die Inspección de los Tributos (Steuerinspektion, Spanien) u. a. fest, dass das in der Rechnung als Lieferer der genannten Materialien ausgewiesene Unternehmen tatsächlich nicht über die für deren Lieferung erforderlichen materiellen und personellen Mittel verfügte, und befand, dass die von Ferimet ausgestellten Rechnungen als unrichtig anzusehen seien. Zwar seien die in Rede stehenden Materialien unbestrittenermaßen geliefert worden, doch stelle der fragliche Umsatz ein Scheingeschäft dar, weil der wirkliche Lieferer der Materialien absichtlich verheimlicht worden sei. Die Steuerinspektion entschied daher, dass für diesen Umsatz kein Vorsteuerabzug zu gestatten sei, und erließ für das Steuerjahr 2008 einen Steuerbescheid über 140 441,71 Euro, verbunden mit einer Geldbuße in Höhe von 140 737,68 Euro.
- 14 Nachdem das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Unabhängige Regionale Einspruchsstelle der Finanzverwaltung von Katalonien, Spanien) den von Ferimet gegen diesen Steuerbescheid und diese Geldbuße gerichteten Rechtsbehelf zurückgewiesen hatte, focht Ferimet diese abweisende Entscheidung beim Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Obergericht Katalonien, Spanien) an. Vor dem genannten Obergericht machte Ferimet geltend, dass nachgewiesen sei, dass der Kauf der betreffenden recyclingfähigen Materialien nicht nur zum Schein erfolgt sei, dass die Angabe eines fiktiven Lieferers auf einer Rechnung ein reines Formerfordernis betreffe, da der Erwerb tatsächlich erfolgt sei, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht versagt werden dürfe, wenn der Nachweis für den Umsatz erbracht worden sei, und dass das im vorliegenden Fall angewandte Reverse-Charge-Verfahren nicht nur die Erhebung der Mehrwertsteuer und deren Kontrolle gewährleiste, sondern auch das Nichtvorliegen jedweden Steuervorteils für den Steuerpflichtigen.
- 15 Mit einem Urteil vom 23. November 2017 wies das Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Obergericht Katalonien) den Rechtsbehelf von Ferimet mit der Begründung zurück, dass die Steuerinspektion die Verheimlichung des Lieferers hinreichend dargetan habe und dass dessen Nennung nicht als bloße Förmlichkeit angesehen werden könne, da hierin ein Gesichtspunkt bestehe, der die Kontrolle der Rechtmäßigkeit der Mehrwertsteuernkette ermögliche, und da diese Angabe daher den Grundsatz der Neutralität der Steuer betreffe. Zwar führe das Reverse-Charge-Verfahren grundsätzlich nicht zu einem Verlust von Steuereinnahmen, doch hänge das Recht auf Vorsteuerabzug von der Erfüllung materieller Bedingungen ab, zu denen gehöre, dass die angegebene Person auch tatsächlich der Lieferer sei.
- 16 Daraufhin legte Ferimet beim Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien), dem vorliegenden Gericht, Kassationsbeschwerde ein, vor dem sie vorträgt, dass auf der Grundlage des nationalen und

des europäischen Rechts sowie der Rechtsprechung des Gerichtshofs notwendigerweise anzunehmen sei, dass sie die den Erwerb der in Rede stehenden recyclingfähigen Materialien betreffende Mehrwertsteuer habe abziehen dürfen. Sie macht insoweit geltend, dass sie deren wirklicher Empfänger gewesen sei, dass sie diese tatsächlich gekauft und erhalten habe und dass es keinen Verlust von Steuereinnahmen gegeben habe oder habe geben können, weil weder sie noch ihr Lieferer Mehrwertsteuer geschuldet hätten, da für sie das Reverse-Charge-Verfahren gegolten habe.

- 17 Die spanische Regierung macht vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass die in einer Rechnung enthaltene Angabe eines fiktiven Lieferers zeige, dass es sich um ein Scheingeschäft handle, dass bei der Verheimlichung der Identität des wahren Lieferers davon auszugehen sei, dass diese Verheimlichung mit einer Hinterziehung der Mehrwertsteuer und der direkten Steuern verbunden sei, und dass Ferimet das von ihr geltend gemachte Nichtvorliegen eines Steuervorteils nicht dargetan habe.
- 18 Das vorlegende Gericht führt aus, dass es in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit darum gehe, ob es möglich sei, die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, die Ferimet selbst durch Ausstellung einer Rechnung im Reverse-Charge-Verfahren weitergegeben habe und mit der sie belastet worden sei, während der fragliche Umsatz zwar tatsächlich bewirkt worden sei, der wahre Lieferer der genannten recyclingfähigen Materialien aber durch Angabe eines fiktiven oder inexistenten Lieferers in der Rechnung verheimlicht worden sei.
- 19 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist in diesem Rechtsstreit erstens zu klären, ob die Angabe des Lieferers der betreffenden Gegenstände eine rein formale Bedingung des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellt, zweitens, welche Folgen die Angabe einer falschen Identität des Lieferers und die Kenntnis des Erwerbers von der Wahrheitswidrigkeit dieser Angabe haben, und drittens, ob der Rechtsprechung des Gerichtshofs zwangsläufig zu entnehmen ist, dass der Vorsteuerabzug auch im Fall von Bösgläubigkeit nur dann versagt werden darf, wenn für den Mitgliedstaat eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht, obgleich nach dem Reverse-Charge-Verfahren der Steuerpflichtige dem Fiskus grundsätzlich keine Mehrwertsteuer schuldet.
- 20 Die Rechtsprechung des Gerichtshofs impliziere nicht zwangsläufig, dass das Recht auf Vorsteuerabzug niemals versagt werden dürfe, wenn das Reverse-Charge-Verfahren angewandt werde und erwiesen sei, dass die Lieferung der betreffenden Gegenstände tatsächlich erfolgt sei und der Steuerpflichtige sie erworben habe. Aus dieser Rechtsprechung ergebe sich ebenso wenig, dass die Angabe eines Lieferers auf der Rechnung eine rein formale Angabe sei, die keine Bedeutung für die Ausübung dieses Rechts habe, wenn der betreffende Umsatz tatsächlich bewirkt worden sei.
- 21 Ferner stellt das vorlegende Gericht zu der Frage des Steuervorteils, der eine Bedingung für die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug sei, fest, dass sich aus der genannten Rechtsprechung nicht ergebe, dass dieser Vorteil nur den Steuerpflichtigen betreffe, der den Vorsteuerabzug begehre, und nicht gegebenenfalls andere Beteiligte an dem zu diesem Abzug führenden Umsatz. Bei der Frage, ob im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ein Steuerpflichtiger das Abzugsrecht geltend machen könne, sei das Verhalten des Lieferers nicht notwendigerweise außer Acht zu lassen, insbesondere wenn Gefahren für die direkte Besteuerung bestehen könnten.
- 22 Unter diesen Umständen hat das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
 1. Sind Art. 168 und die mit ihm zusammenhängenden Vorschriften der Richtlinie 2006/112, der sich daraus ergebende Grundsatz der steuerlichen Neutralität und die zu dieser Richtlinie ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs dahin auszulegen, dass sie den Abzug der bezahlten Vorsteuer Unternehmern nicht gestatten, die im Reverse-Charge-Verfahren den Nachweis (Rechnung) des Umsatzes, eines Erwerbs von Gegenständen, in der Weise ausstellen, dass sie in

diesen einen fiktiven Lieferer aufnehmen, auch wenn unstrittig ist, dass der Erwerb seitens des betreffenden Unternehmers tatsächlich stattgefunden hat und dass dieser die gekauften Materialien für seinen Handels- bzw. Geschäftsbetrieb erworben hat?

2. Sollte eine Praxis wie die beschriebene – bei der davon auszugehen ist, dass sie dem Betroffenen bekannt war – als missbräuchlich oder betrügerisch eingeordnet und somit als Grund für den Ausschluss des Vorsteuerabzugs angesehen werden können, ist es für diesen Ausschluss dann notwendig, einen Steuervorteil nachzuweisen, der mit den Zwecken der Mehrwertsteuerregelung nicht vereinbar ist?
3. Schließlich, sollte ein solcher Nachweis notwendig sein, ist dann hinsichtlich des Steuervorteils, der die Verweigerung des Vorsteuerabzugs gestatten würde und in jedem Einzelfall gesondert festzustellen wäre, ausschließlich auf den Steuerpflichtigen selbst (d. h. den Erwerber der Gegenstände) abzustellen, oder kommt auch ein Vorteil bei anderen am Geschäft Beteiligten in Betracht?

Zu den Vorlagefragen

- 23 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass einem Steuerpflichtigen die Ausübung des Rechts auf Abzug der auf den Erwerb von ihm gelieferten Gegenständen entfallenden Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn der Steuerpflichtige bewusst einen fiktiven Lieferer in der Rechnung angegeben hat, die er selbst für diesen Umsatz im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausgestellt hat.
- 24 Das vorliegende Gericht möchte zunächst wissen, ob die Angabe des Lieferers in der Rechnung über die Gegenstände, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, eine rein formale Bedingung darstellt. Sodann möchte es wissen, welche Folgen es für die Ausübung dieses Rechts hat, dass der Steuerpflichtige den wahren Lieferer dieser Gegenstände in einem Fall verheimlicht, in dem deren tatsächliche Lieferung und Verwendung auf einer nachfolgenden Umsatzstufe von dem Steuerpflichtigen für seine besteuerten Umsätze nicht bestritten sind. Schließlich möchte es wissen, ob die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dem bösgläubigen Steuerpflichtigen nur dann versagt werden kann, wenn für den betreffenden Mitgliedstaat eine Gefährdung des Steueraufkommens und für diesen Steuerpflichtigen oder für andere an dem betreffenden Umsatz Beteiligte ein Steuervorteil besteht.
- 25 Zunächst ist festzustellen, dass es in den Vorlagefragen nur um die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug und nicht darum geht, ob unter den vom vorlegenden Gericht angeführten Umständen gegen den betreffenden Steuerpflichtigen eine finanzielle Sanktion wegen Verstoßes gegen bestimmte Anforderungen der Richtlinie 2006/112 zu verhängen ist oder ob eine solche Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist.
- 26 Daher ist als Erstes darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug der Einhaltung sowohl materieller als auch formaler Bedingungen unterliegt. Hinsichtlich der materiellen Bedingungen ist es, um dieses Recht geltend machen zu können, nach Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 zum einen erforderlich, dass der Betroffene „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Richtlinie ist. Zum anderen ist es erforderlich, dass die zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe von dem Steuerpflichtigen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Zu den Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, die formalen Bedingungen

gleichstehen, legt Art. 178 Buchst. a der Richtlinie fest, dass der Steuerpflichtige eine gemäß deren Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. September 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 28 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, vom 21. November 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, Rn. 39 und 40, sowie Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 43).

- 27 Folglich stellt die **Angabe des Lieferers in der Rechnung** über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, eine **formale Bedingung** für die Ausübung dieses Rechts dar. Dagegen gehört die **Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers** der Gegenstände bzw. des Erbringers der Dienstleistungen zu dessen **materiellen Bedingungen**, wie die spanische und die tschechische Regierung anmerken.
- 28 Speziell zu den Modalitäten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in einem Reverse-Charge-Verfahren gemäß Art. 199 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ist überdies darauf hinzuweisen, dass ein Steuerpflichtiger, der als Erwerber eines Gegenstands die darauf anfallende Mehrwertsteuer schuldet, für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts keine gemäß den Formvorgaben dieser Richtlinie ausgestellte Rechnung zu besitzen braucht und nur die Förmlichkeiten erfüllen muss, die der betreffende Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Art. 178 Buchst. f dieser Richtlinie eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat (Urteil vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass der Steuerpflichtige bewusst einen fiktiven Lieferer in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechnung angegeben hat, was die **Inspección de los Tributos (Steuerinspektion)** daran gehindert habe, den wahren Lieferer namhaft zu machen und damit dessen **Steuerpflichtigeneigenschaft als materielle Bedingung des Rechts auf Vorsteuerabzug festzustellen**.
- 30 Was als Zweites die Folgen der Verheimlichung des wahren Lieferers durch den Steuerpflichtigen anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass der Unternehmer durch die Abzugsregelung vollständig von der im Rahmen all seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet folglich die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten im Prinzip selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden, sofern die materiellen wie auch formalen Anforderungen oder Bedingungen, denen dieses Recht unterliegt, von den Steuerpflichtigen, die es ausüben wollen, eingehalten werden (Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Zwar können die Mitgliedstaaten nach Art. 273 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 über die in dieser Richtlinie vorgesehenen Pflichten hinaus weitere Pflichten vorsehen, wenn sie diese für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, doch dürfen die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass

sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 33 So hat der Gerichtshof entschieden, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Bedingungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formalen Bedingungen nicht genügt hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. September 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, Rn. 38, und vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 41).
- 34 Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 42).
- 35 Diese Erwägungen gelten insbesondere im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. April 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 50 und 51, vom 8. Mai 2008, Ecotrade, C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 62 bis 64, sowie vom 6. Februar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 34 und 35).
- 36 Anders verhält es sich allerdings, wenn der Verstoß gegen die formalen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert hat, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Dies kann indessen dann der Fall sein, wenn in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, nicht angegeben wird, wer in Wahrheit der Lieferer ist, sofern damit die Namhaftmachung dieses Lieferers und folglich die Feststellung seiner Steuerpflichtigeneigenschaft verhindert wird, da diese Eigenschaft, wie in Rn. 27 des vorliegenden Urteils ausgeführt, eine der materiellen Bedingungen des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellt.
- 38 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich die Steuerverwaltung zum einen nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken darf. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 44). Zum anderen muss ein Steuerpflichtiger, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachweisen, dass er die hierfür vorgesehenen Bedingungen erfüllt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, Rn. 43). Die Steuerbehörden können somit vom Steuerpflichtigen selbst die Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob der verlangte Abzug gewährt werden kann (Urteil vom 15. September 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, Rn. 46 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Folglich hat der das Recht auf Vorsteuerabzug ausübende Steuerpflichtige grundsätzlich nachzuweisen, dass der Lieferer der Gegenstände bzw. der Erbringer der Dienstleistungen, für die dieses Recht ausgeübt wird, Steuerpflichtiger war. Der Steuerpflichtige muss also durch objektive Nachweise belegen, dass ihm Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen und für die er tatsächlich Mehrwertsteuer entrichtet hat. Diese Nachweise können u. a. Unterlagen im Besitz der Lieferer oder Dienstleistungserbringer umfassen, von denen der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die er die Mehrwertsteuer entrichtet hat,

bezogen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. November 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, Rn. 44 und 45).

- 40 Allerdings kann die Steuerverwaltung bei der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangen, u. a. zu prüfen, ob der Lieferer der Gegenstände bzw. der Erbringer der Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, Steuerpflichtiger ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 61, sowie Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 56).
- 41 Bei der Beweislast hinsichtlich der Frage, ob der Lieferer Steuerpflichtiger ist, ist zwischen der Feststellung einer materiellen Bedingung des Rechts auf Vorsteuerabzug einerseits und der Feststellung einer Hinterziehung der Mehrwertsteuer andererseits zu unterscheiden.
- 42 Auch wenn im Rahmen der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung von dem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, nicht generell verlangt werden kann, dass er prüft, ob der Lieferer der betreffenden Gegenstände bzw. der Erbringer der betreffenden Dienstleistungen Steuerpflichtiger ist, verhält es sich mithin gleichwohl anders, wenn die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft für die Prüfung erforderlich ist, ob diese materielle Bedingung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt ist.
- 43 Im letztgenannten Fall hat der Steuerpflichtige anhand objektiver Beweise darzutun, dass der Lieferer Steuerpflichtiger ist, es sei denn, die Steuerverwaltung verfügt über die Angaben, die für die Prüfung erforderlich sind, ob diese materielle Bedingung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt ist. Insoweit ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, dass der Begriff „Steuerpflichtiger“ weit gefasst ist und sich auf tatsächliche Gegebenheiten stützt (Urteile vom 6. September 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, Rn. 30, und vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 34), so dass sich die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers aus den Umständen des Falles ergeben kann.
- 44 Folglich ist bei der Feststellung der materiellen Bedingungen des Rechts auf Vorsteuerabzug in dem Fall, dass in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, die Identität des wahren Lieferers nicht angegeben ist, dem Steuerpflichtigen dieses Recht zu versagen, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und trotz der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob dieser Lieferer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen.
- 45 Ferner hat der Gerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird. Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist und die nationalen Behörden und Gerichte daher das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen haben, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54 und 55, vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 21).
- 46 In Bezug auf die Hinterziehung ist das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung nicht nur zu versagen, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Hinterziehung begeht, sondern auch, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte

wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Hinterziehung der Umsatzsteuer einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 59, vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 45, vom 16. Oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 22).

- 47 Insoweit wurde angenommen, dass ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Hinterziehung der Umsatzsteuer einbezogen war, für die Zwecke der Richtlinie 2006/112 als an der Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt, da der Steuerpflichtige in einer solchen Situation den Urhebern der Hinterziehung zur Hand geht und sich einer solchen mitschuldig macht (Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Ebenso hat der Gerichtshof wiederholt in Fällen, in denen die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt waren, klargestellt, dass einem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann versagt werden kann, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine solche vom Lieferer bzw. Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 49 Der Gerichtshof hat insoweit nämlich entschieden, dass es mit der Vorsteuerabzugsregelung der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar ist, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts mit einer Sanktion zu belegen, da die Einführung eines Systems der verschuldensunabhängigen Haftung über das hinausginge, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Fiskus zu schützen (Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 50 Da außerdem nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es den Steuerbehörden, die objektiven Umstände rechtlich hinreichend nachzuweisen, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige einen Mehrwertsteuerbetrug begangen hat oder wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in einen Betrug einbezogen war. Es obliegt sodann den nationalen Gerichten, zu prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden diese objektiven Umstände nachgewiesen haben (Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 51 Da das Unionsrecht keine Regeln über die Modalitäten der Beweiserhebung beim Mehrwertsteuerbetrug vorsieht, müssen die betreffenden objektiven Umstände von der Steuerverwaltung gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts ermittelt werden. Diese Regeln dürfen jedoch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigen (Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 52 Aus der in den Rn. 46 und 51 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung folgt, dass dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann versagt werden kann, wenn nach einer gemäß den Beweisregeln des nationalen Rechts vorgenommenen umfassenden Beurteilung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls erwiesen ist, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer hinterzogen hat oder gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 30, und Beschluss vom 10. November 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:869, Rn. 36). Das Recht auf Vorsteuerabzug kann nur versagt werden, sofern diese Tatsachen auf andere Weise als durch Vermutungen rechtlich hinreichend nachgewiesen sind (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 3. September 2020, Crewprint, C-611/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:674, Rn. 45).
- 53 Im vorliegenden Fall ist im Rahmen dieser umfassenden Beurteilung die Tatsache, dass der das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machende Steuerpflichtige, der die Rechnung ausgestellt hat, bewusst einen fiktiven Lieferer in dieser Rechnung angegeben hat, ein relevanter Anhaltspunkt dafür, dass ihm bekannt war, dass er an einer Lieferung von Gegenständen teilnahm, die in eine Hinterziehung der Mehrwertsteuer einbezogen war. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob dies im Rahmen des Ausgangsverfahrens tatsächlich der Fall ist.
- 54 In Bezug auf die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis ist darauf hinzuweisen, dass hierfür zwei Voraussetzungen vorliegen müssen, nämlich dass zum einen die fraglichen Umsätze trotz Erfüllung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. u. a. Urteile vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 36, vom 10. Juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, Rn. 35, und vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 85).
- 55 Folglich fällt hierunter nicht der Fall, in dem ein fiktiver Lieferer in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, angegeben wird, da die Angabe des Lieferers in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, wie in Rn. 27 des vorliegenden Urteils ausgeführt, eine formale Bedingung dieses Rechts darstellt und da diese Angabe somit nicht die Erfüllung der materiellen Bedingungen der Bestimmungen über den Vorsteuerabzug zur Folge hat.
- 56 Als Drittes ist in Bezug auf die Frage, ob die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dem bösgläubigen Steuerpflichtigen nur versagt werden kann, sofern für den Mitgliedstaat eine Gefährdung des Steueraufkommens und für den Steuerpflichtigen oder andere an dem fraglichen Umsatz Beteiligte ein Steuervorteil besteht, darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens dem Fiskus grundsätzlich keine Zahlung geschuldet wird (vgl. u. a. Urteile vom 6. Februar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 29, und vom 26. April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 41). Ferner ist die Frage, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Veräußerungen der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 3. September 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Allerdings ist dem Steuerpflichtigen, wie sich aus den Rn. 44 und 46 bis 52 des vorliegenden Urteils ergibt, die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dann zu versagen, wenn die für die Prüfung, ob der Lieferer der betreffenden Gegenstände bzw. der Erbringer der betreffenden Dienstleistungen Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen oder wenn rechtlich hinreichend nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige

Mehrwertsteuer hinterzogen hat oder gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war. Die Feststellung einer Gefährdung des Steueraufkommens ist folglich keine Voraussetzung für eine solche Versagung.

- 57 Desgleichen ist es irrelevant, ob der Steuerpflichtige oder andere Beteiligte in der Liefer- bzw. Dienstleistungskette durch den fraglichen Umsatz einen Steuervorteil erlangt hat bzw. haben. Denn zum einen hat das Vorliegen eines solchen Vorteils nichts mit der Frage zu tun, ob die materiellen Bedingungen des Rechts auf Vorsteuerabzug wie die Steuerpflichtigeneigenschaft des Lieferers der betreffenden Gegenstände bzw. des Erbringers der betreffenden Dienstleistungen erfüllt sind. Zum anderen hängt anders als bei den Entscheidungen zu missbräuchlichen Praktiken die Feststellung der Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer Mehrwertsteuerhinterziehung nicht davon ab, dass er durch diesen Umsatz einen Steuervorteil erlangt hat, dessen Gewährung dem mit der Richtlinie 2006/112 verfolgten Ziel zuwiderläuft (Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 35).
- 58 Da das vorlegende Gericht die mögliche Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen, der die Identität des wahren Lieferers verheimlicht, angesprochen hat, ist ferner festzustellen, dass es zwar nicht gegen das Unionsrecht verstößt, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt, die Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen aber nicht erwiesen sein muss, um ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 14. April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, Rn. 30 und 31).
- 59 Soweit das vorlegende Gericht schließlich auch den Umstand anspricht, dass durch die Verheimlichung des wahren Lieferers die direkte Besteuerung dadurch gefährdet sein könnte, dass der Steuerverwaltung die Möglichkeit der Kontrolle genommen werde, ist festzustellen, dass sich aus der in den Rn. 30 und 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht aus diesem Grund versagt werden kann. Denn eine solche Versagung verstieße gegen den fundamentalen Grundsatz, den dieses Recht darstellt, und folglich gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität.
- 60 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass einem Steuerpflichtigen die Ausübung des Rechts auf Abzug der auf den Erwerb von ihm gelieferten Gegenständen entfallenden Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn der Steuerpflichtige bewusst einen fiktiven Lieferer in der Rechnung angegeben hat, die er selbst für diesen Umsatz im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausgestellt hat, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob der wahre Lieferer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen oder rechtlich hinreichend nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige Mehrwertsteuer hinterzogen hat oder gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war.

Kosten

- 61 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass einem Steuerpflichtigen die Ausübung des Rechts auf Abzug der auf den Erwerb von ihm gelieferten Gegenständen entfallenden Mehrwertsteuer zu versagen ist, wenn der Steuerpflichtige bewusst einen fiktiven Lieferer in der Rechnung angegeben hat, die er selbst für diesen Umsatz im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausgestellt hat, sofern unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen die für die Prüfung, ob der wahre Lieferer Steuerpflichtiger war, erforderlichen Angaben fehlen oder rechtlich hinreichend nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige Mehrwertsteuer hinterzogen hat oder gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Abzugsrechts geltend gemachte Umsatz in eine solche Hinterziehung einbezogen war.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Spanisch.



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Ing. W in W, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung u. Steuerberatung GmbH in 1220 Wien, Donau-City-Straße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. Mai 2022, RV/7102658/2021, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und Nachsicht gemäß § 236 BAO, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Schriftsatz vom 19. April 2018 stellte der Revisionswerber einen Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die Jahre 2006 bis 2011 und zwar „zumindest in Höhe der Anspruchszinsen“. In Folge einer bei ihm durchgeführten Außenprüfung seien die Einkommensteuerverfahren für die genannten Jahre wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen worden. Dabei seien die vom Revisionswerber an - österreichische und ausländische - Gesellschaften des M-Konzerns erbrachten Leistungen sowie die von ihm dafür erhaltenen Vergütungen neu beurteilt worden, wodurch es zu einer Nachforderung an Einkommensteuer gekommen sei.
- 2 Die Einhebung der dementsprechend festgesetzten Einkommensteuer (samt Anspruchszinsen) sei allerdings sachlich unbillig, weil die steuerliche Vertretung des Revisionswerbers in den betreffenden Jahren - aufgrund der Komplexität der Besteuerungssituation und weil die Anwendung internationalen Steuerrechts nicht zum Tagesgeschäft der steuerlichen Vertretung gehört habe - stets Rücksprache mit dem Finanzamt gehalten habe.





Dabei sei es gelungen, sachgerechte und verfahrensökonomisch sinnvolle Lösungen zu finden. Durch die offene Kommunikation mit dem Finanzamt habe dieses über Jahre hinweg eine Vertrauenslage geschaffen, weshalb sich kein Anlass ergeben habe, etwas an der Art und Weise der Deklaration der verfahrensgegenständlichen Einkünfte zu ändern. Das Finanzamt selbst hätte die Beurteilung der betreffenden Tätigkeitsvergütungen näher zu hinterfragen gehabt, habe die vom Revisionswerber gewählte Vorgehensweise jedoch nicht beanstandet. Demnach sei nicht zu erwarten gewesen, dass es im Rahmen einer Außenprüfung zu einer abweichenden Beurteilung kommen könnte. Es liege somit ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor.

- 3 Mit Bescheid vom 26. Juli 2018 gewährte das Finanzamt die begehrte Nachsicht - in näher genannter Höhe - mit näherer, gesondert ausgefertigter Begründung.
- 4 Mit Bescheid vom 9. Juli 2019 hob das Finanzamt den Bescheid vom 26. Juli 2018 - betreffend die Gewährung der Nachsicht - gemäß § 299 BAO auf und erließ zugleich einen neuen Bescheid, mit dem der Nachsichtsantrag des Revisionswerbers vom 19. April 2018 - mit näherer Begründung - abgewiesen wurde.
- 5 Die gegen diese beiden Bescheide erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab, woraufhin der Revisionswerber einen Vorlageantrag stellte.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 7 Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe in den Jahren 2006 bis 2011 Einkünfte von der österreichischen MI AG und von der schweizerischen MM AG - beide Teil des internationalen M-Konzerns - bezogen. Für die MI AG sei er als Vorstand tätig gewesen, für die MM AG als Berater, insbesondere für „Mergers & Acquisitions“. In den Einkommensteuererklärungen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum



habe der Revisionswerber die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte als steuerfreie (ausländische) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Progressionsvorbehalt - entsprechend den den Erklärungen angeschlossenen Lohnausweisen der MM AG - behandelt. Das Finanzamt habe die Veranlagungen erklärungsgemäß vorgenommen.

- 8 Zwischen der steuerlichen Vertretung des Revisionswerbers und dem Finanzamt hätten mehrere Besprechungen stattgefunden, in denen die (Einkommen-)Steuererklärungen erörtert worden seien. Dies ergebe sich aus - teils handschriftlichen - Aktenvermerken im Akt des Finanzamtes. Zumindest anlässlich der Steuererklärung für das Jahr 2007 sei auch - im Rahmen einer Besprechung - thematisiert worden, wie die dem Revisionswerber als Teil seiner Vergütung gewährten Optionen auf Aktien der (ausländischen) Konzernmutter des M-Konzerns auf die österreichischen und die schweizerischen Bezüge aufzuteilen seien. Die Aufteilung sei in einem bestimmten - näher genannten - Verhältnis erfolgt. Weiters sei übereingekommen worden, die Lohnabrechnungen aus der Schweiz als Besteuerungsnachweise anzuerkennen, und die Einkünfte aufgrund der Gewährung der Aktienoptionen nicht als sonstige Einkünfte - wie sie vom Revisionswerber in der Vergangenheit erklärt worden seien -, sondern als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Lohnverrechnung zu berücksichtigen. Darüber hinausgehende Auskünfte, Empfehlungen oder Handlungsanweisungen in Bezug auf die steuerliche Behandlung der schweizerischen Einkünfte seien durch das Finanzamt nicht erteilt worden. Derartige Aussagen oder Handlungsanweisungen wären in entsprechenden Aktenvermerken festgehalten worden. Das Finanzamt habe zunächst auch nicht darauf hingewiesen, dass die Erklärungen in diese Hinsicht unrichtig sein könnten.
- 9 Anlässlich der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 sei dem Finanzamt aufgefallen, dass die Vergütungen aus der Schweiz ab dem Jahr 2007 unrichtig behandelt worden seien, weil seit jenem Jahr für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit - nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz (DBA-CH) - die Anrechnungsmethode gegolten habe.



- 10 Im Rahmen einer anschließend durchgeführten Außenprüfung habe der Revisionswerber nunmehr die Ansicht vertreten, seine Tätigkeit für die schweizerische MM AG führe zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, womit für die daraus erzielten Vergütungen nach wie vor die Befreiungsmethode gelten würde. Die Prüforgane seien dieser Argumentation gefolgt, hätten die erhaltenen Vergütungen jedoch - mangels Nachweis bzw. Dokumentation zum jeweiligen Ausmaß der Tätigkeit des Revisionswerbers für die beiden Gesellschaften - zum Teil (im Wege der Schätzung) der nichtselbständigen Tätigkeit des Revisionswerbers für die österreichische MI AG zugerechnet, was die Besteuerung in Österreich (unter Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer) zur Folge gehabt habe. Das Finanzamt habe - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren - die Einkommensteuer für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume (samt Anspruchszinsen) entsprechend neu festgesetzt. Diese im Jahr 2016 erlassenen Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen.
- 11 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht - auf das Wesentliche zusammengefasst - aus, die vom Revisionswerber behauptete Verletzung von Treu und Glauben - und damit auch eine sachliche Unbilligkeit - liege nicht vor. Hinsichtlich der vom Revisionswerber erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die einer bestehenden festen Einrichtung zugerechnet würden, habe sich keine Änderung im DBA-CH ergeben. Diese Einkünfte seien im verfahrensgegenständlichen Zeitraum unverändert in der Schweiz zu besteuern und in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gewesen. Das Finanzamt habe zunächst übersehen, dass die vom Revisionswerber erzielten Tätigkeitsvergütungen nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu besteuern seien. Diese Unrichtigkeit sei zunächst auch nicht aufgeklärt worden. Das Finanzamt habe dem Revisionswerber in Bezug auf die ertragsteuerliche Behandlung dieser Einkünfte aber keine unrichtige Rechtsauskunft oder Handlungsanweisungen erteilt. Das Verhalten des Finanzamtes, durch welches der Revisionswerber im Vertrauen auf die Richtigkeit seiner Steuererklärungen bestärkt und von steuervermeidenden Dispositionen abgehalten worden sein wolle, bestehe ausschließlich darin, trotz Erörterung des grenzüberschreitenden Sachverhaltes die



Einkommensteuererklärungen zunächst nicht beanstandet und die Einkommensteuer erklärungsgemäß veranlagt zu haben. Das Finanzamt habe es also unterlassen, den Revisionswerber zum frühestmöglichen Zeitpunkt darauf aufmerksam zu machen, dass seine Einkommensteuererklärungen nicht richtig seien. Dem sei entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bloße Unterlassungen keine Grundlage für Treu und Glauben bilden könnten. Dass das Finanzamt zunächst untätig geblieben sei, die Unrichtigkeit der Steuererklärungen nicht aufgegriffen und den Revisionswerber zunächst erklärungsgemäß veranlagt habe, stelle daher keine Verletzung von Treu und Glauben dar, welche eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO verwirklichen könnte.

- 12 Hinzu komme, dass jene Dispositionen, die der Revisionswerber ergriffen hätte, wenn er rechtzeitig über die Unrichtigkeit seiner Steuererklärungen aufgeklärt worden wäre, hauptsächlich auf die Einstufung seiner Tätigkeit für die schweizerische MM AG als selbständige Tätigkeit abgezielt hätten. In diesem Punkt habe sich der Revisionswerber aber ohnehin durchgesetzt, womit aus dem Umstand, dass schweizerische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seit 2007 in Österreich nicht mehr steuerfrei seien, dem Revisionswerber kein Nachteil erwachsen sei. Die Problematik habe vielmehr darin bestanden, dass nicht mehr feststellbar gewesen sei, in welchem Verhältnis sich die Tätigkeit des Revisionswerbers für den M-Konzern und die dafür erhaltenen Vergütungen auf die österreichische und die schweizerische Gesellschaft aufgeteilt habe. Das Finanzamt hätte jederzeit die Möglichkeit gehabt, diese Vergütungen infolge unklarer Abgrenzung der Tätigkeiten in der Schweiz und in Österreich im Schätzungswege teilweise der österreichischen Tätigkeit zuzuordnen. Die Notwendigkeit, bei der Tätigkeit für den M-Konzern zwischen der österreichischen und schweizerischen Gesellschaft zu unterscheiden (und die diesbezügliche Aufteilung erforderlichenfalls belegen zu können) habe dem Revisionswerber von Anfang an bewusst sein müssen. Dass die diesbezügliche Dokumentationslage mangelhaft gewesen sei und daher entsprechender Handlungsbedarf bestanden hätte, habe nur der Revisionswerber wissen können. Es stelle kein Versäumnis des Finanzamtes dar, wenn der Revisionswerber keine diesbezügliche Vorsorge getroffen habe. Dies liege



ausschließlich in seiner Verantwortung bzw. in der Verantwortung seiner damaligen steuerlichen Vertretung, falls diese ihn über diese Notwendigkeit nicht informiert haben sollte. Hinzu komme, dass infolge unklarer Abgrenzung der Tätigkeiten nicht bekannt sei, ob es überhaupt zu einer geringeren oder möglicherweise sogar zu einer höheren Abgabennachforderung geführt hätte, wenn feststellbar gewesen wäre, wie sich die Tätigkeit des Revisionswerbers auf die österreichische und die schweizerische Gesellschaft aufgeteilt habe.

- 13 Ein steuerlicher Nachteil seit dem Revisionswerber aus dem Verhalten des Finanzamtes lediglich insofern erwachsen, als die zusätzliche Einkommensteuer erst mehrere Jahre nach Verwirklichung des Steuertatbestandes festgesetzt worden sei und dadurch entsprechend hohe Anspruchszinsen aufgelaufen seien. Die Festsetzung von Anspruchszinsen sei allerdings unabhängig davon, aus welchen Gründen es zur verzögerten Zahlung gekommen sei, nicht sachlich unbillig.
- 14 Mangels Verletzung von Treu und Glauben und damit Vorhandensein einer Unbilligkeit der Einhebung sei eine wesentliche Voraussetzung der Nachsicht nicht gegeben gewesen, womit diese zu Unrecht gewährt worden sei. Der Spruch des Bescheides, mit dem Nachsicht gewährt worden sei, sei daher ohne Zweifel unrichtig gewesen und habe gemäß § 299 BAO aufgehoben werden können.
- 15 Das Bundesfinanzgericht führte weiters aus, § 294 Abs. 1 BAO stehe der Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht entgegen. Der vom Finanzamt erlassene Nachsichtsbescheid stelle einen „Begünstigungsbescheid“ im Sinne der erstgenannten Bestimmung dar, allerdings sei der darin enthaltene Widerrufsvorbehalt in keiner Weise determiniert und daher unwirksam. Die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Erlassung dieses Bescheides maßgebend gewesen seien, hätten sich nicht geändert und diese seien auch nicht aufgrund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden. Dieser Bescheid könne daher nicht nach Maßgabe des § 294 BAO zurückgenommen werden. Diese Bestimmung bewirke aber keine Einschränkung der im siebenten Abschnitt der BAO enthaltenen Aufhebungs- und Änderungstatbestände (§§ 293 bis 302 BAO), weil für die



einzelnen Tatbestände unterschiedliche Voraussetzungen und unterschiedliche Fristen bestehen würden. Die §§ 294 und 299 BAO würden daher nebeneinander bestehen, womit der Nachsichtsbescheid nach § 299 BAO aufgehoben werden könne, ohne dass zusätzlich auch die Voraussetzungen des § 294 BAO vorliegen müssten. Aus den Ausführungen zur Unrichtigkeit des ursprünglichen Nachsichtsbescheides ergebe sich, dass das Nachsichtsansuchen von der Abgabenbehörde zutreffend abgewiesen worden sei.

- 16 Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vorhanden sei, in welchem Verhältnis die §§ 294 und § 299 BAO zueinander stünden, somit - fallbezogen - ob „Begünstigungsbescheide“ iSd § 294 BAO nur dann nach § 299 BAO aufgehoben werden könnten, wenn zusätzlich auch die Voraussetzungen des § 294 BAO vorliegen würden.
- 17 Gegen dieses Erkenntnis erhob der Revisionswerber die gegenständliche Revision und zugleich Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Die Behandlung der Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 30. November 2023, E 1801/2022-15, abgelehnt. Zur vorliegenden ordentlichen Revision hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung - mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Revision - erstattet.
- 18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 19 Die Revision ist aus dem in der Zulässigkeitsbegründung des Bundesfinanzgerichtes genannten Grund zulässig, sie ist aber nicht begründet.

I. Zum Verhältnis von § 294 BAO zu § 299 BAO

- 20 Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.



Die Änderung oder Zurücknahme kann gemäß § 294 Abs. 2 BAO ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

- 21 Löschungs- bzw. Nachsichtsbescheide nach den §§ 235 und 236 BAO sind - wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausgeführt hat - grundsätzlich solche, die unter § 294 BAO fallen (vgl. § 236 Abs. 3 iVm § 235 Abs. 3 BAO; vgl. etwa VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035; 27.6.2001, 98/15/0165; 16.2.2000, 95/15/0054).
- 22 Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Für eine Aufhebung nach § 299 BAO ist somit nur entscheidend, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (vgl. VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100).
- 23 Nach der - soweit ersichtlich einhellig - im Schrifttum vertretenen Rechtsansicht können Bescheide, bei denen die Bestimmung des § 294 BAO grundsätzlich zur Anwendung gebracht werden kann - das sind Bescheide, die „Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten“ betreffen (in weiterer Folge: Begünstigungsbescheide) -, nicht nur aufgrund dieser Bestimmung geändert oder zurückgenommen werden, sondern - bei Vorliegen der jeweils gesondert geregelten Voraussetzungen - etwa nach den §§ 293 bis 293b BAO berichtigt oder nach § 299 BAO aufgehoben werden; ebenso kann das zugrundeliegende Verfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen werden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 294 Tz 5; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 294 Anm 10; *Lenneis*, Die Änderung und Zurücknahme von Bescheiden im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde [2017] 135 ff [140]; *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO², § 294 Tz 6; ebenso schon *Stoll*, BAO-Kommentar 2841).
- 24 Dieser Rechtsansicht schließt sich der Verwaltungsgerichtshof an (siehe dazu schon VwGH 4.12.1967, 416/67).



- 25 Einleitend ist festzuhalten, dass die Anwendbarkeit des - im vorliegenden Revisionsfall in Streit stehenden - § 299 BAO für die in § 294 Abs. 1 BAO genannten Begünstigungsbescheide nach dem Gesetzeswortlaut - entgegen den Ausführungen des Revisionswerbers - gerade nicht ausgeschlossen ist. Das Fehlen einer derartigen expliziten Regelung - wie etwa in § 244 BAO vorgesehen (ob auch die Bestimmung des § 118 Abs. 9 BAO als spezieller Verfahrenstitel, der jenen in den §§ 293 ff BAO geregelten vorgeht, angesehen werden kann, ist an dieser Stelle nicht zu klären; vgl. dazu etwa *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 118 Tz 28 f, mwN) - kann demnach schon als Indiz dafür angesehen werden, dass für Begünstigungsbescheide keine „Exklusivität“ der in § 294 BAO geregelten Verfahrensinstrumente (Abänderung und Zurücknahme) vorgesehen ist.
- 26 Gegen eine derartige „Exklusivität“ sprechen aber auch gewichtige systematische Gründe.
- 27 Könnten etwa Begünstigungsbescheide ausschließlich nach den Bestimmungen des § 294 BAO geändert oder zurückgenommen werden, hätte dies zur Folge, dass bei zwar nicht wissentlich, aber zumindest fahrlässig gemachten unrichtigen Angaben der betroffenen Parteien - etwa eines Steuerpflichtigen, der eine Nachsicht begehrt - eine entsprechende Korrektur des Begünstigungsbescheides nicht rückwirkend möglich wäre. Schreib- oder Rechenfehler der Abgabenbehörde - etwa ein zu hoher Nachsichtsbetrag aufgrund eines Zahlensturzes - könnten mangels Anwendbarkeit des § 293 BAO generell nicht und zwar auch nicht pro futuro berichtigt werden.
- 28 Dass der (historische) Gesetzgeber ein derartiges Ergebnis beabsichtigt hätte, ist nicht anzunehmen. Gegenteilige - für eine „Exklusivität“ der Bestimmung des § 294 BAO hinsichtlich der Änderung bzw. (rückwirkenden) Zurücknahme von Begünstigungsbescheiden sprechende - Hinweise lassen sich auch nicht den Gesetzesmaterialien entnehmen, die erkennbar eine „Gleichrangigkeit“ der in den §§ 293 ff BAO geregelten Verfahrensinstrumente indizieren. So wird in diesen etwa festgehalten, dass „eine Änderung oder Zurücknahme von Bescheiden künftig nur bei Zutreffen einer der in den §§ 293 bis 302 erschöpfend geregelten Voraussetzungen möglich sein“ soll (Erläuterungen zur



Regierungsvorlage zur Stammfassung der BAO, BGBl. Nr. 194/1961, 228 BlgNR 9. GP 71). Weiters wird in diesem Zusammenhang wie folgt festgehalten (ErlRV 228 BlgNR 9. GP 72):

„Abgesehen von Fällen der §§ 293 bis 298 sollen amtswegige Abänderungen - soweit sie nicht auf einem wiederaufgenommenen Verfahren beruhen - nur mehr im Aufsichtswege durch Oberbehörden und nur aus jenen Gründen zulässig sein, die das Gesetz im § 299 erschöpfend aufzählt. Lediglich unter diesen Voraussetzungen und unter der zeitlichen Einschränkung des § 302 soll die Oberbehörde in Ausübung ihres Aufsichtsrechtes (Art. 20 B-VG) in die Lage versetzt werden, durch Behebung eines formell rechtskräftigen Bescheides - sei es zugunsten oder zuungunsten der Partei - die Rechtslage herzustellen, die der materiellen Wahrheit entspricht.“

- 29 Schließlich kann die Anwendbarkeit der sonstigen in den §§ 293 ff BAO geregelten Verfahrenstitel bei Begünstigungsbescheiden auf die Regelung des § 294 Abs. 3 BAO - die vorsieht, dass die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und den Widerruf von Begünstigungsbescheiden unberührt bleiben - gestützt werden (so ausdrücklich etwa *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO², § 294 Tz 6).
- 30 Der Revisionswerber stützt seine gegenteilige Rechtsansicht u.a. auf die historische Fassung der Bestimmung des § 299 BAO, die bis zur Änderung durch das AbgRmRefG (BGBl. I Nr. 97/2002) lediglich als aufsichtsrechtliches Mittel der Oberbehörde konzipiert gewesen sei, womit die Abgabenbehörde selbst keine Möglichkeit gehabt habe, Bescheide aufgrund dieser Bestimmung aufzuheben. Aufgrund dessen könne nicht auf einen generellen „Vorrang“ des Aufhebungsrechts iSd § 299 BAO geschlossen werden. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass mit dem AbgRmRefG (BGBl. I Nr. 97/2002) das zweitinstanzliche Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen - insbesondere durch Errichtung des unabhängigen Finanzsenates als unabhängige Verwaltungsbehörde - umfassend reformiert wurde. In diesem Zusammenhang wurde u.a. auch die Bestimmung des § 299 BAO neu gefasst. Demnach sind Aufhebungen nach § 299 BAO keine Maßnahmen der Aufsicht mehr; dazu wurde auch ein Antragsrecht der Partei vorgesehen. Die Übertragung der sachlichen Zuständigkeit von der „Oberbehörde“ auf die (damals) „Abgabenbehörde erster Instanz“ erfolgte - nach den Erläuterungen des



Ausschussberichts (1128 BlgNr 21. GP 15) - aus Gründen der Verwaltungsoökonomie; Aufhebungen durch Finanzämter erforderten einen geringeren Verwaltungsaufwand als solche durch Finanzlandesdirektionen oder durch das BMF; das Weisungsrecht werde damit nicht berührt. An den Voraussetzungen des Aufhebungstatbestandes der (damals) „Rechtswidrigkeit seines Inhaltes“ trat hingegen keine Änderung ein; insoweit wurde auch keine Änderung (Einschränkung) dieses Tatbestandes im Verhältnis zu anderen „sonstigen Maßnahmen“ iSd Teils B des 7. Abschnittes der BAO (wie etwa zur Änderung oder Zurücknahme nach § 294 BAO) bewirkt.

- 31 Nach dem Gesagten erweist sich somit die Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes, wonach auch unter § 294 BAO fallende Begünstigungsbescheide - bei Erfüllung der Voraussetzungen - gemäß § 299 BAO aufgehoben werden können, als zutreffend.

II. Zum Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit

- 32 Der Revisionswerber wendet sich - unter der Annahme, die Bestimmung des § 299 BAO könnte dem Grunde nach zur Anwendung gebracht werden - auch gegen die Rechtmäßigkeit der Aufhebung des ursprünglichen Nachsichtsbescheides sowie zugleich gegen die erfolgte Abweisung seines ursprünglichen Nachsichtsantrages. Strittig ist dabei (ausschließlich) die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Nachsichtsbescheides - somit ob sich dessen Spruch als nicht richtig erwiesen habe - bzw. die Rechtmäßigkeit der nach der Aufhebung ergangenen neuen Abweisungsentscheidung.
- 33 Vorauszuschicken ist dabei, dass der Revisionswerber nur das Vorliegen einer sachlichen - nicht (auch) einer persönlichen - Unbilligkeit behauptet und zwar ausschließlich aufgrund „Treu und Glauben“ begründender „Abstimmungen“ und Gespräche „mit dem Finanzamt“ (vgl. zum Grundsatz der eingeschränkten Prüfung im Rahmen der geltend gemachten Nachsichtsgründe - aufgrund der Antragsgebundenheit der Abgabennachsicht - VwGH 26.2.2013, 2010/15/0077, mwN).



34 Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit wird in der Revisionsbegründung im Wesentlichen darauf gestützt, dass spätestens ab dem Jahr 2007 laufende „Abstimmungen“ und „Gespräche“ betreffend die vom Revisionswerber bezogenen Einkünfte mit dem Finanzamt stattgefunden hätten, im Rahmen derer es immer wieder zu Treu und Glauben begründenden „Auskünften, Anleitungen und Bestärkungen“ gekommen sei. Das Bundesfinanzgericht habe diesbezüglich - indem es das Vorliegen konkreter Handlungsanweisungen verneint habe - einen unrichtigen Sachverhalt angenommen sowie eine unrichtige rechtliche Beurteilung getroffen, weil nach Ansicht des Revisionswerbers Treu und Glauben begründende Auskünfte nicht direkt und ausdrücklich erfolgen müssten. Das steuerliche Verhalten des Revisionswerbers sei nicht das Ergebnis reiner Unterlassungen des Finanzamts oder der bloßen passiven Akzeptanz von Veranlagungs- und Außenprüfungsergebnissen, sondern das direkte Resultat verschiedenster Verhaltensweisen des Finanzamts in Verbindung mit teils ausdrücklichen, teils konkludenten Aussagen, Auskünften und Anweisungen, die in Summe Treu und Glauben begründet hätten. Der steuerliche Vertreter des Revisionswerbers habe insbesondere aufgrund einer im Jahr 2008 abgehaltenen Besprechung - aus dem Verhalten der Behörde und den näheren Begleitumständen der Vorsprache - ohne jeden Zweifel annehmen dürfen, dass die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte des Revisionswerbers auch künftig der Befreiungsmethode unterliegen würden. Darüber hinaus würden Verfahrensmängel vorliegen, weil das Bundesfinanzgericht angenommen habe, es seien keine sonstigen Auskünfte und Handlungsanweisungen vom Finanzamt erteilt worden, obwohl der vorgelegte Akt des Finanzamtes unvollständig sei. Es liege auch eine Verletzung des Parteiengehörs vor, weil das Bundesfinanzgericht das in einer Stellungnahme vom April 2022 erstattete Vorbringen des Revisionswerbers, mit dem aufgezeigt worden sei, von welchen Beurteilungen, Einschätzungen usw. des Finanzamtes auszugehen sei, übergangen habe.

35 Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Diese



Bestimmung findet gemäß § 236 Abs. 2 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Nach § 1 der zu dieser Bestimmung ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 kann die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO persönlicher oder sachlicher Natur sein.

36 Nach § 3 Z 1 und 2 dieser Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung insbesondere vor,

„soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
 - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder
 - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht

wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.“

37 In den Erläuterungen zum Entwurf dieser Verordnung wird diesbezüglich Folgendes ausgeführt:

„§ 3 Z 1 und 2 verallgemeinert die zu Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde bestehende, auf dem Grundsatz von Treu und Glauben beruhende herrschende Auffassung (vgl. zB VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196), weil ein Vertrauen auf Rechtsprechung der Höchstgerichte und auf veröffentlichte Rechtsauslegungen des BMF gleichermaßen schutzwürdig erscheint.

§ 3 Z 2 lit. a gilt unabhängig davon, ob die Rechtsauskunft aufgrund einer ausdrücklichen gesetzlichen Verpflichtung (zB § 90 EStG 1988, Auskunftspflichtgesetz) erfolgt.

Vom BMF werden Auslegungsbehelfe (zB Richtlinien) vor allem im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) veröffentlicht. Lediglich in Fachzeitschriften abgedruckte Einzelerledigungen fallen nicht unter § 3 Z 2



(ebensowenig wie etwa Pressemitteilungen, Stellungnahmen gegenüber dem Rechnungshof oder der Volksanwaltschaft, parlamentarische Anfragebeantwortungen, nur im Internet veröffentlichte Informationen, Broschüren).“

- 38 Absicht des (historischen) Verordnungsgebers war - wie sich aus diesen Ausführungen ergibt - somit, den nach der (schon damaligen) ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie dem Schrifttum im Rahmen der Nachsichtsgewährung in bestimmten Fällen zu beachtenden Grundsatz von Treu und Glauben zu „verallgemeinern“. Diese „Verallgemeinerung“ sollte derart erfolgen, dass zukünftig - wie schon nach der Bestimmung des § 117 BAO (idF BGBl. I Nr. 97/2002), die vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 u.a., aufgehoben wurde (vgl. dazu *Ehrke-Rabel*, Nochmals: Verordnung zu § 236 BAO Treu und Glauben bei Auskünften und Erlässen, taxlex 2006, 328, wonach mit der genannten Verordnung u.a. die Wirkungen des aufgehobenen § 117 BAO „auf anderem Wege wieder eingeführt“ werden sollten) - nicht nur das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf (bestimmte) rechtliche Beurteilungen der zuständigen Abgabenbehörde geschützt werden sollte, sondern auch das Vertrauen auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte sowie auf bestimmte veröffentlichte Rechtsauslegungen des Bundesministeriums für Finanzen.
- 39 Soweit in § 3 Z 2 lit. a der genannten Verordnung auf Rechtsauslegungen der Abgabenbehörde Bezug genommen wird, entspricht dies somit der in diesem Zusammenhang - vor dem Hintergrund des Grundsatzes von Treu und Glauben - ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. in diesem Sinne *Capek/Gleixner/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, *Stoll-BAO*², § 236 Tz 55 ff; ebenso *Platzgummer*, Ermessen, Nachsicht und Anspruchszinsen, in FS Ritz, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung 236 f).
- 40 Nach dieser Rechtsprechung schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Abgabenbehörde unbillig



erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. etwa VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076, mwN).

- 41 Der Revisionswerber hat - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes - keinen Nachweis darüber erbringen können, dass ihm die (damals) zuständige Abgabenbehörde - ausgehend vom für eine derartige Beurteilung notwendigen, vollständig offengelegten Sachverhalt - Auskünfte zur ertragsteuerlichen Behandlung der von ihm erzielten Einkünfte erteilt hätte. Im Rahmen von persönlichen oder fernmündlich geführten Gesprächen mit Bediensteten der Abgabenbehörde erfolgte „Abstimmungen“ - deren genauer Inhalt im vorliegenden Revisionsfall nicht festgestellt ist - können nicht als „Rechtsauskünfte“ im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes angesehen werden. Der Revisionswerber behauptet zwar das Vorliegen von „Anleitungen“ sowie „Bestärkungen“ durch die Abgabenbehörde, bringt jedoch nicht vor, dass er von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden wäre.
- 42 Soweit sich der Revisionswerber in diesem Zusammenhang gegen die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes wendet, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 19.10.2022, Ro 2021/15/0013, mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist im Übrigen auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein





anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN).

- 43 Das Bundesfinanzgericht hat in der angefochtenen Entscheidung - im gegebenen Zusammenhang - festgestellt, zwischen der steuerlichen Vertretung des Revisionswerbers und dem Finanzamt hätten mehrere Besprechungen stattgefunden, in denen die (Einkommen-)Steuererklärungen des Revisionswerbers für die verfahrensgegenständlichen Jahre erörtert worden seien. Zumindest anlässlich der Steuererklärung für das Jahr 2007 sei die Frage der steuerlichen Behandlung einer variablen Vergütung in Form von Aktienoptionen thematisiert worden. Dabei sei übereingekommen worden, die Einkünfte aus diesen Aktienoptionen, die vom Revisionswerber ursprünglich als sonstige Einkünfte erklärt worden seien, zukünftig als nichtselbständige Einkünfte im Rahmen der Lohnverrechnung zu berücksichtigen. Weiters sei auch ein Aufteilungsverhältnis - auf die österreichischen und schweizerischen Bezüge - festgelegt worden. Darüber hinausgehende Auskünfte, Empfehlungen oder Handlungsanweisungen in Bezug auf die steuerliche Behandlung der schweizerischen Einkünfte seien vom Finanzamt nicht erteilt worden. Das Bundesfinanzgericht stützte diese Feststellungen auf die im Akt des Finanzamtes befindlichen Aktenvermerke, auf Aussagen einer Bediensteten des Finanzamtes, die an der im Jahr 2008 abgehaltenen Besprechung teilgenommen habe, sowie - entgegen dem Revisionsvorbringen - auch auf den Schriftsatz des Revisionswerbers vom April 2022.
- 44 Der Revisionswerber bestreitet die Vollständigkeit des Finanzamtsaktes und bringt - wie schon in der Stellungnahme vom April 2022 - vor, aus den angeblich fehlenden Unterlagen würde sich ein noch intensiverer Kontakt mit dem Finanzamt zur Lösung materieller Steuerfragen ergeben. Zudem seien die angelegten (vorhandenen) Aktenvermerke offenbar nicht vollständig.
- 45 Mit diesem Vorbringen vermag der Revisionswerber die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes nicht zu erschüttern. Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht ohnehin angenommen hat, es seien immer wieder Abstimmungen zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem Finanzamt erfolgt, legt der Revisionswerber nicht dar, welche Aktenteile welchen Inhalts



konkret fehlen würden. Auch die Behauptung, es hätten weitere Abstimmungen mit dem Finanzamt stattgefunden, wurde vom Revisionswerber nicht entsprechend konkretisiert und damit keine Relevanz allenfalls vorhandener Verfahrensfehler dargelegt.

46 Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt vorliegend überdies - unabhängig von der Frage, ob entsprechende Rechtsauskünfte durch die Abgabenbehörde erteilt worden wären - schon deswegen nicht vor, weil der Revisionswerber keine für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen im Vertrauen auf (vorgeblich) getätigte Äußerungen der Abgabenbehörde gesetzt hat. Er behauptet weder, seine - die streitgegenständlichen Einkünfte generierende - Tätigkeit aufgrund der Äußerungen der Abgabenbehörde ausgestaltet zu haben, noch, dass er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der rechtlichen Beurteilung durch die Abgabenbehörde diese Tätigkeit anders ausgestaltet hätte. Die in diesem Zusammenhang in der Revision getätigten Ausführungen zur Änderung des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens und zur Frage der vor bzw. nach der Änderung einschlägigen Entlastungsmethode (konkret die Befreiungsmethode) geht - wie das Bundesfinanzgericht zutreffend festhält - insofern an der Sache vorbei, als bei der nachträglichen Festsetzung der Einkommensteuer in Folge der Außenprüfung das Finanzamt ohnehin von der Anwendbarkeit der Befreiungsmethode - aufgrund der Umqualifizierung der Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit anstatt wie ursprünglich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - ausgegangen ist.

47 Wenn der Revisionswerber in diesem Zusammenhang - somit hinsichtlich der im Vertrauen auf die ursprüngliche (unrichtige) rechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde getätigten „Dispositionen“ - lediglich vorbringt, er hätte bei Kenntnis über die richtige steuerrechtliche Beurteilung seiner Tätigkeit Vorsorge dafür getroffen, die zugrundeliegende Dokumentation sicherzustellen, ist ihm entgegenzuhalten, dass es sich dabei nicht um Maßnahmen handelt, die - im Sinne des § 3 Z 2 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 - für die Verwirklichung des Abgabentatbestands von



Relevanz sind. Die Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten ergeben sich zudem unmittelbar aus dem Gesetz (vgl. insbesondere §§ 124 ff BAO) und sind unabhängig von allfälligen erteilten Rechtsauskünften einzuhalten, anderenfalls die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO zur Schätzung berechtigt ist (vgl. etwa VwGH 7.3.2022, Ra 2021/13/0110, mwN). Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug - wie im vorliegenden Revisionsfall - besteht zudem gemäß § 115 Abs. 1 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht - die eine entsprechende Beweisvorsorgepflicht mitumfasst (vgl. VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046) - des Abgabepflichtigen (vgl. etwa VwGH 8.10.2020, Ra 2020/13/0044; 4.9.2019, Ro 2019/13/0024, jeweils mwN).

48 Das Bundesfinanzgericht hat somit im Ergebnis zu Recht das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit verneint, somit die Unrichtigkeit des Spruchs des Nachsichtsbescheides angenommen und den Antrag auf Nachsicht abgewiesen.

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

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

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

W i e n , am 16. April 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Rauscher und Mag. Glashüttner als Richter sowie Mag. Aust und Dr. Haid als fachkundige Laienrichter im Beisein des Schriftführers FOI Dawkins über die Beschwerden der *****Bf*****, *****Bf-Adr*****, vertreten durch Dr. *****StB*****, *****StB-Adr*****, vom 13.03.2023 gegen den (Sammel-)Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21.02.2023 betreffend Abweisung von Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin war Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, über die mit Beschluss des Gerichtes vom tt.10.2019 der Konkurs eröffnet und die infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Am tt.05.2021 wurde die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Abgabenverfahren

Mit (hier nicht beschwerdegegenständlichen) Bescheiden vom 10.03.2021 setzte die Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin die Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 12/2011, 12/2012, 12/2013, 12/2014, 12/2015, 12/2016 und 12/2017 fest.

Nach mehrfacher Verlängerung der Beschwerdefrist erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter am 30.07.2021 auf elektronischem Weg (FON) die (hier nicht entscheidungsgegenständlichen) Beschwerden gegen diese Bescheide (OZ 3).

Mit (Sammel-)Beschwerdevorentscheidung vom 27.12.2022 (OZ 4) wies die Abgabenbehörde diese Beschwerden als unbegründet ab.

Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Am 16.02.2023 übermittelte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wege von FinanzOnline ein Anbringen zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (OZ 5) und führte zur Begründung aus, dass die BVE betreffend die eingebrachten Beschwerden am 02.01.2023 in seiner Kanzlei zugestellt worden sei. Die Frist zur Einreichung eines Vorlageantrags bzw. einer Fristverlängerung sei sohin am 02.02.2023 abgelaufen. Er habe diese Frist nicht einhalten können, da seine Mutter am 31.01.2023 verstorben sei. Sein Vater sei aus diesem Grund (nach 60 Jahren Partnerschaft) seelisch am Boden zerstört gewesen und habe der Unterstützung bedurft. Dieser Zustand sei für ihn unvorhergesehen gewesen und daher habe er auf die Frist vergessen. Er beantrage daher, der Wiedereinsetzung stattzugeben. Gleichzeitig beantrage er die Erstreckung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrags bis zum 15.03.2023.

Abweisungsbescheid

Mit (hier beschwerdegegenständlichem) (Sammel-)Bescheid vom 21.02.2023 (OZ 1), dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 24.02.2023 (OZ 17) zugestellt, wies die Abgabenbehörde die Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab. Die Abgabenbehörde stimme dem Antragsteller bzw. der steuerlichen Vertretung zu, dass der Tod (und die Unterstützung der Hinterbliebenen) grundsätzlich ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis darstelle. Das Ableben der Mutter (und die Unterstützung des Vaters) sei jedoch dem privaten Bereich des Steuerberaters zuzurechnen, welcher üblicherweise keinen Einfluss auf das Funktionieren des gesamten Steuerberatungsbetriebs habe. Der Tod der Mutter des Steuerberaters und die Unterstützung des Vaters habe nicht zur Dispositionsunfähigkeit des Antragstellers bzw. der steuerlichen Vertretung (Betrieb mit mehr als 5 Mitarbeitern) geführt, sodass weder der Antragsteller noch die steuerliche Vertretung in der Lage gewesen wären, die nach der Sachlage gebotenen Maßnahmen zu treffen und einen Fristverlängerungsantrag zu stellen. Der Tod der Mutter am 31.01.2023 und die notwendige Unterstützung für den Vater des Steuerberaters habe somit den Antragsteller bzw. die steuerliche Vertretung nicht an der Einhaltung der einmonatigen Frist (02.01.2023 bis 02.02.2023) zur Einbringung eines Fristverlängerungsantrages hindern können. Es fehle an einem Veranlassungszusammenhang zwischen dem Tod der Mutter und der notwendigen Unterstützung für den Vater des Steuerberaters und der Nichteinhaltung der gesetzlichen Frist. Auch das von § 308 Abs. 1 BAO geforderte Tatbestandsmerkmal eines bloß minderen Grades des Versehens auf Seiten des Antragstellers liege nicht vor. Das Verschulden eines Vertreters sei dem Verschulden des Vertretenen - dem Antragsteller - gleichzuhalten. Ein minderer Grad des Versehens im Sinne leichter Fahrlässigkeit nach § 1332 ABGB liege dann vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe. Keine leichte Fahrlässigkeit liege aber vor, wenn jemand auffallend sorglos handle. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse. An

rechtskundige Parteienvertreter sei hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen als an am Verfahren beteiligte rechtsunkundige Parteien. Der Parteienvertreter habe die Organisation seines Kanzleibetriebes so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sei. Zur Kanzleiorganisation gehöre die Führung eines Fristenvormerks. Hinsichtlich des Fristenvormerks bestehe eine besondere Überwachungspflicht. Die steuerliche Vertretung habe ihren Kanzleibetrieb so einzurichten, dass die Eintragung und Wahrnehmung von Fristen in jedem Fall (somit auch bei einem Todesfall in der Familie des Steuerberaters) gewährleistet sei. Der berufsmäßige Parteienvertreter (Steuerberater) habe jedoch auffallend sorglos gehandelt, indem die Mindestanforderungen einer sorgfältigen Kanzleiorganisation offenbar nicht erfüllt seien, womit das "Vergessen" auf eine Frist ermöglicht worden sei. Die Versäumung der Frist zur Einbringung eines Fristverlängerungsantrages sei somit auf ein - über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes - Verschulden seitens der steuerlichen Vertretung zurückzuführen, sodass die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO nicht erfüllt seien.

Beschwerden

Mit Beschwerdeschreiben vom 13.03.2023 (OZ 2) erhob die Beschwerdeführerin durch seinen steuerlichen Vertreter dagegen die (hier entscheidungsgegenständliche) Bescheidbeschwerden und beantragte die "Aufhebung des angefochtenen Bescheids über die Abweisung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand". Die Frist zur Einbringung des Vorlageantrags oder eines Antrags auf Fristerstreckung habe am 02.02.2023 geendet. Die Frist sei in seinem Terminplan "kalendriert" und die Fristenwahrung beobachtet worden. Am 15.01.2023 sei seine Mutter mit einer akuten Lungenentzündung in die Intensivstation der Klinik *** eingeliefert worden. Nach anfänglicher Hoffnung, die Lungenentzündung zu überwinden, seien immer weitere Organschädigungen hinzugekommen. Letztlich sei ihm am 28.01.2023 mitgeteilt worden, dass ein Multiorganversagen bevorstehe und die weitere Behandlung nur noch in Palliativmaßnahmen bestehen werde. Es sei eine Sterbebegleitung bis letztlich zum 31.01.2023 gefolgt. Es sei an dieser Stelle anzumerken, dass familiärer Zusammenhalt in seinem persönlichen Umfeld sehr groß geschrieben werde und auf Grund des engen Kontakts dieser Todesfall ein erschütterndes und eingreifendes Ereignis darstelle. Vor allem sein Vater, der nach 60 Jahren inniger Partnerschaft seinen Lebensmenschen verloren habe, sei psychisch schwer aus den der Bahn geworfen gewesen. Durch diese Ereignisse habe er die für ihn kalendrierten Termine, insbesondere diese Rechtsmittelfrist in gegenständlicher Causa übersehen, - so leid es ihm tue - schlichtweg vergessen. Genau dieses Vergessen sei auch der Grund dafür, dass er keinem seiner Angestellten die Weisung erteilt habe, einen Antrag auf Fristverlängerung einzubringen. Hier sei anzumerken, dass er in seiner Kanzlei drei Mitarbeiterinnen im Bereich Buchhaltung, Personalverrechnung und Bilanzierung / EAR, eine Mitarbeiterin im Bereich Buchhaltung und Bilanzierung/EAR, eine Mitarbeiterin im Bereich

Buchhaltung und eine Teilzeitmitarbeiterin (Studentin 20 Wochenstunden) als auszubildende Assistentin seit Ende 2022 beschäftige. Die 2020 eingestellte Bilanzbuchhalterin mit Vorerfahrungen aus einer Anwaltskanzlei sei seit Ende 2021 karenziert und er suche nach wie vor angemessenen Ersatz. Zusammengefasst solle das bedeuten, dass juristische Schriftsätze und die Fristenwahrung für solche nur durch ihn erfolgten und diese Tätigkeit keine eigenständige Aufgabe für Personalverrechnerinnen oder Buchhalterinnen darstelle. Im Rahmen der Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beziehe sich die Abgabenbehörde vor allem auf die Behauptung, dass ein Parteienvertreter über ein Mindestmaß an Kanzleiorganisation zur Fristenwahrung verfügen müsse und daher die gegenständliche Fristversäumnis einen groben Sorgfaltsbruch und keinen minderen Grad des Versehens darstelle. Dem sei entgegenzuhalten, dass ein Kontrollsystem zur Fristenwahrung in seiner Kanzlei sehr wohl existent sei, sonst würden sie ja gleichsam alle Fristen versäumen. Die Einhaltung dieser Frist sei ausschließlich in seiner Befugnis gewesen bzw. habe nur er eine entsprechende Anweisung zur Einbringung einer Fristverlängerung erteilen können. Aber genau der Todesfall (samt Sterbebegleitung und allen seinen Nachfolgerscheinungen) als unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis habe ihn auf die Einhaltung der Frist bzw. auf die Erteilung einer entsprechenden Anweisung vergessen lassen. Dazu Kuhn im Handbuch Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung: Schuh/Macho/Kerstinger zu § 308 BAO: "*Das Verschulden von Kanzleiangestellten, Konzipienten oder Prokuristen berufsmäßiger Parteienvertreter sei hingegen dann nicht schädlich, wenn den Parteienvertreter daran kein den minderen Grad des Versehens übersteigendes Verschulden treffe. So stelle das Verschulden eines Kanzleibediensteten dann einen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn der Vertreter der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen sei. Parteienvertreter hätten die Organisation ihres Kanzleibetriebes so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen zur fristgerechten Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sei. Dazu gehöre die Führung eines Fristenvormerks, hinsichtlich dessen eine besondere Überwachungspflicht bestehe. Maßgebend sei also, ob dem Parteienvertreter grobes Auswahlverschulden, grobe Mängel in der Kanzleiorganisation oder mangelhafte Überwachung und Kontrolle anzulasten seien.*" Der Fristenvormerk sei eingehalten und grundsätzlich überwacht worden. Die Tatsache, dass auf Grund diversester Umstände sein Kanzleibetrieb (Schwangerschaft einer Mitarbeiterin, Änderung der Lebensverhältnisse [Umzug in ein anderes Bundesland] bei einer anderen Mitarbeiterin) in Umstrukturierung befindlich sei, könne wohl kaum ein Auswahlverschulden oder eine grobe Sorglosigkeit in der Kanzleiorganisation sein. Fakt sei, dass er als Steuerberater und Jurist diese Frist zu wahren gehabt hätte. Er habe bislang noch nie eine Frist versäumt und sei in diesem speziellen Einzelfall vorübergehend nicht in der Lage gewesen, diese Frist einzuhalten oder eine entsprechende Weisung zu erteilen. Dadurch sei seiner Mandantschaft ein Rechtsnachteil erwachsen und der Antrag auf Wiedereinsetzung sei rechtzeitig eingebracht worden.

Beschwerdevorlage

Mit Vorlagebericht vom 04.04.2023 (OZ 7) legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden ohne Beschwerdevorentscheidungen (auf die die Beschwerdeführerin verzichtet hatte) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme führte die Abgabenbehörde aus, dass einer Bewilligung der Wiedereinsetzung entgegenstehe, dass aus den Angaben im Wiedereinsetzungsantrag vom 16.02.2023 bzw. in der Beschwerde zum Verschulden im Sinne des § 309a lit. c BAO nicht zu schließen sei, dass der Versäumung der Frist lediglich ein milderer Grad des Versehens des Beschwerdeführers bzw. der steuerlichen Vertretung zu Grunde gelegen sei. Herr Dr. ***StB*** (steuerliche Vertretung) bringe in der Beschwerde nun selbst vor, dass die Einhaltung gegenständlicher Frist ausschließlich in seiner Befugnis gelegen habe und er aufgrund des Todesfalls in seinem privaten Umfeld vergessen habe, einem seiner Mitarbeiter die Weisung zur Einbringung eines Fristverlängerungsantrages zu erteilen. Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung weise bereits auf das Verschulden der Partei bzw. der steuerlichen Vertretung an der Fristversäumung hin, welches über einen minderen Grad des Versehens hinausgehe. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse (strengerer Maßstab für rechtskundige Parteienvertreter). Auch wenn Herr Dr. ***StB*** nach eigenen Angaben bislang noch nie eine Frist versäumt habe, dürfe die Einhaltung von Fristen (Fristenwahrung) für die Steuerberatungskanzlei nicht "ausschließlich" in seinem alleinigen Bereich liegen bzw. es müsse durch entsprechende Kontrollmechanismen vorgesorgt werden, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen (wie z.B. durch Vergessen) aller Voraussicht nach ausgeschlossen seien. Ein Vergessen der Frist wäre nach Ansicht der Abgabenbehörde leicht zu verhindern gewesen, wenn einer der sechs Kanzleimitarbeiter Herrn Dr. ***StB*** rechtzeitig auf den Ablauf der Frist hingewiesen hätte. Möglicherweise hätten die Kanzleimitarbeiter keinen Einblick in den Terminplan des Herrn Dr. ***StB*** (bzw. in den Fristenkalender). Möglicherweise seien sie aber "vor" Erteilung eines Auftrags durch Herrn Dr. ***StB*** einfach nicht für diese Angelegenheit zuständig. Vorstehenden Ausführungen folgend sei von groben Mängeln in der Kanzleiorganisation bzw. von einem fehlenden Kontrollsystem und damit von einem groben Verschulden des Steuerberaters auszugehen. Aus welchen Gründen (Arbeitsüberlastung, Tod von Angehörigen usw.) es zum "Vergessen" der Frist gekommen sei, sei nach Ansicht der Abgabenbehörde hingegen unerheblich. Ein wirksames Kontrollsystem hätte eine Fristversäumung durch Vergessen jedenfalls ausgeschlossen. Aus den Angaben in der Beschwerde erschließe sich nicht, warum die steuerliche Vertretung "in diesem speziellen Einzelfall vorübergehend nicht in der Lage" gewesen sein solle, diese Frist einzuhalten. Der Tod der Mutter habe nicht zur Dispositionsunfähigkeit des Steuerberaters geführt, sondern dazu, dass die Rechtsmittelfrist in gegenständlichem Fall "schlichtweg vergessen" worden sei (vgl. Begründung der steuerlichen Vertretung auf Seite 2 der Beschwerde). Hinsichtlich des Vorbringens der Umstrukturierung

(durch Schwangerschaft, Umzug in ein anderes Bundesland) sei mangels konkreter Ausführungen in der Beschwerde für die Abgabenbehörde nicht erkennbar, inwiefern dies für die Beurteilung des Verschuldens bzw. für die Beurteilung des Wiedereinsetzungsantrages in gegenständlichem Fall von Bedeutung sein solle.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt (§ 308 Abs. 1 BAO).

Das Verschulden des Vertreters ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Verschulden des Vertretenen gleich zu halten (zB. VwGH 11.03.2010, 2008/16/0034).

Der Parteienvertreter hat die Organisation seines Kanzleibetriebes so einzurichten, dass auch die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt ist (vgl. VwGH 24.06.2010, 2010/15/0034).

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, er habe die Frist für den Vorlageantrag nicht einhalten können, weil seine Mutter am 15.01.2023 mit einer akuten Lungenentzündung in die Intensivstation der Klinik *** eingeliefert worden sei. Nach anfänglicher Hoffnung, die Lungenentzündung zu überwinden, seien immer weitere Organschädigungen hinzugekommen. Letztlich sei ihm am 28.01.2023 mitgeteilt worden, dass ein Multiorganversagen bevorstehe und die weitere Behandlung nur noch in Palliativmaßnahmen bestehen werde. Es sei eine Sterbebegleitung bis letztlich zum 31.01.2023 gefolgt. Nach dem Tod seiner Mutter habe er seinem Vater beistehen müssen (Seite 2 des Beschwerdeschreibens vom 13.03.2023, OZ 2). Durch diese Ereignisse habe er die für ihn "kalendrierten" Termine, insbesondere diese Rechtsmittelfrist in gegenständlicher Causa übersehen, - so leid es ihm tue - schlichtweg vergessen (Seite 2 des Beschwerdeschreibens vom 13.03.2023, OZ 2). Juristische Schriftsätze und die Fristenwahrung für solche sei nur durch ihn erfolgt und diese Tätigkeit sei keine eigenständige Aufgabe für Personalverrechnerinnen oder Buchhalterinnen (Seite 3 des Beschwerdeschreibens). Die Einhaltung der Frist sei ausschließlich in seiner Befugnis gelegen gewesen und nur er habe eine entsprechende Anweisung zur Einbringung einer Fristverlängerung erteilen können (Seite 3 des Beschwerdeschreibens). Fakt

sei, dass er als Steuerberater und Jurist diese Frist zu wahren gehabt hätte (Seite 4 des Beschwerdeschreibens).

Festgestellt wird in sachverhältnismäßiger Hinsicht, dass die (Sammel-)Beschwerdevorentscheidung vom 27.12.2022 (OZ 4) dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 02.01.2023 zugestellt wurde (siehe Zustellnachweis [OZ 16] und die damit übereinstimmende Angabe des steuerlichen Vertreters im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 16.02.2023 [OZ 5]). Die Frist für den Vorlageantrag endete somit am Donnerstag, 02.02.2023. Die vom steuerlichen Vertreter angegebene Verhinderung wegen Sterbebegleitung der Mutter erstreckte sich 17 Tage lang vom 15.01.2023 (Einlieferung auf die Intensivstation des Krankenhauses) bis Dienstag, 31.01.2023 (Tod der Mutter). Die vom steuerlichen Vertreter angegebene anschließende Verhinderung wegen psychischen Beistands für den Vater erstreckte sich (auch) auf die letzten beiden Tage der Frist für den Vorlageantrag (Mittwoch, 01.02.2023, und Donnerstag, 02.02.2023). Somit hat der steuerliche Vertreter 19 Tage lang (davon 14 Werktagen) auf den Vorlageantrag bzw. den diesbezüglichen Fristverlängerungsantrag "vergessen".

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters lässt erkennen, dass er weder eine organisatorische Vorsorge für den Fall seiner eigenen plötzlichen Verhinderung noch für seine Stellvertretung im konkreten Fall gesorgt hat.

Eine Verhinderung eines Parteienvertreters wie im gegenständlichen Fall kann für sich allein genommen niemals Grund für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sein. Nur dann, wenn zufolge der Verhinderung die Dispositionsfähigkeit des Parteienvertreters ausgeschlossen wird, wenn also zufolge der Verhinderung nicht einmal mehr für eine Stellvertretung gesorgt werden konnte, stellt diese ein Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO dar, aufgrund dessen es unmöglich wäre, die versäumte Frist einzuhalten (vgl. zB OGH 12.09.2023, 24 Ds 4/23g, zum Fall der Verhinderung eines Verteidigers wegen Krankheit).

Dass dies der Fall gewesen wäre, ist aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters nicht zu erkennen. Der steuerliche Vertreter hätte – wenn die Kanzleiorganisation keine Fristenwahrung sicherstellen kann -- bei einem (hier zweifelsohne vorliegenden) tiefgreifenden familiären Ereignis von nicht absehbarer Dauer innerhalb kürzester Zeit (von jedenfalls weniger als 19 Tagen bzw. 14 Werktagen) die Verpflichtung gehabt, die Berechtigung gemäß § 81 WTBG 2017 wahrzunehmen, sich bei Verhinderung durch einen anderen Berufsberechtigten (zumindest hinsichtlich der Fristenwahrung) vertreten zu lassen, um ein "Vergessen" von fristgebundenen Verfahrenshandlungen zu vermeiden.

Da der steuerliche Vertreter weder eine organisatorische Vorsorge für den Fall seiner eigenen plötzlichen Verhinderung noch für seine Stellvertretung im konkreten Fall gesorgt hat, liegt auch ein Verschulden an der Versäumung der Frist zur Last, bei dem es sich keinesfalls um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

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 diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht vorliegt.

Graz, am 28. Februar 2024

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***V*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Käferböck Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, Kreuznerstraße 6, 4360 Grein, über die Beschwerde vom 11. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. Juli 2022, mit dem der Antrag vom 21. Juni 2022 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2020 vom 6. Oktober 2021 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass der Geschäftsverteilungsausschuss mit Verfügung vom 24.08.2023 die gegenständliche Beschwerdesache wegen Versetzung der Richterin in den Ruhestand der Gerichtsabteilung 6026 abgenommen hat. In der Folge wurde sie mit Wirkung vom 01. 09.2023 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 6007 zugeteilt.

Mit Bescheid vom 06.10.2021 wurde die Einkommensteuer entsprechend der Erklärung vom 05.10.2021 veranlagt.

Mit Eingabe vom 21.06.2022 beantragt die beschwerdeführende Partei die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass im Jahr 2020 die Anwendung der Verordnung zu § 17 EStG über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden Anwendung finden würde. Der Beschwerdeführer sei im Bereich des Gewerbes der Schlosser tätig. Der Durchschnittssatz betrage daher 16 %. Als pauschale Betriebsausgaben würde somit der Betrag von 44.318,13 €

geltend gemacht. Die abpauschalierten Betriebsausgaben würden ausgeschieden. Eine korrigierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung liege bei.

Mit Bescheid vom 14.07.2022 wurde der Antrag vom 21.06.2022 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 06.10.2021 abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2020 und der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung durch das Ankreuzen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG von einem Wahlrecht Gebrauch gemacht worden sei. Dieses Wahlrecht habe in der Folge dazu geführt, dass ein Einkommensteuerbescheid ergangen sei, dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 142.346,44 € zugrunde gelegt worden seien. Weder zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides noch zum Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO habe der Spruch des Bescheides in Widerspruch zum geltenden Recht gestanden. Er habe der getätigten Willensausübung des Abgabepflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreters entsprochen und würde dies immer noch tun, wonach der Gewinn im Wege einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln sei. Dies würde auch den gesetzlichen Bestimmungen über die Ermittlung der Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb entsprechen.

Zur Frage, wann das Pauschale gewählt bzw. ob diese Wahl geändert werden könne, werde angemerkt, dass die Geltendmachung des Pauschales grundsätzlich in der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung ersichtlich zu machen sei. Dies sei eine grundsätzliche Voraussetzung, die sich aus der Verwaltungsübung und der technischen Umsetzung der Einkünfteermittlung und der Bescheiderstellung ergeben würde.

Darüber hinaus werde auch in der Literatur (Doralt/Mayr/Zorn: Einkommensteuerkommentar zu § 17 Punkt 5.), welche durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt werde, die Rechtsmeinung vertreten, dass die Pauschalierung nach den Verordnungen aus der Steuererklärung hervorzugehen habe und vor allem in jeder Rechtslage bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides beantragt werden könne.

In Hinblick auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 26.11.2015, RV/1100428/2012, sei festzuhalten, dass es sich grundsätzlich beim Vertreterpauschale um Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich und nicht um Betriebsausgaben handeln würde. Darüber hinaus bestehe ein wesentlicher Unterschied auch darin, dass bei der zitierten Entscheidung die Voraussetzungen völlig anders gelagert seien. Dort sei es darum gegangen, ob das Vertreterpauschale oder überhaupt keine Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Gegenständlich stehe zur Debatte, ob die tatsächlichen Betriebsausgaben gegen das – wie sich offensichtlich nachträglich herausgestellt habe – günstigere Betriebsausgabenpauschale für nichtbuchführende Gewerbetreibende „ausgetauscht“ würden.

In der Beschwerde vom 11.08.2022 wurde ausgeführt, dass eine Bescheidausübung gemäß § 299 BAO voraussetze, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entsprechen würde. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege, sei nicht ausschlaggebend.

Die Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes und des Unabhängigen Finanzsenates würden bekräftigen, dass die Nichtausübung eines Wahlrechtes zu einer Unrichtigkeit des Spruches führen würde und folgedessen die Bescheide gemäß § 299 BAO aufzuheben seien. (BGF 30.05.2014, RV/3100330/2012; UFS RV/0415-I/12)

Entscheidend für einen Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO sei somit nicht, ob der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt werde, im Zeitpunkt der Erlassung unrichtig gewesen sei oder nicht. Ebenso stehe der Anwendung des § 299 BAO nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft worden sei. Der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei die Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende gemäß der Verordnung zu § 17 EStG im Veranlagungsverfahren nicht beantragt hätte und der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 06.10.2021 dem Gesetz entsprochen habe, hindere somit eine Antragstellung gemäß § 299 BAO nicht (BFG 30.05.2014, RV/3100330/2012).

Für die Geltendmachung der Pauschalierung sehe die Verordnung keine Fallfrist oder keine Einschränkung vor, wonach diese nur in der Steuererklärung beantragt werden könne (BFG RV/11000428/2012). Somit sei nach Maßgabe des Bundesfinanzgerichtes im vorliegenden Fall der Antrag gemäß § 299 BAO möglich und zulässig.

Die Verordnung zu § 17 EStG über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden enthalte entgegen der Bescheidbegründung keine Antragspflicht.

Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis (27.02.2003, 99/15/0143) beziehe sich auf die Basispauschalierung gemäß § 17 EStG. Bei der Basispauschalierung sei im Gesetzeswortlaut dezidiert verlangt, dass aus der Steuererklärung hervorgehen müsse, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch mache. In Rz 4133 EStR finde man sogar, dass die Basispauschalierung nicht gesondert beantragt werden müsse, sondern dass es ausreichend sei, wenn in der Beilage zur Steuererklärung dies eindeutig dokumentiert werde.

In diesem Sinne führe das Finanzamt selbst aus, dass das Erfordernis, das Pauschale in der Steuererklärung geltend zu machen, nicht in der Verordnung als Voraussetzung für die Geltendmachung angeführt sei. Das Finanzamt stelle weiters zutreffend fest, dass über die Antragspflicht der Pauschale für nichtbuchführende Gewerbetreibende keine Rechtsgrundlage bestehe.

Erst nach der Rechtskraft des Bescheides 2020 habe sich ergeben, dass die Anwendung der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende in der Steuererklärung 2020 möglich sei. Diese erst spätere Feststellung der Unrichtigkeit des Bescheidspruches habe die steuerliche Vertretung veranlasst, die Bescheidaufhebung zu beantragen. Die erst spätere erweisliche Unrichtigkeit schließe laut Ritz, BAO, 5. Auflage, § 299 Tz 1, die Beantragung der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO nicht aus.

In der Bescheidbegründung werde dennoch angeführt, dass die Pauschalierung für nicht buchführende Gewerbetreibende nur bis zum Eintritt der Rechtskraft beantragt werden könne. Dies würde nicht der - durch die Judikatur des Bundesfinanzgerichts abgesicherte – Rechtslage entsprechen. Dass demgegenüber die im vorliegenden Fall anwendbare Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende nur bis zur Rechtskraft beantragt werden könne, könne weder in der Verordnung, im EStG noch in den EStR gefunden werden.

Darüber hinaus sei es für die Frage der Aufhebung gemäß § 299 BAO rechtsunerheblich, ob es sich materiell um Werbungskosten oder Betriebsausgaben handle. Zudem könne dem Argument, dass bei der Entscheidung des BFG (RV/11000428/2012) die Voraussetzungen völlig anderes gelagert seien als im gegenständlichen Fall, nicht gefolgt werden. Zu prüfen sei alleine die oben dargestellten Tatbestandsmerkmale des § 299 BAO, insbesondere, dass sich der Spruch des Bescheides als unrichtig erweise. Für diese Frage sei somit völlig unerheblich, ob das Verteterpauschale oder überhaupt keine anderen Werbungskosten geltend zu machen seien oder ob Betriebsausgaben gegen pauschale Betriebsausgaben getauscht würden.

Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und eine Stattgabe des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO beantragt. Die Betriebsausgaben mögen nach dem Durchschnittssatz für nichtbuchführende Gewerbetreibende für Schlosser iHv 16 % berücksichtigt werden. Darüber hinaus werde ersucht, die Steuerberatungskosten iHv 1.120,00 € als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Weiters werde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 26.09.2022 wurde nach Darstellung von Sachverhalt und Rechtslage ausgeführt, dass es richtig sei, dass die Pauschalierungsverordnung keine ausdrückliche Antragspflicht sondern ein Wahlrecht vorsehe. Die Anwendung der Pauschalierung sei nicht zwingend vorgesehen sondern die Ausnahme. Im Fall der Nichtausübung des Wahlrechtes sei der Gewinn durch eine in § 4 EStG 1988 vorgesehene zulässige Gewinnermittlungsart zu ermitteln.

Der Beschwerdeführer habe eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seiner Einkommensteuererklärung für 2020 zugrunde gelegt. Er habe im Formular E1a die Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG ausgewählt.

Die Ausführungen in der Beschwerde zu Rz 4133 EStR betreffend Basispauschalierung würden ins Leere gehen, weil der Beschwerdeführer eben nicht die Anwendung der Pauschalierung dokumentiert habe.

In Zusammenhang mit der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30.05.2014, RV/3100330/2012, wurde darauf hingewiesen, dass in diesem Fall davon ausgegangen worden sei, dass der Kinderfreibetrag zwingend zu berücksichtigen und diesbezüglich kein Wahlrecht gegeben sei. Die gleiche Problematik sei Gegenstand der Entscheidung vom 04.10.2012, RV/0415-I/14.

Was die Berücksichtigung der Vertreterpauschalierung anlangt, sei die zutreffende Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes in RV/6100017/2017 zur Unzulässigkeit der erstmaligen Anwendung der Gaststättenpauschalierung im Wege eines Antrages gemäß § 299 BAO zu berücksichtigen: „Durch den VwGH geklärt und damit unter § 299 BAO subsumierbar sind jedenfalls Fälle, bei denen Tatsachen neu hervorkommen, die zwingende Rechtsfolgen nach sich ziehen (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/17/0009)“

Dem Vorbringen, dass eine Rechtsprechung dazu fehle, ob § 299 BAO auch dann anwendbar sei, wenn er bloß auf die Änderung der Ausübung eines Wahlrechtes gestützt werde, hielt das Finanzamt entgegen, dass hinsichtlich der Vertreterpauschalierung das Bundesfinanzgericht davon ausgehe, dass die Pauschalierung der Regeltatbestand und der Ansatz darüber hinausgehender tatsächlicher Kosten der Ausnahmetatbestand sei. Überdies seien die Regeln für die Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) im Bereich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht anwendbar. Sie würden nur für die Geltendmachung von Wahlrechten innerhalb der Gewinnermittlungsart „Betriebsvermögenvergleich“ gelten. Eine nachträgliche Änderung einer bereits getroffenen Entscheidung über die Gewinnermittlung könne darauf nicht gestützt werden (vgl. VwGH 27.02.2003, 99/15/0143).

Die Pauschalierung nach den Verordnungen für nichtbuchführende Gewerbetreibende könne zwar grundsätzlich in jeder Verfahrenslage bis zur Rechtskraft des Bescheides beantragt werden, ihre Anwendung sei aber weder vorrangig noch zwingend gesetzlich vorgesehen. Es liege vielmehr ein Wahlrecht des Abgabepflichtigen vor.

Der Beschwerdeführer würde die Verordnung weder im Jahr 2020 noch in den Vorjahren anwenden. Durch den Verzicht auf die Geltendmachung des Wahlrechtes in der Abgabenerklärung bzw. durch den Verzicht eines Rechtsmittels sei der Einkommensteuerbescheid 2020 formell rechtskräftig. Die Geltendmachung eines Wahlrechtes bzw. eine nachträgliche Änderung einer bereits getroffenen Entscheidung einer Gewinnermittlungsart sei im Zuge eines Antrages gemäß § 299 BAO nicht zulässig.

Mit Schreiben vom 19.10.2022, eingebracht am 20.10.2022, brachte die beschwerdeführende Partei einen Vorlageantrag ein. Ein weiteres inhaltliches Vorbringen wurde nicht erstattet.

Mit Bericht vom 28.10.2022 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vor. Im Wesentlichen wurden die Ausführungen der Beschwerdeentscheidung wiederholt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist in der Branche Stahl- und Leichtmetallbau tätig und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit Bescheid vom 06.10.2021 wurde die Einkommensteuer 2020 erklärungsgemäß veranlagt. Dabei wurde die vom Beschwerdeführer vorgelegte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zugrunde gelegt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 142.346,44 € festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schriftsatz vom 21.06.2022 wurde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2020 gemäß § 299 BAO und die Anwendung der Verordnung zu § 17 EStG über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden beantragt. Aus der Beilage ergeben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 126.979,14 €.

Der Beschwerdeführer ist im Bereich des Gewerbes der Schlosser tätig. Der Durchschnittssatz beträgt 16 %.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus dem Einkommensteuerbescheid vom 06.10.2021 und dem Antrag gemäß § 299 BAO vom 21.06.2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gegenständlich ist die Rechtsfrage zu klären, ob die Säumnis der Ausübung eines Wahlrechts in Zusammenhang mit der Pauschalierung nach den Verordnungen für nichtbuchführende Gewerbetreibende einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO zugänglich ist.

§ 299 Abs. 1 BAO lautet:

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der

Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.“

Die Aufhebung ist gem. § 302 Abs. 2 lit. b BAO nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides eingebracht wurde.

Diese Voraussetzung ist hier jedenfalls erfüllt.

§ 299 Abs. 1 BAO räumt demjenigen, gegen den ein Bescheid wirkt, ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung ein. Der diesbezügliche Antrag ist bei der zuständigen Abgabenbehörde einzubringen.

Der Beschwerdeführer ist Adressat des Bescheides vom 06.10.2021 und hat den Antrag gemäß § 299 BAO beim Finanzamt für Österreich eingereicht.

Für eine Aufhebung nach § 299 BAO ist nur entscheidend, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (VwGH 04.11.2021, Ra 2021/13/0100).

Der Inhalt eines Bescheids ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend (VwGH 30. 6. 2015, 2013/17/0009). Eine unzureichende Begründung des Bescheids oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des Bescheids geführt hat, stellen für sich allein noch keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheids nach § 299 dar. (Vgl. Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 299 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at)

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich, wohl aber gewiss sein. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht. Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

Das Verwaltungsgericht hat im Allgemeinen seiner Entscheidung grundsätzlich die zum Zeitpunkt seiner Entscheidung maßgebliche Sach- und Rechtslage zugrunde zu legen.

Nach Lehre und Rechtsprechung (etwa VwGH 20. 6. 2012, 2012/17/0146) ist auch im Verfahren nach § 299 BAO auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über einen Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO abzustellen, es sei denn, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des für eine Aufhebung eines in Betracht kommenden Bescheides nur die Sachlage im Zeitpunkt seiner Erlassung relevant ist.

Gegenständlich ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag vom 21.06.2022 relevant.

Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betroffene Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung somit auch durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH 23. 11. 2016, Ra 2014/15/0056). Vgl. Brennstener in Fischerlehner/Brennstener, Abgabenverfahren I³ § 299 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at)

Die beschwerdeführende Partei geht davon aus, dass der Grund für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gegenständlich darin liegt, dass im Jahr 2020 die Anwendung der Verordnung zu § 17 EStG über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden Anwendung findet.

Gemäß § 17 Abs 1 EStG 1988 können die Betriebsausgaben bestimmter Einkunftsarten mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

Für die Ermittlung des Gewinnes können mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen (§ 17 Abs. 4 EStG 1988).

Da hier nach Aktenlage beides nicht der Fall ist, wäre die Pauschalierung nach dieser Methode gegenständlich grundsätzlich gesetzeskonform.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 55/1990, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 215/2018, lautet:

„Die folgenden Durchschnittssätze für die Ermittlung der nicht von § 2 umfassten Betriebsausgaben können bei Gewerbetreibenden der angeführten Gewerbebranche unter folgenden Voraussetzungen angewendet werden:

1. Es besteht keine Buchführungspflicht und es werden keine ordnungsmäßigen Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.
2. Die gemäß § 2 erforderlichen Aufzeichnungen werden ordnungsmäßig geführt.“

Der beschwerdeführenden Partei ist insofern zuzustimmen, als für die Anwendung der Pauschalierung nach den Verordnungen für nichtbuchführende Gewerbetreibende keine Fallfrist vorgesehen ist und auch nicht normiert wurde, dass deren Anwendung in der Abgabenerklärung beantragt werden muss.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung muss jedoch der Abgabepflichtige bekanntgeben, nach welchen Vorschriften er den Gewinn ermittelt. Es ist vorgesehen, dass in der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung die Art der Gewinnermittlung bekanntgegeben wird. Damit ist faktisch vorgesehen, dass der Abgabepflichtige – sollte er von der Pauschalierung Gebrauch machen wollen – dies im Rahmen der Einkommensteuererklärung deklariert. Mit der Abgabe dieser Erklärung entscheidet sich der Abgabepflichtige, nach welchen zulässigen Vorschriften er den Gewinn ermitteln will.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer am 05.10.2021 mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung und der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung dargelegt, dass er den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln würde. Er hat somit von seinem Wahlrecht Gebrauch genommen und sich gegen die Anwendung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden und für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 entschieden. Antragsgemäß wurde die Einkommensteuer 2020 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 142.346,44 € mit Bescheid vom 06.10.2021 veranlagt. Der Beschwerdeführer ließ nicht erkennen, dass er pauschale Betriebsausgaben geltend machen möchte.

Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass sich dieser Bescheid als nicht richtig erweisen würde. Daran ändert auch der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO nichts, da der Bescheid vom 06.10.2021 den gesetzlichen Regelungen in Zusammenhang mit der Gewinnermittlung iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 und der vom Beschwerdeführer gewählten Option auf Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 entspricht. Der Beschwerdeführer hatte sich bewusst gegen die Anwendung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden entschieden.

Es spricht nichts gegen eine (zumindest) sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 2 Z 3 EStG hinaus (es muss bereits aus der Steuererklärung hervorgehen, dass der Pflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht; damit konsumiert der Pflichtige sein Wahlrecht), der für die Veranlagung 2020 noch Anwendung findet (vgl. § 124b Z 423 EStG 1988). Gegen eine solche sinngemäße Anwendung ist nach Ansicht des Senates nichts einzuwenden, weil die Verordnung für nichtbuchführende Gewerbetreibende zu „§ 17 EStG“ ergangen ist und daher wohl eine DurchführungsVO zum gesamten § 17 EStG ist, während etwa die Gastgewerbepauschalierungsverordnung, die Verordnung für Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, die Verordnung für Drogisten, die Verordnung für Handelsvertreter und die Künstler und Schriftsteller alle zu „§ 17 Abs. 4 und 5“ EStG ergangen sind.

Wie in der Beschwerde richtig ausgeführt wird, bekräftigen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes und des Unabhängigen Finanzsenates, dass die Nichtausübung des

Wahlrechtes in Zusammenhang mit der Pauschlierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende einer Aufhebung gemäß § 299 BAO zugänglich ist. In diesem Sinne hat zuletzt das Bundesfinanzgericht (BFG 31.03.2023, RV/6100287/2018) entschieden. In diesem Fall hat ein Abgabepflichtiger keine Abgabenerklärung abgegeben. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden dem Abgabepflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet, ohne Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Dieser Bescheid wurde gemäß § 299 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen aufgehoben, weil er sich insofern als nicht richtig erwiesen hat, als eben keine Betriebsausgaben berücksichtigt worden waren. Da der Abgabepflichtige sein Wahlrecht noch nicht konsumiert hatte, konnte er dies im Rahmen der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO tun und die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 beantragen.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer jedoch eine Einkommensteuererklärung eingereicht, in der er dokumentiert hat, dass er den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln würde. Er hat sein Wahlrecht konsumiert. Während im zitierten Fall gar keine Betriebskosten berücksichtigt worden waren, wurden gegenständlich die vom Beschwerdeführer im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Betriebsausgaben berücksichtigt, weil sich der Beschwerdeführer dafür und nicht für die Anwendung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden entschieden hat.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS 06.07.2011, RV/1691-W/11) hat – ebenso wie das Bundesfinanzgericht (z.: BFG 30.05.2014, RV/3100330/2012) - eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO zugelassen, nachdem es der Abgabepflichtige verabsäumt hatte, den Kinderfreibetrag in der Abgabenerklärung geltend zu machen. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0099) die Entscheidung bestätigt und Folgendes ausgesprochen: *„In der Amtsbeschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, allein auf Grund des nachträglich innerhalb der Jahresfrist gestellten Antrages auf Berücksichtigung der Kinderfreibeträge sei der Spruch des Bescheides nicht unrichtig. Eine nachträgliche Ausübung des Wahlrechtes bewirke noch nicht die grundsätzliche Unrichtigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides. Ansonsten wäre es dem Abgabepflichtigen anheimgestellt, durch Willensänderungen in die Rechtskraft von Bescheiden einzugreifen, deren Erlassung er in der erklärten Form beehrte.*

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass der in Rede stehende Kinderfreibetrag nach § 106a EStG 1988 (idF AbgÄG 2009) durch ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 oder ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 EStG 1988 vermittelt wird (vgl. z.B. Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 106a Tz 4) und nach dem Gesetzeswortlaut auch von Amts wegen zusteht (vgl. § 106a Abs. 1 erster Satz EStG 1988 bzw. § 106a Abs. 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2009). Eine Antragstellung ist damit entgegen der offenbar der Beschwerde zu Grunde liegenden Meinung zum Entstehen des Anspruches auf den Kinderfreibetrag nach der Konzeption des Gesetzes an sich nicht erforderlich.“

Das heißt, auch diese Fallkonstellation ist insofern nicht mit dem gegenständlichen Fall zu vergleichen, als auf die Anwendung der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende kein Rechtsanspruch besteht, so wie dies bei der Berücksichtigung des Kinderfreibetrages der Fall ist. Vor allem besteht ein solcher Anspruch nicht, wenn bereits Betriebsausgaben in beantragter Höhe berücksichtigt worden sind.

In Zusammenhang mit dem Werbungskostenpauschale ist darauf hinzuweisen, dass die Werbungskostenverordnung so konzipiert, dass das Pauschale – wie auch der Werbungskostenpausch-Betrag - als Regelfall gilt (§ 1 Z 9) und § 5 wohl nur als Ausnahmefall vorsieht, dass in diesem Fall keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden dürfen. Die Textierung der Werbungskostenverordnung deutet damit auf eine Bestimmung hin, die von Amtswegen anzuwenden ist und weist damit zumindest eine gewisse Ähnlichkeit mit dem Kinderfreibetrag auf, zu dem der Verwaltungsgerichtshof eine Nachholung im Wege eines Antrages gem. § 299 BAO zuließ (vgl. oben).

In der von der beschwerdeführenden Partei zitierten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 26.11.2015, RV/1100428/2012, kommt noch hinzu, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides der Sachverhalt nicht vollständig bekannt war. Erst im Rahmen des Antrages gemäß § 299 BAO wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, aus der hervorgeht, dass der Abgabepflichtige als technischer Verkäufer im Außendienst tätig ist und keine steuerfreien Kostenersätze gewährt werden. Erst dadurch wurde offenkundig, dass das Vertreterpauschale zusteht und der Umstand, dass dieses im Erstbescheid nicht berücksichtigt wurde, dazu führt, dass sich dieser als nicht richtig erweist.

Auch der Hinweis auf diese Entscheidung kann dem gegenständlichen Fall nicht zum Erfolg verhelfen, da einerseits kein Rechtsanspruch auch die Anwendung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden besteht (und sich der Beschwerdeführer eben dagegen entschieden hat) und sowohl der beschwerdeführenden Partei als auch dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides alle wesentlichen Fakten bekannt waren. Es sind keine neuen Feststellungen bekannt geworden, die dazu führen würden, dass sich der Bescheid vom 06.10.2021 nunmehr als nicht richtig erweisen würde.

Abschließend sei auf Folgendes hingewiesen: Mit dem AbgÄG 2023 wurde zwar § 17 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 aufgehoben, aber auch § 39 Abs. 4 in das EStG neu eingefügt wurde, der lautet (und ab der Veranlagung 2023 anzuwenden ist):

„Besteuerungswahlrechte und Anträge sind in der Steuererklärung auszuüben, wenn dies auf dem amtlichen Vordruck oder im Rahmen der automationsunterstützten Datenübertragung vorgesehen ist (§ 133 BAO). Soweit nichts anderes bestimmt ist, können derartige Besteuerungswahlrechte und Anträge nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft nachträglich ausgeübt oder geändert bzw.

zurückgezogen werden. Die bloße Stellung bzw. Zurückziehung eines Antrages oder Ausübung bzw. Änderung eines Besteuerungswahlrechtes stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.“

Dazu wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG Folgendes festgehalten: „Das EStG 1988 sieht für die Stellung von Anträgen in Zusammenhang mit der Veranlagung unterschiedliche Regelungen vor. Teilweise sind derartige Anträge nach dem Gesetzestext in der Steuererklärung zu stellen (z. B. § 6 Z 6 lit. c), in anderen Fällen besteht keine derartige Verknüpfung (z. B. § 28 Abs. 2, 3 und 4). Teilweise ist eine Antragstellung durch den Eintritt der Rechtskraft beschränkt (z. B. § 1 Abs. 4, § 10 Abs. 7 Z 2). Auch dem Begriff „Rechtskraft“ wird kein einheitliches Verständnis beigelegt: Einerseits ist darunter die „erstmalige“ Rechtskraft zu verstehen (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024 und diesem folgend Rz 3834 EStR 2000 zum Gewinnfreibetrag). Demgegenüber besteht z. B. beim Investitionsfreibetrag (§ 11) keine derartige Einschränkung, sodass eine Berücksichtigung auch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten offen steht. Im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsvereinheitlichung soll in § 39 Abs. 4 eine generelle Regelung aufgenommen werden, die die Wahrnehmung von veranlagungsbezogenen Besteuerungswahlrechten und Anträgen betrifft. Sie soll eine Generalnorm darstellen, die nur durch ausdrückliche speziellere Einzelbestimmungen verdrängt werden soll: Es soll daher vorgesehen werden, dass Besteuerungswahlrechte und Anträge in der Steuererklärung auszuüben sind, wenn sie die veranlagte Einkommensteuer betreffen und dies auf dem amtlichen Vordruck oder im Rahmen der automationsunterstützten Datenübertragung vorgesehen ist (§ 133 BAO). Diese Regelung soll zu keiner Veränderung gegenüber der bisherigen Praxis führen und soll eine verwaltungsökonomische Abwicklung des Besteuerungsverfahrens gewährleisten. Insbesondere soll es nach wie vor möglich sein, einzelne Änderungen nach dem Erstbescheid formlos in Rücksprache mit dem Finanzamt ohne weitere Abgabe einer vollständigen Steuererklärung vorzunehmen. Es soll weiters ausdrücklich verankert werden, dass Besteuerungswahlrechte und Anträge nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft nachträglich ausgeübt oder geändert bzw. zurückgezogen werden können. Nur in Fällen, in denen eine abweichende Spezialregelung besteht (z. B. § 37 Abs. 9), soll diese vorgehen. Damit wird die Praxis gesetzlich verankert, die dies bereits vielfach vorsah. Voraussetzung dafür ist aber stets das Vorliegen eines tauglichen Verfahrenstitels zur allgemeinen Rechtskraftdurchbrechung (insbesondere eine Wiederaufnahme des Verfahrens, nicht aber Fälle von „Teilrechtskraftdurchbrechung“ wie etwa § 293b BAO). Zudem soll klargestellt werden, dass die nachträgliche Ausübung/Änderung von Besteuerungswahlrechten allein kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt. § 295a BAO kann somit keinen Verfahrenstitel darstellen, der – ohne Änderung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes – eine nachträgliche Ausübung/Änderung eines Besteuerungswahlrechtes ermöglicht.“

Damit kommt es entscheidend darauf an, ob ein Verfahrenstitel für die Rechtskraftdurchbrechung vorliegt. § 299 BAO stellt in gegenständlichen Fall jedenfalls keinen solchen Verfahrenstitel dar, sodass auch aus der neuen Regelung des § 39 Abs. 4 EStG 1988, die ohnehin erst ab der Veranlagung 2023 Anwendung findet, für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen wäre.

Aus den dargelegten Gründen gelangte der Senat zur Ansicht, dass die beschwerdeführende Partei ihr Wahlrecht zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und Anwendung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden mit dem Einreichen der Einkommensteuererklärung bereits konsumiert und sich für eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 entschieden hat.

Ein richtiger, dem Gesetz entsprechender Bescheid wird nicht dadurch unrichtig, dass der Abgabepflichtige nach Rechtskraft dieses Bescheides ein bereits ausgeübtes Wahlrecht nochmals ausüben will, ohne dass sich der Sachverhalt geändert hat.

Der Bescheid vom 06.10.2021 erweist sich nicht als unrichtig, sodass kein Raum für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bleibt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO zulässig ist, wenn der Abgabepflichtige zunächst laut Erklärung seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt und dann in einem Verfahren iSd § 299 BAO die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales iSd Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden begehrt, liegt bislang nicht vor. Daher ist im gegenständlichen eine ordentliche Revision zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. März 2024