

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steuerer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Mag. ***B***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. März 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, ***StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Einkommensteuerbescheid 2020 unterzog das Finanzamt eine der Beschwerdeführerin von der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) ausbezahlte Witwenrente zur Gänze der inländischen Besteuerung.

Dagegen wandte sich der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin mit Beschwerde und nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst vorgebracht, der verstorbene Ehegatte der Beschwerdeführerin sei im Laufe seines Berufslebens sowohl in der Privatwirtschaft als auch im öffentlichen Dienst tätig gewesen und seien die an die Witwe ausbezahlten Rentenbezüge daher nach Maßgabe der dem Rentenanspruch zugrundeliegenden Beitragszahlungen aufzuteilen. Hinsichtlich des aus einer Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber resultierenden Anteiles der Rente (32,35 %) komme das Besteuerungsrecht nach Art. 19 DBA-Schweiz der Schweiz zu und unterliege dieser Anteil in Österreich daher nur dem Progressionsvorbehalt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Das Bundesfinanzgericht hat im Einkommensteuer 2016 betreffenden Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, ausgesprochen, dass die von der AHV ausbezahlte Witwenrente nach Maßgabe der Beitragszahlungen anteilig unter Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren sei und der auf eine Tätigkeit für einen öffentlich-rechtlichen Dienstgeber entfallende und sohin nach Artikel 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dem Besteuerungsrecht der Schweiz unterliegende Anteil der Rente (32,35 %) in Österreich gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz (unter Progressionsvorbehalt) von der Besteuerung auszunehmen sei.

Der Beschwerdefall gleicht hinsichtlich Sachverhalt und zu beurteilender Rechtsfrage insoweit dem dem Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, zugrundeliegenden Fall und war aus den dort angeführten Gründen (Punkt III.4.), auf welche an dieser Stelle verwiesen wird, das Besteuerungsrecht an der Witwenrente nach dem unstrittigen Schlüssel antragsgemäß aufzuteilen und der Beschwerde daher Folge zu geben.

Ergänzend wird angemerkt, dass der in der Revision gegen das Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, vorgebrachte Einwand, dass die Einkünfte in der Schweiz nach gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz unter Rückgriff auf das nationale Recht erfolgter Auslegung des Abkommens nicht besteuert werden dürften und den Ansässigkeitsstaat (Österreich) daher keine Verpflichtung zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffe, an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermag.

Das Finanzamt führt dazu aus, dass nach nunmehr herrschender Lehre der Ansässigkeitsstaat im Falle einer Qualifikationsverkettung nicht zur Freistellung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte verpflichtet sei (Hinweis auf Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz XIV/27). Art. 23A bzw. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA seien so zu verstehen, dass es für die Entlastungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat auf die abkommenskonforme Erfassung im Quellenstaat ankomme, zu der der Quellenstaat durch eine auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA basierenden Auslegung gelangt sei (Hinweis auf Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², vor Art. 1 Rz 101, mwN). Den Ansässigkeitsstaat treffe demnach keine Freistellungsverpflichtung, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund einer nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zulässigen Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere (Hinweis auf Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, Art. 23 Rz 39b, sowie Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht I/1, Z 0 Rz 79). Maßgeblich sei somit nicht, ob der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nach seinem nationalen Recht ausübe, sondern ob er aufgrund seines nationalen Rechts das DBA dahingehend auslege, dass ihm kein Besteuerungsrecht an den im Quellenstaat erzielten Einkünften zukomme (Hinweis auf Loukota, SWI 1999, 70). Da das DBA-Schweiz insoweit dem Wortlaut des OECD-MA folge und die Schweiz in Anwendung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz

nicht zur Steuererhebung berechtigt sei, entfalle nach Ansicht des Finanzamtes die Verpflichtung Österreichs zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz. Die Eidgenössische Steuerverwaltung subsumiere aufgrund ihres nationalen Rechts die gegenständliche AHV-Witwenrente unter Art. 21 DBA-Schweiz und lasse diese daher unversteuert (Hinweis auf das Rundschreiben Nr. 186 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. Oktober 2020, Punkt 2.3.1). Art. 23A OECD-MA, welcher in Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz seinen Niederschlag gefunden habe, gebiete in gewissen Konstellationen – wie in der hier vorliegenden – die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung und stünde das vom Bundesfinanzgericht vertretene Ergebnis mit der Teleologie eines Doppelbesteuerungsabkommens in Widerspruch, das zwar einerseits die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel habe, andererseits aber nicht die doppelte Nichtbesteuerung erfasster Zahlungen ermöglichen solle (Hinweis auf VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0017, und VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Entgegen der Sichtweise des Finanzamtes kann im Beschwerdefall von einer Qualifikationsverketzung im dargelegten Sinne nicht ausgegangen werden.

Art. 3 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Jänner 1974 (DBA-Schweiz) lautet:

"Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind."

Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz lautet auszugsweise:

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."

Nach Art. 3 Abs. 1 des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Nach Art. 22 Abs. 1 DBG sind ua. alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar. Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach Art. 5 Abs. 1 DBG ua. steuerpflichtig, wenn sie Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden (lit. d) oder Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten (lit. e).

In diesen Fällen ist nach Art. 95 bzw. 96 DBG ein Quellensteuerabzug vorgesehen. Vergleichbare Bestimmungen enthalten die Steuergesetze (StG) der Kantone.

In der Schweiz besteht für ins Ausland ausgerichtete Renten aus der ersten Säule – anders als für Renten und Kapitaleistungen aus der zweiten Säule und im Fall in der Schweiz ansässiger Rentenbezieher – keine Steuerpflicht; begründet wird die unterschiedliche Regelung mit Kosten-Nutzen-Überlegungen (vgl. Interpellation 17.4099, Stellungnahme des Bundesrates vom 21.2.2018; <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20174099>). Dies gilt nicht nur dann, wenn der Rentner bzw. die Rentnerin in einem Staat lebt, der ein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz abgeschlossen hat, welches die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsieht, sondern auch dann, wenn die Person in einem Staat lebt, mit dem gar kein DBA oder aber ein DBA abgeschlossen wurde, das der Schweiz das Besteuerungsrecht überlässt (vgl. dazu den Bericht der Eidgenössischen Finanzkontrolle vom 8. März 2017; https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/_bildung_und_soziales/sozialversicherung_und_altersvorsorge/15396/15396BE_WiK_d.pdf).

Die Schweiz war folglich nicht durch das Abkommen an der Wahrnehmung eines nach nationalem Recht gegebenen Besteuerungsanspruches gehindert, vielmehr hat die Schweiz das ihr bei abkommenskonformer Auslegung hinsichtlich des strittigen Rentenanteiles zukommende Besteuerungsrecht aufgrund fehlender innerstaatlicher Rechtsgrundlage nicht wahrgenommen und bedarf es daher einer nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz unter Rückgriff auf das nationale Recht vorzunehmenden Abkommensauslegung des Quellenstaates nicht (vgl. auch Romstorfer, SWI 11/2023, 566 ff, mwN), zumal auch nicht erkennbar ist, dass dem hier maßgeblichen Begriff der "Ruhegehälter" nach schweizerischem Recht ein anderes Verständnis beizumessen wäre bzw. Zahlungen aus einer gesetzlich verpflichtenden Sozialversicherung generell nicht als Ruhegehälter im Sinne der Art. 18 oder 19 DBA-Schweiz zu qualifizieren wären. Eine in einem solchen Fall eintretende Doppelnichtbesteuerung kann für sich damit aber nicht zu einem Wechsel der heranzuziehenden Verteilungsnorm mit der Folge des Wegfalls der den Ansässigkeitsstaat (Österreich) gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffenden abkommensrechtlichen Steuerfreistellungsverpflichtung führen.

Zudem ist "Anwenderstaat" im Sinne des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, dessen innerstaatliches Recht bei der Auslegung von im Abkommen selbst nicht definierten Ausdrücken maßgeblich ist, nach der Rechtsprechung der Ansässigkeitsstaat (vgl. in diesem Sinne etwa VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057, VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158, VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116; ausführlich dazu BFH 11.7.2018, I R 44/16, mwN, und B FH 25.5.2011, I R 95/10, mwN). Weshalb Art. 23A Abs. 1 OECD-MA bzw. Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz daran etwas ändern sollten, ist nicht erkennbar (vgl. BFH 25.5.2011, I R 95/10) und kann die von OECD, Verwaltungspraxis und Teilen der Lehre (für bestimmte Konstellationen) vertretene Auffassung, dass "Anwenderstaat" der Quellenstaat sei, dessen Qualifikation den Ansässigkeitsstaat über den Methodenartikel des Art. 23A OECD-MA weitgehend binde (vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/

Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz X/40, und die dort jeweils angeführten Nachweise) daher nicht geteilt werden. Hinzu kommt, dass Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens auf das innerstaatliche Recht "im Anwendungszeitraum" abstellt, wohingegen Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz einen solchen Verweis auf den Anwendungszeitraum nicht enthält. Begriffe, deren Bedeutung aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz selbst nicht erschlossen werden kann, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher im Sinne einer statischen Betrachtung nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren (vgl. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116, mit Hinweis auf VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; ebenso betreffend das DBA-Liechtenstein VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057, und VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158). Daraus folgt weiters, dass nach Abschluss oder diesbezüglicher Änderung des Abkommens vorgenommene Änderungen des OECD-Musterabkommens bzw. der entsprechenden Kommentierungen für die Auslegung eines solchen Abkommens nicht maßgeblich sind, zumal diese den Willen der Vertragsparteien des Abkommens nicht widerspiegeln können. In diesem Sinne hat der Bundesfinanzhof auch die Annahme einer Qualifikationsverkettung für sogenannte Alt-DBA ohne entsprechende abkommensrechtliche Anordnung zurückgewiesen (vgl. BFH 11.7.2018, I R 44/16, mwN).

Mit den auf nach Abschluss des DBA-Schweiz erfolgte Änderungen des OECD-MA, etwa die mit dem Update 2017 in das OECD-MA übernommene Änderung der Präambel, wonach die Vertragsparteien nicht intendieren, dass ein Abkommen die Gelegenheit zur doppelten Nichtbesteuerung oder zur reduzierten Besteuerung durch Steuervermeidung oder Steuerumgehung schaffe, gestützten Ausführungen des Finanzamtes vermag im Beschwerdefall eine nach dem Methodenartikel fehlende Entlastungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates (Österreich) somit nicht begründet zu werden.

Inwieweit aus den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2019, Ro 2018/15/0017, und vom 15. Oktober 2020, Ro 2019/13/0007, abzuleiten sein sollte, dass Doppelbesteuerungsabkommen bei einer Konstellation wie sie im Beschwerdefall vorliegt, einer doppelten Nichtbesteuerung entgegenstehen sollen, ist nicht erkennbar und wurde auch nicht näher begründet.

2. 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.

Mit der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob eine AHV-Rente nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes den Zuteilungsregelungen der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz zuzuordnen ist oder ob, der im Erlasswege veröffentlichten Konsultationsvereinbarung der zuständigen

Behörden Österreichs und der Schweiz folgend, aufgrund der ansonsten (teilweise) eintretenden Doppelnichtbesteuerung Art. 21 DBA-Schweiz zur Anwendung kommt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher noch nicht befasset. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage, ob die Nichtbesteuerung der Bezüge im Quellenstaat (Schweiz) bei der gegebenen Sachlage den Ansässigkeitsstaat (Österreich) von der ihn nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffenden Freistellungsverpflichtung entbindet. Eine ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher zulässig.

Feldkirch, am 18. Dezember 2023

EAS 3449, Keine Abkommensberechtigung bei liechtensteinischer Steuer nach dem Aufwand

Unterliegt eine in Liechtenstein wohnhafte natürliche Person, die Gesellschafter einer österreichischen GmbH und in Österreich lediglich beschränkt steuerpflichtig ist, der liechtensteinischen Steuer nach dem Aufwand, stellt sich die Frage, ob dieser Person die Vorteile des [DBA-Liechtenstein](#) zustehen.

Gemäß Art. 30 des liechtensteinischen Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) kann bei Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein nehmen, nicht die liechtensteinische Staatsangehörigkeit besitzen, keine Erwerbstätigkeit in Liechtenstein ausüben und vom Ertrag ihres Vermögens oder anderen ihnen aus dem Ausland zufließenden Bezügen leben, auf Antrag anstelle der Vermögens- und Erwerbssteuer eine Steuer nach dem Aufwand erhoben werden. Wird dem Antrag, über den die liechtensteinische Finanzverwaltung im Ermessen entscheidet, stattgegeben, so richtet sich die Bemessung der Besteuerung nach dem gesamten Aufwand des Steuerpflichtigen; die Steuer nach dem Aufwand beträgt 25 % dieses Aufwands.

Für die Anwendbarkeit des [DBA-Liechtenstein](#) müssen sowohl der sachliche als auch der persönliche Anwendungsbereich erfüllt sein. Da die Steuer nach dem Aufwand eine Pauschalbesteuerung darstellt, die sich nicht nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen bemisst und in ihrer Ausgestaltung weder das Leistungsfähigkeits- noch das Welteinkommensprinzip berücksichtigt, erfüllt ihr Besteuerungsgegenstand nicht die Definition einer Steuer vom Einkommen im Sinne des [Art. 2 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#). Darüber hinaus wird die Steuer nach dem Aufwand, obwohl sie im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erhoben worden ist, in [Art. 2 Abs. 3 DBA-Liechtenstein](#) nicht als eine unter das Abkommen fallende Steuer aufgelistet. Die liechtensteinische Steuer nach dem Aufwand fällt daher nicht in den sachlichen Anwendungsbereich gemäß [Art. 2 DBA-Liechtenstein](#).

Selbst wenn der sachliche Anwendungsbereich des [DBA-Liechtenstein](#) eröffnet wäre, würde eine natürliche Person, die in Liechtenstein nach dem Aufwand besteuert wird, nicht die Ansässigkeitsvoraussetzungen im Sinne des [Art. 4 DBA-Liechtenstein](#) erfüllen, obwohl eine der innerstaatlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nach dem Aufwand die Aufnahme des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts in Liechtenstein ist. Denn die in [Art. 4 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) vorgesehene Definition „einer in einem Vertragstaat ansässigen Person“ will solche persönlichen Beziehungen zu einem Staat erfassen, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht die Grundlage einer umfassenden Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) bilden (vgl. OECD-MK Art. 4 Z 8). Dies ist nicht erfüllt, da die Besteuerung nach dem Aufwand nicht das gesamte Welteinkommen erfasst, sondern auf aus dem Ausland stammende Einkünfte eingeschränkt ist. Somit ist auch der persönliche Anwendungsbereich gemäß [Art. 1](#) iVm [Art. 4 DBA-Liechtenstein](#) nicht erfüllt. Für allfällige von der Person aus Österreich bezogene Einkünfte (zB GmbH-Ausschüttungen) besteht daher keine Abkommensberechtigung nach dem DBA-Liechtenstein.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Dezember 2023

Urteil vom 22. Februar 2023, I R 45/19

Verfassungsgemäße Besteuerung eines Grenzgängers nach dem sog. Kassenstaatsprinzip

ECLI:DE:BFH:2023:U.220223.IR45.19.0

BFH I. Senat

DBA FRA Art 13 Abs 5, DBA FRA Art 14, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1, EStG § 32b, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1, EStG § 32b, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1, EStG § 32b, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EG Art 12, EG Art 18, AEUV Art 39, AEUV Art 18, AEUV Art 21, AEUV Art 45, MRK

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 02. Juli 2019, Az: 6 K 337/16

Leitsätze

1. NV: Die Anwendung von Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 hat Vorrang vor der Anwendung der sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).
2. NV: Unter "Dienstleistungen in der Verwaltung" i.S. des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 sind nicht nur hoheitliche Tätigkeiten im engeren Sinne zu verstehen, die der unmittelbaren Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen; Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 knüpft nur an die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn an (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).
3. NV: Die Besteuerung eines Grenzgängers (Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001) nach dem sog. Kassenstaatsprinzip (Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001) ist nicht verfassungswidrig; insbesondere ist die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen des DBA-Frankreich 1959/2001 auf vergleichbare Normadressaten aus verfassungsrechtlicher Sicht "belastungsneutral".

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 02.07.2019 - 6 K 337/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist deutscher Staatsangehöriger und wohnt zusammen mit seiner Ehefrau, einer französischen Staatsangehörigen, mit der er seit 1976 verheiratet ist, in der gemeinsamen Wohnung in Frankreich im deutsch-französischen Grenzgebiet. Die beiden gemeinsamen Kinder haben ihre Schul- und Hochschulbildung in Frankreich absolviert.
- 2 In den Jahren 2001 bis 2003 und 2005 bis 2013 (Streitjahre) bezog der Kläger als Lehrer an einer öffentlichen Schule in Y (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er stand in einem Beamtenverhältnis (Beamter auf Lebenszeit) zum Bundesland Z und pendelte täglich von seinem französischen Wohnsitz zu seinem inländischen Beschäftigungsort. Zudem erzielte er in den Streitjahren in Frankreich geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zwischen 2 % und 6 % seiner gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

- 3 Die Ehefrau des Klägers erzielte in den Streitjahren als Lehrerin an einer öffentlichen Schule in Frankreich ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zwischen ... € und ... €). Daneben bezogen die Eheleute als Eigentümer einer in Frankreich belegenen Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 4 Für die Streitjahre reichte der Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Einkommensteuererklärungen ein, jeweils verbunden mit einem Antrag nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das jeweilige Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Er fügte den Einkommensteuererklärungen jeweils eine Bescheinigung der französischen Steuerbehörde bei, in der diese die Höhe der in Frankreich erzielten und nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung bescheinigte. Zudem beantragte er für die Streitjahre die Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 5 Das FA erließ Einkommensteuerbescheide, in denen der Kläger gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt und unter Anwendung der Grundtabelle einzeln veranlagt wurde. Die in den sog. EU/EWR-Bescheinigungen ausgewiesenen ausländischen Einkünfte wurden dabei im Wege des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt.
- 6 Mit Bescheiden vom 03.11.2011, vom 21.11.2012 und vom 18.06.2014 lehnte das FA den Antrag des Klägers auf Zusammenveranlagung mit der Begründung ab, die Ehefrau des Klägers erfülle nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG, weil ihre in Frankreich erzielten Einkünfte den Grundfreibetrag überstiegen.
- 7 Mit Bescheiden vom 04.03.2011 änderte das FA die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 sowie mit Bescheid vom 07.03.2011 den Bescheid für 2007 aufgrund der gesetzlichen Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.
- 8 Die Einsprüche des Klägers blieben erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015 änderte das FA die streitgegenständlichen Bescheide ohne Einfluss auf die festgesetzte Einkommensteuer ab.
- 9 Der Kläger erhob Klage. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens hat das FA unter dem 14.01.2019 geänderte Einkommensteuerbescheide 2001, 2003, 2005 und 2006 erlassen und darin die inzwischen der Höhe nach unstrittigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers (jeweils in Frankreich erzielt) im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 10 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach dem Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 02.07.2019 - 6 K 337/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 582) ist der Kläger antragsgemäß als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln. Das deutsche Besteuerungsrecht nach Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) i.d.F. des Zusatzabkommens vom 20.12.2001 (BGBl II 2002, 2372, BStBl I 2002, 892) --DBA-Frankreich 1959/2001-- sei nicht durch die sog. Grenzgängerregelung in Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 ausgeschlossen. Die ausländischen Einkünfte des Klägers hat das FG dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Eine Zusammenveranlagung mit der Ehefrau des Klägers hat es abgelehnt.
- 11 Der Kläger macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015 aufzuheben, und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2001, 2003, 2005 und 2006, allesamt vom 14.01.2019, sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2002 und für 2007 bis 2013 in Gestalt der abändernden Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer in diesen Bescheiden jeweils auf 0 € herabgesetzt wird, hilfsweise unter gleichzeitiger Aufhebung der Ablehnungsbescheide für 2010 vom 03.11.2011, für 2011 vom 21.11.2012 und für 2013 vom 18.06.2014, sämtlich in Gestalt der abändernden Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015, dahingehend abzuändern, dass in allen Streitjahren der Kläger unter Anwendung der Splittingtabelle mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wird, höchst hilfsweise dahingehend abzuändern, dass keine ausländischen Einkünfte des Klägers unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Lehrer an einer öffentlichen Schule in Deutschland unterfallen der inländischen Besteuerung. Die ausländischen Einkünfte des Klägers hat das FG zutreffend dem Progressionsvorbehalt unterworfen und eine Zusammenveranlagung mit der Ehefrau des Klägers zu Recht abgelehnt. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) kommt nicht in Betracht, da der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit der Anwendung des sog. Kassenstaatsprinzips des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 auf die Einkünfte des Klägers überzeugt ist.
- 14** 1. Die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Maßgabe unbeschränkter Steuerpflicht sind erfüllt.
- 15** Zwar war der Kläger in den Streitjahren wegen fehlenden Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nicht i.S. von § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Grundsätzlich wären die von ihm erzielten inländischen Einkünfte aus der Tätigkeit als Lehrer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG daher im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu besteuern (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Allerdings hat der Kläger für jedes Streitjahr beantragt, ihn im Hinblick auf seine inländischen Einkünfte als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht) zu behandeln. Insoweit werden nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift (sog. relative und sog. absolute Wesentlichkeitsgrenze) sind zwischen den Beteiligten nicht im Streit und es bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen.
- 16** 2. Die Ausübung des inländischen Besteuerungsrechts ist für die inländischen Einkünfte nicht durch das DBA-Frankreich 1959/2001 eingeschränkt. Denn die Anwendung der sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 ist nach der ständigen Rechtsprechung des Senats in Fällen, in denen der Tatbestand des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 erfüllt ist, ausgeschlossen (Senatsurteile vom 05.09.2001 - I R 88/00, BFH/NV 2002, 623; vom 23.09.2008 - I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; vom 11.07.2012 - I R 76/11, BFH/NV 2012, 1966).
- 17** a) Nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich 1959/2001 steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu. Abweichend hiervon bestimmt Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaates arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates haben, nur in diesem anderen Staat besteuert werden. Der Kläger erfüllt diese Voraussetzungen.
- 18** b) Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter, die einer der Vertragsstaaten, ein Land oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieses Staates oder Landes an in dem anderen Staat ansässige natürliche Personen für gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt, grundsätzlich nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt, da das Bundesland Z, zu dem der Kläger in einem Beamtenverhältnis auf Lebenszeit steht, als Gebietskörperschaft eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, und der Kläger sein Gehalt auch für "Dienstleistungen in der Verwaltung" erhält.
- 19** aa) Das Tatbestandsmerkmal "in der Verwaltung" erfordert nach der Rechtsprechung des Senats (Senatsurteile in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966) eine gewisse Einbindung des Dienstleistenden in eine Gebietskörperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts und grenzt einmalige oder gelegentliche Leistungen von selbständig oder gewerblich Tätigen für die Verwaltung aus dem Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 aus. Ferner fordert es eine Dienstleistung für die Gebietskörperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts. Diese Voraussetzungen sind erfüllt und zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit.
- 20** bb) Eine weitere Abgrenzung danach, ob mit den Dienstleistungen unmittelbar öffentliche Aufgaben verwirklicht werden, ist nach der Rechtsprechung des Senats --an der auch nach erneuter Prüfung festzuhalten ist-- nicht

vorzunehmen (s. insoweit Senatsurteile in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966). Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 knüpft ausschließlich an die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn an und will alle Aufwendungen für Arbeitnehmer oder Personen mit arbeitnehmerähnlicher Einbindung in die Verwaltung --verstanden als Tätigkeit innerhalb eines der öffentlichen Hand (im weiteren Sinne) zuordenbaren Verwaltungsbereichs bzw. im Zusammenhang mit übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgaben-- erfassen (Senatsurteile in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966 unter Hinweis auf Senatsbeschluss vom 07.04.2004 - I B 196/03, BFH/NV 2004, 1377; s.a. Senatsurteil in BFH/NV 2002, 623; Martini in Wassermeyer, Frankreich Art. 14 Rz 11; Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 14 DBA-Frankreich Rz 6; a.A. Clausnitzer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2020, 357; derselbe, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2020, 543). Eine verwaltende Tätigkeit (im tatsächlichen Sinne) wird danach nicht vorausgesetzt.

- 21** aaa) Soweit der Kläger abweichend von diesen Rechtsmaßstäben auf die Art der von ihm ausgeübten Tätigkeit abstellen und aus der Entstehungsgeschichte des DBA-Frankreich 1959/2001 ein enges Begriffsverständnis des Tatbestandsmerkmals "in der Verwaltung" im Sinne einer Tätigkeit in der Verwaltung im engeren Sinn ableiten will, ist dem nicht zu folgen. Dies ist zwar nicht unmittelbar dem Wortlaut der Bestimmung zu entnehmen, der mehrere Deutungsmöglichkeiten zulässt; es ergibt sich jedoch in rechtssystematischer Hinsicht --worauf der Senat bereits mehrfach hingewiesen hat-- aus dem Aufbau des Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001. Die Regelung des Art. 14 Abs. 3 DBA-Frankreich 1959/2001, nach der Zahlungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer auf Gewinnerzielung gerichteten gewerblichen Tätigkeit stehen, nicht unter Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 fallen, wäre überflüssig, wenn bereits nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 alle Tätigkeiten, die nicht der unmittelbaren Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen, von der Geltung des sog. Kassenstaatsprinzips ausgeschlossen wären. Dem kann auch nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, Art. 14 Abs. 3 DBA-Frankreich 1959/2001 habe lediglich eine klarstellende Funktion. Denn Art. 14 Abs. 3 DBA-Frankreich 1959/2001 macht gerade deutlich, dass eine Abgrenzung nach der Art der ausgeübten Tätigkeit nur dann erforderlich ist, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts auch Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2004, 1377).
- 22** bbb) Dieses Ergebnis wird auch dadurch gestützt, dass zu Art. 19 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) ebenfalls die Auffassung vertreten wird, maßgeblich sei nicht die Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit, sondern ausschließlich die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn (Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer, MA Art. 19 Rz 40; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 19 Rz 25; Lampert in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 19 Rz 31; Martini in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, a.a.O., Art. 19 OECD-MA Rz 50).
- 23** c) An der Rechtsprechung, dass Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001 der Regelung des Art. 13 DBA-Frankreich 1959/2001 prinzipiell vorgeht (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2002, 623; in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966), ist festzuhalten.
- 24** aa) Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBA-Frankreich 1959/2001 bestimmt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausdrücklich solche, die "von anderen als den in Artikel 14 bezeichneten Personen gezahlt oder gewährt werden". Das gilt auch für die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001. Der Senat verweist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die zu dieser Frage bereits ergangene Senatsrechtsprechung (s.a. Martini in Wassermeyer, Frankreich Art. 13 Rz 12 und Art. 14 Rz 3; a.A. Clausnitzer, IStR 2020, 357; derselbe, IWB 2020, 543).
- 25** bb) Der Auffassung des Klägers, Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBA-Frankreich 1959/2001 nehme aufgrund der Verwendung des Adverbs "insbesondere" "nicht alle unter Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich fallende Tätigkeiten vom eigenen Anwendungsbereich aus", ist nicht zu folgen. Denn das Adverb "insbesondere" bezieht sich auf die Aufzählung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und lässt den zweiten Satzteil "von anderen als den in Artikel 14 bezeichneten Personen gezahlt oder gewährt werden" unberührt.
- 26** 3. Eine dem Revisionsbegehren entsprechende einschränkende Auslegung des Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001 dahingehend, dass die sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 nicht durch die Sonderregelung des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 ausgeschlossen werde, ist auch nicht aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Denn eine verfassungskonforme Auslegung scheidet aus, wenn sie dem Wortlaut der auszulegenden Norm sowie dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes widerspricht (z.B. Senatsurteil vom 08.12.2021 - I R 30/19, BFHE 275, 331, BStBl II 2022, 763, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 27** 4. Über die Revision ist abschließend zu entscheiden, da die Voraussetzungen für die Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nicht vorliegen. Der Senat ist nicht

zu der Überzeugung gelangt, dass eine Besteuerung der Einkünfte des Klägers nach dem sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 in Deutschland gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

- 28** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss vom 08.12.2021 - 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, m.w.N.).
- 29** b) Soweit der Kläger anführt, er werde ohne sachlichen Grund höher besteuert als ein (ebenfalls) in der deutsch-französischen Grenzregion lebender verbeamteter Kollege seiner Schule mit französischer Staatsangehörigkeit, zeigt er zwar eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Normadressaten auf. Denn für einen Beamten mit deutscher Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der deutsch-französischen Grenzregion ist das sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 anzuwenden, während für einen Beamten mit französischer Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der deutsch-französischen Grenzregion die sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 in Betracht kommt. Es existieren damit besondere Besteuerungsregelungen für Beamte mit deutscher Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der französischen Grenzregion, denen Beamte mit ausländischer Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der französischen Grenzregion nicht unterliegen.
- 30** Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die tatsächlich höhere steuerliche Belastung des Klägers allerdings nicht ursächlich auf diese "Ungleichbehandlung" von Grenzgängern im öffentlichen Dienst nach der Staatsangehörigkeit zurückzuführen. Die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen des DBA-Frankreich 1959/2001 auf vergleichbare Normadressaten ist dem Grunde nach jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht "belastungsneutral". Der Kläger weist selbst darauf hin, dass letztlich die Anwendung zweier Besteuerungsregime mit unterschiedlichen Steuersätzen und insbesondere eine im Streitfall ungenügende Steueranrechnung nach französischem Recht (sog. avoir fiscal) dazu führt, dass er gegenüber vergleichbaren Normadressaten eine höhere Steuerbelastung zu tragen hat. Welcher von beiden Staaten das Besteuerungsrecht auf die streitigen Einkünfte des Klägers wahrnimmt, stellt --solange es zu keiner Doppelbesteuerung kommt-- aber keine verfassungsrechtlich relevante ungleiche Behandlung dar. Der allgemeine Gleichheitssatz verpflichtet den Steuergesetzgeber unter keinem denkbaren Gesichtspunkt, bestehende Unterschiede in den jeweiligen Systemen der Besteuerung zweier souveräner Staaten durch den Ansatz von künstlich verringerten steuerlichen Bemessungsgrundlagen bei einzelnen Betroffenen zu kompensieren. Zudem setzt eine Verletzung des Art. 3 GG stets voraus, dass die Maßnahme eines (einzigen) Hoheitsträgers die Ungleichbehandlung bewirkt. Daran fehlt es im Streitfall. Denn etwaige Belastungsunterschiede, die sich daraus ergeben, dass das Steuerniveau in Deutschland generell höher ist als in Frankreich, resultieren aus der Rechtssetzungsgewalt unterschiedlicher Hoheitsträger und beruhen nicht auf einer Maßnahme des deutschen Steuergesetzgebers.
- 31** Der Senat weist in diesem Zusammenhang schließlich darauf hin, dass der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits mehrfach entschieden hat, dass aufgrund der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten eine Wohnsitzverlegung für den Bürger je nach dem Einzelfall mehr oder weniger vorteilhaft sein kann (vgl. z.B. EuGH-Urteil Block vom 12.02.2009 - C-67/08, EU:C:2009:92). Dieser Gedanke ist auch aus verfassungsrechtlicher Sicht tragend.
- 32** c) Soweit die Revision darauf verweist, der Kläger werde ohne sachlichen Grund höher besteuert, weil er seinen Wohnsitz in Frankreich und nicht in der Schweiz oder in Tschechien habe, kann der Senat dahin stehen lassen, ob überhaupt von einer unterschiedlichen Behandlung verschiedener Normadressaten auszugehen ist. Denn es gilt das unter b) Gesagte. Die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen in den jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ist jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht "belastungsneutral". Der Belastungsunterschied beruht im Kern darauf, dass Deutschland mit der Schweiz und Tschechien inhaltlich andere DBA abgeschlossen hat als mit Frankreich (zu einer vergleichbaren Ausgangsfrage vgl. auch Senatsurteil vom 20.05.2015 - I R 47/14, BFHE 250, 87, BStBl II 2015, 808). Und auch in dieser Konstellation beruhen die steuerlichen Belastungsunterschiede nicht auf dem Handeln eines (einzigen) Hoheitsträgers.
- 33** Entsprechendes gilt, soweit der Kläger geltend macht, er werde im Ergebnis der Besteuerungsverfahren der beteiligten Staaten höher besteuert, als wenn er zusammen mit seiner Ehefrau den Wohnsitz in Deutschland oder in Frankreich gehabt hätte. Soweit der Kläger sinngemäß anführt, dass er sich dem sog. Kassenstaatsprinzip nur durch einen Umzug entziehen könne, mag dies so sein. Es steht in einem freiheitlichen Staat allein in seiner autonomen

Entscheidung, sich infolge Wegzugs der Besteuerung eines anderen Staates zu unterwerfen und dadurch ihn beschwerenden Abkommensvereinbarungen "auszuweichen".

- 34** d) Soweit der Kläger zudem anführt, dass er höher besteuert werde als ein deutscher Staatsangehöriger, der nicht an einer öffentlichen, sondern an einer privaten Schule im Inland Einkünfte (als Grenzgänger) beziehen würde, fehlt es bereits an vergleichbaren Normadressaten. Aus verfassungsrechtlicher Sicht besteht ein relevanter Unterschied, wenn die Vertragsstaaten sich darauf verständigt haben, das Besteuerungsrecht demjenigen Vertragsstaat zuzuweisen, der Vergütungen für in seinem öffentlichen Dienst erbrachte Leistungen erbringt (z.B. OECD-Musterkommentar Nr. 1 zu Art. 19 OECD-MustAbk; Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer, MA Art. 19 Rz 1; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 19 Rz 2, 6 f.; Haase in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., Art. 19 MA Rz 2; Martini in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, a.a.O., Art. 19 OECD-MA Rz 2; Lampert in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 19 Rz 1 f.). Dem kann mit der Revision nicht mit Erfolg entgegen gehalten werden, die rechtliche Beurteilung eines Besteuerungssachverhalts werde dann lediglich von Zufälligkeiten (der "Natur des Arbeitgebers") abhängig gemacht. Im Übrigen gilt wiederum das unter b) Gesagte.
- 35** 5. Dem hilfsweise gestellten Antrag des Klägers hat die Vorinstanz zu Recht nicht entsprochen.
- 36** a) Die Ehefrau des Klägers kann nicht nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG für Zwecke der Zusammenveranlagung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Denn die Tatbestandsvoraussetzungen sind nur dann erfüllt, wenn entweder die Einkünfte beider Ehegatten im Streitjahr zu mehr als 90 % nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder ihre nicht in Deutschland zu steuernden Einkünfte sich auf nicht mehr als den für die Streitjahre geltenden verdoppelten Grundfreibetrag belaufen hätten (§ 1a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Daran fehlt es im Streitfall und dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Es bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen des Senats.
- 37** b) Dass das deutsche Einkommensteuerrecht die Zusammenveranlagung eines Steuerausländers, der antragsentsprechend als fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt wird, mit seinem im EU-Ausland lebenden Ehegatten auf Fälle beschränkt, in denen die Einkünfte der Ehegatten entweder einen bestimmten Betrag nicht überschreiten oder zu mehr als 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen, verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen Art. 6 Abs. 1 GG.
- 38** Die Grundüberlegung des EuGH zu einer vergleichbaren Fallkonstellation, dass es sich bei der Gewährung des Splittingtarifs um eine Steuervergünstigung handelt, die bei einer Besteuerung durch mehrere Staaten nicht von allen diesen Staaten gewährt werden muss (EuGH-Urteil Gschwind vom 14.09.1999 - C-391/97, EU:C:1999:409), hat auch Bedeutung für die verfassungsrechtliche Prüfung. Es reicht danach aus, wenn der Familienstand von einem der steuerberechtigten Staaten berücksichtigt und hierdurch der persönlichen Situation des Steuerpflichtigen in effektiver Weise Rechnung getragen wird. Der EuGH ist hiervon jedenfalls für den Fall ausgegangen, dass etwa 42 % des Welteinkommens der Ehegatten im Wohnsitzstaat erzielt werden. Für die hier zu beurteilende Konstellation (31,2 % bzw. 38 % des Welteinkommens werden in Frankreich erzielt) kann danach nichts anderes gelten.
- 39** Hiergegen kann auch nicht mit Erfolg angeführt werden, dass der Senat in seinem Vorlagebeschluss an den EuGH vom 16.09.2015 - I R 62/13 (BFHE 251, 204, BStBl II 2016, 205) die Auffassung vertreten habe, dass eine zweimalige Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen unionsrechtlich nicht unzulässig sei. Unabhängig davon, ob eine derartige Aussage überhaupt die Schlussfolgerung zuließe, ein doppelter Abzug wäre verfassungsrechtlich geboten, hat der Senat mittlerweile klargestellt, dass er seine damalige Auffassung für zeitlich überholt ansieht (Senatsurteil vom 13.04.2021 - I R 19/19, BFH/NV 2021, 1357; Senatsbeschluss vom 22.02.2023 - I R 55/20, juris; s.a. die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 27.10.2021 - X R 28/20, BFHE 275, 63; vom 10.11.2021 - X R 14-16/20, BFH/NV 2022, 410).
- 40** Soweit der Kläger ausführt, dass eine (effektive) Berücksichtigung der familiären Verhältnisse im Ausland nicht erfolgen könne, wenn zwei Drittel der Gesamteinkünfte (und damit das weit überwiegende Familieneinkommen) nicht im Wohnsitzstaat zur Verfügung stehe, ist dies nicht behelflich. Denn die Frage, ob der Familienstand des Klägers und seiner Ehefrau tatsächlich in Frankreich berücksichtigt und hierdurch der persönlichen Situation der Steuerpflichtigen in effektiver Weise Rechnung getragen wurde, kann dahinstehen, da nicht das tatsächliche Besteuerungsergebnis des Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaates maßgebend ist, sondern die objektive Rechtslage. Andernfalls hinge die Gewährung inländischer Steuervergünstigungen davon ab, ob der Steuerpflichtige die aus dem ausländischen Recht sich ergebenden Steuervergünstigungen in Anspruch nimmt oder es käme auf die Entscheidung ausländischer Steuerbehörden an (vgl. etwa Senatsurteil vom 09.10.1985 - I R 271/81, BFHE 145, 44).

Die Vorinstanz konnte danach in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgehen, dass entsprechende Abzugsmöglichkeiten des Wohnsitzstaates bestehen.

- 41** Der Gesetzgeber hat zudem die Grenze für die Bestimmung der "Wesentlichkeitskriterien" durch die Festlegung der relativen bzw. absoluten Einkunftsgrenze in § 1a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG in sachgerechter und angemessener Weise gezogen. Es ist dem Grunde nach steuersystematisch zutreffend, eine Zusammenveranlagung von einer unbeschränkten Steuerpflicht beider Eheleute abhängig zu machen. Denn nur dann, wenn die gemeinsamen Einkünfte der Ehepartner als wirtschaftliche Grundlage ihrer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einfließen, kommt es zu einer steuerlichen Erfassung der Einkommen beider Ehegatten. Dieser Gedanke könnte nur dann auf eine Fallkonstellation wie der vorliegenden übertragen werden, wenn das wesentliche Einkommen der Ehegatten auch im Inland erzielt würde. Davon ist nicht mehr auszugehen, wenn (wie im Streitfall) ein Drittel der Gesamteinkünfte im Ausland erzielt werden.
- 42** c) Dem Ergebnis steht nicht entgegen, dass nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Neufassung des § 1a Abs. 1 EStG 2002 (n.F.) durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) das Recht zur Zusammenveranlagung dann nicht mehr an die Wahrung der Einkunftsgrenzen gebunden ist, wenn der Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 1 EStG 2002 (d.h. aufgrund seines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Denn wenn es hieran fehlt, bedarf es entsprechend der unmissverständlichen und insoweit unveränderten Regelungen der § 1 Abs. 3 Satz 2, § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 (a.F./n.F.) (weiterhin) der Prüfung der Einkunftsgrenzen, die nach der Gesetzessystematik für beide Ehegatten gemeinsam durchzuführen ist (vgl. Senatsurteil vom 06.05.2015 - I R 16/14, BFHE 250, 356, BStBl II 2015, 957). Eine Verfassungswidrigkeit der geltenden und auf den Streitfall anzuwendenden Regelung kann hieraus nicht abgeleitet werden.
- 43** 6. Dem "höchst hilfsweise" gestellten Antrag des Klägers, seine ausländischen Einkünfte nicht im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, war nicht zu entsprechen.
- 44** Durch den in nahezu allen modernen DBA dem Ansässigkeitsstaat vorbehaltenen sog. Progressionsvorbehalt soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit, die in den meisten Staaten u.a. durch eine progressive Gestaltung des Steuertarifs bewirkt wird, ungeachtet der Aufteilung des Steuerguts auf mehrere Staaten erhalten bleibt. Die Verteilung von Einkunftsquellen auf verschiedene Staaten soll sich auf den Steuersatz nicht auswirken, d.h. derjenige, der Einkünfte aus mehreren Staaten bezieht, die kraft DBA auch in mehreren Staaten besteuert werden, soll nicht einem günstigeren oder ungünstigeren Steuersatz unterliegen als derjenige, der gleichhohe Einkünfte nur in ein und demselben Staat zu versteuern hat. Wie angesichts dieser Ausgangslage eine "Nichtberücksichtigung" der ausländischen Einkünfte im Rahmen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland zu begründen sei, hat der Kläger weder vorgetragen noch erschließt sich dies dem Senat.
- 45** 7. Ein Verstoß gegen Bestimmungen der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten wird von der Revision nicht näher dargelegt und ist für den Senat angesichts der obigen Ausführungen auch nicht ersichtlich.
- 46** 8. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den zu Steuernummer ***BF1StNr1*** am 9. Jänner 2023 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Österreich betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2020 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 266.037,52 einkommensmindernd geltend gemacht.
2. Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2020 mit € 174.159,00 festgesetzt. In der Bescheidbegründung führt sie aus, die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen könnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 44.910,90 € nicht übersteigen würden. Aufwendungen zur Sanierung des mit Hausschwamm befallenen Gebäudes seien keine außergewöhnliche Belastung. Der Begriff "Belastung" setze grundlegend voraus, dass der Aufwand mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Verzehr verbunden sei. Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führten, seien nicht absetzbar. Von einem verlorenen Aufwand könne keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögenswert oder Gegenwert führe. Werterhaltenden oder werterhöhenden

Wohnhaussanierungskosten, die nicht unmittelbar auf einen Katastrophenschaden gemäß § 34 Abs 6 EStG zurückzuführen seien, würde zur steuerlichen Anerkennung die Tatbestandsmerkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit fehlen. Die Instandsetzungsarbeiten hätten der Erhaltung des Vermögens gedient und stellten daher keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG dar. Zudem fehle es an der Außergewöhnlichkeit, wenn Sanierungsaufwände infolge von Baumängeln notwendig seien. Laut vorgelegtem Gutachten seien Baumängel als Auslöser identifiziert worden.

3. Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 4. Februar 2023 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde bei der belangten Behörde eingebracht. Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 266.037,52. Über Finanzonline sei am 20.09.2021 der Finanzverwaltung dazu eine detaillierte Erläuterung zu dieser Position übermittelt worden. Neben einer Beilage mit der detaillierten Aufstellung der angesetzten Ausgaben in Höhe von € 266.037,52 seien die für die Erhebung der Schadensursachen maßgeblichen Gutachten des Gutachters ***GA1*** übermittelt worden. Da sich diese Gutachten im Steuerakt befänden, werde auf eine neuerliche Übermittlung verzichtet.

3.1. Im Jahr 2019 sei am Wohnhaus ***Adr1*** der Familie ***Bf1*** ein Befall mit dem echten Hausschwamm festgestellt worden. Die Sanierung dieses Schadens sei im Jahr 2020 durchgeführt und abgeschlossen worden. Insgesamt seien mit dieser Schadenssanierung Kosten von € 266.037,52 entstanden. Auf die entsprechende Aufstellung werde verwiesen ebenso auf die Gutachten des Gutachters ***GA1*** zur Darstellung des Schadensbildes und der Maßnahmen der Schadensbehebung.

3.2. Die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang der Beseitigung eines Gegenstandes existenznotwendigen Bedarfs erscheine geboten, wenn von diesem eine Gesundheitsgefährdung ausgeht. Derartigen Aufwendungen könne der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen nicht ausweichen, wenn andernfalls mit einem Schaden für seine Gesundheit oder die Gesundheit seiner Familien zu rechnen sei. Die Finanzverwaltung verkenne in Ihrer Begründung grundlegend die Auswirkungen des Befalles eines Gebäudes mit dem gemeinen Hausschwamm. Die Bekämpfung des Hausschwammes sei nicht notwendig gewesen, um den Gebäudewert zu erhöhen oder eine Vermögensumschichtung zu erreichen. Vielmehr seien diese Sanierungsarbeiten unbedingt notwendig gewesen, um eine komplette Zerstörung der Gebäudesubstanz zu verhindern. Ohne das Setzen von Sanierungsschritten, wäre das Gebäude innerhalb kurzer Zeit aus bautechnischen und gesundheitlichen Gründen nicht mehr bewohnbar gewesen. Der Befall mit dem gemeinen Hausschwamm hätte sich unkontrolliert über das weitere Gebäude ausgedehnt und der Schaden wäre im weiteren Zeitablauf immer grösser und irgendwann nicht mehr sanierbar geworden.

3.3. Bei dem Gebäude handle es sich um den einzigen Familienwohnsitz der Familie des Beschwerdeführers. Es sei damit alternativlos notwendig gewesen, die getroffenen Sanierungsschritte zu setzen um diesen Wohnsitz weiterhin bewohnbar zu halten.

3.4. Auch das Argument der Finanzverwaltung, dass die Sanierung aufgrund von Baumängeln notwendig gewesen sei und daher einer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehe, finde in der gesetzlichen Regelung zu den außergewöhnlichen Belastungen und auch in der Rechtsprechung und Fachliteratur keine Deckung. Wenn eine Belastung eine außergewöhnliche Belastung darstelle, dann sei die Ursache der Entstehung der außergewöhnlichen Belastung für die Anerkennung nicht maßgeblich. Laut der detaillierten Aufstellung der Sanierungskosten seien nur die Ausgaben, die nicht von Versicherungen bzw. der betroffenen Baufirma vergütet wurden, als außergewöhnliche Belastungen angesetzt worden.

3.5. Die Behauptung der Finanzverwaltung, dass es sich lediglich um die Behebung eines Baumangels handelte und daher die Berücksichtigung der vom Eigentümer des Gebäudes getragenen Schadensbehebungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten, sei ebenfalls nicht zutreffend. Die Behebung des Baumangels (mangelhafte Abdichtung des Außenmauerwerkes) wäre mit einem sehr geringen Aufwand sanierbar gewesen. Der Hausschwammbefall sei eine indirekte Folge dieses Baumangels und daher nicht als Baumangel zu bezeichnen. Aus ebendiesem Grund habe das betroffene Bauunternehmen und auch dessen Haftpflichtversicherung eine komplette Übernahme der Sanierungskosten abgelehnt. Die beim Abgabepflichtigen verbliebenen Ausgaben stellten daher nicht die Kosten der Behebung des Baumangels dar, sondern ausschließlich die für die weitere Bewohnbarkeit des Gebäudes notwendigen Sanierungskosten des Hausschwammbefalles.

3.6. Die gesetzlichen Voraussetzungen des § 34 EStG würden daher von den Ausgaben für die Sanierung des Befalles mit dem gemeinen Hausschwamm vollständig erfüllt:

- Eine Belastung sei gemäß § 34 Abs. 2 EStG außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Diese Voraussetzung werde im gegenständlichen Sachverhalt zweifellos erfüllt. Nur ein sehr geringer Teil von Gebäuden werde vom gemeinen Hausschwamm befallen.
- Die Belastung erwachse gemäß § 34 Abs. 3 EStG dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Ohne die getätigten Ausgaben wäre das Gebäude aus bautechnischen und gesundheitlichen Gründen nicht mehr bewohnbar, damit die weitere Lebensführung der Familie des betroffenen im Familienwohnsitz nicht mehr möglich. Es habe keine Alternative zur Durchführung der Sanierungsmaßnahmen gegeben.

Damit stellen die in der Steuerklärung angesetzten Ausgaben zweifellos außergewöhnliche Belastungen dar und seien als solche im Einkommensteuerbescheid 2020 zu berücksichtigen.

4. Mit der am 24. Februar 2023 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und zugleich im Spruch festgehalten, dass der Bescheid gemäß § 263 Abs. 1 BAO abgeändert werde. Inhaltlich wurde mit der Beschwerdeentscheidung der Spruch des angefochtenen Bescheides jedoch nicht geändert. In der Beschwerdeentscheidung wird auf die am 27. Februar 2023 gesondert ausgefertigten Bescheidbegründung verwiesen.

4.1. Die Sanierungskosten des Eigenheims seien Kosten, welche typischerweise wiederkehrende Kosten der normalen Lebensführung mit sich bringen würden. Jeder vergleichbare Eigentümer eines Eigenheimes würde ein Interesse daran haben, seinen Wohnsitz instandzuhalten bzw. instandzusetzen und von potentiellen Gesundheitsgefährdungen zu befreien. Es handle sich dabei um Erscheinungen des täglichen Lebens, denen es am Charakter des Außergewöhnlichen mangelt.

4.2. Auch das Merkmal der Zwangsläufigkeit sei nicht erfüllt. Nach der herrschenden Ansicht und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Zwangsläufigkeit - in Ermangelung einer allgemeinen Definition im Gesetz - aus den einzelnen im Gesetz angeführten tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nach den Umständen im Einzelfalls differenziert abzuleiten ist. Während etwa Krankheitskosten grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, sei eine Reparatur am Haus nur bei (tatsächlich eingetretenen) Katastrophenschäden zu berücksichtigen. Eine derartige Differenzierung sei notwendigerweise kasuistisch: So gelt die Erhaltung der Gesundheit als zwangsläufig, die Erhaltung des Eigenheimes oder der Wohnung jedoch nicht. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit liege nicht vor.

4.3. Zu beachten sei darüber hinaus auch noch der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz, wonach unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft seien. Nur verlorener Aufwand sei berücksichtigungsfähig. Soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schafften, seien sie keine "Belastung", da diesfalls eine bloße Vermögensumschichtung vorliege. Zu Vermögensumschichtungen führten auch solche Aufwendungen, die für ein schon bestehendes, langlebiges Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen aufgewendet würden und objektiv geeignet seien, den Wert desselben nicht bloß kurzfristig zu erhöhen. Der Wertsteigerung müsse längerfristiger Charakter dergestalt zukommen, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung sei, er also diese bei seinen Kaufpreiserwägungen mitberücksichtigen würde. Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände seien jedenfalls unbeachtlich, sodass bei (An-) Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der

Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen werde, wenn die (An-) Schaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolge. Vermögensmindernder Ausgaben lägen im vorliegenden Fall jedoch nicht vor. Mit den Sanierungsmaßnahmen sei nämlich kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder sonstiger Wertverzehr verknüpft gewesen, diese hätten vielmehr zu einem Gegenwert in Form eines sanierten und von baulichen Mängeln mit potentieller Gesundheitsgefährdung behobenen Wohngebäudes geführt. Zweifelsohne wäre ein potentieller Erwerber - bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes - bereit, eine Abgeltung für die Gebäudesanierung in Form eines höheren Kaufpreises (gegenüber dem Kaufpreis für ein - bei keiner Sanierung - mit Hausschwamm befallenen Gebäude) zu leisten. Die Baumaßnahmen hätten eine Wertsteigerung des Gebäudes erbracht, sie stellen damit werterhöhende Maßnahmen (gegenüber dem ursprünglichen Gebäude) dar. Damit könne dem in der Beschwerdeschrift vorgebrachte Argument, dass die Sanierungskosten als Krankheitskosten anzuerkennen seien, da diese zur Beseitigung einer potentiellen Gesundheitsgefährdung gedient hätten, nicht Folge gegeben werden. Vorsorgekosten zur Vermeidung von Krankheiten seien nicht abzugsfähig, keine endgültige Belastung im Sinne eines endgültigen Verbrauches, Verschleiß, eines verlorenen Aufwands, vorliege. Im Allgemeinen sind nach einhelliger Rechtsmeinung Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit nicht abzugsfähig.

4.4. Zudem sei noch darauf hinzuweisen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden von Gesetzes wegen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) ausdrücklich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten. Dessen ungeachtet stellten jedoch bloße Vorsorgemaßnahmen (und die damit einhergehenden Kosten) gegen Katastrophenschäden gerade keine außergewöhnliche Belastung dar. Dies habe auch für werterhaltenden bzw. werterhöhenden Wohnhaussanierungskosten Gültigkeit, die lediglich der laufenden Instandhaltung und Vermeidung von Schäden dienten, ohne den Umfang und Charakter eines Katastrophenschadens aufzuweisen. Es fehlen zur steuerlichen Anerkennung die Tatbestandsmerkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit. Des Weiteren fehle es an der Außergewöhnlichkeit, wenn die Sanierungsaufwände infolge von Baumängeln notwendig würden, denn Schadensbeseitigungskosten, die durch Baumängel verursacht worden seien, seien nicht unüblich, da es sich hierbei erfahrungsgemäß nicht um ein ungewöhnliches Ereignis handle, das etwa mit einem Hochwasserschaden vergleichbar sei. Laut vorgelegtem Gutachten seien Baumängel als Auslöser des Hausschwammbefalls identifiziert worden, auch in der Beschwerdeschrift werde der Hausschwammbefall ausdrücklich als Folge von Baumängeln bezeichnet.

Die geltend gemachten Aufwendungen könnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

5. Mit Schreiben vom 27. Februar 2023 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

6. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde mit Bericht vom 6. März 2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Folgende Sachlage ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2020 Aufwendungen in Höhe von € 266.037,52 für die Sanierung eines Wohngebäudes an der Adresse *****Adr1*****, wegen Hausschwammbefalls. An dieser Adresse befindet sich der einzige Wohnsitz des Beschwerdeführers und seiner Familie. Es handelt sich um einen Bauernhof, der seit rund 150 Jahren von der Familie bewohnt und bewirtschaftet wird.

2. Ausgangspunkt des Befalls mit dem echten Hausschwamm (*Serpula Lacrymans*) war der Bereich eines alten Erdkellers, der im Zeitraum 2015 bis 2016 abgebrochen und aufgefüllt wurde. Der Bewuchs breitete sich unkontrolliert im feuchten Milieu der Erdschichten unterhalb des Bodenaufbaus des Wohnbereichs aus. Über die Fundamente des Gebäudes, die aus geschichteten Steinen bestanden, drang das Pilzmyzel bis in den Wohnbereich vor.

3. Die Sanierung betraf die gesamte südwestliche Ecke des Gebäudes, in dem das Wohnzimmer, der Haupteingang und der zentrale Vorraum des Gebäudes liegen. Die Sanierung der Gebäudeteile war zwingen notwendig, um weitere schwerwiegende Schäden am Gebäude durch unkontrollierte Ausbreitung oder durch eine Neubesiedelung des holzerstörenden Pilzes zu verhindern. Ohne die Sanierung wäre der Befall des Gebäudes weiter fortgeschritten. Das Gebäude wäre aus bautechnischen und gesundheitlichen Gründen nicht mehr bewohnbar gewesen mit der Konsequenz, dass letztlich der Gesamtabriss unvermeidbar gewesen wäre. Die Sanierung war alternativlos, um den Familienwohnsitz des Beschwerdeführers bewohnbar zu halten.

4. Die Ursache des Pilzbewuchses ist unklar. Der Ausgangspunkt des Bewuchses lag im verschütteten Kellergewölbe. Auslöser für den Bewuchs waren Bauarbeiten im Jahr 2015 und 2016. Unmittelbare Ursache für die Sanierung des Wohngebäudes war der Hausschwammbefall.

5. Die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen wurden durch befugte Unternehmer nach den Vorgaben des Gutachters für eine wirksame Sanierung gegen den Hausschwammbefall, Herrn *****GA1*****, vorgenommen. Über die Hausschwammsanierung hinausgehende Baumaßnahmen wurden nicht durchgeführt. Die befallenen Gebäudeteile wurden ausnahmslos auf den Bauzustand vor dem Befall durch den Hausschwamm saniert.

6. Die Kosten für die Sanierungsmaßnahmen gehen nicht über das Notwendige und Übliche hinaus. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten betreffen ausschließlich die für die weitere Wohnbarkeit des Gebäudes notwendigen Sanierungsmaßnahmen aufgrund des Hausschwammbefalls. Die Aufwendungen erfolgten nicht zur Beseitigung von Baumängeln.

III. Beweiswürdigung

1. Für das Bundesfinanzgericht ist der unter Punkt II. dargestellte Sachverhalt nach der Aktenlage und den im Gerichtsverfahren beigebrachten Unterlagen erwiesen, vornehmlich anhand der von der belangten Behörde mit dem vorgelegten Akt übermittelte „*Stellungnahme zum Umfang der Hausschwammsanierung*“ des Gutachters ***GA1*** vom 23. Februar 2023 sowie den vom Bundesfinanzgericht angeforderten und vom Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23. Mai 2023 eingereichten Unterlagen, insbesondere der „*Kostenaufstellung Sanierung Hausschwamm inklusive Zahlungsbelegen*“, dem Gutachten des ***GA1*** vom 7. November 2019, dem „*Kurzbericht Bauteilöffnung*“ des Gutachters ***GA1*** vom 4. Dezember 2019, dem „*Kurzbericht Bauteilöffnungen Bewuchseingrenzung*“ des Gutachters ***GA1*** vom 19. Dezember 2019 und dem „*Kurzbericht Bauteilöffnungen Bewuchseingrenzung 3*“ des Gutachters ***GA1*** vom 7. Februar 2020. Die eingereichten Unterlagen wurden (zusammen mit dem an den Beschwerdeführer gerichteten Anschreiben des Bundesfinanzgerichts vom 10. Mai 2023) zur Wahrung des Parteiengehörs der belangten Behörde mit Schreiben vom 30. Mai 2023 zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Die belangte Behörde hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

2. Soweit die belangte Behörde vorbringt, dass es sich bei dem Sanierungsaufwand um Schadensbeseitigungskosten handle, die durch Baumängel verursacht worden sind, ist anzumerken, dass diese Behauptung für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar ist. Belegbare Feststellungen oder Beweise dazu sind nicht aktenkundig. Aufgrund der eingereichten Unterlagen (Stellungnahme, Berichte und Gutachten des ***GA1***) hat das Bundesfinanzgericht jedenfalls keine Zweifel, dass die in der Kostenaufstellung angeführten und mit Belegen dokumentierten Zahlungen für die Beseitigung des Schadens aufgrund des Hausschwammbefalls erfolgten und nicht zur Beseitigung von Baumängeln.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

2. Die Belastung ist gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

3. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

4. Die Belastung beeinträchtigt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens € 7.300 6%, bei einem Einkommen von mehr als € 7.300 bis € 14.600 8%, bei einem Einkommen von mehr als € 14.600 bis € 36.400 10%, bei einem Einkommen von mehr als € 36.400 12%.

5. Ausgaben, die eine bloße Vermögensumschichtung bewirken (den Wert eines Objektes auf Dauer erhöhen, VfGH 17.12.1982, B 220/81), führen zu keinem Wertverzehr und damit auch zu keiner außergewöhnlichen Belastung (VwGH 27.05.2003, 99/14/0001). Als Belastungen sind nach ständiger Rechtsprechung nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind (VwGH 11.01.1980, 0513/79; VwGH 24.11.1993, 93/15/0171, VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003). Die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern bildet ausnahmsweise eine außergewöhnliche Belastung, wenn das frühere Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt untergegangen ist (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0178). Eine außergewöhnliche Belastung liegt nur dann vor, wenn die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten und ein gleichwertiges Wirtschaftsgut nicht mehr vorhanden ist (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033; VwGH 05.06.2003, 99/15/0111; VwGH 01.09.2015, 2012/15/0178).

6. Ausgaben für Ersatzbeschaffungen, die in ursächlichem Zusammenhang mit außergewöhnlichen Vermögenseinbußen stehen, können als außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden. Voraussetzung ist allerdings, dass sowohl die Vermögenseinbuße

selbst als auch die Ausgaben für die Ersatzbeschaffung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen. Der Beschwerdeführer muss alle ihm zu Gebote stehenden Möglichkeiten ausgeschöpft haben, um eine endgültige Vermögenseinbuße zu vermeiden (VwGH 28.05.1980, 1104/78).

7. Aufwendungen zur Beseitigung von Vermögensschäden an privaten Wirtschaftsgütern (und deren Ersatzbeschaffung) führen insbesondere dann zu einer außergewöhnlichen Belastung, wenn es sich um die Katastrophenschäden handelt (soweit die zerstörten Gegenstände für die weitere Lebensführung benötigt werden, VwGH 12.09.1989, 88/14/0164; VwGH 22.03.2010, 2010/15/0005).

8. Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass Aufwendungen für die Sanierung oder den Austausch von gesundheitsgefährdenden Gegenständen des existenznotwendigen Bedarfs bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können. Im Beschwerdefall stand durch den Befall mit dem echten Hausschwamm aus gesundheitlichen und bautechnischen Gründen unmittelbar die Unbewohnbarkeit und der Verfall des einzigen Wohngebäudes des Beschwerdeführers und seiner Familie bevor. Die aufwendige Sanierung war für den Beschwerdeführer daher ein unabwendbares Ereignis. Die sich daraus ergebenden Belastungen qualifiziert das Bundesfinanzgericht sowohl als außergewöhnlich als auch als zwangsläufig iSd § 34 Z 1 und 2 EStG 1988. Angemerkt wird, dass der deutsche Bundesfinanzhof (bei vergleichbarer Rechtslage) Aufwendungen für die Sanierung eines mit dem echten Hausschwamm befallenen Gebäudes ebenfalls als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat (BFH 29.03.2012, VI R 7010). Die Voraussetzung des § 34 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, wonach die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen muss, wird mit dem Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG bei der Steuerberechnung berücksichtigt. Somit war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

V. Bemessungsgrundlagen und Höhe der festgesetzten Abgabe

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2020 betragen (Beträge in Euro):

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	362.743,62
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	12.071,14
Gesamtbetrag der Einkünfte	374.814,76
Sonderausgaben	
Pauschbetrag	-60,00
Zuwendungen	-97,22
Kirchenbeitrag	-400,00
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	-266.037,52
Selbstbehalt	44.910,90
Einkommen	153.130,92
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt	
0% für die ersten 11.000,00	0,00
20% für die weiteren 7.000	1.400,00
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren 29.000,00	12.180,00
48% für die weiteren 30.000,00	14.400,00
50% für das restliche Einkommen	31.565,46
Steuer vor Abzug der Absetzубeträge	64.095,46
Familienbonus Plus	-500,16
Steuer nach Abzug der Absetzубeträge	63.595,30
Einkommensteuer	63.595,30
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,30
Festgesetzte Einkommensteuer	63.595,00

VI. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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 im Beschwerdefall entscheidenden Rechtsfrage, ob Aufwendungen für die Sanierung oder den Austausch von gesundheitsgefährdenden Gegenständen des existenznotwendigen Bedarfs bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge zulässig.

Rechtsbelehrung

[...]

Innsbruck, am 27. September 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, 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 Finanzamts Österreich, Dienststelle Wien 12/13/14 Purkersdorf in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. August 2022, Zl. RV/7104150/2020, betreffend Einkommensteuer 2018 (mitbeteiligte Partei: Dr. P in W, vertreten durch die Edthaler Leitner-Bommer Schmieder & Partner Rechtsanwälte GmbH in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 36), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Nach den insoweit nicht bestrittenen Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts schloss die Mitbeteiligte im Jahr 1985 mit R die Ehe. Mit Kaufvertrag vom 20. August 1999 erwarben die Mitbeteiligte und R während aufrechter Ehe die Liegenschaft EZ y je zur Hälfte. Anlässlich der Ehescheidung im Dezember 2008 schlossen die Mitbeteiligte und R eine Vereinbarung gemäß § 55a Abs. 2 Ehegesetz. Diese enthielt Regelungen über die gemeinsamen (bereits volljährigen) Kinder (Punkt 1 des Vergleichs); die Mitbeteiligte verpflichtete sich, den Unterhalt für die Kinder alleine zu tragen und R diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Die Mitbeteiligte und R verzichteten wechselseitig auf Unterhaltsansprüche (Punkt 2). Betreffend die Liegenschaft EZ y, die als „Vermietungsobjekt“ bezeichnet wurde, wurde vereinbart, dass R seinen Hälfteanteil an die Mitbeteiligte übertrage (Punkt 3). Die Scheidungsvereinbarung beinhaltete sodann Regelungen betreffend Gebrauchsvermögen (Pkw; Punkt 4), Zusatzkrankenversicherung (Punkt 5) und Ersparnisse (jeder Antragsteller behalte die in seinem Besitz befindlichen Ersparnisse; Punkt 6). Weiters verpflichtete sich die Mitbeteiligte zur Zahlung





einer monatlichen Leibrente an R (auf dessen Lebenszeit). Diese Leibrentenforderung sei ob der Liegenschaft EZ y sicherzustellen (Punkt 7). Punkt 8 enthält Regelungen betreffend Kosten, in Punkt 9 des Vergleichs wurde festgehalten, dass mit diesem Vergleich sämtliche wechselseitigen Ansprüche bereinigt und verglichen seien.

- 2 Die Mitbeteiligte machte in ihrer Abgabenerklärung für das Jahr 2018 u.a. Sonderausgaben (Renten und dauernde Lasten) geltend.
- 3 Mit Bescheid vom 4. Dezember 2019 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2018 fest; die geltend gemachten Rentenzahlungen wurden nicht berücksichtigt. In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus, laut Punkt 3 des Scheidungsvergleiches vom Dezember 2008 übertrage R seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ y an die Mitbeteiligte. In diesem Punkt werde keine Aussage über allfällige Abgeltungszahlungen getroffen. Eine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse sei auch bei Ausgleichszahlungen einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. In derartigen Fällen liege kein Anschaffungs- und kein Veräußerungsvorgang vor, die Naturalteilung habe die gleichen Wirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung. Die Liegenschaft EZ y sei in die Aufteilung laut Scheidungsvergleich einbezogen worden. Für das Finanzamt sei aus dem vorgelegten Vergleich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übertragung des Liegenschaftsanteils und der Einräumung einer Leibrente an R (Punkt 7 des Scheidungsvergleiches) erkennbar. Selbst dann, wenn es sich bei der Leibrente um eine Ausgleichszahlung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils handeln solle, liege eine Naturalteilung vor. Es liege keine Kaufpreisrente, sondern eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente vor. Die daraus resultierenden Rentenzahlungen könnten nicht als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 anerkannt werden.
- 4 Die Mitbeteiligte erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde. Die Liegenschaft EZ y sei während aufrechter Ehe gemeinsam angeschafft worden. Es sei der ausdrückliche Wunsch der Mitbeteiligten gewesen, in Zukunft die



Alleineigentümerin dieser Liegenschaft zu sein. R habe letztlich der entgeltlichen Übertragung seiner Liegenschaftshälfte gegen Zahlung einer monatlichen Leibrente zugestimmt, und zwar auf der Grundlage eines Schätzwertes der Liegenschaft und eines versicherungsmathematischen Gutachtens zur Höhe der Leibrente. Der Scheidungsvergleich betreffe in vermögensrechtlicher Hinsicht (mit Ausnahme eines Pkws) ausschließlich die Übertragung der Liegenschaftshälfte gegen Zahlung einer monatlichen Leibrente. Bei diesem Scheidungsvergleich handle es sich um keinen Globalvergleich; es liege keine Aufteilung von Vermögenswerten im Sinne der eherechtlichen Bestimmungen wegen einer Ehescheidung vor, sondern eine Vereinbarung über eine entgeltliche Übertragung der Liegenschaftshälfte anlässlich der Ehescheidung.

- 5 Mit Beschwerde vorentscheidung vom 12. August 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte den angefochtenen Bescheid ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 7 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens und der eingangs angeführten Feststellungen führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, infolge des Scheidungsvergleiches sei einerseits die Mitbeteiligte durch Übertragung des Hälfteanteils Alleigentümerin der Liegenschaft geworden; andererseits habe sie sich zur Zahlung einer Einmalzahlung und einer monatlichen Leibrente verpflichtet. Die Mitbeteiligte habe sowohl diese Einmalzahlung als auch die monatliche Rente seit Dezember 2008 geleistet. Im Jänner 2018 sei der versicherungsmathematisch ermittelte kapitalisierte Rentenbarwert erreicht worden. Die ab diesem Zeitpunkt gezahlten monatlichen Beträge habe die Mitbeteiligte in der Abgabenerklärung als Sonderausgaben geltend gemacht.
- 8 Die Liegenschaft EZ y werde zum Teil (etwa 20 %) privat genutzt, zum Teil (etwa 30 %) an eine (fremde) Gesellschaft vermietet und zum übrigen Teil



(etwa 50 %) für den Betrieb der Mitbeteiligten (selbständige Tätigkeit) verwendet. Im Verhältnis der anteiligen Nutzung würden die Rentenzahlungen nunmehr zum Teil als Sonderausgaben (betreffend private Nutzung), Werbungskosten (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und als Betriebsausgaben (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) geltend gemacht.

9 R wohne seit 1978 in einer Wohnung in 1010 Wien, bis zur Scheidung sei diese Wohnung gemeinsam mit den beiden während der Ehe geborenen Kindern als Familienwohnsitz genutzt worden. Nach der Scheidung behielten die Kinder dort ihren Wohnsitz. Die Mitbeteiligte habe nach der Scheidung ihren Wohnsitz auf die Liegenschaft EZ y verlegt.

10 Aus dem Scheidungsvergleich gehe klar hervor, dass vermögensseitig die Übertragung des Hälfteanteils einer Liegenschaft einer monatlichen Rente gegenüberzustellen sei. Aus einem vom Finanzamt vorgelegten versicherungsmathematischen Gutachten vom 18. August 2008 gehe hervor, dass die Höhe der Rente dem Wert des Hauses gegenübergestellt worden sei und sich danach berechnet habe. Die Errechnung des Rentenbarwertes sei zeitgleich mit der Übertragung des Liegenschaftsanteils und dem Beginn der monatlichen Zahlungen erfolgt. Der Rentenbarwert entspreche dem Wert des Hälfteanteils der Liegenschaft.

11 Die in Rede stehende Liegenschaft falle nicht unter das eheliche Gebrauchsvermögen; sie sei nicht als Wohnsitz benutzt, sondern als Wertanlage angeschafft worden. Diese Liegenschaft sei die einzige Wertanlage, die aufzuteilen gewesen sei. Die Mitbeteiligte habe den Hälfteanteil ihres nunmehr geschiedenen Ehegatten erhalten und habe sich im Gegenzug zur Zahlung einer monatlichen Rente verpflichtet. Auf gegenseitige Unterhaltsansprüche sei verzichtet worden, R habe aufgrund seiner Stellung über ein monatliches Einkommen verfügt, welches seinen bisherigen Lebensunterhalt sichergestellt habe.

12 Unter Einbeziehung des wahren wirtschaftlichen Gehalts sei in der Übertragung des Miteigentumsanteils der Austausch von einer Leistung und adäquater Gegenleistung zu sehen. Die Aufteilung sei nach den Grundsätzen



des Ehegesetzes erfolgt, sodass keine billige Ausgleichszahlung aufzuerlegen gewesen sei. Freiwillige, nur der familiären Sphäre zuzurechnende Leistungen könnten in der Rente nicht erblickt werden.

- 13 Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise beinhalte der Scheidungsvergleich vermögensseitig nur die Transferierung der Liegenschaft; die Leibrente sei als Gegenleistung für die Übertragung des Miteigentumsanteils anzusehen. Auch der Umstand, dass die Mitbeteiligte dem Rentenempfänger die Möglichkeit der Eintragung in das Grundbuch zugesichert habe, weise explizit auf einen wirtschaftlichen Konnex dieser beiden Vertragspunkte (Punkte 3 und 7 des Vergleichs) hin. Die in Rede stehenden Zahlungen seien sohin für die Vermögensübertragung geleistet worden. Die Zahlung der Rente basiere auf der Übertragung des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft und sei nicht als Zuwendung an eine unterhaltsberechtigte Person erfolgt.
- 14 Die Gegenleistungsrente führe beim Rentenverpflichteten zu Sonderausgaben, wenn das Wirtschaftsgut privaten Zwecken diene. Diene das Wirtschaftsgut der Einkünfteerzielung, führten die Zahlungen beim Rentenverpflichteten zu Betriebsausgaben. Bei außerbetrieblichen Einkünften (insbesondere aus Vermietung) führten die Rentenzahlungen nach Übersteigen des Wertes der Gegenleistung zu Werbungskosten. Im vorliegenden Fall seien daher die Zahlungen ab Februar 2018 anteilig als Sonderausgaben, Betriebsausgaben und Werbungskosten abzuziehen.
- 15 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit der Revision wird geltend gemacht, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach die Frage, ob die Zuwendungen ausschließlich oder überwiegend mit der früheren familiären Beziehung in Zusammenhang stünden oder einem Leistungsaustausch zuzuordnen seien, anhand der Aufteilungsregeln des Ehegesetzes zu beurteilen sei; Rechtsprechung zum Grunderwerbsteuergesetz könne insoweit nicht herangezogen werden. Wäre aber - entgegen der Ansicht des Finanzamts - ein Leistungsaustausch anzunehmen, so führten die Rentenzahlungen bei der Mitbeteiligten zu Anschaffungskosten des



Grundstückes; Rentenzahlungen könnten dann nicht zu sofort abzugsfähigen Aufwendungen führen.

- 16 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat die Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung eingebracht. Das Finanzamt hat dazu eine Stellungnahme eingebracht und dabei auch ein Schreiben des ehemaligen Ehemanns der Mitbeteiligten vorgelegt.
- 17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 18 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.
- 19 Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind u.a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, Werbungskosten. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, Abfindungen, Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1 EStG 1988) übersteigt.
- 20 Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, so sind die Renten und dauernden Lasten (sowie Abfindungen derselben) nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, Abfindungen, allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1 EStG 1988) übersteigt.
- 21 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer



verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt. Nach § 20 Abs. 3 EStG 1988 können Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 nicht als Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) abgezogen werden.

22 Nach § 29 Z 1 EStG 1988 sind wiederkehrende Bezüge - mit näher genannten Einschränkungen - sonstige Einkünfte. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, so sind die wiederkehrenden Bezüge (sowie Abfindungen) nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen.

23 Wird ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die als angemessene Gegenleistung angesehen werden kann, liegt eine Gegenleistungsrente vor. Wird hingegen ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die nicht als angemessene Gegenleistung qualifiziert werden kann, muss von einer freiwilligen Zuwendung bzw. einer Unterhaltsrente ausgegangen werden (vgl. VwGH 19.3.2013, 2010/15/0141, mwN).

24 Bei Zahlungen im Zusammenhang mit Vereinbarungen über Scheidungsfolgen iSd § 55a Ehegesetz ist dabei auch unabhängig davon, ob diese in Rentenform oder in anderer Weise geleistet werden, zu klären, ob diese Zahlungen ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw. deren vermögensrechtlicher Abwicklung im Zusammenhang stehen oder der Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung im Vordergrund steht. Die Frage der überwiegenden Zuordnung der vereinbarten Zahlung zur familiären Sphäre oder zu einem Leistungsaustausch ist anhand der Regelungen des Ehegesetzes über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse zu lösen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0191).





- 25 Nach § 83 Abs. 1 Ehegesetz ist die Aufteilung nach Billigkeit vorzunehmen. Dabei ist besonders auf Gewicht und Umfang des Beitrags jedes Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und zur Ansammlung der ehelichen Ersparnisse sowie auf das Wohl der Kinder Bedacht zu nehmen. Nach § 83 Abs. 2 Ehegesetz sind als Beitrag auch die Leistung des Unterhalts, die Mitwirkung im Erwerb, soweit sie nicht anders abgegolten worden ist, die Führung des gemeinsamen Haushalts, die Pflege und Erziehung gemeinsamer Kinder und jeder sonstige eheliche Beistand zu werten. Nach § 84 Ehegesetz soll die Aufteilung so vorgenommen werden, dass sich die Lebensbereiche der geschiedenen Ehegatten künftig möglichst wenig berühren.
- 26 Soweit durch die reale Aufteilung von Gebrauchsvermögen und Ersparnissen ein billiger Ausgleich zwischen den Ehegatten nicht erreicht werden kann (z.B. bei Unteilbarkeit einer wertvollen Sache und Fehlen anderer gleichwertiger Sachen), ist nach § 94 Abs. 1 Ehegesetz eine Ausgleichszahlung aufzuerlegen (vgl. *Stabentheiner/Pierer in Rummel/Lukas, ABGB*⁴, § 94 EheG Tz 1). Die Ausgleichszahlung ist nach billigem Ermessen festzusetzen, wobei auf Gewicht und Umfang des Beitrages jedes Ehegatten zur Anschaffung des ehelichen Gebrauchsvermögens und zur Ansammlung der ehelichen Ersparnisse sowie auf das Wohl der Kinder Bedacht zu nehmen ist (vgl. RIS-Justiz RS0057765).
- 27 Die Bemessung einer Ausgleichszahlung (iSd § 94 Ehegesetz) orientiert sich sohin nicht an einer Adäquanz von Leistung und Gegenleistung (im engen Sinn); es handelt sich vielmehr um der familiären Sphäre zuzuordnende Leistungen (vgl. neuerlich VwGH 23.4.1998, 95/15/0191). Erfolgt die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Grundsätzen des § 83 Ehegesetz, so liegt keine Veräußerung und Anschaffung vor (vgl. *Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG*¹⁷, § 30 Tz 115).
- 28 Nach den Darlegungen des Bundesfinanzgerichts wurde in einem (aus dem Jahr 2008 stammenden) versicherungsmathematischen Gutachten die Höhe der Rente dem Wert des Hauses gegenübergestellt und danach berechnet; der Barwert der Kaufpreisrente entsprach (exakt) dem (geschätzten) Wert des Hälfteanteils der Liegenschaft. Dass für die Höhe der Rentenzahlungen auch



weitere Kriterien (iSd § 83 Ehegesetz) herangezogen worden wären, behauptet keine der Verfahrensparteien. Auch behauptet keine der Verfahrensparteien, dass die Rentenzahlung auch andere Ansprüche (betreffend Gebrauchsvermögen, andere Ersparnisse, oder etwa - so der ehemalige Ehemann in seiner vom Finanzamt vorgelegten Stellungnahme - Unterhaltsansprüche) abgelten solle.

- 29 Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass die Rentenzahlung im vorliegenden Fall keine nach den Kriterien des Ehegesetzes (nach Billigkeit) bemessene Ausgleichszahlung ist, sondern hiebei der Austausch von Leistung und adäquater Gegenleistung (Hälfte der Liegenschaft gegen Rentenzahlung) im Vordergrund steht.
- 30 Da der Barwert der Rentenzahlungen nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts dem Wert des übertragenen Hälfteanteils der Liegenschaft entspricht (und die Rentenzahlungen keine Unterhaltskomponente beinhalten), besteht auch kein Zweifel daran, dass es sich um eine Gegenleistungsrente und keine Unterhaltsrente handelt.
- 31 Damit ist bereits dem insoweit klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu entnehmen, dass diese Renten als Werbungskosten oder Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, soweit die Summe der verausgabten Beträge den Wert der Gegenleistung (also den kapitalisierten Wert der wiederkehrenden Bezüge) übersteigt.
- 32 Für Betriebsausgaben im (hier unbestritten vorliegenden) Fall der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gilt nichts anderes.
- 33 Wenn in der Revision ergänzend geltend gemacht wird, die Rentenzahlungen seien als Anschaffungskosten für das erworbene Grundstück zu werten, sodass sie nicht sofort abzugsfähig seien, ist zu bemerken, dass der Anschaffungswert des gegen Leibrente erworbenen Wirtschaftsgutes dem im Zeitpunkt des Erwerbes ermittelten Kapitalwert der Rentenverpflichtung entspricht. Dieser Wert wird weder geringer, wenn der Rentenberechtigte früher stirbt, als nach der durchschnittlichen Lebenserwartung anzunehmen war, noch auch größer, wenn der Rentenberechtigte (wie hier) den versicherungsmathematisch





ermittelten Endzeitpunkt der Rente überlebt. Diese Umstände bewirken keine nachträgliche Erhöhung oder Minderung des Anschaffungswertes, sondern sind in der Erfolgsrechnung des Rentenverpflichteten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 21.4.1961, 2966/58). Rentenzahlungen, die den Rentenbarwert übersteigen, sind daher auch vor diesem Hintergrund als die Einkünfte mindernd (oder als Sonderausgaben) zu berücksichtigen.

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

35 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

W i e n , am 28. Juni 2023



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *** Mag. R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Gernot Tews, Salzburger Straße 65, 4600 Wels, und ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, Rechte Kremszeile 62, 3500 Krems/Donau, über die Beschwerde vom 21. September 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. August 2022 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

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 gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist die Frage strittig, ob bei der Veräußerung eines Mitunternehmensanteils ohne Übertragung der Wertpapiere, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, vor Ablauf der in § 10 Abs. 5 EStG 1988 vorgesehenen Behaltefrist, eine Nachversteuerung vorzunehmen ist (Rechtsansicht der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2021 vom 24.8.2022 bzw. in der ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 18.10.2022

sowie in der Stellungnahme zur Beschwerde im Vorlagebericht vom 25.1.2023) oder nicht (Rechtsansicht der Bf. in der Beschwerde vom 21.9.2022).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1 war auch in den Jahren 2017 bis 2. Mai 2021 Kommanditist der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.). In den Jahren 2017 bis 2020 hat der ***1*** einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag für Wertpapiere iS des § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der nachstehend angeführten Höhe geltend gemacht, wobei er diese Wertpapiere in seinem Sonderbetriebsvermögen gehalten hat:

2017: € 31.777,00

2018: € 19.297,28

2019: € 23.807,06

2020: € 3.078,05

Summe der Jahre 2017 bis 2020: € 77.960,09

Dieser betreffend der in den Jahren 2017 bis 2020 angeschafften Wertpapiere geltend gemachte investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wurde in den Einkünftefeststellungsbescheiden der Bf. dieser Jahre bei ***1*** entsprechend ausgewiesen (Einkünftefeststellungsbescheide vom 13.3.2019 betreffend das Jahr 2017, vom 24.9.2019 betreffend das Jahr 2018, vom 21.1.2021 betreffend das Jahr 2019 und vom 31.5.2022 für das Jahr 2020).

Der Anteil von ***1*** an der Bf. wurde von diesem in seinem Privatvermögen gehalten.

Im Jahr 2021 hat ***1*** seinen gesamten Kommanditanteil an der Bf. an die ***2*** gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 dritter TS EStG 1988 veräußert, wobei die in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Wertpapiere, für die er in den Jahren 2017 bis 2020 insgesamt einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv € 77.960,09 geltend gemacht hat, nicht übertragen, sondern zurückbehalten hat.

Die Wertpapiere, für die ***1*** in den Jahren 2017 bis 2020 insgesamt einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv € 77.960,09 geltend gemacht hat, sind weder infolge höherer Gewalt noch infolge eines behördlichen Eingriffes aus dem Sonderbetriebsvermögen von ***1*** als Mitunternehmer bei der Bf. ausgeschieden.

In der für das Jahr 2021 am 18.7.2022 abgegebenen Einkünftefeststellungserklärung der Bf. wurde hinsichtlich ***1*** ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ***3*** erklärt und in einer Beilage zur Erklärung angeführt, dass keine Nachversteuerung des GFB erfolgt ist, weil die

Wertpapiere nach wie vor von ***1*** gehalten würden. Diesbezüglich wurde auf einen Aufsatz von Beiser im SWK-Heft 9 vom 20.3.2017 verwiesen.

Mit Einkünftefeststellungsbescheid vom 24.8.2022 für das Jahr 2021 wurde vom Finanzamt Österreich von der Einkünftefeststellungserklärung für 2021 insoweit abgewichen als der Veräußerungsgewinn von ***1*** um € 77.960,09 erhöht wurde. In der Begründung dieses Bescheides wurde auf ein Gespräch mit dem Vertreter verwiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde von der Bf. mit über Finanzonline am 21.9.2022 eingebrachten Schreiben vom 21.9.2022 Beschwerde erhoben und sich gegen die Nachversteuerung des in den Jahren 2017 bis 2020 geltend gemachten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages iHv € 77.960,09 gewendet, in dem der Antrag gestellt wurde, den Veräußerungsgewinn ohne die Nachversteuerung der Wertpapiere erklärungsgemäß mit ***3*** festzusetzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.10.2022 wurde diese Beschwerde vom Finanzamt Österreich als unbegründet abgewiesen. Diese Beschwerdeverentscheidung wurde an den gemäß § 81 BAO Vertretungsbefugten der Bf. am 25.10.2022 nachweislich übermittelt. Gegen diese Beschwerdeverentscheidung wurde von der Bf. am 24.11.2022 fristgerecht ein Vorlageantrag gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 25.1.2023 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 21.9.2022 betreffend Einkünftefeststellung 2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf., die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes sowie einer Abfrage der Einkünftefeststellungsbescheide 2017 bis 2020 im Abgabensinformationssystem des Bundes (AIS/DB2) bzw. einer Firmenbuchabfrage betreffend die Bf. (FN ***4***) und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der Ziffern 1 - 7 gewinnmindernd geltend gemacht werden. Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Daher konnte der ***1*** als Mitunternehmer der Bf. den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag für Wertpapiere in den Jahren 2017 bis 2020 im

Rahmen der Gewinnermittlung der Bf. in Anspruch nehmen, weil der Anteil an der Bf. nicht im Betriebsvermögen eines Betriebs des ***1*** gehalten wurde.

1 hat den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag als Mitunternehmer der Bf. in den Jahren 2017 bis 2020 für Wertpapiere in Anspruch genommen.

§ 10 Abs. 5 EStG 1988 lautet wie folgt:

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland - ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes - verbracht, gilt Folgendes:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.
2. Im Fall des Ausscheidens von Wohnbauanleihen unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltdauer der ausgeschiedenen Wohnbauanleihe angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für die ausgeschiedene Wohnbauanleihe geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.
3. Werden Wohnbauanleihen, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wohnbauanleihen angeschafft werden (Wohnbauanleihenersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wohnbauanleihen setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wohnbauanleihen unverändert fort. Soweit Wohnbauanleihen der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wohnbauanleihen, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat ***1*** seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der Bf. im Jahr 2021 veräußert und die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Wertpapiere zurückbehalten. Im Jahr 2021 war die in § 10 Abs. 5 EStG 1988 vorgesehene Behaltefrist für die 2017 bis 2020, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, noch nicht abgelaufen.

Wird der gesamte Mitunternehmeranteil entgeltlich übertragen und das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, liegt hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens eine Entnahme ins Privatvermögen vor (vgl. zB Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, Tz 265/2 zu § 23 EStG; Quantschnigg/Schuch; ESt-HB, Tz 37.6 zu § 23 EStG).

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 5 EStG 1988 führt aber ein Ausscheiden der Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, vor Ablauf der Behaltefrist zu einer Nachversteuerung, der den Veräußerungsgewinn erhöht (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 16. Aufl. (2023), Rz 29 zu § 10; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, Tz 62/1 und 76 zu § 10 EStG; BFG 13.1.2020, RV/5100617/2018; BFG 14.4.2021, RV/2100178/2021).

Soweit von der Bf. unter Hinweis auf die Ausführungen von Beiser in der SWK 2017, 498, vermeint wird, dass sich die Wertpapiere, die sich bis zur Mitunternehmeranteilsveräußerung im Sonderbetriebsvermögen von ***1*** befunden haben, nunmehr im „notwendigen nachträglichen Betriebsvermögen auf der Aktivseite“ von ***1*** befinden würden, fehlt es dieser Ansicht an einer gesetzlichen Deckung.

Von Beiser wird die von ihm vertretene Ansicht, dass bei einer Zurückbehaltung von Wertpapieren anlässlich der Betriebsveräußerung durch den Veräußerer es zu keiner Nachversteuerung gem. § 10 Abs. 5 EStG 1988 kommen soll, zum einen damit begründet, dass es Ziel des Gewinnfreibetrages gewesen wäre, einen Ausgleich für die Tarifbegünstigung des § 67 EStG 1988 zu schaffen. Wie von Atzmüller (SWK 2017, 655) dargelegt wird, gilt dieses vom Gesetzgeber verfolgte Ziel aber nur für den Grundfreibetrag (vgl. S. 12 der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des SteuerreformG 2009, BGBl I Nr. 26/2009, 54 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage: „Für Gewinne bis 30 000 Euro stellt der Gewinnfreibetrag – als Gegenstück zur Sechstelbegünstigung von unselbstständig Erwerbstätigen (§ 67) – eine reine Steuerentlastungsmaßnahme dar. Insofern erhält er die Bezeichnung „Grundfreibetrag“.“). Überdies kann eine für den außerbetrieblichen Bereich geschaffene Tarifbegünstigung schon systematisch nicht mit Regelungen für den betrieblichen Bereich verglichen werden. So ist eine „Behaltefrist“ für ein ausgezahltes und lohnversteuertes Gehalt gar nicht denkbar bzw. umsetzbar.

Andererseits vermeint Beiser, dass deswegen, weil die Wertpapiere auch im Privatvermögen im wirtschaftlichen Eigentum (§ 24 BAO) des bisherigen Betriebsinhabers verbleiben, eine Nachversteuerung sachlich (Art. 7 B-VG) nicht geboten wäre. Diese Ansicht kann vom Bundesfinanzgericht im Einklang mit Atzmüller (aaO) nicht geteilt werden, weil sich aus den Regelungen des § 10 Abs. 5 Z 2 und Z 3 EStG 1988 über die Ersatzbeschaffung, die die Nachversteuerung hintanhalt, ergibt, dass es sich beim investitionsbedingten Gewinnfreibetrag um eine Begünstigung im Interesse der Stärkung des Betriebskapitals handelt, weil in den angeschafften Wertpapieren für die der investitionsbedingte

Gewinnfreibetrag beansprucht wurde Liquidität gespeichert ist und sie auch der Stärkung der Bonität (leichterer Erhalt von Betriebsmittelkrediten) dienen. Liegt aber kein Betrieb beim bisherigen Betriebsinhaber infolge Veräußerung bzw. bei Betriebsaufgabe mehr vor, können die angeschafften Wertpapiere auch mangels Betriebes keiner Stärkung der Kapitalausstattung eines Betriebes dienen und hätte die im Gesetz vorgesehene Behaltefrist keinen Sinn mehr wie von Atzmüller (aaO unter Punkt 3.) überzeugend dargelegt wird.

In der RdW 2020, 471, wird von Beiser seine Ansicht, dass bei einem Verbleib der Wertpapiere im Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers keine Nachversteuerung gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 zu erfolgen hat, wenn bei Betriebsaufgabe die Behaltefrist noch nicht abgelaufen ist, auch damit begründet, dass sich aus der Regelung des § 32 Z 2 EStG 1988 ergeben würde, dass durch die betrieblich veranlasste Anschaffung der Wertpapiere die Betriebsvermögenseigenschaft der Wertpapiere aufrecht erhalten würde, weil in der im Gesetz vorgesehenen Behaltefrist ein Tilgungs-, Auszahlungs- bzw. Verwertungshindernis für die Wertpapiere bestehen würde (Punkt 6.1.).

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass sowohl die Lehre (Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 11.2 zu § 32 EStG; Ebner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 88 zu § 32 EStG; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2023, Rz 28 zu § 32) als auch der VwGH (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018) die Ansicht vertreten, dass § 32 Z 2 EStG 1988 nur für jene Wirtschaftsgüter gilt, die nach der Betriebsaufgabe noch einen engen Zusammenhang zum Betrieb aufweisen und dieser enge Zusammenhang nur dann bejaht werden kann, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die außerhalb des beendeten Betriebes praktisch nicht mehr eigenständig privat nutzbar sind, sondern nur mehr abgewickelt werden können. Bei Wertpapieren, aus denen sich ein laufender Ertrag ergibt bzw. die jederzeit veräußert bzw. auch unentgeltlich übertragen werden können, kann keine Rede davon sein, dass diese im Privatvermögen nicht nutzbar wären. Auch die in § 10 Abs. 5 EStG 1988 vorgesehene Behaltefrist kann nicht als ein Hindernis für die Verwertung im Sinne einer Übertragung – sei es entgeltlich oder unentgeltlich – angesehen werden.

Bei Wirtschaftsgütern, die ehemals dem Betrieb gedient haben, und die der Steuerpflichtige auch nach Beendigung des Betriebes selbständig nutzen kann – dies trifft auf Wertpapiere wie im vorstehenden Absatz dargelegt zu – liegen im Falle einer nachträglichen Wertänderung keine Einkünfte iS des § 32 Z 2 EStG 1988 vor (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 11.4 zu § 32 EStG mwN), sodass der Zusammenhang mit dem Betrieb schon im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bzw. der Zurückbehaltung bei einer Betriebsveräußerung verloren gegangen ist bzw. in den Worten von Beiser ab diesem Zeitpunkt keine kausale (und finale) Verknüpfung mit dem aufgegebenen/veräußerten Betrieb mehr gegeben ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen, weil durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch ***1*** an der Bf. im Jahr 2021 und der Zurückbehaltung der

Wertpapiere, für die in den Jahren 2017 bis 2020 ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht und in den Einkünftefeststellungen dieser Jahre auch berücksichtigt wurde, es zu einem Ausscheiden aus dem (Sonder)betriebsvermögen vor Ablauf der Behaltefrist des § 10 Abs. 5 EStG 1988 gekommen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage der Nachversteuerung von mit Wertpapieren gedeckten Gewinnfreibeträgen bei einer Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils und der Zurückbehaltung der Wertpapiere, die sich im Sonderbetriebsvermögen befunden haben, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag beansprucht wurde, existiert zwar eine einheitliche Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts. Da jedoch eine Rechtsprechung des VwGH bis dato fehlt, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 14. September 2023



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der N Privatstiftung in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. März 2020, RV/7105183/2016, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 sowie Körperschaftsteuer 2014 bis 2017, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

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

Begründung:

- 1 Die Revisionswerberin ist eine österreichische Privatstiftung, die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum neben (steuerfreien) Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 fast ausschließlich gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nach Maßgabe von § 22 Abs. 2 KStG 1988 gesondert zu versteuernde (zwischensteuerpflichtige) - in- und ausländische - Kapitaleinkünfte erzielte. In allen verfahrensgegenständlichen Jahren tätigte die Revisionswerberin Zuwendungen jeweils in einem die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte weit übersteigenden Ausmaß.
- 2 Mit Bescheiden vom 27. Oktober 2015, 10. Dezember 2015, 2. und 3. August 2018, sowie 13. Februar 2019, wurde die Körperschaftsteuer 2013 bis 2017 festgesetzt. Aufgrund der Höhe der in sämtlichen Veranlagungsjahren getätigten Zuwendungen wurden die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte mit null festgesetzt. Das Einkommen wurde ebenfalls mit null festgesetzt. Aufgrund der Anrechnung der auf erzielte (steuerfreie) Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 entfallenden Kapitalertragsteuer (KESt) ergab sich weiters eine Gutschrift an Körperschaftsteuer.





- 3 Die Revisionswerberin beantragte mit Schriftsatz vom 15. Dezember 2015 die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO, weil eine Anrechnung der in der Körperschaftsteuererklärung ausgewiesenen ausländischen Quellensteuern - die zu einer höheren Gutschrift geführt hätte - unterblieben sei. Das Finanzamt wies den Antrag mit näherer Begründung als unbegründet ab. Die Revisionswerberin erhob dagegen Beschwerde und stellte einen Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO, woraufhin das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorlegte.
- 4 Die Revisionswerberin erhob mit derselben Begründung auch Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidungen ab, woraufhin die Revisionswerberin Vorlageanträge stellte.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht sämtliche Beschwerden als unbegründet ab und 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 Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen aus, Gegenstand des Verfahrens sei die Frage, ob Quellensteuern aus ausländischen, der Zwischenbesteuerung unterliegenden Kapitalerträgen im Wege der Veranlagung einer Privatstiftung zur Körperschaftsteuer 2013 bis 2017 angerechnet werden könnten, wenn in diesen Jahren keine dem laufenden Tarif unterliegenden Einkünfte erzielt und keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt worden sei, da die getätigten Zuwendungen - von denen KEST einbehalten und abgeführt worden sei - die zwischensteuerpflichtigen Kapitalerträge bei weitem überstiegen hätten. Die Anrechnung von Zwischensteuern der Vorjahre bilde hingegen nicht Gegenstand dieses Verfahrens.
- 7 § 13 Abs. 3 KStG 1988 nehme bestimmte taxativ aufgezählte Einkünfte, die im außerbetrieblichen Bereich erzielt werden, von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung aus und unterwerfe diese einer



gesonderten Körperschaftsteuer bzw. Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988.

- 8 Die Einhebung der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterbleibe insoweit, als im Veranlagungszeitraum der KEST unterliegende Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 an Begünstigte getätigt würden. Die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer werde somit um die KEST-pflichtigen Zuwendungen reduziert.
- 9 Ungeachtet des Umstandes, dass es sich bei der Zwischensteuer um eine vorweg genommene Besteuerung für spätere Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten handle, sei die Zwischensteuer als (Sonder-) Körperschaftsteuer der Privatstiftung und nicht als Vorauszahlung der KEST für die Zuwendungen an die Begünstigten zu verstehen. Ebenso wenig sei von einer „Anrechnung“ der Zwischensteuer auf die KEST im Rahmen der Zuwendungsbesteuerung auszugehen.
- 10 Die verfahrensgegenständlichen (ausländischen) Quellensteuern in den Jahren 2013 bis 2017 seien im Zusammenhang mit Erträgen aus Investmentfonds (Spezialfonds), an denen die Revisionswerberin Anteile gehalten habe, angefallen.
- 11 Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern sei mit der auf die ausländischen Kapitalerträge entfallenden anteiligen inländischen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer begrenzt (Anrechnungshöchstbetrag). Falle demnach in Österreich keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an, könne auch keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern erfolgen. Dies gelte auch, wenn bei einer Privatstiftung keine dem laufenden Körperschaftsteuertarif unterliegenden Einkünfte vorlägen und es auf Grund von Zuwendungen an die Begünstigten zu keiner „Ermittlung der Zwischensteuer“ komme.
- 12 Im vorliegenden Fall sei in sämtlichen Jahren kein steuerpflichtiges Einkommen ermittelt und keine dem laufenden Tarif unterliegende Körperschaftsteuer festgesetzt worden. Weiters habe die Revisionswerberin in sämtlichen Jahren KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte in einem stets



die Höhe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte überschreitenden Ausmaß getätigt, sodass jeweils keine Zwischensteuer festgesetzt worden sei.

- 13 Somit sei aufgrund des jeweils anzuwendenden Anrechnungshöchstbetrages mangels Festsetzung einer laufenden Körperschaftsteuer sowie mangels Festsetzung einer Zwischensteuer für eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern kein Raum.
- 14 Entgegen dem Argument der Revisionsweberin, wonach auf den Zuwendungen an die Begünstigten auch die ansonsten „anrechenbaren“ ausländischen Quellensteuern haften würden, liege eine Doppelbesteuerung insoweit nicht vor, als für diese Einkünfte keine Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 festgesetzt worden sei, womit keine Ertragsbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung vorliege.
- 15 Auch die von der Revisionswerberin begehrte Gutschrift der ausländischen Quellensteuer aufgrund einer verfassungskonformen Interpretation des § 13 Abs. 3 KStG 1988 - es sei nach der Revisionswerberin mit der Einführung der Zwischensteuer eine Schlechterstellung bei einer Vermögensveranlagung über eine Privatstiftung im Vergleich mit der Vermögensveranlagung durch natürliche Personen keineswegs intendiert gewesen - scheide aus, weil keine Diskriminierung gegenüber einer natürlichen Person gegeben sei. Bei dieser komme es in Ermangelung einer inländischen Steuerfestsetzung aufgrund des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages ebenfalls zu keiner Anrechnung ausländischer Quellensteuern.
- 16 Die Nichtanrechnung ausländischer Quellensteuern sei Ergebnis des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages. Eine allenfalls resultierende unterschiedliche Steuerbelastung sei Ausfluss der in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesenen Besteuerungsrechte der (ausländischen) Quellenstaaten sowie systembedingtes Ergebnis des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages. Eine - aus unionsrechtlicher Sicht bedenkliche - Diskriminierung der Revisionswerberin gegenüber Privatstiftungen, die ausschließlich inländische Wertpapiererträge



erzielen, sei somit nicht gegeben, ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit liege somit nicht vor.

- 17 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu der das Finanzamt - nach Einleitung des Vorverfahrens durch den Verwaltungsgerichtshof - eine Revisionsbeantwortung eingebracht hat. Die Revisionswerberin erstattete zu dieser Revisionsbeantwortung eine Replik.
- 18 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.
- 19 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 nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.
- 20 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.
- 21 Gemäß § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG hat die Revision (u.a.) die Bezeichnung der Rechte, in denen der Revisionswerber verletzt zu sein behauptet (Revisionspunkte), zu enthalten. Durch die vom Revisionswerber vorgenommene Bezeichnung der Revisionspunkte wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei Prüfung des angefochtenen Erkenntnisses oder des angefochtenen Beschlusses gemäß § 41 Abs. 1 VwGG gebunden ist. Danach hat der Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen, ob



irgendein subjektives Recht des Revisionswerbers verletzt wurde, sondern nur zu prüfen, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung dieser behauptet. Der in § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG geforderten Angabe der Revisionspunkte kommt für den Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens insoweit entscheidende Bedeutung zu, als der Revisionswerber jenes subjektive Recht herauszuheben hat, dessen behauptete Verletzung die Legitimation zur Revisionserhebung erst begründet (vgl. VwGH 3.5.2021, Ra 2020/13/0004, mwN). Durch den Revisionspunkt wird somit der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Erkenntnisses gebunden ist. Wird der Revisionspunkt unmissverständlich ausgeführt, so ist er einer Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang der Revision nicht zugänglich (vgl. VwGH 11.2.2022, Ra 2022/13/0007, mwN).

- 22 Als Revisionspunkt macht die Revisionswerberin geltend, sie erachte sich durch das angefochtene Erkenntnis „in seinem [gemeint: ihren] einfachgesetzlich gewährleisteten, subjektiven Recht auf rechtmäßige Anwendung der Steuergesetze“, insbesondere bestimmter - näher aufgezählter - Bestimmungen des KStG 1988 und EStG 1988 verletzt.
- 23 Mit diesem Vorbringen macht die Revisionswerberin keinen tauglichen Revisionspunkt geltend. Ein abstraktes Recht auf (richtige) Anwendung von durch Paragraphenzahlen bezeichneten Bestimmungen besteht nicht (vgl. VwGH 7.9.2021, Ra 2021/15/0036; 12.6.2020, Ra 2019/15/0098; 10.9.2019, Ro 2019/16/0009; 30.4.2019, Ro 2018/15/0001, jeweils mwN).
- 24 Die Revision erweist sich damit schon deshalb als unzulässig und war daher gemäß § 34 Abs. 1 VwGG zurückzuweisen.
- 25 Im Übrigen zeigt die Revisionswerberin in ihrer Zulässigkeitsbegründung - in der im Wesentlichen fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Anrechnungshöchstbetrag „bei einer Privatstiftung“ behauptet und unionsrechtliche Bedenken geäußert werden - auch keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf.





- 26 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern - auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer - erfolgen, wenn die damit belasteten ausländischen Einkünfte in jenem Jahr, in dem sie erzielt werden, im Inland aufgrund eines zu niedrigen Einkommens - oder eines negativen Einkommens, etwa auf Grund des Vorliegens negativer Einkünfte - nicht der Besteuerung unterliegen (vgl. VwGH 20.4.1999, 99/14/0012; 7.8.2001, 97/14/0109; 27.11.2014, 2012/15/0002).
- 27 Eine gänzliche Anrechnung ausländischer Quellensteuern - ohne Berücksichtigung eines aufgrund der spezifischen Einkünfte- bzw Einkommensermittlungsvorschriften des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen ermittelten Anrechnungshöchstbetrages - ist auch nicht unionsrechtlich geboten (vgl. EuGH 25.2.2021, C-403/19, *Société Générale SA*, mwN; vgl. dazu *Bendlinger*, Die Anrechnungsmethode im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2021, 701).
- 28 Im vorliegenden Fall betragen sowohl das Einkommen als auch die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte der Revisionswerberin in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren - unbestritten - null. In einem solchen Fall können nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausländische - auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallende - Quellensteuern nicht angerechnet (und nicht vorgetragen) werden.
- 29 Der damit einhergehende - von der Revisionswerberin kritisierte - Effekt einer endgültigen Steuerbelastung in Höhe der nichtangerechneten Quellensteuern (siehe dazu *Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], KStG³ § 13 Rz 104, 188) ist allerdings kein Spezifikum des Zwischenbesteuerungsregimes bei Privatstiftungen, sondern tritt - sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften - in allen Fällen ein, in denen eine Anrechnung zur Gänze (aufgrund eines Einkommens von null oder eines negativen Einkommens) oder zum Teil (bei einer teilweisen Anrechnung unter Beachtung des Anrechnungshöchstbetrages) unterbleibt, sofern nicht spezielle Bestimmungen einen Anrechnungsvortrag normieren (siehe dazu allerdings erneut VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002, mwN).



- 30 Soweit die Revisionswerberin in der Zulässigkeitsbegründung das Vorliegen einer - vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit - unionsrechtlich verbotenen Diskriminierung „von ausländischen Wertpapieren“ behauptet und dazu lediglich vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe sich eines anderen Vergleichspaares als die Revisionswerberin bedient, ist dem entgegenzuhalten, dass in der angefochtenen Entscheidung Privatstiftungen, die ausschließlich inländische Wertpapiererträge erzielen, Privatstiftungen, die ausschließlich ausländische Wertpapiererträge erzielen, gegenübergestellt werden (siehe zur Vergleichspaarbildung etwa *Lang*, Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts, SWI 2016, 118). Das Bundesfinanzgericht führt dazu aus, dass eine unterschiedliche Steuerbelastung Ausfluss der in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesenen Besteuerungsrechten sowie systembedingtes Ergebnis des zur Anwendung gelangenden Anrechnungshöchstbetrages sei, womit kein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit vorliege. Auf diese Ausführungen geht die Revisionswerberin nicht ein und legt auch nicht schlüssig dar, worin die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs liegen soll (vgl. dazu erneut EuGH 25.2.2021, C-403/19, *Société Générale SA*, Rn 40).
- 31 Die in der Zulässigkeitsbegründung ergänzend - unter dem Gesichtspunkt der Verfassungskonformität der betreffenden Bestimmungen - dargelegte Rechtsansicht der Revisionswerberin, wonach durch die Nichtanrechenbarkeit der ausländischen Quellensteuern Fälle, in denen im Jahr der Erzielung zwischensteuerpflichtiger Einkünfte Zuwendungen erfolgen, anders behandelt würden als jene Fälle, in denen in späteren Zeiträumen Zuwendungen erfolgen, geht - wie vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung zutreffend dargelegt - von der unrichtigen Prämisse aus, dass tatsächlich angerechnete ausländische Quellensteuern in späteren Jahren gutgeschrieben werden könnten. Damit übersieht sie allerdings, dass schon nach dem Wortlaut der - von ihr selbst angeführten - Bestimmung des § 24 Abs. 5 Z 1 KStG 1988 (sowohl in der Fassung des BGBl. I Nr. 163/2015, als auch in der davor geltenden Fassung) nur die tatsächlich entrichtete - auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte entfallende - Körperschaftsteuer wieder gutgeschrieben werden kann. Angerechnete Quellensteuern reduzieren insoweit



die zu entrichtende - und im Evidenzkonto gemäß § 24 Abs. 5 Z 5 KStG 1988 aufzuzeichnende - Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 und können damit in späteren Veranlagungsjahren, in denen die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigende Zuwendungen getätigt werden, nicht gutgeschrieben werden (vgl. dazu *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 13 Rz 163).

- 32 Wenn die Revisionswerberin abschließend mehrfach verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bestimmung des § 13 Abs. 3 KStG 1988 äußert, ist darauf hinzuweisen, dass die Zulässigkeit der Revision nicht mit der Behauptung der Verfassungswidrigkeit einer generellen Norm begründet werden kann (vgl. VwGH 14.3.2023, Ra 2020/04/0079, mwN). Eine (behauptete) Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten fällt in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.3.2023, Ra 2021/10/0188, mwN).
- 33 Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 27. Juni 2023



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 der M GmbH in L, vertreten durch die GRAF ISOLA Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Stadiongasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. Mai 2022, Zl. RV/5100833/2021, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2018 sowie Körperschaftsteuer 2018 und 2019,

I. den Beschluss gefasst:

Die Revision wird hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2018 zurückgewiesen.

II. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin ist eine Holdinggesellschaft, die unter anderem Beteiligungen an anderen österreichischen GmbHs hält und für diese geschäftsleitend tätig ist.
- 2 Die Revisionswerberin hielt an der V GmbH 50 % der Anteile. Am 24. August 2017 wurde über die restlichen 50 % ein Abtretungsvertrag abgeschlossen, wonach die Anteile mit Ablauf des 30. Juni 2019 übergehen sollten. Dieser Vertrag wurde hinsichtlich des Kaufpreises am 11. Juni 2018 und 14. März 2019 modifiziert.





- 3 Am 27. Juni 2018 schloss die Revisionswerberin mit einer Bank einen Kreditvertrag über 3,000.000 € ab. Als Ausnützungszeitraum wurde der 1. Juli bis 31. Dezember 2019 vereinbart. Das daraus resultierende Bereitstellungsentgelt in Höhe von 1.500 € behandelte die Revisionswerberin in der Steuererklärung 2018 als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Die ebenfalls mit der Kreditvereinbarung im Zusammenhang stehenden Grundbucheintragungsgebühren für 2018 wurden in Höhe von 11.550 € als abzugsfähige Betriebsausgaben angesetzt.
- 4 Die Revisionswerberin erwarb schließlich die restlichen 50 % der Anteile an der V GmbH ohne Fremdfinanzierung im Jahr 2019. Der im Kreditvertrag vereinbarte Kredit in Höhe von 3,000.000 € wurde somit zu keinem Zeitpunkt abgerufen bzw. in Anspruch genommen. Der Kreditvertrag wurde vielmehr im August 2019 aufgelöst, wofür die Bank Auflösungskosten in Höhe von 145.000 € in Rechnung stellte. Diese Auflösungskosten wurden von der Revisionswerberin in der Steuererklärung 2019 als Betriebsausgaben geltend gemacht.
- 5 Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2018 und führte begründend aus, dass anlässlich der Veranlagung 2019 erstmals hervorgekommen sei, dass 2018 Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung in Abzug gebracht worden seien. Diese unterlägen dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988. Das Finanzamt erließ einen neuen Sachbescheid, in dem es die Bereitstellungsgebühren nicht berücksichtigte.
- 6 Die Körperschaftsteuer 2019 wurde abweichend von der Erklärung festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Auflösungskosten keine abzugsfähigen Zinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 seien.
- 7 In der dagegen gerichteten Beschwerde brachte die Revisionswerberin vor, dass nicht erkennbar sei, woraus sich die neuen Tatsachen und Beweismittel für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2018 ergäben. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Auflösungskosten führte sie aus, dass es sich dabei um eine Zinsdifferenz der Bank handle. Die Bank habe



nämlich bei Abschluss des Kreditvertrages eine Refinanzierung abgeschlossen, die daraus entstandenen Zinsen stünden den Zinsen des Kreditnehmers gegenüber. Es sei ein Schaden entstanden, weil die Bank diese Zinsen nicht bezahlt bekommen habe. Es sei ein weiter Zinsbegriff anzuwenden, weshalb die Auflösungskosten inhaltlich Zinsen darstellten. Da der Kredit nicht in Anspruch genommen worden sei, könne es sich gegenständlich nicht um Geldbeschaffungskosten handeln. Eine Beschwerdevorentscheidung unterblieb nach § 262 Abs. 2 BAO.

- 8 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig sei.
- 9 Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, dass der Kreditvertrag für den Erwerb der V GmbH abgeschlossen worden sei. Es handle sich nicht um Zinsen, zumal der Kredit nicht in Anspruch genommen und somit kein Kapital überlassen worden sei. Selbst wenn sich dieser Betrag aus allenfalls entgangenen Zinsen errechne, so stelle dieser Kosten der Nichtausnutzung des Kredits und damit Schadenersatz dar. Aufgrund dessen könne es sich bloß um nicht abzugsfähige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten handeln. Die Revision sei zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Begriff der Zinsen im Zusammenhang mit einem nicht ausgenützten Kredit fehle.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, die zu ihrer Zulässigkeit ergänzend vorbringt, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob Auflösungskosten als Geldbeschaffungs- und Nebenkosten oder als abzugsfähige Zinsen anzusehen seien, insbesondere unter der Prämisse, dass ein Bankkredit nicht in Anspruch genommen worden sei. Das Bundesfinanzgericht weiche weiters von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Beteiligungserwerb und der Finanzierung angenommen habe; ein solcher könne aber im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang notwendig sei und ein zeitlicher



Zusammenhang nicht genüge, nicht vorliegen. Das Bundesfinanzgericht habe diesbezüglich eine unvertretbare Beweiswürdigung vorgenommen, wenn es zu dem Ergebnis komme, dass der Bankkredit für den Erwerb der Beteiligung aufgenommen worden sei.

11 Die Revision ist teilweise zulässig und begründet.

I.:

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

13 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

14 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

15 Ein Revisionswerber hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder er andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der





Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision

(vgl. VwGH 19.4.2023, Ro 2022/13/0018, mwN).

- 16 Obwohl sich die Revision auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens der Körperschaftsteuer 2018 wendet, enthält sie kein diesbezügliches Zulässigkeitsvorbringen, weshalb die Revision insoweit zurückzuweisen war.

II.:

- 17 Die Revision bringt vor, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein weiter Zinsbegriff anzuwenden sei, wonach darunter jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital zu verstehen sei. Nichts Anderes könne für die Auflösungskosten gelten, zumal es sich hierbei um eine Zinsdifferenz handle, mit welcher „ganz offensichtlich ein Teil der entgangenen Zinsen“ bezahlt worden sei.
- 18 Das Bundesfinanzgericht hat die strittigen Kosten als nicht abzugsfähige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten qualifiziert, weil der Zinsbegriff voraussetze, dass Kapital überlassen worden sei und dies im gegenständlichen Fall mangels Inanspruchnahme des Kredites gerade nicht vorliegen würde. Die Auflösungskosten - ebenso wie die sonstigen Kosten - stünden vielmehr im Zusammenhang mit dem für den Beteiligungserwerb abgeschlossenen Kreditvertrag, weshalb die daraus anfallenden Kosten im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 nicht abzugsfähig seien.
- 19 Der Verwaltungsgerichtshof hat zu der Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2014 ausgesprochen, dass Zinsen Entgelt für die Nutzung von überlassenem Kapital sind, wobei der Begriff der Zinsen jegliches Entgelt für die Nutzung von Kapital erfasse (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199). Der Zinsbegriff umfasst dabei aber nicht jegliche Geldbeschaffungskosten, sondern nur Finanzierungsaufwendungen, die tatsächlich ein Entgelt für die Überlassung von Kapital darstellen (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2015/13/0027).
- 20 Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 (BBG 2014) wurde § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 dahingehend geändert, dass Geldbeschaffungskosten und



Nebenkosten aus einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb nicht abgezogen werden dürfen. Die Erläuterungen führen dazu aus, dass nur Zinsen abzugsfähig sein sollen, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden. Dagegen seien Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw. Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und -zinsen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge nicht abzugsfähig (vgl. ErläutRV 53 BlgNR 25. GP 14f).

- 21 Sowohl nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2014 als auch nach der Rechtslage nach dem Budgetbegleitgesetz 2014 ist für den Zinsbegriff erforderlich, dass es sich um Aufwendungen handelt, die für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Im Revisionsfall liegen somit schon deshalb keine Zinsen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 vor, weil überhaupt kein Kapital überlassen wurde. Die Revisionswerberin hat den Kredit nie in Anspruch genommen. Auch wenn es sich bei den Auflösungskosten um eine Zinsdifferenz handelt, die sich aus den Refinanzierungszinsen der Bank ergibt, ist dem Bundesfinanzgericht nicht entgegenzutreten, wenn es die Auflösungskosten als eine Art Schadenersatz qualifiziert hat. Ebenso wenig stellen das Bereitstellungsentgelt und die Grundbucheintragungsgebühren Zinsen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 dar. Es liegen im Revisionsfall somit keine Zinsen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 vor.
- 22 Die Revision bekämpft weiter die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts als unvertretbar, wonach ein Zusammenhang zwischen dem Bankkredit und dem Erwerb der Beteiligung an der V GmbH bestanden habe. Dazu wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen, wonach dieser als Rechtsinstanz zur Überprüfung der Beweiswürdigung grundsätzlich nicht berufen ist. Die Beweiswürdigung ist nur dahingehend der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes unterworfen, ob der maßgebliche Sachverhalt ausreichend ermittelt wurde und ob die dabei angestellten Erwägungen schlüssig sind. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt in



Zusammenhang mit der Beweiswürdigung lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 10.5.2022, Ra 2022/15/0033, mwN).

- 23 Das Bundesfinanzgericht setzte sich nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung ausführlich mit der Frage auseinander, ob der revisionsgegenständliche Kredit für den Erwerb einer Beteiligung hätte dienen sollen und bejahte dies. Dabei stützte das Bundesfinanzgericht seine Beweiswürdigung auf getätigte Angaben der Revisionswerberin und der kreditvergebenden Bank im Beschwerdeverfahren.
- 24 Der Revision gelingt es mit ihrem Vorbringen nicht aufzuzeigen, dass diese Beweiswürdigung unschlüssig und mit einem vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Fehler behaftet wäre.
- 25 Das Bundesfinanzgericht hat allerdings für die Beurteilung, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und den steuerfreien Erträgen aus der Beteiligung besteht, nicht berücksichtigt, dass die Beteiligung schlussendlich nicht fremdfinanziert wurde. Auch wenn der Kreditvertrag ursprünglich für den Erwerb der Beteiligung an der V GmbH hätte dienen sollen und diese Beteiligung tatsächlich erworben wurde, ist durch die Eigenfinanzierung der Beteiligung der Veranlassungszusammenhang mit den steuerfreien Erträgen durchbrochen worden. Die Auflösungskosten und die Bereitstellungsgebühr dienten letztendlich nicht für den Erwerb der Beteiligung. § 12 Abs. 2 KStG 1988 verlangt aber einen unmittelbaren Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (siehe dazu auch schon VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199).
- 26 Mangels Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind die Auflösungskosten als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit gilt auch für die Bereitstellungsgebühr und die Grundbucheintragungskosten, weil auch bei diesen Aufwendungen ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb fehlt.



- 27 Insoweit erweist sich das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2018 und 2019 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.
- 28 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 6. September 2023



BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 16. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes F (nunmehr: ***FA***) vom 2. Juni 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Tourismusverband T, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, reichte am 24.11.2016 einen Fragebogen für nach inländischem Recht gegründete Körperschaften (Formular verf15) für seinen Betrieb gewerblicher Art „TVB T – BgA Radweg X-Tal“ beim Finanzamt ein. Am 13.3.2017 reichte der Tourismusverband T die Körperschaftsteuererklärung für den Betrieb gewerblicher Art Radweg X-Tal beim Finanzamt ein und gab darin an, dass „*übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen*“ in Höhe von EUR 36.306,60 angefallen seien, sodass sich ein Bilanzverlust von EUR -36.306,60 ergebe. Das Finanzamt erließ am 23.3.2017 den Körperschaftsteuerbescheid 2016 unter Übernahme der Erklärungsdaten und setzte die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR -36.306,60 mit EUR 0,- fest. Nach einer mit Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 31.5.2017 zu ABNr. 126037/16 abgeschlossenen Außenprüfung beim Tourismusverband T verfügte das Finanzamt am 2.6.2017 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und erließ einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2016, in dem es die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR 0,- in Höhe von EUR 0,- festsetzte.

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

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

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

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 5.11.2018 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ab. Die Begründung lautet auszugsweise: *„Hier handelt es sich nach Ansicht der Behörde um die Herstellung einer Infrastruktur, die mit Einnahmen aus einer Parkplatzbenützung nicht im Entferntesten in Zusammenhang gebracht werden kann, und somit insgesamt zu keinen Einnahmen führt. Den Verkauf von Radtrikots als Einnahmen einem Radweg zuzuordnen, scheint aus Sicht der Behörde verfehlt und nicht nachvollziehbar. Keine der vom TVB in der Beschwerde angeführten „Einnahmequellen“ wie Radverleih, Verkauf von Trikots etc. wird darüber hinaus vom Tourismusverband selbst betrieben. ...“*

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

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

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

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

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

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

Bf: Dem Betrieb gewerblicher Art seien „direkt zuordenbare Erlöse aus Parkgebühren..., die bei den am Radweg gelegenen Parkplätzen „P_1“ und dem Parkplatz „P_2“ eingehoben werden“ zuzuordnen:

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

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

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

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

Bf: Der Tourismusverband T habe den Parkplatz P_1 als notwendigen Bestandteil des Radweges X geplant und errichtet, was in den Einreichunterlagen zu behördlichen Bewilligungen mehrfach dokumentiert sei, namentlich in einer Funktionsbeschreibung im Bescheid der BH F vom 11.4.2017 und im Endbericht 2017 zur ökologischen Bauaufsicht vom 2.11.2017. Daraus gehe hervor, dass *„ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung des Radweges und der entgeltlichen Nutzung des Parkplatzes besteht, da durch den Radweg X als Freizeitattraktion die Inanspruchnahme der entgeltlichen Überlassung des Parkplatzes veranlasst wird“*. Im Abschnitt der Radweganbindung X-Y-Tal-Gemeinde Ort_1 sei ebenfalls *„eigens für den Radweg“* ein Parkplatz mit 25 Stellplätzen errichtet worden.

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

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

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

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

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

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

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

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

Bf: Nein.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BFG: „2) Eine Besichtigung des Radweges X-Tal im Bereich zwischen P_2 und dem Areal P_1 ist am 17.7.2022 durch die RichterIn erfolgt. Dabei wurden folgende Erkenntnisse gewonnen:

a) Am mit „P_2 Radweg“ bezeichneten Parkplatz im Ortsteil N P_2 findet sich keinerlei Hinweis (keine Beschilderung) auf eine Anbindung an einen Radweg. Der asphaltierte und beschilderte Radweg beginnt über einen Kilometer taleinwärts in Ort_3.

b) Von Ort_3 bis zum Areal P_1 stellt sich der Radweg als – abgesehen von einer kurzen Strecke in Ort_4 - bestens ausgebaut (asphaltiert), gut als Radweg beschildert, meist mit angenehmer Steigung und abseits der Bundesstraße geführt dar. Auch die Nutzung durch Fußgänger – auf die in der Stellungnahme vom 12.8.2022 hingewiesen wird – wurde beobachtet.

c) Am Areal P_1 befinden sich zwei baulich getrennte Parkplätze, einer ist als „P_1 Radweg“ und der andere als „P_1 Natur Aktiv Park“ bezeichnet. Auf diesem Areal befinden sich weiter eine Gaststätte und großzügige Spielbereiche und Liegewiesen. Nördöstlich des Areals beginnt der Forstweg zur F-Alm.

d) Auf allen drei Parkplätzen sind gut sichtbar zwei übereinander angebrachte Schilder aufgestellt. Am oberen Schild ist jeweils unter der Überschrift „Privatparkplatz“ die Bezeichnung („P_1 Radweg“, „P_1 Natur Aktiv Park“, „P_2 Radweg“) und das Wort „entgeltpflichtig“ angebracht. Am unteren Schild finden sich jeweils unter der Überschrift „P_1 Parkraumbewirtschaftung“ bzw. „Parkplatz P_2 Parkraumbewirtschaftung“ gleichlautende allgemeine Vertragsbedingungen, hier auszugsweise wiedergegeben:

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

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

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

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

Der Beschwerdeführer verwies auf seine Stellungnahme zu Punkt 3).

BFG: „3) In Hinblick auf den mit Schreiben vom 12.8.2022 gestellten Antrag auf Beweisaufnahme durch Lokalaugenschein „insbesondere im hinteren Bereich des Radweges X“ und in Hinblick auf das oben unter 2) Dargestellte werden Sie eingeladen darzulegen, inwiefern durch einen (notwendigerweise zeitlich begrenzten) weiteren Lokalaugenschein Erkenntnisse darüber gewonnen werden sollen, „dass der Radweg tatsächlich durch viele Personen genutzt

wird, die vorher am entsprechenden Parkplatz ihren Pkw abstellen“ bzw. darüber, „dass der Radweg X ... tatsächlich ein Freizeitangebot darstellt, welches sowohl durch Radfahrer, als auch durch Fußgänger genutzt wird“.

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

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

Bf: Es könne vorkommen, dass Nutzer des Areals P_1 Natur Aktiv Park am Parkplatz P_1 Radweg parken, oder dass vereinzelt Nutzer weder den Radweg noch das Freizeitareal nutzen würden. Das Parkentgelt sei pauschal durch griffweise Schätzung aufgeteilt worden, zumal das endgültige Nutzerverhalten noch nicht feststellbar sei.

BFG: „5) Laut Ihrem Vorbringen wären die Parkplätze P_2 bzw. P_1 abgelegen und würden nicht genutzt, wenn der Rad- und Fußgängerweg nicht bestehen würde. Augenscheinlich ist der Parkplatz P_2 neben jenem der L-Lifte der einzige öffentlich zugängliche und nächstgelegene Parkplatz für Besucher des Z-Tal. Augenscheinlich ist der Parkplatz „P_1 Radweg“ neben dem – deutlich kleineren – Parkplatz „P_1 Natur Aktiv Park“ und einem weiteren ebenfalls gebührenpflichtigen kleineren Areal nördlich der Landesstraße nicht nur geeignet, den (derzeitigen) Endpunkt des Radweges X-Tal zu erschließen, sondern insbesondere das ausgedehnte Areal P_1 an sich, welches vielfältige Möglichkeiten der Freizeitgestaltung bietet. Darüber hinaus beginnen (bzw. führen vorbei) am Areal P_1 eine Mountainbikeroute Richtung taleinwärts sowie diverse beschilderte Wanderwege.“

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

BFG: „6) Ausweislich der Beilage 3 zur Stellungnahme vom 12.8.2022 ist auf den am Parkplatz P_1 Radweg ausgegebenen Parkscheinen neben der Bezeichnung „P_1 Radweg“ auch „Loipenpark Ort_5“ angeführt. Auf der Website www_1/ werden mehrere Langlaufloipen beworben, die am Areal P_1 vorbeiführen. Wird der Parkplatz im Winter geräumt und ganzjährig genutzt? In welchem Zusammenhang stehen der Radweg und der „Loipenpark Ort_5“?“

Bf: Der Parkplatz P_1 werde im Winter geräumt und stehe zur ganzjährigen Nutzung zur Verfügung, so auch für Nutzer des „Loipenpark Ort_5“ und Fußgänger auf dem Radweg.

BFG: *„7) Aus den als Beilage 2 zur Stellungnahme vom 12.8.2022 vorgelegten Kostennachweisen und aus den in der Gesamtübersicht X Radweg angemarkten Fertigstellungsdaten einzelner Radwegabschnitte ist ersichtlich, dass Parkentgelte auf den Parkplätzen „P_2 Radweg“ und „P_1 Radweg“ ab dem Jahr 2017 erzielt wurden, während die ersten Abschnitte des Radweges im Jahr 2020 fertiggestellt wurden.“*

Bf: Schon im Jahr 2017 sei es möglich gewesen, vom Areal der Parkplätze P_1 und P_2 praktisch entlang derselben Wegtrasse des aktuellen, zwischenzeitlich ausgebauten und beschilderten Radweges mit dem Fahrrad zu fahren bzw. zu Fuß zu gehen. Weiteres Vorbringen bezieht sich auf eine Entscheidung des deutschen BFH (BFG 20.10.2021, XI R 10/21) zum Vorsteuerabzug für eine Hängeseilbrücke. Sämtliche Kriterien des § 2 Abs. 1 KStG seien im übrigen erfüllt.

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

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

Entsprechend dem Gesamtkonzept der Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft würden *„unterschiedliche Freizeitangebote zur Attraktivierung und Förderung der regionalen Belange des Tourismus geplant, errichtet und betrieben“*. Für diese Angebote werde generell ein Entgelt verlangt. Durch das gewählte Finanzierungssystem werde sichergestellt, dass *„eine größtmögliche Anzahl der Nutzer für die Nutzung bezahlt“*, und zwar über Umlagenfinanzierung und direkte Gebühren. Die Einnahmen hätten steigende Tendenz. Es sei bezogen auf die Parkentgelte evident, dass sowohl bei Nutzung mit einem Fahrrad als auch bei Nutzung zu Fuß die Leistung des Parkentgeltes unmittelbar und direkt durch den Radweg bzw. durch den Fußgängerweg veranlasst werde.

„Würde der Betrieb des Radweges eingestellt, dann würden wesentliche Anteile der Parkentgelte ... wegfallen, die diesbezüglichen Entgeltanteile aus der X Super Card und der X Card wegfallen, der Verkauf von Merchandise-Artikeln (Radtrikots und Trinkwasserflaschen) ...

scheitern ... , die geplante Durchführungen von kommerziellen Veranstaltungen ... unmöglich werden.“

Betriebseinnahmen lägen jedenfalls dann vor, wenn Einnahmen *„im Wege eines Parktickets und u.a. durch Zahlungen der Gemeinden für die Radwegbenützung lukriert werden“*.

Einnahmen würden derzeit und künftig erzielt durch Parkentgelte, die teilweise Zuordnung von Entgelten aus Parkkarten für die ansässige Bevölkerung, Entgelte aus der X Super Card und der X Card aufgrund von fixen Verteilungsschlüsseln, Verkauf von Merchandise-Artikeln und die Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen.

Es sei allen Parkenden bekannt, dass sie für den Radweg bzw. Fußgängerweg bezahlen, dies aufgrund der Bezeichnung der Parkplätze (*„P_2 Radweg“* bzw. *„P_1 Radweg“*) und aufgrund des Hinweises auf dem Parkticket. Auch den behördlichen Bewilligungen sei zu entnehmen, dass *„die Parkplätze unmittelbaren Zusammenhang mit dem Radweg aufweisen“*. Die Einnahmen des Beschwerdeführers würden *„reziprok zur zunehmenden Fertigstellung des Radweges und Fußgängerweges“* steigen.

In der mündlichen Verhandlung am 18.11.2022 wiederholten beiden Parteien ihr bisheriges Vorbringen. Z_2 wurde als Zeuge vernommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Der Tourismusverband T tritt nach außen als Errichter des Radweges durch das X-Tal mit einem Auftragsvolumen von über EUR 23.000.000,- auf (vgl. die vorgelegten Erledigungen aus diversen Genehmigungsverfahren, etwa enthalten in Beilage 1; ZV Z_2), nimmt die Pflicht zur Erhaltung des Radweges gegenüber den betroffenen Grundeigentümern war und ist Wegehalter im Sinn des § 1319a ABGB für den Radweg (vgl. Stellungnahme vom 12.8.2022).

Der Radweg durch das X-Tal befand sich im Jahr 2016 im Planungsstadium. Zum Entscheidungsdatum sind folgende Teilstrecken fertiggestellt: *„Strecke_1“* (Fertigstellung im Jahr 2020), *„Strecke_2“* (Fertigstellung im Jahr 2021), Teilstrecke *„Strecke_3“* (Fertigstellung im Jahr 2021), *„Strecke_4“* (Fertigstellung im Jahr 2021) und *„Strecke_5“* (Fertigstellung im Jahr 2021). Die übrigen Teilabschnitte befinden sich in verschiedenen Planungs- bzw.

Bewilligungsstadien. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Plänen und Bewilligungsunterlagen (als Beilage 1 vorgelegtes Konvolut).

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

Der Tourismusverband T unterhält im X-Tal mehrere Parkplätze, die zum Abstellen von Pkws gegen Entrichtung einer Parkgebühr zur Verfügung stehen. Die Parkgebühr ist entsprechend den auf den Parkplätzen kundgemachten Einstellbedingungen durch Bezahlung an Parkscheinautomaten an den Tourismusverband T zu entrichten. Die Parkplätze befinden sich am Areal „P_1“ (zwei baulich getrennte Parkflächen, als „P_1 Natur Aktiv Park“ bzw. „P_1 Radweg“ bezeichnet), im Ortsteil N P_2 (als „P_2 Radweg“ bezeichnet), beim Ort_6 und in Ort_7.

Dem Radweg durch das X-Tal sind keine Einnahmen zuzuordnen.

2. Beweiswürdigung

Was die vom Beschwerdeführer beantragte Einvernahme von Z_1 und Z_2 als Zeugen angeht, war deren kontradiktorische Vernehmung im Einklang mit der diesbezüglichen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – entgegen der Intervention des Vertreters des Beschwerdeführers – nicht geboten. Aus dem Fragerecht nach § 275 Abs. 6 BAO ist kein Rechtsanspruch darauf abzuleiten, dass die Einvernahme beantragter Zeugen in der mündlichen Verhandlung stattfinden müsse oder dass vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen zu wiederholen wären (zuletzt VwGH 12.11.2019, Ra 2019/16/0168; *Ritz*, BAO, 6.A., § 275 Tz 8 jeweils mwN). In der Bundesabgabenordnung sind weder ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen noch auf persönliche Befragung von Zeugen vorgesehen (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Die Niederschrift über die Einvernahme des Z_1 wurde beiden Parteien zur Kenntnis gebracht und beiden Parteien die Möglichkeit der Erstattung einer Stellungnahme eingeräumt.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vernehmung von Z_2 (dem Geschäftsführer der Trägerkörperschaft) und Z_1 (dem Büroleiter der Trägerkörperschaft als Zeugen (Stellungnahme vom 12.8.2022). Beide Herren wurden für 29.9.2022 zur Einvernahme als Zeugen geladen. Der ebenfalls erschienene Rechtsvertreter des Beschwerdeführers verweigerte die Befragung von Z_2 als Zeuge unter Hinweis darauf, dass dieser gesetzlicher Vertreter des Beschwerdeführers sei (vgl. auch den Schriftsatz vom 29.9.2022). Zur mündlichen

Verhandlung am 18.11.2022 erschien Z_2 in Begleitung des Rechtsvertreters. Nach Erörterung der gesetzlichen Vertretungsregelung für Tourismusverbände (§ 16 Abs. 1 lit a Tiroler Tourismusgesetz: Dem Obmann obliegt die Leitung des Tourismusverbandes und dessen Vertretung nach außen; § 17 leg. cit. regelt die Stellung des Geschäftsführers, normiert aber keine Vertretungsbefugnis nach außen) erklärte der Vertreter des Beschwerdeführers, dass er keine Einwände gegen die ursprünglich von ihm beantragte Einvernahme von Z_2 als Zeuge erhebe.

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

Es ist unstrittig, dass die Parkplätze am Areal „P_1“ und „P_2 Radweg“ vom Tourismusverband T betrieben werden. Das Parkentgelt wird vom Tourismusverband T vereinnahmt – dies ist angesichts der Beschilderung auf den beiden Parkplätzen und angesichts des Ausweises auf den ausgegebenen Parktickets für jedermann eindeutig erkennbar.

Das Vorbringen, der Parkplatz „P_1“ sei von vornherein *„als notwendiger Bestandteil des Radweges geplant und errichtet“* worden (Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 12.8.2022), bzw. die Errichtung von Parkplätzen sei für die Errichtung des Radweges behördlich vorausgesetzt worden (Punkt 5 der Stellungnahme vom 9.9.2022) wird durch die verwiesenen Ausführungen (im wasser-, forst- und naturschutzrechtlicher Bewilligungsbescheid für den Parkplatz bzw. Endbericht zur ökologischen Bauaufsicht für den Parkplatz) nicht gestützt, zumal derartige Aussagen zweifellos den Regelungsgegenstand eines wasser-, forst- und naturschutzrechtlichen Bewilligungsbescheides für einen Parkplatz sprengen würden.

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

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

Für die Frage, ob eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist, ist nicht auf das einzelne Kalenderjahr abzustellen, sondern ein längerer Beobachtungszeitraum zu betrachten (*Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3.A., Rz 75 mwN). In diesem Sinn beziehen sich die folgenden Überlegungen auf den Beobachtungszeitraum 2016 bis 2021.

Die Beschwerdebehauptung, ein Entgelt für die Nutzung des Radweges werde im Wege der **Parkgebühren** auf den Parkplätzen „P_2 Radweg“ und „P_1 Radweg“ eingehoben, ist aus folgenden Überlegungen un schlüssig:

- Der Beschwerdeführer räumt selbst ein, dass *„kein direktes Entgelt in dem Sinne zu leisten [ist], dass eine Zutrittsgebühr eingehoben wird“* (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022).
- Die Bezeichnungen der beiden Parkplätze und der übrige Inhalt der jeweils dort angebrachten Beschilderung lassen nicht erkennen, dass neben der Parkgebühr auch ein Benützungsentgelt für den Radweg zu entrichten wäre. Die Beifügung der Bezeichnung *„Radweg“* auf den beiden Parkplätzen deutet nach der Verkehrsauffassung auf deren geographische Lage entlang des (geplanten) Radweges hin. In den auf beiden Parkplätzen auf Schildern abgedruckten allgemeinen Vertragsbedingungen wird ein Radweg mit keinem Wort erwähnt. Insbesondere bezogen auf die Entgeltspflicht käme kein Nutzer des Parkplatzes auf die Idee, an eine Entgeltlichkeit der Nutzung des vorbeiführenden Radweges bzw. ein von ihm zu entrichtendes Entgelt für eine (potentielle) Nutzung auch nur zu denken, zumal die entsprechende Klausel lautet: *„Entstehung der Entgeltspflicht. Als Parken gilt das Stehenlassen eines mehrspurigen Kraftfahrzeuges für die Dauer von mehr als 10 Minuten. Die Entgeltspflicht entsteht mit Beginn des Parkens. Entgeltschuldner ist der Lenker des Kraftfahrzeuges. Kann dieser nicht ermittelt werden, tritt an seine Stelle der Halter des Kraftfahrzeuges, der insbesondere für zu Unrecht nicht entrichtetes Parkentgelt solidarisch mit dem Lenker des Kraftfahrzeuges haftet. Entgeltspflicht besteht täglich von 8 bis 20 Uhr. ... Der Parkschein bezeichnet den Ausstellungstag und*

das Ende der Parkdauer...“. Unter „Vertragsbedingungen“ heißt es weiter: *„Der Fahrzeuglenker unterwirft sich mit dem Abstellen des Fahrzeuges folgenden Vertragsbedingungen: Gegenstand dieser Vereinbarung ist die mietweise Überlassung einer Abstellfläche im gegenständlichen Bereich, ohne dass auf die Überlassung einer derartigen Parkfläche ein Rechtsanspruch besteht...“.*

[...]

Der Ausweis von „50 % Benützungsg Gebühr“ lässt nicht erkennen, wofür diese anfallen sollte. Dies wird insbesondere anhand des am Parkplatz „P_1 Radweg“ ausgegebenen Tickets deutlich, auf dem (anders als auf der Beschilderung dieses Parkplatzes) auch der Loipenpark Ort_5 genannt ist. Warum ein Parkplatznutzer etwa im Sommer ein Entgelt für einen Loipenpark entrichten sollte oder umgekehrt im Winter ein Entgelt für einen Radweg, bleibt offen. Nicht erkennbar ist insbesondere, dass ein Parkplatznutzer ein Entgelt für das Begehen eines der Allgemeinheit offenstehenden, baulich in keiner Weise gegenüber der Umgebung abgegrenzten, nicht als entgeltspflichtig ausgewiesenen (Rad-)Weges leisten sollte.

- Es ist für – mit einem Pkw anreisende – Nutzer der beiden genannten Parkplätze weder erkennbar noch nachvollziehbar, dass bzw. warum sie neben einem Entgelt für das Abstellen ihres Pkw auch ein Entgelt für die Nutzung eines Radweges entrichten (sollten), dies völlig unabhängig von einem tatsächlichen Betreten oder Befahren des Radweges.
- Laut dem Beschwerdevorbringen hängt die Entrichtung des vom einzelnen Nutzer des Radweges zu bezahlenden Entgeltes dem Grunde nach davon ab, ob der Nutzer vor Betreten des Radweges mit einem Pkw angereist ist und diesen auf einem der beiden Parkplätze abgestellt hat, oder nicht. All jene Nutzer, die etwa mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder dem Fahrrad (wie die erkennende Richterin im Rahmen des Lokalausgangs am 17.7.2022) ins X-Tal zum Radweg anreisen, hätten überhaupt kein Entgelt zu entrichten. Ebenso hätten Personen, die den Radweg an einem der anderen unzähligen denkbaren Zugangspunkte entlang seines Verlaufs betreten, kein Entgelt zu entrichten, dies im übrigen unabhängig davon, auf welche Weise sie bis zu diesem Zugangspunkt gelangt sind.
- Am Areal „P_1“ befinden sich zwei voneinander baulich getrennte, unmittelbar nebeneinander gelegene Parkplätze. Einer ist als „P_1 Radweg“ und der andere als „P_1 Natur Aktiv Park“ bezeichnet. Dem Beschwerdevorbringen folgend würde nur von jenen Personen, die ihren Pkw am Parkplatz „P_1 Radweg“ abstellen, ein Nutzungsentgelt für den Radweg eingehoben. Potentielle Radwegnutzer, die mit dem Pkw anreisen und diesen am Parkplatz „P_1 Natur Aktiv Park“ oder auf dem Areal nördlich der Bundesstraße abstellen, müssten allein aus diesem Grund kein Nutzungsentgelt für den Radweg entrichten. In diesem Sinn ist auch kein „direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung des Radweges und der

entgeltlichen Nutzung des Parkplatzes“ (Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 12.8.2022) erkennbar.

- Aus dem Beschwerdevorbringen folgt auch, dass von Personen, die ihren Pkw auf den Parkplätzen „P_1 Radweg“ oder „P_2 Radweg“ abstellen, aber den Radweg in keiner Weise nutzen, ein Benutzungsentgelt für diesen eingehoben würde. Ein derartiges Ansinnen würde – wäre dieses für die Parkplatznutzer von vornherein erkennbar – von diesen wohl kaum toleriert.
- Es ist kein Zusammenhang zwischen der Anzahl der Pkws, für welche auf den beiden Parkplätzen ein Parkentgelt entrichtet werden muss, und der Anzahl der Personen, die nach Anreise mit einem Pkw und Abstellen desselben auf einem der beiden Parkplätze den Radweg (radfahrend oder gehend) nutzen könnten, herstellbar – in einem durchschnittlichen Pkw können von einer einzigen bis zu neun Personen Platz finden, die als potentielle Nutzer des Radweges in Frage kommen.
- Es ist kein Zusammenhang zwischen der Anzahl der Pkws, die auf einem der beiden Parkplätze abgestellt werden, und der Anzahl jener Personen, die den Radweg tatsächlich (gehend oder radfahrend) nutzen, herstellbar. Das diesbezügliche Vorbringen, ein Großteil der Besucher würden den Parkplatz in Verbindung mit dem Radweg nutzen (Punkt 4 der Stellungnahme vom 9.9.2022), ist haltlos. Die beiden als Zeugen vernommenen langjährigen Mitarbeiter des Tourismusverbandes T konnten keine diesbezüglichen Wahrnehmungen berichten. Eine im Jahr 2022 begonnene Nutzerbefragung auf freiwilliger Basis kann diesbezüglich keine Aufschlüsse geben. Beide Parkplätze sind derart gelegen, dass sie als Ausgangspunkt für eine Vielzahl von Aktivitäten geeignet sind. Schließlich wurden Parkentgelte schon ab dem Jahr 2017 und damit Jahre vor der Fertigstellung der ersten Abschnitte des Radweges eingehoben.
- Innerhalb der Gruppe jener Nutzer, die vor Betreten des Radweges mit einem Pkw angereist sind und diesen auf einem der beiden Parkplätze abgestellt haben, würde sich das laut Beschwerdevorbringen rechnerisch pro Person zu entrichtende Benutzungsentgelt für den Radweg entsprechend der Anzahl der Personen (allenfalls auch der Fahrräder) bemessen bzw. reduzieren, die im Anreisefahrzeug Platz gefunden haben.
- Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Aufteilung der Erlöse aus Entgelten für die Parkplatznutzung in Parkgebühren und Nutzungsentgelte für den Radweg „*pauschal durch griffweise Schätzung*“ erweist sich als willkürlich. Sachliche Argumente für die gewählte Schätzungsmethode wurden nicht genannt. Dazu kommt, dass der Radweg bis zum Entscheidungsdatum den Parkplatz „P_2 Radweg“ noch nicht einmal tangiert, sondern tatsächlich über einen Kilometer taleinwärts endet.
- Das Beschwerdevorbringen dahin, dass die beiden Parkplätze „P_2 Radweg“ und „P_1 Radweg“ abgelegen seien und bei Wegfallen des Radweges nicht genutzt würden (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022), hält den tatsächlichen Gegebenheiten nicht stand: Der Parkplatz am Areal „P_1“ erschließt unter anderem das ausgedehnte

Areal „P_1“, welches zu allen Jahreszeiten vielfältige Möglichkeiten der Freizeitgestaltung bietet (vgl. die Ausführungen der beiden Zeugen zum Gesamtkonzept des Areals „P_1“). Diverse beschilderte Wanderwege beginnen bzw. führen am Areal vorbei ebenso vorbei wie eine Mountainbikeroute taleinwärts oder eine Langlaufloipe. Auf dem Areal befinden sich ein Gastronomiebetrieb sowie Räumlichkeiten, die zur Kinderbetreuung (während der Sommersaison organisiert vom Tourismusverband) bzw. als Waldkindergarten (im Winter von der Gemeinde N betrieben) genutzt werden. Schließlich finden auf dem Areal Veranstaltungen wie Winterwandernächte statt. Der Parkplatz „P_2 Radweg“ erschließt (neben jenem der L-Lifte) ebenfalls zahlreiche Wanderwege und ist der einzige allgemein zugängliche und nächstgelegene Parkplatz für Besucher des Z-Tal mit seinen zahlreichen Wanderwegen und Ausflugsghäusern. Im übrigen wurden Parkentgelte auf diesen Parkplätzen ab dem Jahr 2017 und damit schon Jahre vor Fertigstellung der ersten Abschnitte des Radweges eingehoben.

- Es ist nicht sachgerecht, das Ansteigen der Höhe der Parkerlöse aus den beiden Parkplätzen ausschließlich auf den zunehmenden Fertigstellungsgrad des Radweges zurückzuführen (vgl. Punkt 7 der Stellungnahme vom 9.9.2022) und dabei Aspekte wie den faktischen Wegfall von alternativen, gebührenfreien Parkmöglichkeiten oder die verstärkte Freizeit- und Urlaubsgestaltung im eigenen Land in den Jahren 2020 und 2021 außer Acht zu lassen.
- Die Behauptung des Beschwerdeführers, aus der Zeugenaussage des Z_1 gehe hervor, dass Großteil der Nutzer des Radweges in der einen oder anderen Form ein Entgelt für die Nutzung des Radweges/Fußgängerweges entrichten würde (Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022), trifft gerade nicht zu: Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg bzw. dessen fertig gestellte Abschnitte betreten oder befahren. Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, an welchen der (unzähligen) in Frage kommenden Zugangspunkte wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg betreten. Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg bzw. dessen fertiggestellte Abschnitte benützen, nachdem sie vorher ihren Pkw auf den Parkplätzen „P_2 Radweg“ oder „P_1 Radweg“ abgestellt und dafür ein Parkentgelt entrichtet haben. Die Hinweise beider Zeugen auf eine geplante bzw. begonnene Nutzerbefragung oder die geplante bzw. begonnene Erfassung des Nutzungsverhaltens sind mangels konkreter Ergebnisse nicht geeignet, das Beschwerdevorbringen zu untermauern.

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

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

Zur Zuordnung von Entgelten aus **Parkkarten** erklärte der Zeuge Z_1, dass der Tourismusverband T an im X-Tal ansässige Personen Parkkarten ausgabe, welche zur unentgeltlichen Benutzung der Parkplätze P_2 Radweg, P_1 (beide Parkplätze), Ort_6 und P_4 sowie des I-Weges, des Natur Aktiv Parks P_1, des Loipenparks Ort_5 und des Radweges berechtige. Deren Finanzierung geschehe über die Wohnsitzgemeinden (ZV Z_2). Ein Faksimile einer derartigen Jahreskarte wurde vorgelegt, der aufgedruckte Text lautet auszugsweise: *„Aufgrund des Beitrags seiner Hauptwohnsitzgemeinde gemäß dem Tarifsystem des Tourismusverbandes T ist DER LENKER des Fahrzeuges mit dem polizeilichen Kennzeichen... zum kostenlosen Parken auf den vom Tourismusverband T bewirtschafteten Parkplätzen P_2, P_1, Ort_6 und P_4 und zur kostenlosen Benützung der dort befindlichen Anlagen des Tourismusverbandes T I-Weg, Natur Aktiv Park P_1, Loipenpark Ort_5 und Radweg X berechtigt.“*. Nicht erwiesen ist aufgrund des Vorbringens bzw. aufgrund der beiden Zeugenaussagen, dass im Beobachtungszeitraum 2017 bis 2021 Zahlungen im Zusammenhang mit Parkkarten von Gemeinden an den Beschwerdeführer geflossen wären.

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

Aus dem Verkauf von **Merchandise-Artikeln** wurden im Beobachtungszeitraum laut Beschwerdevorbringen keine Einnahmen erzielt. Jeweils ein Exemplar der angesprochenen Merchandise-Artikel wurde vom Zeugen Z_1 vorgelegt. Es handelt sich dabei um eine Weichplastik-Trinkflasche, auf der mehrfach das vom Tourismusverband T verwendete Logo (weißer Schriftzug „X“ auf hellblauem rechteckigem Grund) aufgedruckt ist, und ein zweiteiliges Radtrikot, auf dem die Schriftzüge „www_2“ bzw. „Text.“ aufgedruckt sind. Ein Hinweis auf den Radweg ist entgegen dem Beschwerdevorbringen (*„für den Radweg gebrandete Radtrikots“*, Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022) auf keinem dieser Gegenstände zu finden. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es im geographischen Wirkungsbereich des Tourismusverbandes T neben dem Radweg eine Vielzahl

von Strecken gibt, die mit Fahrrädern befahren werden können und auch ausdrücklich vom Tourismusverband als Radrouten beworben werden (www_2).

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung)

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

§ 2 Abs. 1 KStG 1988 lautet:

„Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die
- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988)
dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.“

Der Tourismusverband T ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 des Tiroler Tourismusgesetzes). Er hat im Streitjahr 2016 einen Betrieb gewerblicher Art Radweg X-Tal beim Finanzamt angemeldet und eine Körperschaftsteuererklärung eingereicht.

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

durch das X-Tal – umfassende und erfolgversprechende Anstrengungen Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben in seinem regionalen Tätigkeitsbereich unternimmt. § 3 Abs. 1 des Tiroler Tourismusgesetzes normiert dazu:

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

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

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

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

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass ein Ergebnisausgleich zwischen einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht

vorgenommen werden kann (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144). Ebenso wenig kommt ein Ergebnisausgleich zwischen dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und einem von ihr geführten Betrieb gewerblicher Art in Betracht.

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

Die willkürliche Umschichtung von Parkerlösen (oder von Erlösen aus dem Verkauf von Umlagekarten) zu einer betrieblichen Tätigkeit, die ihrem Wesen nach völlig unabhängig von einem oder mehreren Parkplätzen (oder dem Verkauf von Umlagekarten) betrieben werden kann, im Kontext eines „*wirtschaftlichen Gesamtkonzeptes*“ führt nicht zum Zufluss von Einnahmen im Rahmen dieser betrieblichen Tätigkeit, zumal die geldwerten Vorteile dieser betrieblichen Tätigkeit nicht im Rahmen des Betriebes und durch diesen veranlasst zufließen (vgl. VwGH 17.9.1997, 95/13/0034). Auch deutet das Vorgehen im Kontext des vom Beschwerdeführer dargestellten „*wirtschaftlichen Gesamtkonzeptes*“ darauf hin, dass der Radweg nicht wirtschaftlich selbständig im (Wort-)Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 betrieben wird bzw. werden kann:

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

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

Tourismusverband T vereinnahmt und bloß im Innenverhältnis der Betätigung „Radweg“ anteilig zugeordnet.

Insgesamt begründet die Betätigung des Tourismusverbandes T in Hinblick auf den Radweg durch das X-Tal mangels privatwirtschaftlicher Tätigkeit und aufgrund des Umstandes, dass dieser Betätigung keine Einnahmen zuzuordnen sind, keinen Betrieb gewerblicher Art. Folglich existiert auch kein (fiktives) Steuersubjekt im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988. Die Betätigung „Radweg“ des Tourismusverbandes T ist im Abgabenrecht nicht rechtsfähig. Daher entfaltet die an einen Betrieb gewerblicher Art „***Bf1***“ gerichtete Erledigung „Körperschaftsteuerbescheid 2016“ mangels Parteifähigkeit des Adressaten keine Bescheidqualität („Nichtbescheid“, vgl. Ritz/Koran, BAO, 7.A., Rz 4 zu § 79).

Die gegen die mit „Körperschaftsteuerbescheid 2016“ überschriebene Erledigung gerichtete Beschwerde war gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, da die Beschwerde sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet (so auch VwGH 19.4.2006, 2002/13/0193).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit einer Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Feststellung zur Zuordnung von Entgelten war auf Sachverhaltsebene zu treffen. Die rechtliche Würdigung wurde unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 14. Dezember 2022

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.12.2016

Geschäftszahl

Ro 2015/15/0020

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision der K GmbH in T, vertreten durch die Altenweisl Wallnöfer Watschinger Zimmermann Rechtsanwälte GmbH in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. November 2014, Zl. RV/4100105/2011, betreffend u. a. Körperschaftsteuer 2005 bis 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

1 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16. November 2005 wurde u.a. ausgeführt, am 8. September 2003 habe die Revisionswerberin (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) 100% ihrer Anteile an der T GmbH an die T GmbH & Co KG (die Revisionswerberin halte 100% der Mitunternehmeranteile an dieser Gesellschaft) abgetreten. Sodann sei zunächst die K GmbH mit Vertrag vom 22. September 2003 mit Wirksamkeit per 31. Dezember 2002 auf die T GmbH verschmolzen worden. Sodann sei ebenfalls mit Wirksamkeit per 31. Dezember 2002 die T GmbH auf ihre Alleingeschafterin die T GmbH & Co KG verschmelzend umgewandelt worden. Nach Ansicht des Prüfers sei § 10 Z 2 UmgrStG anzuwenden. Die Verlustvorträge der Revisionswerberin, die auf ihren zum Umwandlungsstichtag nicht mehr vorhandenen Handelsbetrieb mit Eisenwaren zurückzuführen seien, seien als Folge dessen nicht mehr abzugsfähig.

2 Das Finanzamt berücksichtigte in den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2007 den von der Revisionswerberin erklärten Verlustabzug (aus den Jahren vor 1998) nicht.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufungen. Sie machte (wie bereits im Rahmen der Außenprüfung) - zusammengefasst - geltend, § 10 Z 2 UmgrStG beziehe sich nur auf eine unmittelbare Beteiligung. Zudem sei das verlustverursachende Vermögen am Umwandlungsstichtag unverändert vorhanden gewesen.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den (nunmehrigen) Beschwerden keine Folge. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

5 Das Bundesfinanzgericht führte begründend aus, gemäß § 7 Abs. 2, § 9 Abs. 8 und § 10 Z 1 lit. b UmgrStG sei eine zwischen die umgewandelte Körperschaft und die rechtsnachfolgende Körperschaft geschaltete Personengesellschaft als "transparent" anzusehen. Daher sei auch bei der Auslegung des § 10 Z 2 UmgrStG von der Transparenz der Personengesellschaft auszugehen. Somit sei gemäß § 10 Z 2 UmgrStG die Revisionswerberin am Stammkapital der umgewandelten GmbH am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch (4. November 2003) zu 100% beteiligt gewesen.

6 Die im Jahr 1989 gegründete Revisionswerberin habe zwischen 1989 und 1997 insbesondere Eisenwaren und zum Teil Stahlwaren verkauft. Sie habe dabei im Zeitraum von 1989 bis 1997 Verluste im Gesamtausmaß von ca. 36 Mio S erlitten. Diese Verluste seien insbesondere deshalb entstanden, weil die Revisionswerberin auf ihrem wichtigsten Standort ein Betriebsgebäude geleast habe, dessen Leasingraten zusammen mit der AfA der anderen betrieblich genutzten Gebäude und der AfA der Betriebs- und Geschäftsausstattung des

Eisenwarenhandelsbetriebes so hoch gewesen seien, dass sie durch den Eisenwarenhandelsbetrieb nicht hätten verdient werden können. Die Liegenschaften seien im ursächlichen Zusammenhang mit dem Eisenwarenhandelsbetrieb gestanden; gesonderte Teilbetriebe seien insoweit nicht vorgelegen.

7 Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Revisionswerberin hätten neben den Gebäuden die Vorräte und der Kundenstock gehört. Zum Betrieb habe weiters ein Fuhrpark gehört. Im Betrieb der Revisionswerberin seien zwischen 1989 und 1998 109 bis 145 Mitarbeiter beschäftigt gewesen. Die jährlichen Umsätze der Revisionswerberin hätten zwischen 1990 und 31. Mai 1998 mindestens 200 Mio S pro Jahr betragen.

8 Mit Verträgen vom 29. Dezember 1995 und vom 18. Dezember 1996 habe die Revisionswerberin einen Großteil des Handels mit Stahlwaren an eine nahestehende Gesellschaft (S GmbH, nunmehr S GmbH & Co KG) übergeben.

9 Mit Vertrag vom 27. April 1998 habe die Revisionswerberin ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen (Grundstücke, Gebäude, Büro und Geschäftsausstattung, Handelswaren, Kundenstock, Firmenbezeichnung) an eine (fremde) Gesellschaft (JSE) veräußert (Handelswaren, Kundenstock, Geschäftsunterlagen) bzw. vermietet (Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung mit Kündigungsverzicht auf 10 Jahre). Die Mitarbeiter der Revisionswerberin sowie die latenten Abfertigungs- und Jubiläumsgeldansprüche seien von der JSE übernommen worden. Im engen zeitlichen und ursächlichen Zusammenhang mit dem Vertrag vom 27. April 1998 sei - auch durch einen stillen Ausgleich mit den Gläubigerbanken - ein beträchtlicher Abbau der Schulden der Revisionswerberin bewirkt worden.

10 Im Februar 1999 habe die Revisionswerberin gegenüber der Gewerbebehörde erklärt, dass ihr Handelsgewerbe ruhe. In den Jahresabschlüssen 1998 und 1999 habe die Revisionswerberin erklärt, sie werde ihre Liegenschaften vermieten und betreibe derzeit sonst kein Geschäft. Auch habe sie in den Jahresabschlüssen erklärt, der Betrieb sei per 31. Mai 1998 verkauft worden, das operative Geschäft sei mit 31. Mai 1998 an die Rechtsnachfolgerin verkauft worden.

11 Die Revisionswerberin sei auf Grund des Vertrages vom 27. April 1998 bis zum 31. Mai 2008 an ein Konkurrenzverbot betreffend ihr Kerngeschäft (Eisenwarenhandel) gebunden gewesen. Die Revisionswerberin habe sich daran gehalten. Ab dem 1. Juni 2008 habe die S GmbH & Co KG neben dem Stahlhandel auch Eisenwaren in geringem Umfang verkauft.

12 Seit dem 1. Juni 1998 habe sich die Revisionswerberin mit der Vermietung von Immobilien einschließlich der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie dem Erwerb, der Verwaltung und der Veräußerung von Beteiligungen befasst. Abgesehen von Restpostenverkäufen habe sie seit dem 1. Juni 1998 keine Eisenwaren und Stahlwaren verkauft. Es sei auch bis zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses nicht zu konkreten, nach außen hin erkennbaren Vorbereitungen für einen Eisen- und Stahlwarenhandel durch die Revisionswerberin gekommen.

13 Die Verluste seien durch den Handelsbetrieb der Revisionswerberin (hauptsächlich Eisenwarenhandel) in den Jahren 1989 bis 1997 verursacht worden. Die Revisionswerberin habe diesen Betrieb im Jahr 1998 endgültig beendet. Das Gesamtbild der Verhältnisse ergebe eine weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für die am 27. April 1998 bis zumindest 31. Dezember 2002 nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht der Revisionswerberin, die Eisen- und Stahlwarenhandelstätigkeiten infolge des Abschlusses des Vertrages vom 27. April 1998 ab dem Wirksamwerden dieses Vertrages nicht mehr fortzusetzen. Mit dem Vertrag vom 27. April 1998 habe die Revisionswerberin der Rechtsnachfolgerin (JSE) die Übernahme jener Vermögensbestandteile durch Kauf oder Miete ermöglicht, mit welchen der Eisenwarenhandelsbetrieb, der bis zum 31. Mai 1998 existiert habe, erfolgreich geführt werden könne. Die Revisionswerberin habe somit im Wirtschaftsjahr 1998 ihren Eisenwaren- und Stahlhandelsbetrieb endgültig beendet.

14 Am 9. September 2003 habe die Revisionswerberin 100% ihrer Anteile an der T GmbH an die T GmbH & Co KG abgetreten. Mit Verschmelzungsvertrag vom 22. Dezember 2003 - mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2002 - sei die K GmbH als übertragende Gesellschaft mit der T GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen worden. Ebenfalls mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2002 sei sodann die T GmbH als übertragende Gesellschaft auf ihre Alleingesellschafterin, die T GmbH & Co KG verschmelzend umgewandelt worden. Die Umwandlung sei am 4. November 2003 im Firmenbuch eingetragen worden. An diesem Tag habe die Revisionswerberin als Kommanditistin 100% der Anteile an der T GmbH & Co KG gehalten, die Komplementärin sei lediglich Arbeitsgesellschafterin gewesen.

15 Im Sinne des § 7 Abs. 2 (nunmehr: Abs. 3) UmgrStG sei eine zwischen die umgewandelte Körperschaft und die Rechtsnachfolgerin geschaltete Personengesellschaft als "transparent" anzusehen. Die Revisionswerberin sei daher am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch zu 100% an der umgewandelten GmbH beteiligt gewesen.

16 Ab dem Abschluss des Vertrages vom 27. April 1998 habe die Revisionswerberin die nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht gehabt, ihren Eisenwarenhandelsbetrieb ab der Wirksamkeit dieses Vertrages (1. Juni 1998) nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. An dieser Absicht habe sich jedenfalls bis zum 31. Dezember 2002 nichts geändert. Die Rechtsnachfolgerin habe mit Mitwirkung der Revisionswerberin alle wesentlichen Betriebsgrundlagen oder zumindest ein Nutzungsrecht an diesen erlangt. Durch den Vertrag vom 27. April 1998 sei daher der Eisenwarenhandelsbetrieb der Revisionswerberin per 31. Mai 1998 beendet

worden. Der Eisenwarenhandelsbetrieb, der die Verluste der Revisionswerberin 1989 bis 1997 verursacht habe, sei somit zum Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2002) nicht mehr vorhanden gewesen. Daher seien die Verlustvorträge der Revisionswerberin aus den Jahren 1989 bis 1997 ab 31. Dezember 2002 nicht mehr verrechenbar. Diese Verluste seien auch im Streitzeitraum nicht mehr abzugsfähig.

17 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 20 Gemäß § 7 Abs. 1 UmgrStG sind Umwandlungen im Sinne des UmgrStG u.a. - jeweils bei Vorliegen näher genannter Voraussetzungen - errichtende Umwandlungen (§ 5 UmwG: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer eingetragenen Personengesellschaft) oder verschmelzende Umwandlungen (§ 2 UmwG: Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter).

21 Nach § 7 Abs. 3 UmgrStG sind Rechtsnachfolger der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), bzw. dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 UmwG).

22 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Umgründungssteuergesetz (BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP 20) wird hiezu ausgeführt, die Begriffsbestimmung der Rechtsnachfolger (damals in Abs. 2) trage dem Umstand Rechnung, dass nur die Gesellschafter (Mitunternehmer) der umwandlungsrechtlich als Nachfolgeunternehmer oder Nachfolgeunternehmen in Betracht kommenden Personengesellschaften angesprochen werden könnten.

23 Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

24 § 10 UmgrStG regelt den Verlustabzug im Zusammenhang mit Umwandlungen. Nach § 10 Z 2 UmgrStG (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 112/2012) ist § 4 Z 1 und 2 UmgrStG auch für eigene Verluste einer Körperschaft anzuwenden, die am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft am Tage der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch mindestens zu einem Viertel beteiligt ist.

25 Hiezu wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (266 BlgNR 18. GP 21) ausgeführt, eine Körperschaft könne im Rahmen der errichtenden Umwandlung neben anderen Gesellschaftern der umgewandelten Körperschaft Rechtsnachfolger sein, im Rahmen der verschmelzenden Umwandlung sei sie der einzige Rechtsnachfolger. Nach § 10 Z 2 UmgrStG sollten, wenn sie im erstgenannten Fall mindestens zu einem Viertel beteiligt sei (im zweiten Fall müsse dies ex lege gegeben sein), auch die Vorschriften des § 4 Z 1 hinsichtlich eigener Verlustvorträge und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft und jene des § 4 Z 2 über den Mantelkauf Anwendung finden.

26 Nach § 4 Z 1 lit. b UmgrStG bleiben Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind. Ist der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, so ist gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

27 Im vorliegenden Fall ist zunächst strittig, ob die Voraussetzung des § 10 Z 2 UmgrStG erfüllt ist, nämlich ob die Revisionswerberin mindestens zu einem Viertel am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt war.

28 Die Revisionswerberin macht hiezu - wie bereits im Verfahren vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht - geltend, mit § 10 Z 2 UmgrStG könne nur eine unmittelbare Beteiligung gemeint sein. Bei einer - wie hier vorliegend - mittelbaren Beteiligung (im Wege einer Personengesellschaft) sei hingegen diese Voraussetzung nicht erfüllt. Die Bestimmung des § 7 Abs. 3 UmgrStG habe lediglich klarstellenden Charakter und könne für die Lösung der zu entscheidenden Rechtsfrage nicht herangezogen werden. Gleiches gelte für die Bestimmungen des § 9 Abs. 8 UmgrStG und des § 10 Z 1 lit. b UmgrStG. Nach der bestehenden Systematik des österreichischen Ertragsteuerrechts könnten Zurechnungssubjekt für nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer wie auch für offene Verlustvorträge nur die Mitunternehmer einer Personengesellschaft sein. § 10 Z 2 UmgrStG greife massiv in das verfassungsrechtlich gesicherte Eigentumsrecht ein und sei ergänzend am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Der Begriff "Körperschaft", die am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt sei, könne nicht im Sinne von "Rechtsnachfolger" des § 7 Abs. 3 UmgrStG verstanden werden. Hätte der Gesetzgeber auch eine mittelbare Beteiligung einbeziehen wollen, so hätte er dies auch wie etwa in § 9 Abs. 4 KStG 1988 oder § 22 Z 2 EStG 1988 ausdrücklich normiert.

29 Zutreffend ist, dass der Wortlaut des § 10 Z 2 UmgrStG nicht auch eine mittelbare Beteiligung anspricht. Dem Wortlaut ist aber auch keine Einschränkung auf eine unmittelbare Beteiligung der Körperschaft an der umgewandelten Körperschaft zu entnehmen.

30 Ist bei einer verschmelzenden Umwandlung der Hauptgesellschafter eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), so sind gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG dessen Gesellschafter (Mitunternehmer) die Rechtsnachfolger (vgl. *Wellinger* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen, 15. Lfg, § 7 Tz 76). Eine Differenzierung zwischen dem zivilrechtlichen Nachfolgerechtsträger (iSd UmwG) und dem steuerrechtlichen Rechtsnachfolger erfolgt, weil Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht zwar Gewinnermittlungsobjekt, nicht aber Steuersubjekt sind. Demgemäß sieht auch § 9 Abs. 8 UmgrStG vor, dass Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft dem Rechtsnachfolger - also dem Steuersubjekt - zuzurechnen sind. In gleicher Weise sind übergelassene Verluste (also Verluste der umgewandelten - übertragenden - Körperschaft) gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG dem Rechtsnachfolger zuzurechnen.

31 Beteiligungen an betrieblich tätigen Mitunternehmerschaften - aber auch an vermögensverwaltenden Personengesellschaften - gelten ertragsteuerrechtlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. *VwGH* vom 24. September 2014, 2012/13/0021).

32 Demnach ist also im Rahmen der Umwandlung darauf abzustellen, ob eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mindestens zu einem Viertel am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt war (in diesem Sinne auch *Wellinger*, aaO, § 10 Tz 43). Dies ist im vorliegenden Fall unstrittig gegeben.

33 Den verfassungsrechtlichen Bedenken der Revisionswerberin und ihrer Anregung, der Verwaltungsgerichtshof möge einen Antrag auf Aufhebung des § 10 Z 2 UmgrStG an den Verfassungsgerichtshof richten, ist entgegenzuhalten, dass es dem Gesetzgeber freisteht, das Recht auf Verlustabzug zur Erzielung sachgerechter Ergebnisse und zur Vermeidung von Missständen - unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit - an bestimmte Bedingungen zu knüpfen (vgl. den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Februar 2010, B 403/09, der im Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2004 der Revisionswerberin ergangen ist).

34 Demnach bleiben eigene Verluste der Revisionswerberin, die bis zum Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2002) entstanden und noch nicht verrechnet sind, nur abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Umwandlungsstichtag noch tatsächlich und noch im vergleichbaren Umfang vorhanden sind.

35 Bei betriebsführenden Körperschaften ist für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen der übernehmenden Gesellschaft vor der Umgründungsmaßnahme zu einer Kürzung vortragsfähiger Verluste führt, auf (weggefallene) Teilbetriebe als kleinste wirtschaftliche Einheit abzustellen. Entscheidend ist, ob der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Umwandlungsstichtag als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist. Wird ein bereits eingestellter Betrieb nachträglich wiederaufgenommen, ändert dies nichts am Wegfall der damit verbundenen Verlustvorträge (vgl. - zu § 21 UmgrStG - *VwGH* vom 26. Juni 2014, 2010/15/0140, mwN).

36 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, das Gesamtbild der Verhältnisse ergebe eine weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für die am 27. April 1998 bis zumindest 31. Dezember 2002 nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht der Revisionswerberin, die Eisen- und Stahlwarenhandelstätigkeiten infolge des Abschlusses des Vertrages vom 27. April 1998 ab dem Wirksamwerden dieses Vertrages nicht mehr fortzusetzen. Die Revisionswerberin habe somit im Wirtschaftsjahr 1998 ihren Eisenwaren- und Stahlhandelsbetrieb endgültig beendet. Die Revision kann nicht aufzeigen, dass diese Feststellungen mit Verfahrensmängeln behaftet wären. Wenn in der Revision geltend gemacht wird, es lägen Indizien vor, die gegen diese Annahme sprächen (bloße Vermietung, nicht Veräußerung der Liegenschaften; Übergabe der Geschäftsführung und Gesellschafterstellung an eine Nachfolgenergeneration), so wurden diese Indizien vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Erwägungen ohnehin berücksichtigt. Bei Gesamtabwägung aller vorliegenden Indizien zu dieser Frage kam aber das Bundesfinanzgericht zur Feststellung der Absicht der Revisionswerberin, diese Handelstätigkeit nicht mehr fortzusetzen. Eine Unschlüssigkeit dieser Erwägungen kann die Revision nicht darlegen.

37 Soweit in der Revision hiezu auch Aktenwidrigkeit geltend gemacht wird, so würde diese aber voraussetzen, dass sich die Abgabenbehörde (oder das Bundesfinanzgericht) bei der Darstellung ihrer Entscheidungsgrundlagen mit dem Akteninhalt in Widerspruch gesetzt hätte (vgl. *VwGH* vom 27. Februar 2014, 2009/15/0212). Dass ein derartiger Fall vorläge, wird in der Revision nicht dargetan.

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

39 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der *VwGH*-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 20. Dezember 2016

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.-Bf., vertreten durch A.A. WP u STB-Ges., Adr.-StB., über die Beschwerde vom 18. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. November 2014 betreffend *Einkommensteuer 2011*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2011 mit 44.365,00 Euro festgesetzt.

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.) bezog im Beschwerdejahr 2011 Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus sonstigen Einkünften.

Im Zuge der am 16. Oktober 2012 eingebrachten Einkommensteuererklärung 2011 erklärte der Bf. unter sonstige Einkünfte, neben 211,20 Euro an Funktionsgebühren, einen Betrag iHv 1.544,27 Euro (Kz 801) als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften und einen Betrag iHv 106.723,82 Euro (Kz 802) als Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen.

Die belangte Behörde erließ am 25. Oktober 2012 den Einkommensteuerbescheid für 2011 erklärungsgemäß. Mit Bescheid gem. § 295a BAO vom 28. Juni 2013 wurde aufgrund einer Anpassung des geltend gemachten Kinderfreibetrags der Einkommensteuerbescheid 2011 geändert und wurde die Einkommensteuer mit 50.738,00 Euro statt bisher 49.476,00 Euro festgesetzt.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 02. Juni 2014 einen Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2011 vom 28. Juni 2013 inkl. berichtiger Einkommensteuererklärung 2011 sowie eine Zeichnungsvereinbarung, datiert 18. Dezember 2009, eine Berechnung und einen Kontoauszug mit der Nr. xxx, ein. Zur Begründung des Antrags gem. § 299 BAO wurde ausgeführt, dass die Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31 EStG idF vor BudBG 2011) auf Grundlage der eingereichten Einkommensteuererklärung mit 106.723,82 Euro festgesetzt worden seien, diese jedoch korrekterweise mit 82.844,61 Euro festzusetzen gewesen wären. Der Differenzbetrag in Höhe von 23.879,21 Euro lasse sich wie folgt erklären: Der Bf. sei in den Jahren 2009 - 2011 an der Z.Z. (folgend kurz „Z.Z. AG“) als Aktionär bzw. atypisch stiller Gesellschafter beteiligt gewesen. Die Beteiligungen seien jeweils treuhändig von Investmentfirmen für den Bf. gehalten worden. Die atypisch stillen Beteiligungen seien mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. April 2011 mit steuerlicher Rückwirkung zum 31. Juli 2010 gemäß Art. III UmgrStG in die Z.Z. AG eingebracht worden. Als Gegenleistung für die eingebrachten atypisch stillen Beteiligungen seien dem Bf. neue Stückaktien an der Z.Z. AG gewährt worden. Auch diese Aktien seien weiterhin treuhändig von Investmentgesellschaften gehalten worden. Mit Vertrag vom 15. Juli 2011 seien sämtliche vom Bf. (als Treugeber) gehaltenen Aktien an die X.Y.GmbH veräußert worden, wobei das Verpflichtungsgeschäft am 12. August 2011 („Closing date“) rechtswirksam geworden sei. Der daraus lukrierte steuerliche Gewinn sei hinsichtlich jener Aktien, die innerhalb der Spekulationsfrist veräußert worden seien sowie jener Aktien, die als Gegenleistung für die oben angeführte Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erworben worden seien, steuerpflichtig. Der Veräußerungsgewinn hinsichtlich jener Aktien, die weder innerhalb der Spekulationsfrist veräußert noch im Zuge der Einbringung erworben worden seien, sei nicht steuerpflichtig gewesen. Dieser letztgenannte Gewinn in Höhe von 23.879,21 Euro sei jedoch irrtümlich in der ursprünglich eingereichten Steuererklärung 2011 unter den Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen erfasst und auch erklärungsgemäß veranlagt worden. Da der Bf. jedoch zu keinem Zeitpunkt über 1% an der Z.Z. AG beteiligt gewesen sei, sei der Tatbestand gemäß § 31 EStG (idF vor BudBG 2011) nicht erfüllt worden und unterliege dieser Gewinn daher nicht der Einkommensteuer.

An diese Ausführungen schloss eine Tabelle über den Aktienerwerb und -verkauf an, wobei sich dieser verkürzt wie folgt darstellt:

Aktien "C-Runde": Erwerb 18. Dezember 2009 / Verkauf 15. Juli 2011: Veräußerungserlös 74.779,21 Euro; Anschaffungskosten 50.900,00 Euro; Gewinn 23.879,21 Euro; steuerpflichtig: nein

Aktien "D-Runde": Erwerb 18. Februar 2011 / Verkauf 15. Juli 2011: Veräußerungserlös 7.243,27 Euro; Anschaffungskosten 5.699,00 Euro; Gewinn 1.544,27 Euro; steuerpflichtig: ja; Einkunftsart § 30 EStG

Aktien aus Einbringung: Erwerb 31. Juli 2010 / Verkauf 15. Juli 2011: Veräußerungserlös 56.092,68 Euro; Anschaffungskosten -26.751,93 Euro; Gewinn 82.844,61 Euro; steuerpflichtig: ja; Einkunftsart § 31 EStG iVm § 20 UmgrStG

Als Nachweis, dass die Veräußerung der am 18. Dezember 2009 angeschafften Aktien („C-Runde“) außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG gelegen ist, übermittelte der Bf. die Zeichnungsvereinbarung, die Verkaufsabrechnung der Treuhandgesellschaft (= Q.Q.GmbH) sowie den Kontoauszug zum 23. August 2011.

Die belangte Behörde richtete mit Schreiben vom 02. September 2014 ein Ergänzungsersuchen an den Bf., in welchem um folgende Dokumente und Informationen ersucht wurde: Beteiligungsvertrag vom 18. Dezember 2009 samt Nachtrag; Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2009; Vertrag vom 15. Juli 2011; Auskunft darüber, weshalb vom Bf. am 18. Dezember 2009 404 Stückaktien im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gezeichnet wurden sowie bzgl. der grafischen Darstellung des Aktienverkaufes, wie die am 15. Juli 2011 verkauften Aktien hinsichtlich ihrer Nämlichkeit (in "C-Runde", "D-Runde" und "Einbringungsfälle") unterschieden werden und in weiterer Folge die unterschiedlichen Verkaufspreise/Aktie von 185,10 Euro, 214,91 Euro und 157,46 Euro bei einheitlicher Veräußerung an die Fa. X.Y.GmbH und den jeweiligen Anschaffungskosten zugeordnet werden konnten.

Mit Antwortschreiben vom 29. September 2014 wurden die angeforderten Dokumente vorgelegt und teilte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung zu den Fragen mit, dass btr. 404 Stück Aktien der Bf. die Aktien nicht im eigenen Namen gezeichnet habe, sondern dies treuhändig durch die Q.Q.GmbH erfolgte. Die Frage nach dem Grund des Erwerbes der Aktien sei nicht nachvollziehbar, er basiere auf einer Investitionsentscheidung des Bf. Betreffend die Zuordnung der Aktien zu den Kategorien „C-Runde“, „D-Runde“ und „Einbringungsfälle“ sowie die Zuordnung der Veräußerungspreise pro Aktie sei anzumerken, dass es sich hierbei um jeweils unterschiedliche Aktienkategorien gehandelt habe. Es habe unterschiedliche Finanzierungsrounds in Form von Kapitalerhöhungen bei der Z.Z. AG gegeben. Die bei diesen Finanzierungsrounds ausgegebenen Aktien seien mit unterschiedlichen Vermögens- und Mitwirkungsrechten ausgestaltet gewesen, woraus sich auch die unterschiedlichen Veräußerungserlösansprüche ergeben hätten. Die Unterscheidung der Aktien habe auf Basis der unterschiedlichen Nummern, die den Stückaktien der einzelnen Finanzierungsrounds zugewiesen worden sein, vorgenommen werden können.

Die belangte Behörde nahm mit Bescheid vom 18. November 2014 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 wieder auf, da die Voraussetzungen des Neuerungstatbestands im Anlassfall erfüllt seien, indem sich erstmals aus dem Anbringen des Abgabepflichtigen vom 02. Juni 2014 ergeben habe, welche konkreten Sachverhalte als "Spekulation" und als "Beteiligungsveräußerung" einbekannt worden seien. Erst durch die nähere Kenntnis dieser Umstände sei dem Finanzamt eine zutreffende Einordnung unter die rechtlichen Tatbestände möglich gewesen. Da weder die Auswirkungen der Wiederaufnahme geringfügig seien noch deren Verfügung als "unbillig" angesehen werden könne (die erforderlichen Berichtigungen seien sogar mit Anbringen vom 02. Juni 2014 beantragt worden), sei bei Ausübung des

Ermessens der Rechtsrichtigkeit der Vorzug vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen.

Im am selben Tag erlassenen Einkommensteuerbescheid 2011 (neuer Sachbescheid) setzte die belangte Behörde die Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte mit 84.388,88 Euro und die Einkommensteuer mit 62.283,00 Euro (bisher 50.738,00 Euro) fest.

In der zusätzlichen Bescheidbegründung btr. Wiederaufnahme des Verfahrens und des neuen Sachbescheids führte die belangte Behörde nach (auszugsweiser) Zitierung der zum Stichtag der Veräußerung der Aktien geltenden §§ 30, 31, 124b Z 185 lit. b EStG und § 20 UmgrStG aus, dass dem Antragsteller dahingehend beizupflichten sei, dass - außerhalb des von § 31 EStG a.F. geforderten Beteiligungsausmaßes - für den Verkauf von Aktien, die am 18. Dezember 2009 angeschafft worden seien ("C-Runde"), kein Besteuerungstatbestand bestehe und dass die am 18. Februar 2011 erworbenen Aktien ("D-Runde") innerhalb der von § 30 Abs. 1 lit. b EStG normierten Jahresfrist spekulationsverfangen veräußert worden seien.

Hinsichtlich jener Aktien, die als Gegenleistung für die Einbringung einer atypisch stillen Beteiligung erworben und ebenfalls am 15. Juli 2011 verkauft worden seien, vertrete das Finanzamt jedoch eine abweichende Rechtsansicht: Zur Anwendung des § 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, komme es nur, wenn sich die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nicht schon aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ergebe. Bei einer Veräußerung der für die Einbringung mit einem Stichtag vor dem 31. Dezember 2010 erworbenen Anteile ergebe sich daher folgende Subsidiarität der zu prüfenden Tatbestände:

- Werden die erworbenen Anteile im Betriebsvermögen gehalten, sei die Veräußerung ein laufender Geschäftsfall und der Veräußerungsgewinn zähle zur jeweiligen betrieblichen Einkunftsart.
- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und innerhalb eines Jahres nach dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Tag veräußert, liege ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG idF vor 1. StabG, BGBl. I Nr. 22/2012, vor.
- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und beträgt das Beteiligungsausmaß mindestens 1%, komme bei abgelaufener Spekulationsfrist § 31 EStG in der zuletzt gültig gewesenen Fassung zur Anwendung. Bei Veräußerung nach dem 31. März 2012 wären außerdem die Besonderheiten nach § 124b Z 185 lit. a) EStG zu beachten.
- Erst dann, wenn alle diese Möglichkeiten auszuschließen sind (und die Beteiligung weniger als 1% beträgt), könne § 20 Abs. 6 UmgrStG als Tatbestand in Betracht kommen.

Indem jedoch im Anlassfall die maßgebende Einbringung nach Art. III UmgrStG rückbezogen auf den 31. Juli 2010 erfolgt sei und die neuen Anteile mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft zu gelten hätten (§ 20 Abs. 1 UmgrStG), sei die Spekulationsfrist zum Tag der Veräußerung (15. Juli 2011) noch nicht abgelaufen gewesen. Es würden daher insoweit Einkünfte nach § 30 EStG in der für das Kalenderjahr 2011 geltenden Fassung vorliegen, die somit insgesamt mit folgendem Betrag zu ermitteln gewesen

seien: 1.544,27 Euro aus "D-Runde"; 82.844,61 Euro aus Einbringung; gesamt 84.388,88 Euro. Für Einkünfte aus (ehem.) Spekulationsgeschäften sei eine Progressionsermäßigung nicht anwendbar.

Die aufgrund eines Antrages nach § 299 BAO begehrten Änderungen seien im Rahmen einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO umgesetzt worden, weil einerseits ein Ausspruch über die Rechtswidrigkeit eines ergänzenden Bescheides gem. § 295a BAO, welcher lediglich über Kinderbetreuungskosten rechtskräftig erkannt habe, hinsichtlich der in ihm genannten Einkünfte nicht zielführend erschienen wäre und andererseits erst durch die mit Eingabe vom 02. Juni 2014 gewonnenen Informationen (insbesondere über das Datum der An- und Verkäufe, die Anschaffungskosten und Verkaufserlöse im Einzelnen) Unrichtigkeiten, die den ursprünglichen Bescheid vom 25. Oktober 2012 betreffen, hervorgekommen seien.

In der Beschwerde, datiert 18. Dezember 2014, bei der belangten Behörde am 23. Dezember 2014 eingegangen, beantragt der Bf. die Einkommensteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 44.365,00 Euro anstatt wie bisher mit 62.283,00 Euro festzusetzen. Zur Begründung führt der Bf. aus:

„In der Bescheidbegründung betreffend den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2011 wird auf unser Anbringen vom 2.6.2014 verwiesen, in welchem wir beantragt haben, den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 28.06.2013 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben und durch einen geänderten Sachbescheid zu ersetzen. Wie in unserem Schreiben vom 2.6.2014 erläutert, war unser Mandant zunächst an der Z.Z. AG als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt, wobei diese Beteiligungen treuhändig von der Y.Z.GmbH sowie der B.B.GmbH für unseren Mandanten gehalten wurden. Zum steuerlichen Stichtag 31.7.2010 hat unser Mandant seine atypisch stille Beteiligung an der Z.Z. AG gemäß Art III UmgrStG in die Z.Z. AG eingebracht. Als Gegenleistung hierfür wurden unserem Mandanten 656 neue Stückaktien der Z.Z. AG zugeteilt.

Darüber hinaus hat unser Mandant auch zusätzlich Aktien an der Z.Z. AG gehalten, die er am 18.12.2009 („C-Runde“) sowie am 18.2.2011 („D-Runde“) erworben hat. In unserem Schreiben vom 2.6.2014 führen wir an, dass unser Mandant seine Aktien mit Vertrag vom 15.7.2011 veräußert hat, wobei das Verpflichtungsgeschäft am 12.8.2011 rechtswirksam wurde. Daher wurde vom Finanzamt in der Bescheidbegründung der Stichtag der Veräußerung sämtlicher Aktien mit 15.7.2011 angenommen. Daraus würde folgen, dass hinsichtlich jener Aktien, die zum 31.7.2010 erworben wurden (einbringungsgeborene Aktien), die Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG (idF vor BudBG 2011) zum Veräußerungszeitpunkt noch nicht abgelaufen ist.

Genau dieser Schluss wird in der vorliegenden Bescheidbegründung gezogen und daher der Veräußerungsgewinn betreffend die einbringungsgeborenen Aktien der Besteuerung zum Progressionstarif gemäß § 33 EStG unterzogen.

Mit gegenständlicher Bescheidbeschwerde halten wir jedoch fest, dass es zwei unterschiedliche

Veräußerungszeitpunkte betreffend die von unserem Mandanten gehaltenen Aktien gegeben hat. Dies wurde zugegebenermaßen in unserem Schreiben vom 2.6.2014 nicht klar genug dargelegt, weshalb wir dies wie folgt nachholen:

Wie der Abgabenbehörde bereits bekannt ist, veräußerten die Aktionäre der Z.Z. AG ihre Aktien im Jahr 2011 an die X.Y.GmbH, FN xxx. Im Rahmen der Abwicklung der Transaktion wurde unterschieden zwischen den „normalen Aktien“ und den (einbringungsgeborenen) Aktien, welche von den ehemals atypisch stillen Gesellschaftern gehalten wurden („Silent partner shares“). Am 15.7.2011 wurde ein share purchase agreement („SPA“) abgeschlossen. Im Zuge dieses SPA wurden die ‚normalen‘, nicht einbringungsgeborenen Aktien an die X.Y.GmbH veräußert. Weiters wurde im Rahmen dieses SPA der X.Y.GmbH eine Kaufoption betreffend die einbringungsgeborenen Aktien eingeräumt („Purchaser Option Agreement“). Diese Kaufoption berechtigte die X.Y.GmbH zum Erwerb jener Aktien, die von den ehemals atypisch stillen Gesellschaftern gehalten wurden. Der Zeitraum, innerhalb dessen diese Kaufoption ausgeübt werden durfte, wurde vom 1.8.2011 bis 30.9.2011 vereinbart. Die Ausübung dieser Kaufoption erfolgte durch die Übermittlung einer sogenannten „Call Option-Exercise Notice“. Diese Option wurde von der X.Y.GmbH betreffend die von unseren Mandanten (über die o.a.

Treuhandgesellschaften) gehaltenen einbringungsgeborenen Aktien am 2.8.2011 ausgeübt.

Daraufhin wurde am 12.8.2011 der Aktienkaufvertrag betreffend die einbringungsgeborenen Aktien („Silent Partner Share Purchase Agreement“) abgeschlossen.

Maßgebend für den Veräußerungszeitpunkt gemäß § 31 EStG (idF vor BudBG 2011) ist grundsätzlich der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes. Bei Optionsgeschäften kommt das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustande (vgl. EStR Rz 6755 iVm Rz 6623).

Wie oben beschrieben, wurden im gegenständlichen Fall die Kaufoptionen am 2.8.2011 ausgeübt. Somit hat unser Mandant seine einbringungsgeborenen Aktien am 2.8.2011 und damit außerhalb der Spekulationsfrist gemäß § 31 EStG (idF vor BudBG 2011) veräußert.

Zur Dokumentation unserer Erläuterungen übermitteln wir Ihnen in der Anlage die relevanten Auszüge aus den der Transaktion zugrundeliegenden Verträgen:

o Call Option-Exercise Notice (Ausübung der Kaufoption) vom 2.8.2011

o Silent Partner Share Purchase Agreement (Aktienkaufvertrag betreffend die einbringungsgeborenen Aktien) vom 12.8.2011.

Wir haben jene Stellen, die für die steuerrechtliche Beurteilung des

beschwerdegegenständlichen Falls von besonderer Relevanz sind, farblich markiert.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 ist daher dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte 1.544,27 Euro (Veräußerungsgewinn der am 18.2.2011 angeschafften Aktien) und die Einkünfte gemäß § 31 EStG iVm § 20 Abs 6 UmgrStG 82.844,61 Euro (Veräußerungsgewinn der einbringungsgeborenen Aktien) betragen. Unter Berücksichtigung der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Absetzbeträge ergibt sich eine Einkommensteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 44.365,00 Euro.“

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Jänner 2015 ab, da unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen gewesen seien. Für die Berechnung der Spekulationsfrist sei bzw. wäre daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge – maßgeblich gewesen. Dem Bf. sei beizupflichten, dass auch ein Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption noch keinen Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang bewirke. Dies ergebe sich aus der bloß einseitigen Bindung des Offerenten bzw. des Optionsgebers, der zwar bei schuldhafter Leistungsverweigerung schadenersatzpflichtig werde, dessen Leistung aber auf Grundlage der einseitigen Erklärung noch nicht erfolgreich eingefordert werden könne.

Das der belangten Behörde vorgelegte umfassende Vertragswerk ("Share Purchase Agreement", "Execution Version") sei jedoch seinem Inhalt nach schon zum Stichtag 15. Juli 2011 geeignet gewesen alle rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der beabsichtigten Veräußerung zu regeln. Nach fester Überzeugung der belangten Behörde liege damit, wenn nicht gar eine "Punktation", so doch jedenfalls ein typischer "Vorvertrag" iSd § 936 ABGB vor, der den Bindungswillen sämtlicher an den Rechtsgeschäften beteiligten Personen mit ausreichender Deutlichkeit zum Ausdruck bringe. Ein derartiges Vertragswerk löse aber bereits den maßgebenden Steuertatbestand aus. Insoweit, als die Vereinbarungen u.a. auch ein "Purchaser Option Agreement" beinhalten, sollte offenbar eine gewisse Koordination der von den Transaktionen berührten Gesellschaften, der bestehenden Treuhandschaften und, wie aus dem Hinweis auf § 880a ABGB geschlossen werden könne, der Interessen dritter Personen herbeigeführt werden. Dabei handle es sich tatsächlich nicht um einen noch einseitig fehlenden Bindungswillen, sondern um Maßnahmen zur Erleichterung der Abwicklung bei der Eigentumsübertragung. Die konkret gewählte Vorgehensweise schein angloamerikanischem Rechtsverständnis zu folgen, wonach komplexe Wirtschaftstransaktionen üblicher Weise durch Zerlegung in Einzelschritte umgesetzt würden und mit einem "closing" oder "settlement", idR durch Übergabe der für den Eigentumserwerb entscheidenden Urkunden, enden. Der Begriff der "Option" werde dementsprechend auch nicht dem in Österreich gebräuchlichen Begriffsverständnis (als einseitiges Gestaltungsrecht ein bestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen) gleich zu halten sein.

Eine gegenteilige Auffassung wäre vom Bf. an Hand einer vertragsrechtlichen Analyse und unter näherer Erläuterung, welche Gründe die Erwerberin innerhalb der Zeit zwischen 16. Juli 2011 und 02 August 2011 ernsthaft zum Verzicht auf Optionsausübung veranlassen hätten können, darzutun.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung nach mehreren Fristverlängerungen mit Schreiben vom 20. April 2015 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerdevorentscheidung durch das Verwaltungsgericht gemäß § 264 BAO ein. Einleitend wurden unter Bezugnahme auf die Beschwerde vom 18. Dezember 2014 die vertraglichen Verhältnisse im Zusammenhang mit den Aktienverkäufen des Bf. nochmals erläutert („Share

Purchase Agreement“ vom 15. Juli 2011, Kaufoptionsvereinbarung bzw. „Purchase Option Agreement“ vom 15. Juli 2011, Ausübung der Kaufoption am 02. August 2011, Abschluss des Aktienkaufvertrags am 12. August 2011). Zur rechtlichen Würdigung der belangten Behörde merkte der Bf. zunächst an, dass zivilrechtlich getroffene Vereinbarungen grundsätzlich auch für steuerrechtliche Zwecke maßgebend seien. Die diesbezüglichen Grenzen würden sich in den §§ 21 - 23 BAO sowie in der sogenannten Angehörigenjudikatur finden. Obwohl in der Bescheidbegründung nicht explizit erwähnt, sei davon auszugehen, dass die Behörde unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO die Kaufoptionsvereinbarung in einen Vorvertrag gemäß § 936 ABGB oder gar eine Punktation umqualifiziere.

Sodann nahm der Bf. eine zivilrechtliche Begriffserläuterung der Begriffe „Vorvertrag“ (Vereinbarung, künftig einen Vertrag mit bestimmtem Inhalt abzuschließen.

Vertragsgegenstand sei demnach die Verpflichtung zum Abschluss eines Hauptvertrages. Der Vorvertrag müsse alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalten und auf Abschluss des Hauptvertrages können innerhalb eines Jahres geklagt werden) – Punktation iSd § 885 ABGB (ein bloß vorläufiges von den Parteien unterfertigtes schriftliches Konzept, das zumindest die Hauptpunkte des geschlossenen Vertrages enthält, die Punktation gewähre bereits einen unmittelbaren Anspruch auf Vertragserfüllung. Das Wesen der Punktation liege darin, dass über den abgeschlossenen Vertrag nach dem Parteiwillen noch eine förmliche Urkunde errichtet werden solle, die die Punktation als bloßes Konzept des Vertrages ersetzen solle. Dies habe jedoch nicht zur Folge, dass die Wirksamkeit des Vertrages erst mit der Einhaltung dieser Form eintrete. Der Vertrag gelte vielmehr sofort als Punktation) – Optionsvertrag (Vereinbarung, wonach der Optionsnehmer das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Die Ausübung der Option begründe unmittelbar vertragliche Verpflichtungen des Optionsgebers) vor.

Zur steuerlichen Würdigung des „Purchase Option Agreement“ als Vorvertrag oder Punktation durch die belangte Behörde wurde entgegnet, dass anders als beim Vorvertrag oder einer Punktation nach ganz einheitlicher Rechtsauffassung der Erwerb einer Option noch keine Anschaffung bzw. Veräußerung des der Option zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes iSd § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 darstelle. Es fehle am zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft zur Übertragung des Wirtschaftsgutes. Erst wenn die Option ausgeübt werde und dadurch Wirtschaftsgüter des Privatvermögens erworben werden, komme es zu einem Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang, der die relevanten Fristen des § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 auslöse.

Das am 15. Juli 2011 abgeschlossene SPA beinhalte keinerlei Vereinbarungen dahingehend, dass sich die Parteien zum Abschluss eines Hauptvertrages verpflichten. Das von der Behörde behauptete Vorliegen eines Vorvertrages scheidet daher aus. Es liege weiters keine Punktation iSd § 885 ABGB vor, da eine Punktation bereits einen unmittelbaren Anspruch auf Vertragserfüllung voraussetze. Dies wäre im vorliegenden Fall jedenfalls nicht gegeben. Mangels zweiseitigen Bindungswillens erfolge demnach zum 15. Juli 2011 kein Abschluss des

Verpflichtungsgeschäftes. Weder das SPA noch der Optionsvertrag würden Bestimmungen enthalten, die die Disposition über die Gesellschaftsrechte des Optionsgebers beschränken würden. Die Tatsache, dass der Bf. als Optionsgeber bis zur tatsächlichen Ausübung der Option in der Ausübung seiner Gesellschaftsrechte nicht beschränkt gewesen sei, spreche jedenfalls auch gegen den Übergang vom wirtschaftlichen Eigentum vor dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes. Die in den genannten vertraglichen Dokumenten getroffenen Vereinbarungen würden vielmehr belegen, dass der Bf. seine einbringungsgeborenen Aktien nicht bereits mit dem SPA am 15. Juli 2011 veräußert habe, sondern lediglich durch das ebenfalls am 15. Juli 2011 abgeschlossene „Purchase Option Agreement“ der X.Y.GmbH als potentiellen Kaufinteressenten eine Kaufoption eingeräumt habe. Es fehle daher zum 15. Juli 2011 an der beidseitigen Bindung der Vertragsparteien zum Abschluss des Veräußerungsgeschäftes, was aber die Voraussetzung für einen Veräußerungsakt gemäß § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 darstelle. Das Verpflichtungsgeschäft sei erst mit der Ausübung der Kaufoption durch die X.Y.GmbH am 02. August 2011 abgeschlossen worden. Dieses Datum der Ausübung sei für die steuerliche Spekulationsfrist maßgebend, zumal es vor diesem Datum auch mangels Einschränkung der Dispositionsrechte des Bf. betreffend die mit den gehaltenen Aktien im Zusammenhang stehenden Gesellschaftsrechte zu keinem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Aktien auf die X.Y.GmbH gekommen sei. Da die Optionsausübung im beschwerdegegenständlichen Fall außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei, sei der Spekulationstatbestand gemäß § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 nicht erfüllt. Eine Umqualifizierung der Kaufoptionsvereinbarung in einen Vorvertrag oder eine Punktation sei schlichtweg falsch und entspreche nicht den tatsächlich getroffenen Vereinbarungen. An dieser Schlussfolgerung ändere auch die Tatsache, dass bereits zum 15. Juli 2011 wesentliche Vertragsinhalte betreffend den nach der Ausübung der Kaufoption abzuschließenden Aktienkaufvertrag („Silent Partner Share Purchase Agreement“) festgestanden seien, nichts. Vielmehr sei dies als Notwendigkeit zu sehen, da die am Optionsgeschäft beteiligten Parteien Klarheit über die Bedingungen des bei Ausübung der Option abzuschließenden Hauptvertrages (im vorliegenden Fall „Silent Partner Share Purchase Agreement“) haben müssten. Es sei auch nicht verständlich, warum die Behörde in ihrer Bescheidbegründung den Schluss ziehe, dass der Begriff „Option“ im beschwerdegegenständlichen Fall nicht dem in Österreich gebräuchlichen Begriffsverständnis entspreche. Das oben beschriebene Vertragsverhältnis entspreche eindeutig einem — auch in Österreich sehr häufig vorkommenden — Kaufoptionsgeschäft. Auch die von der Behörde als angloamerikanische Besonderheit bezeichneten Begriffe wie „Closing“ oder „Settlement“ würden nichts an dieser Sichtweise ändern und seien für die Beantwortung der beschwerdegegenständlichen Rechtsfrage irrelevant. Die Behörde versuche unter dem Hinweis, dass es sich um komplexe und angloamerikanisch spezifische Vertragsklauseln handle, die getroffenen Vereinbarungen anders zu interpretieren als es der Realität entspreche. Es wäre der X.Y.GmbH selbstverständlich zugestanden, die Kaufoption betreffend die

einbringungsgeborenen Aktien nicht auszuüben, wenn es beispielsweise innerhalb des Optionszeitraumes zu einem Wertverlust der kaufgegenständlichen Aktien gekommen wäre.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 22. Mai 2015 zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. In der Stellungnahme wurde auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Der Bf. brachte mit Schreiben vom 23. November 2017 eine Ergänzung bezüglich der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der einbringungsgeborenen Aktien ein.

Der Bf. habe sich im Jahr 2008 mittelbar über die Z.Z. GmbH & Co KG an der steuerlichen Mitunternehmerschaft Z.Z. AG & Stille beteiligt. Mit dem Einkommensteuerbescheid 2008 sei die Einkommensteuer erklärungsgemäß festgesetzt worden. Aufgrund einer bei der Z.Z. AG & Stille durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO sei am 30. Juli 2013 ein gemäß § 295 Abs 1 BAO berichteter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 ergangen. Dieser Außenprüfung zufolge wurden die Verlustzuweisungen der Z.Z. AG & Stille an den Bf. mit 4.937,63 Euro anstatt wie ursprünglich erklärt mit 24.005,44 Euro festgesetzt. Gegen den diesem Einkommensteuerbescheid zugrundeliegenden „Feststellungsbescheid“ vom 24. Juli 2013 sei am 06. August 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde (damals Berufung) erhoben worden und habe das Bundesfinanzgericht diese Beschwerde mit Beschluss vom 07. November 2017 als unzulässig zurückgewiesen, da es sich beim „Feststellungsbescheid“ um einen rechtlich unbeachtlichen Nichtbescheid gehandelt habe.

Der Bf. habe am 30. Dezember 2014 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 30. Juli 2013 gemäß § 295 Abs 4 BAO für den Fall gestellt, dass es sich bei dem diesem Bescheid zugrundeliegenden „Feststellungsbescheid“ 2008 der Z.Z. AG & Stille um einen Nichtbescheid handeln würde. Eine Entscheidung betreffend diesen Antrag sei bis dato noch nicht ergangen.

Des Weiteren habe sich der Bf. im Jahr 2009 als atypisch stiller Gesellschafter in einer zweiten Tranche an der Mitunternehmerschaft Z.Z. AG & Stille beteiligt. Die Beteiligung sei treuhändig durch die Y.Z.GmbH (FN xxx) erfolgt. Die Einkommensteuer 2009 sei zunächst mit Bescheid vom 20. Dezember 2010 erklärungsgemäß veranlagt worden, aufgrund der oben angeführten Außenprüfung bei der Z.Z. AG & Stille erging am 30. Juli 2013 ein gemäß § 295 Abs 1 BAO berichteter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 und seien aufgrund dieser Außenprüfung die Verlustzuweisungen der Z.Z. AG & Stille an den Bf. mit 6.394,93 Euro anstatt wie ursprünglich erklärt mit 37.722,07 Euro festgesetzt worden. Gegen den dem Einkommensteuerbescheid 2009 zugrundeliegenden „Feststellungsbescheid“ 2009 der Z.Z. AG & Stille vom 24. Juli 2013 sei das Rechtsmittel der Beschwerde (damals Berufung) erhoben worden und habe das Bundesfinanzgericht diese Beschwerde mit Beschluss vom 07. November 2017 als unzulässig zurückgewiesen, da es sich beim „Feststellungsbescheid“ um einen rechtlich unbeachtlichen Nichtbescheid handelte.

Der Bf. habe am 29. Dezember 2015 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 30. Juli 2013 gemäß § 295 Abs 4 BAO für den Fall

gestellt, dass es sich bei dem diesem Bescheid zugrundeliegenden „Feststellungsbescheid“ 2009 der Z.Z. AG & Stille um einen Nichtbescheid handeln würde. Eine Entscheidung betreffend diesen Antrag sei bis dato noch nicht ergangen.

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. April 2011 habe der Bf. seine atypischen stillen Beteiligungen an der Z.Z. AG in die Z.Z. AG gemäß Art. III UmgrStG eingebracht. Die Einbringung sei steuerlich rückwirkend zum Stichtag 31. Juli 2010 erfolgt. Als Gegenleistung für die eingebrachten atypisch stillen Beteiligungen seien dem Einbringenden 665 neue Stückaktien der Z.Z. AG zugeteilt worden. Diese einbringungsgeborenen Aktien seien am 02. August 2011 durch den Bf. um 56.092,68 Euro veräußert worden. Die steuerlichen Anschaffungskosten in Bezug auf die einbringungsbedingt erworbenen Aktien hätten sich aus dem steuerrechtlichen Eigenkapital gemäß der Einbringungsbilanz vom 31. Juli 2010 abgeleitet und hätten -26.751,93 Euro betragen. Dieses Einbringungskapital habe sich aus Einlagen des Bf. in die Mitunternehmerschaft in Höhe von insgesamt 35.000,00 Euro und aus Verlustzuweisungen von -61.751,93 Euro zusammengesetzt. Bei den Verlustzuweisungen seien jedoch die oben angeführten Kürzungen der Verlustzuweisungen durch die Außenprüfung bei der Z.Z. AG & Stille nicht berücksichtigt worden. Unter Berücksichtigung der festgestellten Kürzungen der Verlustzuweisungen, welche sich in weiterer Folge aufgrund der sich derzeit (noch) im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 für den Einkommenserhöhend auswirkten, seien jedoch die steuerlichen Anschaffungskosten des Bf. in Bezug auf die im Jahr 2011 veräußerten einbringungsgeborenen Aktien höher als in der Einkommensteuererklärung angegeben, da die Kürzungen der Verlustzuweisungen zu einem höheren Einbringungskapital geführt hätten. Hierdurch reduziere sich auch der im Jahr 2011 zu versteuernde Veräußerungsgewinn der einbringungsgeborenen Aktien an der Z.Z. AG von 82.844,61 Euro (ursprünglich erklärt) auf 32.449,66 Euro und werde dies entsprechend beantragt.

Mit einem weiteren Schreiben vom 17. September 2020 legte der Bf. eine Stellungnahme der W.W. Rechtsanwälte GmbH zur Frage vor, in wie weit in zivilrechtlicher Hinsicht hinsichtlich der Optionsverträge vom 15. Juli 2011 (Call-Options-Verträge) zu einem Zeitpunkt vor dem 02. August 2011 ein bindender Vertrag (sei es in Form eines Vorvertrages oder einer Punktation oder ähnlichem) vorliege. In diesem Schreiben wurden, nach Darstellung der rechtlichen Grundlagen zum Vorvertrag, zur Option, zur Punktation, zum Termingeschäft und zur Doppeloption, eine Subsumption des vorliegenden Geschäfts vorgenommen und abschließend festgehalten, dass ein in zivilrechtlicher Hinsicht bereits zustande gekommener Vertrag vor dem 02. August 2011 keinesfalls vorgelegen und eine Veräußerung des wirtschaftlichen Eigentums vor dem 02. August 2011 gerade eben nicht beabsichtigt gewesen sei, was der unterzeichnende Rechtsanwalt aufgrund seiner persönlichen Involvierung als Geschäftsführer der Treuhänderin einer optionsbeteiligten Vertragspartei auch aufgrund eigener persönlicher Wahrnehmung zu bestätigen in der Lage sei.

Im Zuge einer E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Bundesfinanzgericht und der steuerlichen Vertretung btr. Terminisierung eines Erörterungstermins gem. § 269 Abs. 3 BAO, wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass es sich bei der im „Purchaser Option Agreement“ und „Silent Partner Option Agreement“ unter „Atachements“ [sic!] genannten Unterlage „/5.1 Option SPA“ um das „Silent Partner Share Purchase Agreement“ handle.

Der Erörterungstermin nach § 269 Abs. 3 BAO fand am 19. Oktober 2020 statt.

Auf Frage des Richters, warum im Share Purchase Agreement (SPA) und im Silent Partner Share Purchase Agreement (SPSPA) jeweils unter Abschnitt 9.10 das Recht des Staates New York, im Purchaser Option Agreement (POA) und im Silent Partner Option Agreement (SPOA) jeweils unter Abschnitt 8.5 hingegen das österreichische Recht als anzuwendende Recht - insbes. auch für die Vertragsauslegung – festgeschrieben wurde, gab der Bf. an, dass diesbezüglich Herr RA Dr. W. zu befragen wäre, da er jener Rechtsanwalt sei, welcher die Aktionäre vertreten habe. Der steuerliche Vertreter gab bekannt sich mit Dr W. in Verbindung zu setzen und eine Stellungnahme nachzureichen.

Bezüglich der fehlenden Definition des Begriff „Option“ – im SPA und im SPSPA wurde unter „Definitions“ jeweils auf Abschnitt 2.4 (a) verwiesen, jedoch findet sich dort keine entsprechende Erklärung – gab die steuerliche Vertretung an, dass es sich bei diesen Optionen um die Mitarbeiter-Optionen gehandelt habe. Der Bf. ergänzte, dass in Punkt 2.4.a letzter Satz die Mitarbeiter-Optionen angesprochen werde.

Hinsichtlich des „Option-SPA“ wies der Richter darauf hin, dass dieses jeweils im Vertragstext des POA und des SPOA, welche beide gemeinsam mit dem SPA bereits am 15. Juli 2011 abgeschlossen wurden, und zudem in den dortigen Anhängen genannt wurde, naheliegend erscheint, dass es sich beim „Option-SPA“ um einen eigenen Vertrag handelt, zumal das SPSPA in den drei am 15. Juli 2020 abgeschlossenen Verträgen nicht angeführt wurde. Der steuerliche Vertreter gab bekannt, dass er sich diesbezüglich noch einmal mit den befassten Rechtsanwälten in Verbindung setzen und das „Option-SPA“ anfordern werde.

Zur Frage des Richters, warum es sich trotz der SPSPA-Präambel Abs. 2 und Abschnitt 1.12 iVm der SPSPA Definition zu „Primary Purchase Closing“, in welcher das SPA als „Primary Purchase Agreement“ bezeichnet wird, um keinen beide Seite verbindlichen Hauptvertrag handle, replizierte der steuerliche Vertreter, dass beim SPA die stillen Gesellschafter nicht Vertragsparteien gewesen seien. Der Bf. ergänzte, unter „Primary Purchase Agreement“ könne auch die zeitliche Reihenfolge verstanden werden, da im SPA 83 % der Aktien gekauft worden seien. Der steuerliche Vertreter und der Bf. hielten fest, dass beim SPA über die 83 % der Aktien und im SPSPA über 17 % der Aktien der jeweilige Hauptvertrag abgeschlossen worden seien. Entsprechend sei laut steuerlichen Vertreter der Begriff „primary“ deswegen gewählt worden, da mit diesem Vertrag der Hauptanteil der Aktien erworben worden sei.

Bezüglich der Nachreichung des Bf. vom 23. November 2017 gab der Richter bekannt, dass mit Bescheiden gem. § 299 BAO vom 09. Juli 2020 die Bescheide gem. § 295 (1) BAO vom 30. Juli 2013 ersatzlos aufgehoben wurden, sodass die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2008 vom 04. März 2010 und 2009 vom 20. Dezember 2010 wieder in Kraft getreten sind. Der steuerliche Vertreter gab daraufhin bekannt, dass das Anbringen vom 23. November 2017 nicht mehr aufrechterhalten bleibt.

Der Bf. führte abschließend hinsichtlich des Umfelds der Z.Z. im Sommer 2011 aus, dass die Z.Z. ein Hochtechnologie-Unternehmen mit enormen Forschungs- und Entwicklungsausgaben gewesen sei. Sie hätte im Sommer 2011 einen massiven Finanzierungsbedarf gehabt, da die Altgesellschafter nicht mehr bereit waren, weitere Finanzierungen zu geben. Die Verluste der Z.Z. im Gesamtjahr 2010 hätten 10,4 Mio. Euro, und im Jahr 2011 18,1 Mio. Euro betragen. Es habe zu diesem Zeitpunkt kein marktreifes Produkt gegeben. Der Einstieg der X.Y. Gruppe sei die letzte Chance gewesen, um eine Insolvenz zu vermeiden. „Wir“ [Anm.: gemeint der Bf. und der Geschäftsführer der Z.Z. Dr. V.V.] hätten gewusst, dass 5 Mio. Euro gefehlt haben. Es hätte durchaus sein können, dass aus diesem Grund die Call-Option nicht gezogen worden wäre. Das Risiko der Put-Option, welche Ende des Jahres gezogen worden wäre, war ebenfalls gegeben, da die österreichische Käufergesellschaft in hohem Maße fremdfinanziert gewesen sei (90 Mio. Euro). Es hätte somit wesentlich wirtschaftliche Risiken für die Silent Partners gegeben.

Mit Anbringen vom 20. November 2020 übermittelte der steuerliche Vertreter den vollständigen Notariatsakt des Purchaser Option Agreement inklusive sämtlicher Anlagen (ua. „Option-SPA“) sowie eine Stellungnahme von Herrn RA Dr. W., in welcher dieser ausführte, dass die dem Silent Partner Option Agreement und dem Purchaser Option Agreement beigeschlossene Anlage 5.1 „Option-SPA“ von dem am 12. August 2011 abgeschlossenen „Silent Partner Share Purchase Agreement“ abweiche. Es könne festgehalten werden, dass der Aktienkaufvertrag zwischen den „Silent Partner“ und dem Käufer erst nach Abschluss der Optionsvereinbarungen bis zum 12. August 2011 final verhandelt worden und der endgültige Kaufvertrag von der als Anlage der Optionsvereinbarungen beigeschlossenen Entwurfsfassung („Option-SPA“) abweiche. Weiters teilte Dr. W. mit, dass der Unterschied zwischen dem anwendbaren Recht im „Silent Partner Option Agreement“ sowie dem „Purchaser Option Agreement“ einerseits und dem „Silent Partner Share Purchaser Agreement“ inhaltlich darauf zurückgehe, dass nach Überzeugung der damaligen Vertragsparteien die Frage der wirksamen Ausübung einer Option über den Erwerb von Aktien an einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Österreich sinnvollerweise nur nach österreichischem Recht geregelt werden könne. Die jeweiligen Bestimmungen 8.5. des „Purchaser Option Agreement“ einerseits und dem Silent Partner Share Purchaser Agreements andererseits würden ohnehin darauf verweisen, dass das anwendbare Recht im ausführenden SPA jeweils dort geregelt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beschwerdegegenständlich ist, ob hinsichtlich jener einbringungsgeborenen Aktien, welche zum 31. Juli 2010 erworben wurden, die Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG idF vor BudBG 2011 zum Veräußerungszeitpunkt im Jahre 2011 abgelaufen war oder nicht.

Während der Bf. die Ansicht vertritt, dass diese Aktien erst aufgrund der von der X.Y.GmbH (Käufer) ausgeübten Kaufoption in Form der Übermittlung der „Call Option-Exercise Notice“ am 02. August 2011 und dem „Silent Partner Share Purchase Agreement“ (Vertrag über den Kauf von Anteilen der stillen Gesellschafter) vom 12. August 2011 veräußert wurden, sieht die belangte Behörde bereits durch das zum 15. Juli 2011 abgeschlossene "Share Purchase Agreement" (Aktienkaufvertrag) und dem „Purchaser Option Agreement“ (Vertrag über die Käuferoption) einen Vorvertrag oder eine Punktation vorliegend, wodurch das schuldrechtliche, auf die Eigentumsübertragung ausgerichtete Rechtsgeschäft verwirklicht sei, welches den maßgebenden Steuertatbestand iSd § 30 EStG idF vor BudBG 2011 auslöse.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

A- Rechtliche Grundlagen und Definitionen der in Frage kommenden Vertragsarten:

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 idF vor Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautete auszugsweise:

„Spekulationsgeschäfte sind

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt: ...

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.“

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sind unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte (Verpflichtungsgeschäft) - insbesondere Kaufverträge - und nicht das Verfügungsgeschäft oder die Zahlung des Kaufpreises maßgeblich (vgl VwGH 23.09.2005, 2003/15/0105, *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 31 Rz 95). Dies gilt sowohl für den Beginn des Fristenlaufs (Anschaffung) als auch für die Beendigung (Veräußerung). Die Fristberechnung erfolgt von Tag zu Tag (s. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG*⁵, § 30 Rz 12).

Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; VwGH 23.01.2019, Ra 2018/13/0052, mwH). Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung. Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256 mwH).

Bei Einbringungen iSd Art. III UmgrStG gelten neue Anteile gem § 20 Abs. 1 UmgrStG mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft. Die nachfolgende Veräußerung der Anteile binnen eines Jahres fällt unter § 30 (*Kanduth-Kristen*, a.a.O., Rz 15, „Einbringung“).

Hinsichtlich der unterschiedlichen Rechtsfolgen von Kauf-, Options-, Vorverträgen, Termingeschäfte und Puktation ist zu unterscheiden:

„Der Kaufvertrag ist der Titel für den Eigentumserwerb (Verpflichtungsgeschäft), die Übergabe in das Eigentum der Modus (Verfügungsgeschäft)“ [*Verschraegen* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.08 (Stand 1.5.2020) § 1053 Rz 1]). Durch den Kaufvertrag wird eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen (§ 1053 ABGB). Der Verkäufer verpflichtet sich zur Übergabe und Übereignung einer Sache und der Käufer zur Zahlung des Kaufpreises (§§ 1053, 1061f ABGB).

Als entgeltliches Rechtsgeschäft, welches auf Übertragung des zivilrechtlichen oder des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut abzielt, wird der Kauf in der höchstgerichtlichen Judikatur als charakteristisches Beispiel des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts und damit für die Berechnung der Spekulationsfrist herangezogen (vgl. nochmals VwGH 20.11.97, 96/15/0256, VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105).

Optionsverträge: Optionsverträge sind gesetzlich nicht geregelt. Der OGH definiert darunter Verträge, die einem Beteiligten das Recht einräumen, ein inhaltlich schon vereinbartes, erst in Aussicht genommenes Rechtsgeschäft durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen [*Aicher* in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1072 Rz 39 (Stand 1.5.2017, rdb.at)].

Der VwGH, definiert in diesem Sinne die Option als einen Vertrag, *„durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie gewährt also ein Gestaltungsrecht, durch einseitige Erklärung das schon inhaltlich festgelegte Schuldverhältnis in Geltung zu setzen“* (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177).

Weil die Ausübung der Option durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis selbst hervorruft, müssen alle wesentlichen Vertragsbestimmungen bereits enthalten sein [*Gruber* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.06 § 936 Rz 5 (Stand 1.8.2019, rdb.at)].

Der Optionsvertrag kreiert als zweiseitiges Rechtsgeschäft zwischen Optionsgeber und Optionsnehmer ein Gestaltungsrecht (das Optionsrecht) für den Optionsberechtigten. Mittels

dieses Optionsrechts kann der Berechtigte ein bereits durch den Optionsvertrag inhaltlich vorbestimmtes Schuldverhältnis (Hauptvertrag) durch eine einseitige Erklärung (Optionsausübung) in Geltung setzen (*Wimmer, Wertdisparitäten bei Optionsverträgen, ecolex 1/2020, S. 34*).

„Der Optionsnehmer (Optionsberechtigte) hat somit das Recht, die in der Optionsvereinbarung getroffene Vertragsabrede durch bloße Abgabe einer Annahmeerklärung („Ja, ich will!“) wirksam werden zu lassen“ (*Fassl, Sicherung einer Ankauf Gelegenheit, Vortrag Wien 13. Mai 2014*).

Optionsverträge sind keine Vorverträge, sie unterliegen aber analog § 936 der dort normierten Umstandsklausel/*clausula rebus sic stantibus*: Ändern sich vertragswesentliche Umstände nachträglich wesentlich und unvorhersehbar, so verliert der Vertrag seine Verbindlichkeit (vgl. *Gruber, a.a. O. Rz 5 und 12*).

Bei einer „*Doppelooption*“ werden wechselseitig ein Ankaufsrecht und ein Andienungsrecht eingeräumt, wobei die Optionsfristen, die Erwerbspreise und sonstigen Bedingungen deckungsgleich sein können oder auch nicht. Ertragsteuerlich kann beim erstmaligen Gegenüberstehen gegengleicher Optionen ein Übergang wirtschaftlichen Eigentums angenommen werden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (deckungsgleiche Doppelooption): Tatsächliche Optionsausübung innerhalb der Optionsfrist, völlige Identität der Optionsbedingungen (Laufzeit, Erwerbspreis, sonstige Bedingungen), Ausübung der Gesellschafterrechte durch den zivilrechtliche Eigentümer des Gesellschaftsanteiles nur mehr in Abstimmung und Koordination mit dem künftigen Erwerber (vgl. *Fraberger, Die Doppelooption als steuerliches Gestaltungsinstrument im M&A-Geschäft, RdW 2/2008, 170ff*).

Gegenstand des *Vorvertrages* nach § 936 ABGB ist die Verpflichtung zum Abschluss eines künftigen (Haupt-)Vertrages. Leistungsgegenstand ist der Abschluss des Hauptvertrages. Dies bedeutet, dass der aus dem Vortrage Verpflichtete zur gehörigen Zeit ein entsprechendes Offert des anderen Teiles annehmen muss. Die Wirksamkeit eines Vorvertrages setzt unter anderem voraus, dass die wesentl. Stücke des Hauptvertrages bestimmt sind. Die wesentl. Stücke sind bestimmt, wenn die Mindestinhalte (*essentialia negotii*) des Hauptvertrages vereinbart worden sind. Der Abschlusszeitpunkt (die Fälligkeit des Abschlusses des Hauptvertrages) muss bestimmt sein. Er kann kalendermäßig bestimmt, aber auch von einer Bedingung abhängig sein [*Reischauer in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 936 Rz 1, 9 und 19 mit der jew. angeführten höchstgerichtlichen Judikatur (Stand 1.5.2018, rdb.at)*].

Als *Termingeschäft* (Forwards) wird im Allgemeinen der Kauf oder Verkauf eines Gutes verstanden, wobei Lieferung und Bezahlung eines Gutes nicht sofort (also bei Abschluss des Geschäftes) erfolgen, sondern zu einem bestimmten zukünftigen Termin (*Plott in Hofstätter/Reichel ESt-Kommentar⁵⁶, § 27 Abs. 4 Tz 10*).

Innerhalb der Termingeschäfte unterscheidet man zwischen bedingten und unbedingten Termingeschäften.

Bei unbedingten Termingeschäften sind beide Vertragspartner zur Erfüllung des Geschäfts

verpflichtet (zB Futures und Forwards). Bei bedingten Termingeschäften wie Optionen ist nur ein Vertragspartner (= Stillhalter) zur Erfüllung des Geschäfts verpflichtet (short position); der andere hat lediglich das Recht, die Erfüllung des Geschäfts zu den vorab festgelegten Bedingungen zu verlangen (Berechtigter ist in der long position; vgl. *Marschner* in Jakom, EStG¹³, § 27 Rz 187).

Optionen unterscheiden sich von unbedingten Termingeschäften dadurch, dass sie noch keine unbedingte Lieferverpflichtung bzw Abnahmeverpflichtung hinsichtlich eines bestimmten Gutes begründen, sondern dem Inhaber (Käufer) einer Option nur das Recht einräumen, ein bestimmtes Gut zu kaufen oder zu verkaufen. Ob es daher zur Erfüllung dieses (bedingten) Termingeschäftes kommt, hängt vom weiteren Verhalten des Inhabers der Option ab. Dem Inhaber einer Option stehen somit drei Handlungsmöglichkeiten offen, nämlich die Ausübung der Option, die Glattstellung der Option oder die Option verfallen zu lassen (siehe „Spekulationsbesteuerung bei derivativen Geschäften iSd § 30 Abs 1 Z 2 EStG“, ÖStZ 2001, Heft 23 vom 01. Dezember 2001).

Eine *Punktation* iSd. § 885 ABGB liegt vor, wenn die Parteien sich schriftlich über den wesentlichen Inhalt des Rechtsgeschäfts einigen, für einen späteren Zeitpunkt aber die Errichtung einer förmlichen Urkunde (Ausfertigung, Reinschrift) ins Auge fassen, in der die Einzelheiten geregelt bzw. die Vereinbarung konkretisiert werden soll. Die Punktation selbst ist ein bloßes Konzept („Aufsatz“), das allerdings nicht unvollständig ist, sondern bereits die Eckpunkte der Vereinbarung enthält [*Kalss* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.05 § 885 Rz 1 (Stand 1.3.2019, rdb.at)].

Die Parteien haben im Zeitpunkt der Abfassung der Punktation bereits rechtsgeschäftlichen Bindungswillen, dh sie wollen bereits mit Abfassung der Punktation und nicht erst mit der zukünftigen Errichtung der förmlichen Urkunde gebunden sein. Die Punktation ist also unmittelbar verbindlich und gewährt – im Unterschied zum Vorvertrag – einen direkten Leistungsanspruch und verpflichtet unmittelbar zur Erfüllung der darin festgelegten Verpflichtungen (*Kalss*, a.a.O. Rz 3).

Die Punktation unterscheidet sich vom Vorvertrag dadurch, dass aus der Punktation sofort unmittelbare Leistungs- und Erfüllungspflichten sowie entsprechende Rechte entstehen, der Vorvertrag aber nur einen Anspruch auf Abschluss des Hauptvertrags enthält (*Kalss*, a.a.O., Rz 4).

Von der Option unterscheidet sich die Punktation, dass sie bereits einen Erfüllungsanspruch entstehen lassen hat, während bei der Option der Berechtigte in der Hand hat, diesen in Gang zu setzen (*Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen, 2013, Tz 115).

B- Inhaltliche Gestaltung der vorgelegten Verträge:

Bezüglich des Verkaufs der Aktien wurde ein Vertragskonglomerat in englischer Sprache inkl. Anhänge und Anlagen abgeschlossen. Dabei sind folgende Vereinbarungen für die Beurteilung des Sachverhalts wesentlich:

- a) Share Purchase Agreement (SPA, Anteilskaufvertrag)
- b) Purchaser Option Agreement (POA, Vertrag über die Käuferoption = Call Option)
- c) Silent Partner Option Agreement (SPOA, Vertrag über die Option der stillen Gesellschafter = Put Option)
- d) Silent Partner Share Purchase Agreement (SPSPA, Vertrag über den Kauf von Anteilen der stillen Gesellschafter)
- e) Option-Share Purchase Agreement (Option-Anteilskaufvertrag)

Das Bundesfinanzgericht hat die Frage, ob die Veräußerung der einbringungsgeborenen Aktien durch den Vertrag vom 12. August 2011 (= SPSPA) – initiiert durch die „Call Option-Exercise Notices“ vom 02. August 2011 – erfolgte, oder ob bereits durch Abschluss der Verträge vom 15. Juli 2011 ein Vorvertrag oder eine Punktation und damit ein den Steuertatbestand iSd § 30 EStG idF vor BudBG 2011 auslösendes Rechtsgeschäft vorliegt, anhand der soeben aufgelisteten Verträge beurteilt.

In den einzelnen Verträgen finden sich u.a. die folgenden – für die Lösung dieser Frage notwendigen – Bestimmungen:

Ad a) – Auszüge aus dem SPA (Share Purchase Agreement / Anteilskaufvertrag):

In der Präambel des SPA wird u.a. ausgeführt, dass der Anteilskaufvertrag zwischen den Parteien mit Wirkung vom 15. Juli 2011 abgeschlossen wird (Absatz 1) und neben dem Verkauf von Zielaktien (Absatz 3) gleichzeitig der Käufer und die stillen Gesellschafter die SPOA und POA-Verträge abschließen (Absatz 4).

Artikel 1 des SPA beschreibt die Transaktion selbst. Abschnitt 1.1 a) regelt den Verkauf bzw. Kauf der Hauptanteile zwischen den Aktionären und dem Käufer. Abschnitte 1.1 b) beinhaltet die Regelung für die Anteile der stillen Gesellschafter. Demnach erklären sich die stillen Gesellschaftern gemäß den in den SP-Optionsvereinbarungen festgelegten Bedingungen einverstanden, die Anteile zu verkaufen, zu übereignen, abzutreten, zu übertragen und an den Käufer zu liefern, und der Käufer hat sich damit einverstanden erklärt, von den stillen Teilhabern zu kaufen, zu erwerben und, bei dem dabei in Betracht gezogenen „Closing“/Abschluss (der "SP-Optionsabschluss") das gesamte rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den stillen Gesellschafter Anteilen, frei und unbelastet von jeglichen Belastungen, zusammen mit allen Rechten, die jetzt oder in Zukunft damit verbunden sind, einschließlich aller Rechte auf Dividenden oder andere Ausschüttungen, die nach dem Abschluss erklärt, vorgenommen oder gezahlt werden zu übernehmen.

Der Vollzug der in diesem Vertrag vorgesehenen Transaktion (das "Closing"/Abschluss) erfolgt gemäß Abschnitt 1.3 am Datum dieses Vertrages (das "Closing"/Abschluss-Datum).

Unter Abschnitt 9, allgemeine Bestimmungen, wird in Pkt 9.10 als anzuwendendes Recht, das Recht des Staates New York für alle Fragen, die sich aus oder im Zusammenhang mit diesem Vertrag ergeben, die Zusatzverträge und die Anhänge und Anlagen und alle damit in Betracht gezogenen Transaktionen, einschließlich ihrer Gültigkeit, Auslegung, Konstruktion, Ausführung und Durchsetzung und aller daraus entstehenden Streitigkeiten oder Kontroversen, bestimmt. Ebenso wird bzgl. des Schiedsgerichtsverfahren auf das New Yorker Recht Bezug genommen (Pkt. 9.11).

Dem SPA ist als Anhang A ein Definitionsverzeichnis zur Vertragsauslegung beigelegt.

Auszugsweise werden daraus folgende Definitionen wiedergegeben:

„Principal Acquisition Agreements“: Unter diesen „Haupt-Übernahmevereinbarungen“ sind das SPA und die beiden SP-Optionsvereinbarungen (= POA und SPOA) zu verstehen.

„Purchaser Option Agreement“: Der Vertrag über die Käuferoption bedeutet, dass eine bestimmte Kaufoptionsvereinbarung gleichen Datums [Anm.: wie das SPA] durch und unter dem Käufer und den stillen Gesellschafter vereinbart wird.

„Silent Partner Option Agreement“: Der Vertrag über die Option der stillen Gesellschafter bedeutet, dass eine bestimmte Verkaufsoptionsvereinbarung gleichen Datums [Anm.: wie das SPA] von und zwischen dem Käufer und den stillen Gesellschaftern vereinbart wird.

„SP Option Agreements“: "SP-Optionsvereinbarungen" bedeutet zusammenfassend der Vertrag über die Käuferoption (POA) und der Vertrag über die Option der stillen Gesellschafter (SPOA).

„SP Option SPA“: Option-Anteilskaufvertrag der stillen Gesellschafter bedeutet, dass bestimmte Aktienkaufverträge mit Käuferoptionen in der den SP-Optionsvereinbarungen beigelegten Form bei Ausübung (x) erstens durch den Käufer der unter der Vereinbarung über die Käuferoption gewährten Rechte und (y) zweitens durch die stillen Gesellschafter unter der Vereinbarung über die Option stiller Gesellschafter in Kraft treten.

Ad b) und c) – Auszüge aus dem POA (Purchaser Option Agreement / Vertrag über die Käuferoption = Call Option) und SPOA (Silent Partner Option Agreement / Vertrag über die Option der stillen Gesellschafter = Put Option):

Ebenfalls am 15. Juli 2011 wurden mit Notariatsurkunde das POA und das SPOA abgeschlossen.

Das POA enthält die Regelung betreffend Einräumung der „Call Option“ (Kaufoption), das SPOA jene über die Einräumung der „Put Option“ (Verkaufsoption). Die beiden Verträge sind ident aufgebaut, auch die inhaltliche Diktion ist grundsätzlich – mit den Unterschieden, dass einmal die Call-Option (POA), einmal die Put-Option (SPOA) angesprochen wird – gleich. Allerdings sind im jeweiligen Pkt. 6.2 unterschiedliche Ausübungszeitpunkte geregelt (dazu weiter unten).

Nach Ansicht des Bf. ist erst mit der Übermittlung der „Call Option-Exercise Notices“ die Option ausgeübt worden. Damit ist das POA, welches die Kaufoption vertraglich regelt, im Beschwerdefall von Relevanz.

Die folgenden Erörterungen betreffen daher das POA. Die Bestimmungen des SPOA sind jedoch spiegelbildlich für die Verkaufsoption ausgestaltet.

Beiden angesprochenen Verträgen wird im Abschnitt 1 eine Begriffsdefinition vorangestellt. Dabei wird unter „SPA“ ausgeführt, dass es sich hierbei um den Anteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 15. Juli 2011 handelt, der zwischen dem Käufer auf der einen Seite und den Aktionären auf der anderen Seite abgeschlossen wurde und von dem eine Kopie als Anlage./1.1 beigefügt ist und gemäß dem die Aktionäre alle ihre Anteile an der Gesellschaft an den Käufer verkaufen.

Unter „Option-SPA“ wird festgehalten, dass dies ein Anteilskauf- und Übertragungsvertrag ist, der infolge der Ausübung einer der Kaufoptionen, welche in Abschnitt 5 dieser Vereinbarung detailliert beschrieben werden, in Kraft tritt.

In der Präambel Pkt. 2.1 POA wird auf das abgeschlossene SPA Bezug genommen, demzufolge der Käufer alle ausstehenden Anteile der Gesellschaft mit Ausnahme der Aktien mit Kaufoption kaufen wird. Nach Pkt 2.3 sind die Verkäufer bereit, die Anteile der Kaufoption zu Bedingungen zu verkaufen, die in allen wesentlichen Punkten mit den im SPA festgelegten Bedingungen übereinstimmen, vorausgesetzt, dass ein solcher Verkauf nach dem 31. Juli 2011 stattfindet.

Unter Pkt. 6.2 POA – Ausübung der Kaufoption – wird festgehalten, dass der Käufer die Kaufoptionen nur während des Zeitraums, der am 1. August 2011 beginnt und am 30. September 2011 endet bzw. unter Pkt. 6.2. SPOA die Verkaufsoptionsverkäufer die jeweilige Verkaufsoption nur während des Zeitraums, der am und einschließlich 1. November 2011 beginnt und am und einschließlich 31. Dezember 2011 endet, ausüben kann.

Nach Pkt. 6.4 POA geht das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den jeweiligen Kaufoptions-Aktien vom Verkäufer auf den Käufer in Übereinstimmung mit dem jeweiligen Option-SPA entweder am Datum des Inkrafttretens des Options-SPA oder zu einem späteren wie im jeweiligen Options-SPA vorgesehen Zeitpunkt über.

Als anzuwendendes Recht wird in beiden Verträgen unter Abschnitt 8.5 das österreichische Recht festgeschrieben.

Als Anhang wurden sowohl im POA als auch im SPOA an Verträgen das „SPA“ und das „Option SPA“ gelistet.

Ad d) – Auszüge aus dem SPSPA (Silent Partner Share Purchase Agreement / Vertrag über den Kauf von Anteilen der stillen Gesellschafter):

In der Präambel des SPSPA wird u.a. ausgeführt, dass der Vertrag zwischen den Parteien mit Wirkung vom 12. August 2011 abgeschlossen wird (Absatz 1). In Absatz 2 wird auf das SPA Bezug genommen und ausgeführt, dass der Käufer am 15. Juli 2011 ca. 83% der ausgegebenen und ausstehenden Aktien (die "Ziel-Aktien") des Aktienkapitals, gemäß den Bedingungen und Bestimmungen dieses bestimmten Anteilkaufvertrags (der "Hauptkaufvertrag") vom 15. Juli 2011 erworben hat.

Nach Absatz 3 hat der Käufer die stillen Gesellschafter am 2. August 2011 über seine Absicht informiert, alle von den stillen Gesellschaftern gehaltenen Ziel-Aktien zu kaufen.

Die Transaktion wird in Artikel 1 des SPSPA beschrieben: *„Gemäß den in dieser Vereinbarung festgelegten Bedingungen und Konditionen erklären sich die stillen Gesellschafter damit einverstanden, die Anteile zu verkaufen, zu übereignen, abzutreten, zu übertragen und an den Käufer zu liefern, und der Käufer erklärt sich damit einverstanden, von den stillen Gesellschaftern beim ‚Closing‘/Abschluss (wie hierin definiert) das gesamte rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen zu kaufen, zu erwerben und frei und unbelastet von jeglichen Belastungen, zusammen mit allen Rechten, die jetzt oder später damit verbunden sind, einschließlich aller Rechte auf jegliche Dividende oder andere Ausschüttungen, die nach dem Abschluss erklärt, vorgenommen oder gezahlt werden, anzunehmen (die ‚Transaktion‘).“*

Der Vollzug der in diesem Vertrag vorgesehenen Transaktionen (das "Closing"/Abschluss) erfolgt gemäß Abschnitt 1.3 am Datum dieses Vertrages (das "Closing"/Abschluss-Datum).

In Abschnitt 1.12 wird für den Fall, dass nach Ansicht des Käufers das Nettovermögen zum Geschäftsschluss am Tag des primären Kaufabschlusses um einen Betrag von mehr als 300.000 Euro (der "15. Juli-Schwellenwert") unter dem endgültigen Nettovermögen bei Geschäftsschluss liegt, eine Anpassung des Kaufpreises vorgesehen.

Unter Abschnitt 9, allgemeine Bestimmungen, wird in Pkt 9.10 als anzuwendendes Recht, – im Gegensatz zu den Bestimmungen im POA und SPOA – das Recht des Staates New York für alle Fragen, die sich aus oder im Zusammenhang mit diesem Vertrag ergeben, die Zusatzverträge und die Anhänge und Anlagen und alle damit in Betracht gezogenen Transaktionen, einschließlich ihrer Gültigkeit, Auslegung, Konstruktion, Ausführung und Durchsetzung und aller daraus entstehenden Streitigkeiten oder Kontroversen, bestimmt. Ebenso wird bzgl. des Schiedsgerichtsverfahren auf das New Yorker Recht Bezug genommen (Pkt. 9.11).

Wie im SPA ist dem SPSPA als Anhang A ein Definitionsverzeichnis zur Vertragsauslegung beigelegt. Auszugsweise werden folgende Definitionen wiedergegeben:

„Primary Purchase Agreement“: Hauptkaufvertrag hat die in der Präambel festgelegte Bedeutung

„Primary Purchase Closing“: Der primäre Kaufabschluss bezeichnet den Abschluss der im primären Kaufvertrag vorgesehenen Transaktionen.

„Primary Purchase Closing Date“: Primäres Kaufabschlussdatum hat die in Abschnitt 1.6 (b) (i) festgelegte Bedeutung.

Sowohl im SPA wie auch im SPSPA wird unter dem Definitionsanhang A jeweils unter „Options“ auf die Erklärung im Abschnitt 2.4(a) verwiesen. In den angesprochenen Abschnitten wird zwar keine Legaldefinition des Begriffs „Options“ gegeben, allerdings wird darauf verwiesen, dass neben den 358.526 nennwertlosen Stammaktien auch Optionen für insgesamt 16.214 Aktien gewährt werden.

Ad e) – Auszüge aus dem Option-SPA (Option-Share Purchase Agreement / Option-Anteilskaufvertrag):

Das Option-SPA wurde gemeinsam mit einem Muster des „Call Option-Exercise Notice“ mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 20. November 2020 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In der Präambel des Option-SPA findet sich einleitend lediglich das Abschlussjahr 2011, jedoch kein genaues Datum. In Abs. 2 wird darauf verwiesen, dass der Käufer am 15. Juli 2011 ca. 83% der ausgegebenen Aktien gemäß den Bedingungen und Bestimmungen dieses bestimmten Aktienkaufvertrags (der "Hauptkaufvertrag") vom 15. Juli 2011 erworben hat. Abs. 3 beinhaltet den Verweis, dass der Käufer und die stillen Gesellschafter am 15. Juli 2011 das SPOA und das POA abgeschlossen haben. Der Abs. 4 nimmt hinsichtlich der Zielaktien darauf Bezug, dass der Käufer seine Kaufoption von den stillen Gesellschaftern ausgeübt hat bzw. die stillen Gesellschafter ihre jeweiligen Rechte zum Verkauf an den Käufer ausgeübt haben, wobei als Datum lediglich das Jahr 2011, nicht aber der Tag und das Monat genannt werden.

Die Transaktion wird in Artikel 1 beschrieben: *„Gemäß den in dieser Vereinbarung festgelegten Bedingungen und Konditionen und gemäß der Vereinbarung über die Käuferoption stimmen die stillen Gesellschafter zu, die Anteile zu verkaufen, zu übereignen, abzutreten, zu übertragen und an den Käufer zu liefern, und der Käufer stimmt zu bei Abschluss (wie hierin definiert) das gesamte rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den Aktien frei und unbelastet von allen Lasten zusammen mit allen Rechten, die jetzt oder in Zukunft an sie geknüpft sind, einschließlich aller Rechte auf Dividenden oder andere Ausschüttungen, die nach dem Abschluss erklärt, vorgenommen oder gezahlt werden, zu kaufen, zu erwerben und von stillen Gesellschafter anzunehmen (die ‚Transaktion‘).“*

Die Bestimmungen des Closing (Pkt 1.3) sind ident mit jenen des SPA.

Als anzuwendendes Recht wird unter Pkt 9.10 – wie im SPA – das Recht des Staates New York für alle Fragen, die sich aus oder im Zusammenhang mit diesem Vertrag ergeben, die Zusatzverträge und die Anhänge und Anlagen und alle damit in Betracht gezogenen Transaktionen, einschließlich ihrer Gültigkeit, Auslegung, Konstruktion, Ausführung und Durchsetzung und aller daraus entstehenden Streitigkeiten oder Kontroversen, bestimmt.

Die unter dem Anhang A genannten Begriffsdefinitionen "Closing Date", "Options", "Primary Purchase Agreement", "Purchaser Option Agreement", "Silent Partner Option Agreement" und "SP Option Agreements" entsprechenden jenen des SPA.

An dieser Stelle wird vom Bundesfinanzgericht festgehalten: Weshalb als anzuwendendes Recht im SPA, im Option-SPA und im SPSPA das Recht des Staates New York, im POA und SPOA das österreichische Recht zur Anwendung kommen soll, bzw. weshalb überhaupt für einen Kaufvertrag/Kaufoptionsvertrag über Anteile einer österreichischen Aktiengesellschaft mit Sitz in Österreich US-amerikanisches Recht als anzuwendendes Recht vereinbart wurde, konnte weder vom Bf. noch vom in den Vertragsabschlüssen involvierten Rechtsanwalt in nachvollziehbarer Weise beantwortet werden. Insofern kommt der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung geäußerte Ansicht, bei den verwendeten Begriffe „Option“ und „Settlement“ handle es sich um anglo-amerikanische Begriffsauslegungen durchaus Berechtigung zu, zumal in den jeweiligen Klauseln des SPA, SPSPA und Option-SPA explizit auch für die (Begriffs)Auslegung amerikanisches Recht heranzuziehen ist.

C- Verknüpfung und zeitliche Zuordnung der einzelnen Verträge:

Beim SPA handelt es sich um den Hauptvertrag, auf welchen alle andere Verträge Bezug nehmen (Präambel Pkte 2.1 und 2.2 des POA und des SPOA; Präambel Abs. 2 Option-SPA; Präambel Abs. 2 SPSPA) bzw. in den Definitionsanhängen solche entsprechenden Begriffsbestimmungen enthalten sind (vgl. „Definitions“ im Option-SPA und im SPSPA und insbes. in den POA und SPOA Verträgen, wonach das SPA als „*the share purchase and transfer agreement dated as of July 15, 2011*“ bezeichnet wird). Die vom Bf. im Erörterungstermin vorgebrachte Argumentation, dass unter „Primary Purchase Agreement“ auch die in zeitlicher Hinsicht frühere Vereinbarung gemeint sein könnte, wird vom Bundesfinanzgericht aus den diesbezüglich klaren Wortlauten der Verträge nicht geteilt. Zudem wurden die SPA-, POA- und SPOA- Verträge am selben Tag und lediglich das SPSPA zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen. Die Hauptvertragsrolle des SPA wird aber auch dadurch deutlich, dass im Artikel 1 Abschnitt 1.1 b) SPA auf die zeitgleich abgeschlossenen SP-Optionsvereinbarungen – d.s. laut „Definitions“ das POA und SPOA – eingegangen wird und in den „Definitions“ unter „Principal Acquisition Agreements“ das SPA und die beiden SP-Optionsvereinbarungen (= POA und SPOA) genannt werden.

Inhaltlich wird im SPA über den Kauf der Anteile der Aktionäre – vgl. v.a. SPA Präambel Absatz 3 und Artikel 1 Abschnitt 1.1 a) – und der Option über die Anteile der stillen Gesellschafter – vgl. v.a. SPA Präambel Absatz 4 und Artikel 1 Abschnitt 1.1 a) – abgesprochen, wobei zu letzterer auf die diesbezüglichen Bedingungen in den SP-Optionsvereinbarungen (= POA und SPOA) verwiesen wird. Den SP-Optionsvereinbarungen wiederum ist als Muster das „SP Option SPA“ als das „Purchaser Option Share Agreement“ angefügt (siehe SPA „Definitions“).

Die beiden, am selben Tag wie das SPA abgeschlossenen, SP-Optionsvereinbarungen (= POA und SPOA) beinhalten das Regelwerk über die Kaufoptionen und die Verkaufsoptionen hinsichtlich der noch zu verkaufenden Anteile. In den „Definitions“ bezüglich des „Option-SPA“ wird festgehalten, dass dieser – jeweils als Anhang dem POA/SPOA beigefügt – Vertrag mit Ausübung der jeweiligen Kaufoption gem. Abschnitt 5 des POA/SPOA in Kraft tritt. Abschnitt 5 beinhaltet, dass im Falle der Ausübung einer Kaufs-/Verkaufsoption der jeweilige Kaufs-/Verkaufsoptionsverkäufer und der Kaufs-/Verkaufsoptionskäufer automatisch (ohne weitere Maßnahmen der Parteien) in Bezug auf die vom jeweiligen Kauf-/Verkaufsoptionsverkäufer gehaltenen Kaufs-/Verkaufsoptionsanteile in das jeweilige Options-SPA eintreten.

Nach Pkt. 6.1 POA übt der Käufer die Kaufoption aus, indem er dem jeweiligen Verkäufer eine Mitteilung über die Ausübung („Call Option-Exercise Notice“) der jeweiligen Kaufoption zustellt, im Falle der Verkaufsoption übt der Verkäufer die jeweilige Verkaufsoption aus, indem er dem Käufer eine Mitteilung über die Ausübung der jeweiligen Verkaufsoption zukommen lässt, die eine Annahme des jeweiligen Kaufangebots darstellt („Put Option-Exercise Notice“, Pkt. 6.1 SPOA). Gem. Pkt. 6.2 POA darf der Käufer die Kaufoptionen nur während des Zeitraums zwischen 1. August 2011 und 30. September 2011, nach Pkt. 6.2 SPOA darf der Verkaufsoptionsverkäufer die jeweilige Verkaufsoption nur während des Zeitraums vom 1. November 2011 bis einschließlich 31. Dezember 2011 ausüben.

Das als Anhang zum POA und SPOA genannte Option-SPA enthält in Abs. 2 und Abs. 3 der Präambel die Verweise, dass der Käufer mit 15. Juli 2011 gem. den Bestimmungen des SPA ca. 83% der Zielanteile erworben und das POA und SPOA mit den stillen Gesellschaftern abgeschlossen hat. In Absatz 4 wird das Datum der Ausübung der Option btr. der verbleibenden Anteile genannt, wobei im vorliegenden Fall statt der genauen Datumsangabe lediglich „on [●], 2011,“ angeführt ist.

Das Bundesfinanzgericht stellt nach Vergleich der Texte des SPSPA und des Option-SPA fest, dass das SPSPA hinsichtlich des Aufbaus ident mit dem Option-SPA ist und sich die Dokumente lediglich durch die Titulierung („Option Share Purchase Agreement“ bzw. „Silent Partner Share Purchase Agreement“) und durch folgende unterschiedliche Ausführungen in der Präambel, in Artikel 1 Abschnitt 1.1 und in den „Definitions“ sowie in den Abschnitten 1.5, 1.6, 5.1, 5.2 unterscheiden: In der Präambel des Option-SPA existiert ein zusätzlicher Absatz 3 bezügl. des Abschlusses des POAs und ist in der Präambel des SPSPA in Absatz 3 (= Absatz 4 Option-SPA) die volle Datumsangabe „on August 2, 2011“ enthalten. In Artikel 1 Abschnitt 1.1 wird im Option-SPA im ersten Satz zusätzlich das POA angeführt. In den Option-SPA Definitions wird zusätzlich das „Silent Partner Option Agreement“ und die „SP Option Agreements“, in den SPSPA-Definitions zusätzlich das „Primary Purchase Closing“ angeführt. Diese Unterschiede lassen sich dadurch erklären, dass das Option-SPA als Beilage zu den am 15. Juli 2011 abgeschlossenen POA und SPOA als Muster-Vertrag angehängt wurden und zu diesem Datum

der Abschlusszeitpunkt hinsichtlich Tag und Monat noch nicht bekannt sein konnte, weshalb dieser Teil des Vertrags mit einem Platzhalter (= „on [●], 2011,“) versehen wurde. Auch der zusätzliche Absatz in der Präambel und Artikel 1 Abschnitt 1.1 lässt sich damit erklären, dass bei Abschluss des SPSPA eine nochmalige Bezugnahme auf das POA – welches die Voraussetzung für den Abschluss des SPSPA ist – entbehrlich war.

D- Beurteilung der Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG idF vor BudBG 2011:

Aus den soeben dargelegten Ausführungen ist es für das Bundesfinanzgericht zweifelsfrei feststellbar, dass das SPSPA der Kaufvertrag zur Übertragung der restlichen, von den stillen Gesellschaftern und damit auch vom Bf. gehaltenen, Anteile darstellt. Das Ergebnis der Beurteilung deckt sich mit der Erklärung des steuerlichen Vertreters vom 23. September 2020, in welcher er dem Bundesfinanzgericht mitteilte, dass es sich beim Option-SPA um das SPSPA handle.

Wie oben dargestellt wurde/n

- das SPA, das POA und das SPOA am 15. Juli 2011, abgeschlossen; im Zuge des Abschlusses des SPA wurden vom Käufer 83% der gegenständlichen Aktien von den Aktionären erworben;
- das SPSPA am 12. August 2011 abgeschlossen um – nach diesbezüglicher Anzeigen vom 02. August 2011 (siehe die beiden „Call Option-Exercise Notices“) – nunmehr auch die restlichen 17% der ausstehenden Aktien von den stillen Gesellschaftern zu erwerben (vgl. Abs. 1 und Abs. 2 der Präambel; Artikel 1 Abschnitt 1.1 SPSPA).

Zur Frage des Spekulationstatbestands vertritt das Bundesfinanzgericht folgende Rechtsansicht:

Mit Abschluss des SPA, welcher den Kaufvertrag für 83% der Aktien darstellt, wurden gleichzeitig das POA (für die Call-Option) und das SPOA (für die Put-Option) unterzeichnet. Aufgrund der unter **B** und **C** getätigten Feststellungen handelt es sich bei den beiden Verträgen (POA und SPOA) gemäß den unter **A** angeführten Definitionen um Optionsverträge. Mit dem POA wurde dem Käufer (X.Y.GmbH) die Kaufoption für jene verbleibenden 17% Anteile, welche von den stillen Gesellschaftern (darunter der Bf.) gehalten wurden, eingeräumt und handelte es sich bei diesem Vertrag um den Erwerb der Option. Die Option selbst wurde erst mit Abgabe der beiden „Exercise Notices“ gezogen.

Den von der Lehre und Rechtsprechung geforderte Inhaltserfordernissen – Optionsverträge müssen alle wesentlichen Vertragsbestimmungen bereits enthalten, weil die Ausübung der Option durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis selbst hervorruft – werden das POA und das SPOA gerecht. Entsprechend wird an dieser Stelle nochmals auf Abschnitt 5. POA verwiesen, in dem es unter Punkt 5.1. heißt: *„Im Falle der Ausübung einer Kaufoption treten der jeweilige Kaufoptionsverkäufer und der Kaufoptionskäufer automatisch (ohne weitere Maßnahmen der Parteien) in Bezug auf die vom jeweiligen Kaufoptionsverkäufer gehaltenen Kaufoptionsanteile in den jeweiligen*

Optionsvertrag ein. Eine Kopie von jedem Options-SPA ist als Anhang ./5.1 (das ,Options-SPA') beigefügt.“

Da vom Bf. dem Bundesfinanzgericht zwei „Call Option-Exercise Notice“ vorgelegt wurden, ist im Beschwerdefall das POA, also die Kaufoption, mit dem festgesetzten Optionsausübungszeitraum 01. August 2011 bis 30. September 2011 (Pkt. 6.1 POA) und nicht die erst im Anschluss an diese Ausübungsfrist anschließende Verkaufsoption mit der Ausübungsfrist 1. November 2011 bis 31. Dezember 2011 (Pkt. 6.1 SPOA) schlagend geworden. Aufgrund der unterschiedlichen Optionsfristen, aber auch aufgrund der fehlenden Beschränkung der Gesellschaftsrechte zugunsten des Käufers (vgl. Pkt. 6.4 POA) während der Optionslaufzeiten lag keine deckungsgleiche Doppeloption vor und ist durch den Kauf- bzw. Verkaufsoptionsvertrag (= POA bzw. SPOA) beim erstmaligen Einandergegenüberstehen am 15. Juli 2011 kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Käufer zustande gekommen. Durch den Optionsvertrag (= POA) wurde der Optionsberechtigte (= Käufer) in die Lage versetzt die darin getroffene Vertragsabrede (= Kauf der restlichen Anteile) durch die Abgabe der Ausübungserklärung (= „Exercise Notice“) innerhalb des Ausübungszeitraums (01. August 2011 bis 30. September 2011) wirksam werden zu lassen.

Mit den am 02. August 2011 unterzeichneten und übermittelten einseitigen Optionsausübungserklärungen (= zwei Call Option-Exercise Notices) wurde der Erwerb der restlichen 17% Aktienteils (= in Aussicht genommenes Rechtsgeschäft) von den stillen Gesellschaftern (darunter auch der Bf.) und damit das Verpflichtungsgeschäft in Geltung gesetzt. Erst mit diesem Akt und dem Abschluss des Kaufvertrags vom 12. August 2011 (SPSPA), welches bereits als Muster („Option-SPA“) dem POA beigefügt war, wurden die streitgegenständlichen Anteile veräußert. Dass bis zum Ausübungszeitraum der Call-Option kein bindender Vertrag in Form einer Punktation oder eines Vorvertrages vorgelegen ist zeigt zum einen die obige Vertragsanalyse. Gegenständlich liegen mit dem SPA hinsichtlich der Anteile der Aktionäre und dem SPSPA bzgl. der Anteile der stillen Gesellschafter zwei Kaufverträge bzw. mit dem POA und dem SPOA zwei nicht idente Optionsverträge (btr. Call-Option und Put-Option) vor. Zum anderen konnte der Bf. im Erörterungstermin glaubhaft machen, dass es aufgrund der drohenden Insolvenzsituation der Z.Z. nicht auszuschließen war, dass der Käufer X.Y.GmbH von der Call-Option nicht gebraucht machen hätte können. Im Falle der Put-Option war in der hohen Fremdfinanzierung eine Unsicherheit gelegen. Entsprechend verließ ein erhebliches wirtschaftliches Risiko bei den stillen Gesellschaftern als Anteilseigner.

Da für die Berechnung der Frist iSd § 30 EStG idF vor BudBG 2011 der Zeitpunkt des Zustandekommens der auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte (Verpflichtungsgeschäft) bei Anschaffung und Veräußerung maßgeblich ist, und nach der bereits zitierten Judikatur des VwGH – und im Übrigen von beiden Vertragsparteien unbestritten – eine bloße Kaufoption keinen Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang bewirkt, ist im Beschwerdefall die Spekulationsfrist nicht schon mit Abschluss des Optionsvertrags (POA) vom 15. Juli 2011, sondern erst mit der Ausübung der Option am 02.

August 2011 (= das relevante Verpflichtungsgeschäft) zu berechnen.

Im Beschwerdeverfahren war somit hinsichtlich der mit dem SPSPA veräußerten, einbringungsgeborenen, Aktien die Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG idF vor BudBG 2011 zum Veräußerungszeitpunkt abgelaufen.

Der Beschwerde war daher stattzugeben und die Einkommensteuer 2011 mit 44.365,00 Euro – bisher 50.738,00 Euro – festzusetzen (Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte, Kz 801, 1.544,27 Euro; Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen, Kz 802, 82.844,61 Euro).

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts stützt sich auf die angeführte höchstgerichtliche Judikatur. Zudem handelt es sich im Beschwerdefall um auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösenden Sachverhaltsfrage. Es war daher die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 10. Dezember 2020



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 Verschmelzungsstichtag 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 Verschmelzungsstichtag 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 Verschmelzungstichtag 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

BFH Volltexte

BFH -- V R 20/22 (V R 40/19)

BFH · · · - V R 20/22 (V R 40/19) · 26.1.2023

Amtlicher Leitsatz:

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen?
2. Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?

Normen

UStG

§ 2 Abs. 2 Nr. 2

Richtlinie 77/388/EWG

Art. 2 Nr. 1, Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 Niedersächsisches FG vom 16.10.2019 - 5 K 309/17

Gründe

I.

1Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Stiftung öffentlichen Rechts. Sie ist Trägerin einer Universität, die auch einen Bereich Universitätsmedizin unterhält. Die Klägerin erbringt als Steuerpflichtige im Sinne (i.S.) von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit Dienstleistungen gegen Entgelt i.S. von Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie. Soweit die entgeltlichen Dienstleistungen auf den Krankenhausbetrieb entfallen, sind sie entsprechend Art. 13 Teil A Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei. Zugleich nimmt die Klägerin als juristische Person des öffentlichen Rechts (Einrichtung des öffentlichen Rechts) hoheitliche Aufgaben wahr, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtige gilt.

2Die Klägerin ist entsprechend einer verbindlichen Auskunft, die der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gemäß § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) erteilt hat, nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Organträgerin der U-GmbH.

3Die U-GmbH erbrachte im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG für die Klägerin gegen Entgelt Reinigungs-, Hygiene- und Wäschereileistungen sowie Patiententransportdienstleistungen. Die Reinigungsleistungen erbrachte die U-GmbH in den Räumen der Klägerin. Sie umfassten den gesamten Gebäudekomplex des Bereichs Universitätsmedizin, zu dem neben Patientenzimmern, Fluren,

Operationssälen auch Hörsäle und Labore gehören. Während der eigentliche Krankenhausbereich der Versorgung der Patienten diene und damit dem wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich der Klägerin zuzuordnen war, in dem sie als Steuerpflichtige handelt, wurden die Hörsäle, Labore und andere Räume für die Ausbildung der Studierenden und damit für den hoheitlichen Bereich der Klägerin genutzt, für den sie nicht als Steuerpflichtige gilt. Der Anteil des hoheitlichen Bereichs der zu reinigenden Fläche betrug 7,6 % der Gesamtfläche. Die U-GmbH erhielt für ihre Dienstleistungen von der Klägerin im Jahr 2005 (Streitjahr) eine Vergütung von insgesamt ... €.

4Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA in einem geänderten Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 03.11.2015 davon aus, dass es sich bei den Betrieben der Klägerin um ein einheitliches Unternehmen handelt, für das nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben und dementsprechend nur ein Umsatzsteuerbescheid zu erteilen sei. Das FA sah dabei die von der U-GmbH für die Klägerin erbrachten Reinigungsleistungen als Umsätze an, die innerhalb der zwischen der Klägerin und der U-GmbH bestehenden Organschaft erbracht und damit nichtsteuerbar waren. Soweit jedoch die Reinigungsleistungen für den Hoheitsbereich der Klägerin erfolgten, dienten sie einer unternehmensfremden Tätigkeit und lösten eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG) bei der Klägerin aus. Demgemäß ging das FA unter Berücksichtigung des auf den Hoheitsbereich entfallenden Flächenanteils von 7,6 % davon aus, dass von der Gesamtvergütung für die von der U-GmbH an die Klägerin erbrachten Reinigungsleistungen ein Teilbetrag in Höhe von ... € auf die Reinigung der hoheitlich genutzten Flächen entfiel. Abzüglich eines Gewinnzuschlags, den das FA mit ... € bezifferte, errechnete es eine Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe in Höhe von ... € und damit eine um ... € höhere Umsatzsteuer. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg.

5Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 881 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Nach seinem Urteil liegt eine Organschaft vor, die zur Zusammenfassung von Klägerin als Organträgerin und U-GmbH als Organgesellschaft zu einem Unternehmen führt. Diese Organschaft erstreckte sich auch auf den Hoheitsbereich der Klägerin. Die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG lägen aber nicht vor. Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision.

6

Der Senat hat im Revisionsverfahren das Verfahren ausgesetzt und mit Beschluss vom 07.05.2020 - V R 40/19 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 270, 166; im Folgenden: erstes Vorabentscheidungsersuchen) zwei Fragen dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Hierauf hat der EuGH mit seinem Urteil Finanzamt T vom 01.12.2022 - C-269/20 (EU:C:2022:944) wie folgt geantwortet:

"1. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der [Richtlinie 77/388/EWG] ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, zum einzigen Steuerpflichtigen einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, den Organträger dieser Gruppe zu bestimmen, wenn dieser in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.

2. Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass im Fall einer Einheit, die die einzige Steuerpflichtige einer Gruppe von Personen ist, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, und die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie der Steuer unterliegt, und zum anderen Tätigkeiten im Rahmen der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben, für die sie gemäß Art. 4 Abs. 5 der [Richtlinie 77/388/EWG] nicht als mehrwertsteuerpflichtig gilt, die Erbringung einer Dienstleistung im Zusammenhang mit dieser hoheitlichen Tätigkeit durch ein Mitglied dieser Gruppe nicht gemäß Art. 6

Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie besteuert werden darf."

7Die Beteiligten hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Klägerin sieht sich durch das EuGH-Urteil Finanzamt T (EU:C:2022:944) in ihrer Rechtsauffassung bestätigt. Sie weist zudem darauf hin, dass eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts in der Weise, dass Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger steuerbar seien, ausgeschlossen sei. Das FA wendet sich gegen die Ausführungen des EuGH zur Entnahmebesteuerung.

II.

8Der Senat legt dem EuGH die in dem Tenor bezeichneten Fragen zur Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung durch den EuGH aus.

91. Rechtlicher Rahmen

10a) Unionsrecht

11Art. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmte: , , "Der Mehrwertsteuer unterliegen: , , 1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt; ..."

12Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG sah vor: , , "(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis., ..., (4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff 'selbständig' schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft., , Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. ..."

13Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG regelte: , , "Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer: , ..., b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts ... durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden; ..."

14Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG sah vor: , , "Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen: , , a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, ..."

15b) Nationales Recht

16§ 2 Abs. 2 UStG bestimmt: , , "Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,, , 1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind,, , 2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen

zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. ..."

17§ 4 UStG regelte: , , "Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: , , ..., 16. die mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundenen Umsätze, wenn, , a) diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden ..."

18§ 15 Abs. 2 UStG sieht vor: , , "Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet: , , 1. steuerfreie Umsätze; ..."

192. Erforderlichkeit eines zweiten Vorabentscheidungsersuchens

20a) Erstes und zweites Vorabentscheidungsersuchen

21Das zweite Vorabentscheidungsersuchen in diesem Rechtsstreit bezieht sich auf entgeltliche Leistungen zwischen den Personen, die i.S. von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG eng miteinander verbunden sind und damit auf Umsätze zwischen Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe (sogenannte Innenumsätze). Zu entscheiden ist, ob derartige Innenumsätze dem Anwendungsbereich der Steuer i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG unterliegen und sie daher steuerbar sind oder ob sie dem Anwendungsbereich nicht unterliegen und sie daher als nicht steuerbar anzusehen sind.

22Durch das erste Vorabentscheidungsersuchen war zu klären, ob die nationale Regelung zur Organschaft überhaupt unionsrechtskonform ist und ob es zu einer Entnahmebesteuerung kommt. Dabei hatte der Senat zugrunde gelegt, dass Innenumsätze nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen und daher nicht steuerbar sind. Dies entsprach seiner ständigen Rechtsprechung (vergleiche --vgl.-- zum Beispiel --z.B.-- Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.07.1952 - V 17/52 S, BFHE 56, 604, Bundessteuerblatt --BStBl-- III 1952, 234), an der er bis zuletzt festgehalten hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.12.2016 - V R 14/16, BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600, Randziffer --Rz-- 17).

23Auf dieser Grundlage war durch das erste Vorabentscheidungsersuchen zu klären, ob die nationale Regelung zur Organschaft überhaupt unionsrechtskonform ist und ob es zu einer Entnahmebesteuerung kommt. Nachdem der EuGH diese Fragen in seinem Urteil Finanzamt T (EU:C:2022:944) geklärt hat und der Senat im Hinblick auf dieses Urteil davon ausgeht, dass die nationale Regelung zur Organschaft dem Grunde nach unionsrechtskonform ist und es im Streitfall zu keiner Entnahmebesteuerung kommt, stellen sich aber aufgrund der EuGH-Urteile Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie vom 01.12.2022 - C-141/20 (EU:C:2022:943) und Finanzamt T (EU:C:2022:944) nunmehr die jetzigen Vorlagefragen, mit denen für den Streitfall zu klären ist, ob Innenumsätze entgegen der ständigen BFH-Rechtsprechung dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen und damit steuerbar sind.

24Danach bezieht sich das zweite Vorabentscheidungsersuchen auf andere Fragen als das erste Vorabentscheidungsersuchen (vgl. zu den Voraussetzungen eines erneuten Vorabentscheidungsersuchens in derselben Rechtssache EuGH-Urteil Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Antwort, Rz 33, 38 und 41).

25b) Zur ersten Vorlagefrage

26Zweifel daran, ob die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dazu führt, dass entgeltliche Leistungen

zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen, ergeben sich aus dem EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (EU:C:2022:943).

27Ausgehend von der Feststellung, dass i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG "eine Leistung nur dann steuerbar [ist], wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht" (EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, EU:C:2022:943, Rz 77), ist zur "Klärung der Frage, ob ein solches Rechtsverhältnis zwischen einem Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe und den anderen Mitgliedern dieser Gruppe einschließlich ihres Organträgers besteht, so dass die von diesem Mitglied erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, ... zu untersuchen, ob dieses Mitglied einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgeht" (EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, EU:C:2022:943, Rz 78). Ist daher für den konkreten Streitfall zu bejahen, dass das Mitglied einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgeht (EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, EU:C:2022:943, Rz 79), ergibt sich aus Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG nicht, dass ein Mitglied, das nicht der Organträger ist, aufgrund seiner bloßen Zugehörigkeit zu der Gruppe keine selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt (EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, EU:C:2022:943, Rz 80). Dem entspricht es, dass der EuGH für den Streitfall von einer gegen Entgelt erbrachten Leistung der U-GmbH ausgegangen ist (EuGH-Urteil Finanzamt T, EU:C:2022:944, Rz 60 f.).

28Die vorstehende Betrachtung spricht zwar für die Steuerbarkeit der Leistungen, die ein Gruppenmitglied an ein anderes Gruppenmitglied erbringt, beantwortet aber die erste Vorlagefrage gleichwohl nicht eindeutig, was eine Entscheidung des EuGH hierzu erforderlich macht.

29c) Zur zweiten Vorlagefrage

30Die Zweifel, ob entgeltliche Leistungen zwischen den nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG verbundenen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht, ergeben sich daraus, dass der EuGH für die Bestimmung des Organträgers zum einzigen Steuerpflichtigen der in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie genannten Gruppe voraussetzt, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt (EuGH-Urteil Finanzamt T, EU:C:2022:944, erste Antwort). Dabei weist der EuGH darauf hin, dass sich die Erklärungspflicht des Organträgers auf die Leistungen erstreckt, die von allen Mitgliedern und an alle Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe erbracht werden (EuGH-Urteil Finanzamt T, EU:C:2022:944, Rz 51). Dies kann sich auch auf die Leistungen beziehen, die von einem Mitglied an ein anderes Mitglied der Mehrwertsteuergruppe erbracht werden. Damit stellt sich die Frage, ob die bisher vom BFH angenommene Nichtsteuerbarkeit derartiger Innenumsätze zu einer Gefahr von Steuerverlusten führt, zu denen es nach dem EuGH-Urteil Finanzamt T (EU:C:2022:944) nicht kommen darf.

31Für die Frage, ob eine Gefahr von Steuerverlusten gegeben ist, können zwei Steueransprüche miteinander zu vergleichen sein, die sich auf die Rechtslage ohne und mit Organschaft entsprechend Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG beziehen. Dabei kann es zur Gefahr von Steuerverlusten führen, wenn das Gruppenmitglied, das Empfänger des Innenumsatzes ist, nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt ist.

32Denn in dem ersten Fall der Vergleichsbetrachtung (keine Organschaft/keine Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen) entsteht ein Steueranspruch, der zu keinem Vorsteuerabzug führt. Demgegenüber unterbleibt im zweiten Fall der Vergleichsbetrachtung (Organschaft mit Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze) von vornherein die Entstehung eines Steueranspruchs.

33Die Gefahr von Steuerverlusten wird auch nicht durch die Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO für die Steuern des Organträgers gebannt. Sind Innenumsätze nicht steuerbar, scheidet eine Haftung bereits mangels Steuerentstehung aus.

343. Keine Klärung durch die bisherige Rechtsprechung

35Die Vorlagefragen sind nicht als geklärt anzusehen.

36a) Unterschiedliche Auffassungen der Generalanwälte

37Mehrere Generalanwälte haben in ihren Schlussanträgen unterschiedliche Auffassungen zu der Frage vertreten, ob Innenumsätze zwischen den Gruppenmitgliedern dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen und damit steuerbar sind.

38So sollen einerseits entgeltliche Umsätze, die zwischen den einzelnen Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe bewirkt werden, als Inschlaggeschäfte der Gruppe gelten und demzufolge mehrwertsteuerrechtlich nicht existent sein (Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in den Rechtssachen Kommission/Irland vom 27.11.2012 - C-85/11, EU:C:2012:753, Rz 42, und Kommission/Schweden vom 27.11.2012 - C-480/10, EU:C:2012:751, Rz 40; Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in den Rechtssachen Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt vom 26.03.2015 - C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:212, Rz 49). Sie böten keinen Anlass für die Erhebung oder Verrechnung von Mehrwertsteuer (Schlussanträge des Generalanwalts van Gerven in der Rechtssache Polysar Investments Netherlands vom 24.04.1991 - C-60/90, EU:C:1991:171, Rz 9).

39Andererseits sollen die Innenumsätze zwischen den Gruppenmitgliedern dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen und damit steuerbar sein (Schlussanträge der Generalanwältin Medina in der Rechtssache Finanzamt T vom 27.01.2022 - C-269/20, EU:C:2022:60, Rz 36 f., und in der Rechtssache Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie vom 13.01.2022 - C-141/20, EU:C:2022:11, Rz 64 und 73 mit Berechnungsbeispiel).

40b) EuGH-Rechtsprechung

41Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ergibt sich keine eindeutige Antwort zur Steuerbarkeit von Innenumsätzen. Der EuGH hat zwar bisher unter Hinweis auf die Erwägungen der Kommission entschieden, dass der Unionsgesetzgeber durch den Erlass von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten ermöglichen wollte, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen (EuGH-Urteile Kommission/Schweden vom 25.04.2013 - C-480/10, EU:C:2013:263, Rz 37, und Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rz 40). Allerdings war er mit der Frage, ob Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen, noch nicht in entscheidungserheblicher Weise befasst (vgl. EuGH-Urteile Ampliscientifica und Amplifin vom 22.05.2008 - C-162/07, EU:C:2008:301; Kommission/Irland vom 09.04.2013 - C-85/11, EU:C:2013:217; Kommission/Schweden, EU:C:2013:263; Skandia America (USA), filial Sverige, vom 17.09.2014 - C-7/13, EU:C:2014:2225; Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496; Kaplan International Colleges UK vom 18.11.2020 - C-77/19, EU:C:2020:934; Danske Bank vom 11.03.2021 - C-812/19, EU:C:2021:196; Finanzamt für Körperschaften Berlin vom 15.04.2021 - C-868/19, EU:C:2021:285).

424. Beurteilung durch das vorlegende Gericht

43Bei der Auslegung einer unionsrechtlichen Vorschrift sind nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Kontext und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden. Ferner folgt aus den Anforderungen sowohl der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts als auch des Gleichheitsgrundsatzes, dass die Begriffe einer unionsrechtlichen Bestimmung, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweisen, in der Regel in der gesamten Europäischen Union eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen (EuGH-Urteil Finanzamt T, EU:C:2022:944, Rz 35 f.). Auf dieser Grundlage spricht einiges dafür, dass Innenumsätze --anders als bisher vom BFH angenommen-- dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen und damit steuerbar sind.

44a) Wortlaut

45Nach dem Wortlaut von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ist für die Steuerbarkeit des Umsatzes nicht danach zu unterscheiden, ob das Mitglied einer Gruppe i.S. von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG eine entgeltliche Leistung an einen Dritten, der nicht der Gruppe angehört (Außenumsätze), oder an ein anderes Gruppenmitglied (Innenumsätze) erbringt. Dies spricht für eine Steuerbarkeit der Innenumsätze.

46Die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG angeordnete Rechtsfolge der Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen lässt demgegenüber gleichermaßen die Annahme einer Steuerbarkeit wie auch die einer Nichtsteuerbarkeit zu.

47b) Entstehungsgeschichte

48aa) Frühere Regelungen des Unionsrechts

49Der Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG beruht auf Anhang A Nr. 2 zu Art. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.04.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Dieser gestattete es den Mitgliedstaaten, "Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind, nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln". Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG führte dies auf der Grundlage eines redaktionell geänderten Wortlauts fort (EuGH-Urteil Kommission/Irland, EU:C:2013:217, Rz 39) und stellte es den Mitgliedstaaten frei, die durch die vorstehenden Beziehungen verbundenen Personen "zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln".

50bb) Zweck der Ermächtigung

51Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ermöglichte damit den Mitgliedstaaten, Regelungen wie die des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, der schon vor der Harmonisierung im nationalen Recht bestand, weiter beizubehalten. So ging die nationale Rechtsprechung auf dieser Grundlage --weiterhin-- davon aus, dass Innenumsätze nicht steuerbar waren (z.B. BFH-Urteile vom 18.12.1996 - XI R 25/94, BFHE 182, 392, BStBl II 1997, 441, unter II.1.; vom 03.04.2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, unter II.1.; in BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600, Rz 17, und vom 18.09.2019 - XI R 39/17, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2020, 246, Rz 26).

52cc) Entfallen des Sachgrundes für die Nichtsteuerbarkeit

53Allerdings war der ursprüngliche Zweck der nationalen Organschaftsregelung bereits durch die Einführung des neuen Systems mit Vorsteuerabzug im nationalen Recht seit 1968 entfallen und könnte damit auch im Hinblick auf den Wortlaut der Vorschrift die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze nicht mehr rechtfertigen.

54Die Annahme der Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze beruhte auf der Bedeutung, die der Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor der Einführung des Vorsteuerabzugs durch die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern zukam. Damals war Kernstück der im nationalen Recht geregelten Organschaft die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze zwischen dem Organträger und den Organgesellschaften und zwischen den Organgesellschaften, um eine Steuerekumulation zu vermeiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 56, 604, BStBl III 1952, 234). Ohne Organschaft führte das bis 31.12.1967 geltende nationale Umsatzsteuergesetz zu einer solchen Steuerekumulation, da grundsätzlich jeder Umsatz in jeder Wirtschaftsstufe von der Steuer erfasst wurde, ohne dass ein Recht auf Vorsteuerabzug gegeben war (Allphasen-Bruttobesteuerung ohne Recht auf Vorsteuerabzug).

55c) Kontext

56Nach dem Kontext der Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 1 und Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG erbringen Mitglieder ihre Innenumsätze im Rahmen einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit (siehe --s.-- oben II.2.b), so dass die Steuerbarkeit zu bejahen ist.

Zudem ist Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG in Verbindung mit --i.V.m.-- deren Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind (EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, EU:C:2022:943, Rz 81).

57d) Regelungsziele

58Eine Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze dürften die mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG verfolgten Ziele nicht erfordern. Diese Ziele sieht der EuGH darin, "die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der 'rein rechtlichen Selbständigkeit' zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z.B. der Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen" (EuGH-Urteil Finanzamt T, EU:C:2022:944, Rz 43).

59aa) Verwaltungsvereinfachung

60(1) Verfahrensrechtliche Vereinfachung

61Bei der Verwaltung, die durch Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG vereinfacht werden soll, geht es aus der Sicht des Senats um die Verwaltung des sich nach der Richtlinie ergebenden Steueranspruchs. Verwaltungsvereinfachung zielt daher in erster Linie auf das Besteuerungsverfahren ab. Dieses vereinfacht sich dadurch, dass aufgrund der Gruppenbildung nicht mehr mehrere Steuererklärungen abzugeben sind, da diese zu einer Steuererklärung zusammengefasst werden. Eine in diesem Sinne verfahrensrechtliche Verwaltungsvereinfachung hat keinen Einfluss auf den sich nach dem materiellen Recht ergebenden Steueranspruch. Sie führt daher dazu, dass Innenumsätze zwischen den nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG miteinander verbundenen Personen weiterhin dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen. Sie sind dann, wie die Generalanwältin Medina in ihren Schlussanträgen in den Rechtssachen Finanzamt T (EU:C:2022:60) und Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie

(EU:C:2022:11) ausführlich dargelegt hat (s. oben II.3.a), erklärungspflichtig und führen zu einer Steuerschuld, falls für die Leistung keine Steuerbefreiung besteht.

62(2) Materiell-rechtliche Vereinfachung?

63Verwaltungsvereinfachung kann sich aber auch auf das materielle Recht beziehen, indem Innenumsätze zwischen den Gruppenmitgliedern als nicht mehr dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegend angesehen werden und auf dieser Grundlage die Erklärungspflicht entfällt. Dies kann dann als nachvollziehbar erscheinen, wenn das den Innenumsatz empfangende Gruppenmitglied zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und sich Steuerschuld und Vorsteuerabzugsrecht im Ergebnis saldieren.

64Demgegenüber führt eine allgemeine Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen, die auch dann eingreift, wenn das den Innenumsatz empfangende Gruppenmitglied nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, zu den bereits beschriebenen Steuerverlusten (s. oben II.2.c) und im Ergebnis nicht zu einer Verwaltungsvereinfachung, sondern zu einer Nichtbesteuerung.

65Damit stellt sich die vom EuGH zu beantwortende Frage, ob eine Verwaltungsvereinfachung zu Steuerverlusten führen darf. Derartigen Steuerverlusten kann durchaus erhebliches Gewicht zukommen, da die Organschaft im Hinblick auf die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen gerade für Steuerpflichtige, denen aufgrund einer Steuerfreiheit nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht (Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen, Versicherungsgesellschaften oder Banken), als Gestaltungsmittel angesehen wird, um das Entstehen einer nichtabziehbaren Vorsteuer zu vermeiden (Grüne/Mönckedieck, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 541; Heintzen, Deutsches Steuerrecht 1999, 1799).

66Dabei ist auch fraglich, ob für die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen danach zu unterscheiden ist, ob für den Empfänger des Innenumsatzes das Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Eine derartige Differenzierung könnte dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung widersprechen. Denn zur Verwaltungsvereinfachung müsste dann geprüft werden, ob aufgrund eines dem Empfänger zustehenden Rechts auf Vorsteuerabzug von einer Nichtsteuerbarkeit des Innenumsatzes auszugehen ist. Es stellt sich jedenfalls aus der Sicht des Senats nicht als Vereinfachung dar, zur Bestimmung der Nichtsteuerbarkeit eines Innenumsatzes über die vielfältigen und häufig nur schwierig zu beantwortenden Fragen zum Abzugsrecht nach Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG entscheiden zu müssen. Der Senat verweist hierzu, ohne einzelne Entscheidungen herauszugreifen, auf die umfangreiche Rechtsprechung des EuGH zu dieser Bestimmung.

67Schließlich kann eine Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen aufgrund der bloßen Ermächtigung in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zu einer unterschiedlichen Anwendung des Unionsrechts in den Mitgliedstaaten führen, da nur einzelne Mitgliedstaaten diese Ermächtigung ausgeübt haben. Dies kann in einzelnen Branchen, wie z.B. dem Bank- oder Finanzbereich, zu steuerrechtlich verursachten Wettbewerbsverzerrungen führen.

68bb) Verhinderung einer künstlichen Aufspaltung

69Das Ziel der Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z.B. der Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen, rechtfertigt keine Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen. Sieht man in der Aufspaltung eines Unternehmens, um z.B. die Sonderregelung für Kleinunternehmen nach Art. 24 der Richtlinie 77/388/EWG mehrfach in Anspruch zu nehmen, einen Missbrauch, wird damit einer Nichtbesteuerung von Umsätzen entgegengewirkt. Damit kommt es gerade zu einer Besteuerung von Umsätzen. Derartige Überlegungen können demgemäß eine Nichtbesteuerung von Innenumsätzen nicht begründen.

70Im Gegenteil könnte der allgemeine Missbrauchsbegriff (vgl. z.B. EuGH-Urteile Halifax und andere --u.a.-- vom 21.02.2006 - C-255/02, EU:C:2006:121, Rz 74 ff.; Cussens u.a. vom 22.11.2017 - C-251/16, EU:C:2017:881, Rz 53 und 70; siehe auch EuGH-Urteil T Danmark und Y Danmark vom 26.02.2019 - C-116/16 und C-117/16, EU:C:2019:135, Rz 97) sogar dafür angeführt werden, dass eine Steuerbarkeit von Innenumsätzen jedenfalls dann vorliegt, wenn entgeltliche Leistungen an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Gruppenmitglieder ausgeführt werden sollen. Es geht dann um die Erlangung eines "Steuervorteils" in dem Sinne, dass die Entstehung einer nicht zum Vorsteuerabzug berechnigten Steuer vermieden wird. Ein derartiger "Steuervorteil" läuft Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zuwider, da diese Regelung den Vorsteuerabzug an besteuerte Ausgangsumsätze knüpft, woran es bei der Anwendung von Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG jedoch gerade fehlt.

715. Entscheidungserheblichkeit

72a) Steuerbarkeit von Innenumsätzen

73aa) Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts

74Sind Innenumsätze steuerbar, ist das nationale Recht entgegen der Auffassung der Klägerin richtlinienkonform auslegbar. Da die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze nach nationalem Recht aus dem bisherigen Verständnis des Begriffs "nicht selbständig" folgte, der für beide Nummern des § 2 Abs. 2 UStG übereinstimmend ausgelegt wurde, wäre der Begriff in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG normenspezifisch und damit eigenständig gegenüber § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Sinne des Unionsrechts auszulegen. Die Unselbständigkeit i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG würde dann dazu führen, dass der Organträger alle Umsätze der Organgesellschaften zu erklären und zu versteuern hat, wobei sich dies entsprechend der Sichtweise der Generalanwältin Medina in den Rechtssachen Finanzamt T (EU:C:2022:60, Rz 36 f.) und Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (EU:C:2022:11, Rz 64 und 73) auch auf die Innenumsätze erstrecken würde.

75Dem stehen § 2 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 2 und 3 UStG nicht entgegen. Zwar sind danach die Wirkungen der Organschaft auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt und sind diese Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. Diese Regelungen dienen jedoch nur dazu, den Anwendungsbereich der Organschaft auf das Inland zu beschränken (BTDrucks 10/4513, Seite 29). Sie führen nicht dazu, die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen eigenständig zu begründen, was sich schon daraus ergibt, dass von der Nichtsteuerbarkeit bereits vor der Schaffung dieser Regelungen ausgegangen wurde (s. oben II.4.b).

76bb) Folgen für die Entscheidung im Streitfall

77Sind Innenumsätze steuerbar, hätte die Revision des FA Erfolg. Zwar hätte die Klägerin aufgrund der durch das EuGH-Urteil Finanzamt T (EU:C:2022:944) gewonnenen Erkenntnisse keine Entnahmebesteuerung vorzunehmen.

78Der Senat ist aber nach dem Grundsatz der sogenannten Vollrevision (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.05.2022 - V R 19/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2023, 101, Rz 11) nach nationalem Recht verpflichtet, die Entscheidung der Vorinstanz materiell-rechtlich in vollem Umfang und damit ohne Einschränkung auf die von den Beteiligten vorgebrachten Streitpunkte zu überprüfen. Daher ist aufgrund der nunmehr entstandenen Zweifel auch zu prüfen, ob Innenumsätze steuerbar oder nichtsteuerbar sind.

79Die Frage ist im Streitfall entscheidungserheblich. Denn die U-GmbH ist im Streitfall einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgegangen (vgl. auch EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, EU:C:2022:943, Rz 79), so dass die Voraussetzungen für eine

Steuerbarkeit vorliegen. Ist diese Steuerbarkeit auch unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zu bejahen, was durch die beiden Vorlagefragen geklärt werden soll, hätte die Klägerin, die von der U-GmbH an sie gegen Entgelt erbrachten Leistungen als einzige Steuerpflichtige der Gruppe zu versteuern, ohne dass ihr ein Recht auf Vorsteuerabzug aus diesem Leistungsbezug zusteht. Die Klage wäre daher abzuweisen. Im Hinblick auf das sogenannte Verböserungsverbot hat sie dabei allerdings die Leistungen der U-GmbH nur im Umfang des streitigen Steuerbetrags zu versteuern, wie er sich aus der vom FA ursprünglich angenommenen Entnahmebesteuerung ergibt. Eine weitergehende Besteuerung zu Lasten der Klägerin kommt im gerichtlichen Verfahren danach nicht in Betracht.

80b) Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen

81 Sind Innenumsätze demgegenüber entsprechend der bisherigen Beurteilung im nationalen Recht nicht steuerbar, hätte das FG der Klage zu Recht stattgegeben. Die Revision des FA wäre als unbegründet zurückzuweisen.

826. Zum Rechtsgrund der Vorlage

83 Die Vorlage beruht auf Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

847. Zur Verfahrensaussetzung

85 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung.



NutzerIn NutzerIn 27.1.2024



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Linz, in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. August 2021, Zl. RV/5100801/2020, betreffend Umsatzsteuer für August 2019 (mitbeteiligte Partei: M OG in L, vertreten durch die Baker McKenzie Rechtsanwälte LLP & Co KG in 1010 Wien, Schottenring 25), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Gesellschaft betreibt - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine Sprachschule, die Babys, Kindern und Teenagern Englisch als Fremdsprache beibringt und dabei über einen Bildungszeitraum von 14 bis 19 Jahren ein kontinuierliches und aufbauendes Kursprogramm anbietet; Erwachsene sind keine Zielgruppe der Sprachschule. Die Kinder profitieren im von der Mitbeteiligten angebotenen Kursprogramm vom Lernen innerhalb des wissenschaftlich belegten Sprachfensters für den frühkindlichen Spracherwerb, das sich bereits ab dem 7. Lebensjahr mehr und mehr schließt. Dadurch wird das Erlernen einer weiteren Sprache in der Altersgruppe ab 10 Jahren weniger effektiv als in früheren Jahren, was u.a. Aussprache, akzentfreies Sprechen und Aneignung der grammatikalischen Prinzipien auf eine natürliche Art und Weise betrifft. Der Unterricht wird in Gruppen von 4 bis 8 Kindern abgehalten, um die Interaktion in den Gruppen und damit den Spracherwerb zu fördern. Einzelunterricht wird grundsätzlich keiner angeboten. Organisatorisch findet der Unterricht in sogenannten „Learning Studios“ bzw. „Learning Centers“ statt, welche über Unterrichtsräume, Sekretariat sowie Unterrichtsmaterialienlager verfügen und in dieser Form schulähnlich aufgebaut sind. Die Programme finden - analog



zum Schuljahr und unter Berücksichtigung der Schulferien - üblicherweise zwischen September und Juni statt. Der schulähnliche Zweck liegt darin, dass der Sprachunterricht der Mitbeteiligten in Form von Kursen dem Stoff des österreichischen Pflichtschulsystems inhaltlich zumindest entspricht, dem Lehrplan dieser Schulen im Regelfall aber etwa 1 bis 2 Jahre voraus ist. So können Kinder bereits im Alter von 3 Monaten mit dem Kursprogramm der Mitbeteiligten beginnen und wachsen dann aufgrund dieses Bildungsangebots insofern „zweisprachig“ auf. Die überwiegende Mehrzahl der Kinder beginnt aber im Kindergarten bzw. Vorschulalter und am Anfang der Volksschule, um parallel und vorgelagert zur Schule Englisch zu lernen. Diese Methode bringt einer Studie zufolge nachweislich einen Vorteil beim Eintritt in die auf die Volksschule folgenden Schulstufen. Ziel ist es, möglichst früh zu beginnen und dann kontinuierlich, ergänzend zur Schule, die Englischkenntnisse zu erweitern und zu vertiefen. Eine „Nachhilfe“ für den schulischen Unterricht wird durch das Bildungsangebot der Mitbeteiligten nicht erbracht, weil die Lerninhalte jenen des österreichischen Schulsystems zeitlich voraus sind und daher von den Kindern nicht genutzt werden können, um schulische Versäumnisse zu kompensieren oder das schulische Lernen zeitnah zu unterstützen.

- 2 Zu den bisherigen Anstrengungen der Mitbeteiligten zur Erbringung eines Nachweises der Verfolgung einer den öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung stellte das BFG fest, die Mitbeteiligte habe bereits kurz nach Veröffentlichung der Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung (UStBLV) des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 214/2018, mit Ö-Cert, welche eine Liste der Zertifizierungsstellen bereit stelle, und den von ihr gelisteten Zertifizierungsstellen Kontakt aufgenommen und sich aktiv um eine Zertifizierung iSd § 1 Z 7 bzw. Z 9 UStBLV bemüht. Alle in Frage kommenden Zertifizierungsstellen hätten ihr jedoch mitgeteilt, dass nur Erwachsenenbildungsprogramme zertifiziert werden könnten (Hinweis auf TÜV Austria ISO 29990; ISO 29990 - Quality Austria; sowie die auf <https://oecert.at/weg-zu-oecert/qm-systeme.php> gelisteten Systeme). Gleich sei die Auskunft der entsprechenden Landesstellen in Oberösterreich, Niederösterreich und Wien gewesen, die eine Zertifizierung auch nur für Erwachsenenbildungsprogramme durchführten. Andere Bundesländer böten



überhaupt keine Zertifizierungen an. Einzelne Zertifizierungsstellen wie zB „LQW“ böten ein Qualitätssicherungsaudit an, das allerdings nichts mit einer Bestätigung der Bildungsleistung und -erbringung zu tun habe und das zB von manchen Eltern-Kind-Zentren bezogen würde, die aber nichts mit Bildungsleistungen zu tun hätten.

- 3 Mit Anbringen vom 15. Oktober 2019 teilte die Mitbeteiligte dem Finanzamt mit, dass es in Österreich keine Zertifizierungsmöglichkeit für schulähnliche Einrichtungen gebe, wenn es sich nicht um Erwachsenenbildung handle. Es könne daher - entgegen der vom Finanzamt zuvor auf Anfrage erhaltenen Auskunft - für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 nicht auf eine solche Zertifizierung abgestellt werden. Die Umsätze seit 1. Jänner 2019 würden daher in der Umsatzsteuervoranmeldung für 08/2019 als umsatzsteuerbefreit behandelt. Wenn von Seiten des Finanzamtes eine andere Ansicht vertreten werde, ersuche man um einen abweisenden Bescheid, damit entsprechende Rechtsmittel ergriffen werden könnten.
- 4 Das Finanzamt setzte daraufhin die Umsatzsteuer bescheidmäßig fest und behandelte die erklärten Umsätze gemäß seiner zuvor erteilten Auskunft mangels nachgewiesener Zertifizierung als steuerpflichtige Umsätze.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der dagegen erhobenen Beschwerde - nach negativer Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag der Mitbeteiligten - Folge und setzte die Umsatzsteuer für 08/2019 mit - 197,91 € fest. Begründend führte es aus, die Einschränkung der Befreiung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL auf den Katalog des § 1 UStBLV stelle eine Bedingung dar, die den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletze. Bereits in der Rs *Klinger* (Hinweis auf EuGH 10.9.2002, C-141/00, Rz 26) habe der EuGH allgemein festgestellt, dass die steuerbefreiten Umsätze nach der Art der erbrachten Leistungen definiert seien, ohne auf die Rechtsform des Leistenden abzustellen. Weiters habe der EuGH darin erkannt (Rz 30), dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es insbesondere verbiete, dass Wirtschaftsteilnehmende, die gleichartige Umsätze bewirkten, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt würden.



- 6 Der Sprachunterricht für Kinder und Jugendliche stelle zweifelsfrei eine allgemeinbildende Bildungsleistung dar, die dem Grunde nach unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 falle. Von Seiten der Abgabenbehörde seien auch keine Feststellungen darüber getroffen worden, dass die Zielsetzungen und Bedingungen der Tätigkeit der mitbeteiligten Gesellschaft im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut seien, nicht übereinstimmten. Auch das BFG könne diesbezüglich keine Widersprüche erblicken. An einer Vergleichbarkeit der Zielsetzung der gegenständlichen Bildungseinrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL mit solchen von öffentlichen Einrichtungen bestünden für das BFG keine Zweifel. Es lägen im Einzelfall keine Gründe vor, die einer Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL entgegenstünden. Von Seiten des Finanzamts sei die „vergleichbare Zielsetzung“ (iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a letzter Halbsatz UStG 1994) und damit die Steuerbefreiung wegen der fehlenden Zertifizierung nicht anerkannt worden. Dass es der mitbeteiligten Gesellschaft trotz mehrfacher Versuche nicht möglich gewesen sei, eine Zertifizierungsstelle in Österreich zu finden, sei dabei zu Unrecht nicht gewürdigt worden. Der nationale Verordnungsgeber sei der Verpflichtung, die volle Wirksamkeit der Richtlinie gemäß ihrer Zielsetzung zu gewährleisten, nicht nachgekommen und habe daher sein Ermessen überschritten. Die Mitbeteiligte sei daher nach Ansicht des BFG berechtigt, sich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL zu berufen, um damit eine direkte Anwendung der Befreiung zu erreichen. Die Bildungsleistungen der Mitbeteiligten stellten steuerbefreite Umsätze dar.
- 7 Die Revision ließ das BFG zu, weil zur Frage, ob für private Anbieter allgemeinbildender Bildungsleistungen für Kinder und Jugendliche die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 (Rechtslage ab 1. Jänner 2019) zur Anwendung komme oder nicht, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe.
- 8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die (ordentliche) Amtsrevision des Finanzamts. Zur Zulässigkeit bringt dieses ergänzend vor, dass es bislang auch an einer Rechtsprechung zur Auslegung des § 1 Z 9 UStBLV,



BGBI. II Nr. 214/2018, fehle. Darüber hinaus sei das BFG aber auch von bestehender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen. Der Verwaltungsgerichtshof habe nämlich unter Bezugnahme auf Judikatur des EuGH bereits ausgesprochen, dass es im Falle einer Ermessensüberschreitung eines Mitgliedstaates bei der Festlegung der Bedingungen für das Vorliegen einer mit öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung Aufgabe des nationalen Gerichts sei, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut seien, im Einzelfall zu untersuchen (Hinweis auf VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0003, Rn 16 unter Bezugnahme auf EuGH 28.11.2013, C-319/12, *MDDP*, Rn 54). Dies habe das BFG, das im angefochtenen Erkenntnis die Berufung der mitbeteiligten Partei auf die unmittelbare Anwendung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwSt-RL 2006/112/EG anerkannt habe, verkannt, weil es das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ohne jegliche Prüfung unterstellt bzw. sich diesbezüglich ausschließlich auf die Angaben der Mitbeteiligten gestützt habe.

9 Die mitbeteiligte Gesellschaft hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Die Revision ist zulässig und begründet.

12 § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 wurde mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBI. I Nr. 62/2018, neu gefasst und lautet:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: [...]

11. a) die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, daß eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung verfolgt wird. Der Bundesminister für Finanzen kann unter Berücksichtigung der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen mit Verordnung festlegen, wann eine vergleichbare Zielsetzung vorliegt;“



- 13 Die Erläuterungen (ErlRV 190 BlgNR 26. GP 31) haben die Neufassung wie folgt begründet:

„Da die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine mangelnde Umsetzung des Unionsrechts konstatiert (vgl. zB VwGH 14.09.2017, Ro 2017/15/0017), soll § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 unionsrechtskonform ausgestaltet und das Kriterium der vergleichbaren Tätigkeit durch das Kriterium der vergleichbaren Zielsetzung ersetzt werden. Zudem soll eine Verordnungsermächtigung vorgesehen werden, mit der eine Konkretisierung der vergleichbaren Zielsetzung vorgenommen werden kann. Eine solche Verordnung soll entsprechend Art. 133 lit. d der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 vom 11.12.2006 S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2017/2455, ABl. Nr. L 348 vom 29.12.2017 S. 7, die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen berücksichtigen.“

- 14 Zu dieser Bestimmung hat der Bundesminister für Finanzen die darin angekündigte Verordnung über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen (Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung, UStBLV), BGBl. II Nr. 214/2018, erlassen, in der er die „vergleichbare Zielsetzung“ wie folgt präziserte:

„§ 1. Eine vergleichbare Zielsetzung liegt vor, bei:

1. Privatschulen im Sinne des Privatschulgesetzes, BGBl. Nr. 244/1962, oder des land- und forstwirtschaftlichen Privatschulgesetzes, BGBl. Nr. 318/1975;
2. Privathochschulen und Privatuniversitäten nach dem Privathochschulgesetz (PrivHG), BGBl. I Nr. 77/2020, sowie Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen des Privatuniversitätengesetzes (PUG), BGBl. I Nr. 74/2011 oder des § 2 des Universitäts-Akkreditierungsgesetzes (UniAkkG), BGBl. I Nr. 168/1999, akkreditiert wurden;
3. Fachhochschulen nach dem Fachhochschulgesetz (FHG), BGBl. Nr. 340/1993;
4. privaten Pädagogischen Hochschulen im Sinne des § 4 Hochschulgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 30/2006 sowie öffentlichen Pädagogischen Hochschulen im Rahmen der eigenen Rechtspersönlichkeit gemäß § 3 Hochschulgesetz 2005, BGBl. I Nr. 30/2006;





5. anderen berufsbezogenen Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind;
6. post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und Weiterbildungen durchführen;
7. einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die Anerkennung des Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert, BGBl. II Nr. 269/2012;
8. Einrichtungen im Sinne des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens, BGBl. Nr. 171/1973 in Verbindung mit der Kundmachung der Bundesministerin für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß § 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. II Nr. 228/2001;
9. jeder anderen vergleichbaren behördlichen Zertifizierung.

§ 2. Eine vergleichbare Zielsetzung liegt nicht vor, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Anwendung des § 1 Z 5 bis 9 zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Voraussetzung dafür ist jedenfalls, dass die Bildungsleistungen überwiegend an Unternehmer erbracht werden.“

15 Ziel der Neufassung der umsatzsteuerrechtlichen Befreiungsbestimmung für Bildungsdienstleistungen in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 war - das legen die Erläuterungen unmissverständlich dar - deren unionskonforme Ausgestaltung, nachdem der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Vorgängerbestimmung zuvor eine mangelnde Umsetzung des Unionsrechts konstatiert hatte.

16 Die der österreichischen Befreiung zu Grunde liegende Bestimmung des Unionsrechts findet sich in Art. 132 MwStSystRL 2006/112/EG und lautet auszugsweise:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) [...]

i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch



Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;“

- 17 Dementsprechend stellt nunmehr auch die österreichische Befreiungsbestimmung darauf ab, dass die privaten Bildungseinrichtungen „eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung“ verfolgen.
- 18 In seinem Urteil vom 28. April 2022, C-612/20, *Happy Education*, hatte der EuGH vor dem Hintergrund einer privaten Bildungseinrichtung, die u.a. auch Sprachkurse anbot, Gelegenheit, sich zum Kriterium „Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ näher zu äußern. Dabei hat er seine Rechtsprechung wie folgt zusammengefasst:
- „30 Was die zweite dieser Voraussetzungen betrifft, so können die Leistungen einer Einrichtung, die keine öffentlich-rechtliche Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 darstellt, wie dies bei *Happy Education* der Fall zu sein scheint, nur dann nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn sie unter den Begriff „andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ fallen, auf den sich die zweite Vorlagefrage bezieht.
- 31 Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass es, da Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 nicht festlegt, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, grundsätzlich Sache des nationalen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die Regeln aufzustellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen dabei über ein Ermessen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates und Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 49 und 51, sowie vom 28. November 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 37).
- 32 Darüber hinaus haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei der Aufstellung solcher Bedingungen die Grenzen ihres Ermessens nicht überschritten haben und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, beachtet haben (Urteil vom 28. November 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).“



- 19 Der Ausgangsfall betraf dabei eine rumänische Handelsgesellschaft, die Unterrichtsdienstleistungen erbringt, die in der Organisation von ergänzenden Aktivitäten zum Lehrplan - wie Unterstützung für Hausaufgaben, und Anbieten von Bildungsprogrammen und Sprachkursen - bestand, wobei die Anerkennung als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung wie eine öffentlich-rechtliche Bildungseinrichtung nach rumänischem Recht durch die Vereinbarung einer Partnerschaft mit einer Bildungseinrichtung im Rahmen des Programms „Schule nach der Schule“ stattfand. Da die betroffene Gesellschaft keine solche Partnerschaft vereinbart hatte und daher nicht über die für diesen Zweck nach rumänischen Recht erforderliche Anerkennung oder Zulassung verfügte, fiel sie nicht unter den Begriff der „Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“, wogegen der EuGH keine unionsrechtlichen Bedenken hegte.
- 20 Aus dem Urteil des EuGH ergibt sich sohin, dass den Mitgliedstaaten bei der Festlegung des Systems staatlicher Anerkennung einer den öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung und der Definition der Voraussetzungen und Modalitäten hierfür ein großer Gestaltungsspielraum zukommt, wobei diese Anerkennung auch vom Abschluss entsprechender (inhaltlicher) Vereinbarungen abhängig gemacht werden darf.
- 21 Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof keine Zweifel an der grundsätzlichen Unionsrechtskonformität des österreichischen Anerkennungssystems für private Bildungseinrichtungen der UStBLV, das für die staatliche Anerkennung auf das Vorliegen einer unabhängigen Zertifizierung abstellt, die für Teilnehmerinnen und Teilnehmer an Bildungsmaßnahmen ein entsprechendes Qualitätsniveau und dessen laufende Überwachung auch dann gewährleistet, wenn sie nicht von einer der in der UStBLV ausdrücklich genannten und gesetzlich näher determinierten Bildungseinrichtungen erbracht werden.
- 22 Als Möglichkeiten einer solchen Zertifizierung privater Bildungsdienstleister nennt § 1 UStBLV zum einen in Z 7 für den Bereich der Erwachsenenbildung eine Zertifizierung „im Sinne der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die Anerkennung des



Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert, BGBl. II Nr. 269/2012“ und zum anderen in Z 9 allgemein „jede andere vergleichbare behördliche Zertifizierung“.

- 23 Mit der Wortfolge „jede andere vergleichbare behördliche Zertifizierung“ in Z 9 wird einerseits eine Öffnung gegenüber vergleichbaren Zertifizierungsprogrammen anderer Mitgliedstaaten für Erwachsenenbildungseinrichtungen zum Ausdruck gebracht und andererseits eine Ausdehnung der Umsatzsteuerbefreiung über den inhaltlichen Bereich der Erwachsenenbildungseinrichtungen hinaus bei entsprechenden Zertifizierungsnachweisen ermöglicht. Entscheidend ist dafür, dass die private Bildungseinrichtung in ihrem Tätigkeitsfeld ein Qualitätsniveau nachweisen kann, das dem für zertifizierte Erwachsenenbildungseinrichtungen entspricht, bildet doch deren in § 1 Z 7 UStBLV normiertes Zertifizierungssystem den logischen primären Referenzpunkt für eine solche Vergleichbarkeitsprüfung.
- 24 Wenn die mitbeteiligte Gesellschaft im Revisionsfall nun darauf hinweist, dass für sie eine Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung gemäß § 1 Z 7 UStBLV nicht verfügbar gewesen sei, so ist dies zunächst nur folgerichtig, weil die in der darin verwiesenen Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG BGBl. II Nr. 269/2012 vorgesehenen Qualitätsstandards nicht vor dem Hintergrund kinderspezifischer Bedürfnisse und Anforderungen definiert worden sind. Es wäre daher für eine „vergleichbare Zertifizierung“ ihrer Bildungsdienstleistungen auch nicht hinreichend, wenn die mitbeteiligte Partei die Erfüllung der für die Erwachsenenbildung definierten Qualitätsstandards nachweisen könnte. Vielmehr muss von ihr in der Zielsetzung zwar mindestens ein vergleichbares Qualitätsniveau, dieses aber eben auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbildung nachgewiesen werden. Nur eine dies nachweisende Zertifizierung wäre im Revisionsfall eine „vergleichbare Zertifizierung“ iSd § 1 Z 9 UStBLV.
- 25 Im angefochtenen Erkenntnis hat das BFG demgegenüber - unabhängig vom Nachweis einer Zertifizierung - eine Umsatzsteuerbefreiung der mitbeteiligten Partei angenommen. Das BFG hat sich dabei offenbar vom Vorbringen der mitbeteiligten Partei leiten lassen, dass es ihr trotz mehrfacher Versuche nicht





möglich gewesen sei, eine Zertifizierungsstelle in Österreich zu finden. Dies sei vom Finanzamt zu Unrecht nicht gewürdigt worden.

26 Daraus eine Umsatzsteuerbefreiung abzuleiten, geht aber fehl.

27 So vernachlässigt das BFG im angefochtenen Erkenntnis dabei zunächst bereits den Umstand, dass eine solche Zertifizierung - wie bereits oben ausgeführt - aus dem gesamten EU-Raum beigebracht werden kann. Dass es europaweit keine Zertifizierungen für Kinderbildungseinrichtungen gibt, hat das BFG jedoch nicht festgestellt. Auch hat das BFG nicht festgestellt, dass die mitbeteiligte Partei sich - nach dem Scheitern ihres inländischen Zertifizierungsvorhabens - ihrerseits um etwaige vergleichbare ausländische Zertifizierungen bemüht hat. Dass eine für die Umsatzsteuerbefreiung erforderliche Zertifizierung sohin für die Mitbeteiligte nicht erreichbar gewesen wäre, steht auf dem Boden der nur auf österreichische Verhältnisse abstellenden Feststellungen des BFG - entgegen dessen Annahme - noch gar nicht fest.

28 Darüber hinaus unterläuft die vom BFG vorgenommene Erstreckung der Umsatzsteuerbefreiung auch die (grundsätzlich legitime) Anknüpfung der UStBLV an den Nachweis qualitätsbezogener Zertifizierungen. Wenn das BFG der mitbeteiligten Gesellschaft im Revisionsfall eine Umsatzsteuerbefreiung unabhängig von einer Zertifizierung zubilligt, wird letztlich - contra legem - nicht auf eine vergleichbare Zertifizierung abgestellt, sondern - gerade im sensiblen Bereich der Kinderbildung - auf eine Zertifizierung schlichtweg verzichtet. Mit diesem Absehen von inhaltlichen Qualitätsanforderungen hat es die Rechtslage verkannt.

29 Das BFG hat im angefochtenen Erkenntnis - worauf die Amtsrevision ergänzend hinweist - aber auch keinen Versuch unternommen, seinerseits Qualitätsnormen zu definieren, bei denen es von einer vergleichbaren (theoretischen) Zertifizierungsmöglichkeit ausginge. Ein solches Unterfangen würde im Revisionsfall freilich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs schon insofern an eine inhaltliche Grenze stoßen, als nach der oben begründeten Rechtsauslegung des § 1 Z 9 UStBLV eine vergleichbare



Zertifizierung von Kinder- und Jugendbildungseinrichtungen im Interesse des Kindeswohls die Erfüllung von kinderspezifischen Qualitätsnormen berücksichtigen und gewährleisten muss und daher zunächst die Formulierung entsprechender kinderspezifischer Zertifizierungsanforderungen erfordert, weshalb eine Erstreckung der Umsatzsteuerbefreiung auf die mitbeteiligte Gesellschaft ohne Nachweis einer Zertifizierung im Wege des Anwendungsvorrangs nicht in Betracht kommt.

- 30 Nichts anderes ergibt sich unter Berücksichtigung des Grundsatzes der umsatzsteuerlichen Neutralität, finden sich doch sämtliche Betreiber privater Sprachschulen für Kinder diesbezüglich in einer vergleichbaren Situation und ist insofern keine Gefahr von Wettbewerbsbeeinträchtigungen ersichtlich. Dass eine solche Gefahr dennoch bestünde und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dadurch verletzt sein könnte, hat das BFG im angefochtenen Erkenntnis zwar in den Raum gestellt, dies aber völlig unsubstantiiert gelassen.
- 31 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes (Fehlen wesentlicher Feststellungen auf Grund unrichtiger Rechtsansicht) aufzuheben.

W i e n , am 6. September 2023



Datum: 25.07.2023
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2452/21
ECLI: ECLI:DE:FGK:2023:0725.8K2452.21.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 16/23
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Unter Änderung des berichtigten Umsatzsteuerbescheids 2016 vom 25.07.2023 wird die Umsatzsteuer 2016 auf ... € festgesetzt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| Zwischen der Klägerin, der Z AG, und dem Beklagten ist streitig, ob das Produkt förmliche Zustellung (im Folgenden: PZA-Leistungen) als Post-Universaldienstleistung gemäß § 4 Nr. 11b UStG von der Umsatzsteuer befreit ist, sofern es rabattiert oder DV-freigemacht ist. | 1 |
| Streitig ist auch, ob der Beklagte für steuerfreie PZA-Leistungen gemäß § 4 Nr. 11b UStG, die die Klägerin unter unrichtigem Ausweis von Umsatzsteuer in ihren Rechnungen veräußert hat, gemäß § 14c Abs. 1 UStG Umsatzsteuer festzusetzen hat. | 2 |
| Die Klägerin, die über eine Bescheinigung des Bundeszentralamtes für Steuern gemäß § 4 Nr. 11b Satz 2 UStG verfügt, wendet sich gegen den berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023, mit dem die Umsatzsteuer 2016 auf ... € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist. | 3 |
| Der in der mündlichen Verhandlung vom 25.07.2023 bekannt gegebene Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023 ist gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. | 4 |
| | 5 |

Die Klägerin reichte für den Zeitraum 1/16 bis 12/16 Umsatzsteuervoranmeldungen ein. Gegen die entsprechenden Bescheide legte sie zwischen dem 19.04.2016 und dem 06.04.2017 jeweils fristgemäß Einspruch ein.	6
In einer Stellungnahme der Klägerin zu den bevorstehenden Einspruchs begründungen ihres Vertreters, auf die verwiesen wird, heißt es bezüglich der PZA-Leistungen unter Tz. 2, bei PZA handele es sich um förmliche Zustellungen nach der Prozessordnung und dem Verwaltungszustellungsgesetz. Der PZA sei nur für Behörden, Gerichte, Gerichtsvollzieher und Schiedsmänner/-frauen vorgesehen.	7
Auf die Einspruchs begründung vom 06.11.2017 und die ihr in der Steuerakte nachgeheftete Stellungnahme der Klägerin wird verwiesen.	8
Am 22.12.2017 reichte die Klägerin die Umsatzsteuererklärung 2016 beim Beklagten ein.	9
Unter Tz. F. „Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer“, Nr. 102, erklärte sie Steuerbeträge gemäß § 14c UStG i.H.v. ... €. Ferner erklärte sie unter Tz. E. „Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug, nicht zum Gesamtumsatz gehörend nach § 4 Nr. 8 - 28 UStG“, Nr. 44, Umsätze i.H.v. ... €.	10
In einem Begleitschreiben zu der Umsatzsteuererklärung teilte die Klägerin mit, dass in den erklärten steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 11b UStG PZA-Leistungen i.H.v. ... € enthalten seien.	11
Auf die Umsatzsteuererklärung und das Begleitschreiben vom 22.12.2017 wird verwiesen.	12
Der Beklagte teilte der Klägerin unter dem 29.01.2018 mit, dass der am 22.12.2017 eingegangene Umsatzsteuererklärung 2016 am 10.01.2018 zugestimmt worden und Umsatzsteuer 2016 i.H.v. ... € festgesetzt worden sei.	13
Mit Umsatzsteuerbescheid vom 08.02.2018 wurde die Steuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert. Die festgesetzte Umsatzsteuer betrug demnach... €.	14
In den Erläuterungen zu dem Bescheid wird ausgeführt, dass die aus den Produkten Postzustellungsauftrag, Nachnahmeübermittlungsentgelt, Services Rolle und Sperrgut, DV-Freimachung, Handyporto und Teilleistungen resultierenden Umsätze i.H.v. ... € (netto) als umsatzsteuerpflichtig behandelt würden. Die dazugehörigen Vorsteuern i.H.v. ... € würden als abzugsfähig behandelt. Aus einer Berechnung des Beklagten hierzu ergibt sich, dass dem Betrag von ... € netto u.a. PZA-Leistungen i.H.v. ... € brutto zugrunde lagen.	15
Auf den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 08.02.2018 und die dazugehörigen Berechnungen des Beklagten, die sich in den (Papier-)Steuerakten befinden, sowie die am 04.12.2019 beim Beklagten eingegangene berichtigte Umsatzsteuererklärung 2016 und die am 16.01.2020 und 23.10.2020 ergangenen Umsatzsteueränderungsbescheide 2016 wird verwiesen.	16
In dem am 14.12.2021 ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung stellte der Beklagte bezüglich der PZA-Leistungen fest, dass die Klägerin ... € steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 11b UStG erklärt habe.	17
Die von der Klägerin steuerfrei abgerechneten und erklärten PZA-Umsätze haben allerdings unstrittig lediglich ein Volumen von ... € (siehe Anl. 27 zum Schriftsatz der Klägerin vom 24.07.2023, Fach A, B, C, F und G, Zeile 2, sowie Fach A, B, C, D, E, F und G, Zeile 7 - 13).	18

Insoweit wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Der Beklagte beließ in dem am 14.12.2021 ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung, geändert durch Umsatzsteuerbescheid vom 25.07.2023, die unrabattierten und nicht DV-freigemachten, von der Klägerin steuerfrei abgerechneten PZA-Leistungen in Höhe von brutto ... € (Umsatzsteuer ... €; siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach A, B, C, F und G, Zeile 2) sowie die unrabattierten und nicht DV-freigemachten, von der Klägerin steuerpflichtig abgerechneten PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € (Umsatzsteuer ... €; siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach A, B, C, F und G, Zeile 3 und 4) unter Berufung auf das BMF-Schreiben vom 28.09.2021 (III C 3-S7167-b/19/10003:001, 2021/1035367, juris) rückwirkend umsatzsteuerfrei unter Wegfall des Vorsteuerabzugs für in Zusammenhang mit diesen Umsätzen bezogene Eingangsleistungen in Höhe von ... € (... € Vorsteuer, bezogen auf Umsätze in Höhe von brutto ... €, und ... € Vorsteuer, bezogen auf Umsätze in Höhe von netto ... €).

Auf den Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 und auf die als Anlage, datiert auf den 12.01.2022, vom Beklagten nachgereichten geänderten Besteuerungsgrundlagen 2016 wird verwiesen.

Dem BMF-Schreiben vom 28.09.2021 waren das EuGH-Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff u.a. sowie die BFH-Urteile vom 06.02.2020 – V R 36/19 und V R 37/19, juris, vorausgegangen.

Dort war entschieden worden, dass PZA-Leistungen als Post-Universaldienstleistungen gemäß § 4 Nr. 11b UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, sofern sich der Lizenznehmer entsprechend einer seitens der Bundesnetzagentur zu diesem Zweck erteilten Lizenz verpflichtet, die PZA-Leistungen im gesamten Bundesgebiet anzubieten.

Die Klägerin ist unstreitig entsprechend einer ihr seitens der Bundesnetzagentur für PZA-Leistungen erteilten Lizenz verpflichtet, diese im gesamten Bundesgebiet anzubieten. Zu diesem Zweck ist sie gemäß § 33 Abs. 1 S. 2 Postgesetz (– PostG –) mit Hoheitsbefugnissen ausgestattet (beliehene Unternehmerin). Die Entgelte für ihre PZA/ePZA-Leistungen im Streitjahr sind gemäß § 34 PostG durch die Bundesnetzagentur genehmigt worden.

Soweit die Klägerin für die nunmehr als gemäß § 4 Nr.11b UStG umsatzsteuerfrei behandelten PZA-Leistungen i.H.v. netto ... € Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellt hatte, setzte der Beklagte in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 19 %ige Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG in Höhe von ... € fest.

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin erklärt, dass sie nicht ausschließen könne, dass sie von den vom Beklagten gemäß § 14c Abs. 1 UStG besteuerten PZA-Leistungen (netto ... €, siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach B und C, Zeile 3 und 4) in Höhe von netto ... € (siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach B und C, 4, „Alle Kunden“) – allerdings zu einem sehr geringen Prozentsatz – im Zeitraum 9 - 12/2016 PZA-Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Kunden unter Umsatzsteuerausweis verkauft habe.

Es ist daraufhin unstreitig gestellt worden, dass Rechnungen für PZA-Leistungen in Höhe von 0,1 % der Nettoumsätze von ... €, d.h. für Nettoumsätze i.H.v. ... € unter Ausweis von insgesamt ... € Umsatzsteuer an vorsteuerabzugsberechtigte Kunden im Streitjahr erteilt worden sind.

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird verwiesen.	28
Bezüglich aller anderen PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € (Umsatzsteuer ... €, davon netto ... € PZA-Leistungen unter Ausweis von durch die Klägerin in Rechnung gestellter Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ... €; siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach B, C, F, G, Q, R und S, Zeile 7 - 32), die einer Mengenrabattierung unterlagen oder im Wege der DV-Freimachung frankiert worden waren, ging der Beklagte in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021, geändert durch Umsatzsteuerbescheid vom 25.7.2023, weiterhin von einer Umsatzsteuerpflicht aus, da diese PZA-Leistungen seiner Auffassung nach keine steuerbefreiten Universaldienstleistungen im Sinne des § 4 Nr. 11b UStG seien.	29
Die Vorsteuer in Höhe von ... € bezüglich der mit den rabattierten und DV-freigemachten PZA-Leistungen in Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen beließ der Beklagte weiterhin abzugsfähig.	30
Dass die Klägerin ihren Kunden im Streitjahr 2016 entgegen der von ihr vertretenen Auffassung, dass sämtliche von ihr erbrachten PZA-Leistungen steuerbefreit seien, neben PZA-Leistungen in Höhe von netto ... €, die nicht rabattiert oder DV-freigemacht worden waren, PZA-Leistungen für Sendungen, die rabattiert oder DV-freigemacht waren, in Höhe von netto ... € mit Umsatzsteuer in Rechnung stellte, beruhte auf einer vom Beklagten am 07.06.2010 erteilten verbindlichen Auskunft (in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2012) und einer im Streitjahr verfestigten obergerichtlichen Rechtsprechung in Vergabesachen, wonach PZA-Leistungen der Klägerin als umsatzsteuerpflichtig einzuordnen waren.	31
Auf die verbindliche Auskunft der Klägerin vom 07.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2012 wird verwiesen.	32
Die Klägerin sicherte diversen Kunden, denen sie für die PZA-Leistungen Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erteilt hatte, zu, dass sie ihnen im Falle einer späteren (gerichtlichen) Feststellung der Steuerfreiheit der PZA-Leistungen die einggenommenen Umsatzsteuerbeträge erstatten werde (Bl. 90 Prozessakte).	33
Die Kunden der Klägerin, die von ihr im Streitjahr rabattierte oder DV-freigemachte PZA-Leistungen bezogen (sogenannte Vertragskunden), waren unstreitig ausschließlich nicht vorsteuerabzugsberechtigte Gerichte, Verwaltungsbehörden und Gerichtsvollzieher, die auf der Grundlage von Prozessordnungen und der Gesetze, die Verwaltungszustellungen regeln, förmliche Zustellungen von Schriftstücken bewirken, bzw. unter § 4 Nr. 26 UStG fallende, nicht vorsteuerabzugsberechtigte Personen, die eine ehrenamtliche Tätigkeit ausübten (z.B. Schiedsmänner/-frauen).	34
Mit der vorliegenden Klage trägt die Klägerin vor,	35
1. zu den unrabattierten und nicht DV-freigemachten PZA-Leistungen i.H.v. brutto ... €:	36
Der Beklagte und sie, die Klägerin, seien sich darüber einig, dass unrabattierte und nicht DV-freigemachte PZA-Leistungen im Streitjahr i.H.v. brutto ... €, die pro Zustellung ... € gekostet und die sie, die Klägerin, steuerfrei gegenüber ihren Kunden abgerechnet habe, in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021, geändert durch Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023, zu Recht als steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen gemäß § 4 Nr. 11b UStG bewertet worden seien.	37

Insoweit bestehe auch Einigkeit über die Rechtmäßigkeit der Kürzung von Vorsteuer i.H.v. ... € €, die in Zusammenhang mit Eingangsleistungen für die PZA-Leistungen i.H.v. brutto ... € stehe.	38
2. zu den unrabattierten und nicht DV-freigemachten PZA-Leistungen i.H.v. netto ... €:	39
Zu Recht habe der Beklagte zwar in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021, geändert durch Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023, die unrabattierten und nicht DV-freigemachten PZA-Leistungen i.H.v. netto ... €, die pro Zustellung ... € gekostet hätten und die sie, die Klägerin, unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von ... € ihren Kunden in Rechnung gestellt habe, als steuerbefreit gemäß § 4 Nr. 11b UStG anerkannt und die Abzugsfähigkeit der diesbezüglich zunächst anerkannten Vorsteuer i.H.v. ... € aberkannt. Im nächsten Schritt habe der Beklagte allerdings zu Unrecht die nunmehr rückwirkend umsatzsteuerfreien Umsätze i.H.v. netto ... € der Umsatzsteuer in Höhe von ... € wegen des unrichtigen Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 1 UStG unterworfen.	40
Hiergegen sei einzuwenden, dass eine unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuerschuld	41
– wie vorliegend auf die unstreitig steuerfreien PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € – weder nach Art. 203 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (– MwStSystRL–), der das unionsrechtliche Äquivalent zu § 14c UStG sei, noch nach § 14c UStG, der richtlinienkonform auszulegen sei, entstehe, wenn der Leistungsempfänger der steuerbefreiten Leistungen als Adressat einer Rechnung mit unrichtigem Umsatzsteuerausweis nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei oder der Rechnungsaussteller so wie sie, die Klägerin, bei Ausweis der Umsatzsteuer in ihren Rechnungen gutgläubig gewesen sei.	42
Soweit erforderlich berufe sie, die Klägerin, sich sowohl auf die Nichtanwendbarkeit des § 14c Abs. 1 UStG sowie unmittelbar auf das Unionsrecht (Schriftsatz vom 26.04.2023 Tz. 1. am Ende, Seite 3; Bl. 711 Prozessakte; Tz 4.2. am Ende, Seite 7; Bl. 715 Prozessakte).	43
Der EuGH habe mit Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, erklärt, dass Art. 203 MwStSystRL grundsätzlich vorsehe, dass jede Person, die Umsatzsteuer in einer Rechnung ausweise, diese Steuer schulde, auch wenn es an einem tatsächlichen steuerpflichtigen Umsatz fehle. Art. 203 MwStSystRL solle der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenwirken, die sich aus dem Recht des Leistungsempfängers ergebe, aus der ihm überlassenen Rechnung mit Umsatzsteuerausweis den Vorsteuerabzug geltend zu machen.	44
Der EuGH habe in dem zitierten Urteil klargestellt, dass durch den unrichtigen Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnungen gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern keine Steuergefährdung vorliege und deshalb keine Steuerschuld gemäß Art. 203 MwStSystRL entstehe. Art. 203 MwStSystRL sei in einem solchen Fall nicht anwendbar (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/71, P GmbH, juris, Rn. 24).	45
Sei keine Steuerschuld gemäß Art. 203 MwStSystRL entstanden, entfalle auch die Notwendigkeit einer Rechnungsberichtigung.	46
Daraufhin habe das österreichische Bundesfinanzgericht in der Nachfolgeentscheidung zu dem EuGH-Urteil P GmbH mit Urteil vom 27.01.2023 – GZ.RV/7100930/2021 unter Ziff. II.3.2., Seite 5 (Bl. 727 Prozessakte) entschieden, dass § 11 Abs. 12 öUStG 1994 dahingehend eingeschränkt richtlinienkonform zu interpretieren sei, dass die § 14c UStG entsprechenden Regelungen in § 11 öUStG 1994 nur im Falle der Gefährdung des	47

Steueraufkommens anwendbar seien. Die Notwendigkeit zu einer Berichtigung der unrichtigen Umsatzsteuer gemäß §§ 11 Abs. 12, 16 Abs. 1 öUStG 1994, um eine Umsatzbesteuerung mit der in den streitgegenständlichen Rechnungen unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer zu vermeiden, habe das österreichische Bundesfinanzgericht folgerichtig nicht gesehen. Auch habe es nicht entschieden, dass die P GmbH ihren Kunden die ihnen zu Unrecht in Rechnung gestellte und vereinnahmte Umsatzsteuer erstatten muss.

Der Beklagte wolle diese Konsequenz aus dem zitierten EuGH-Urteil nicht ziehen. Er verlange bei Rechnungen von einem Unternehmer, in denen die Umsatzsteuer unrichtig ausgewiesen sei, als Bedingung für eine Nichtfestsetzung der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 1 UStG nach wie vor, dass der Unternehmer unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht, die Rechnungen berichtige und die zivilrechtlichen Erstattungsansprüche der Leistungsempfänger auf Rückzahlung der zu Unrecht an ihn abgeführten Umsatzsteuer erfülle (siehe Umsatzsteuer-Anwendungserlass – UStAE – Abschnitt 14 c.1. Abs. 5). 48

Zu der Behauptung des Beklagten, „die Verwaltung“ habe sich noch keine Meinung zu den Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil vom 08.12.2022 (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/71, P GmbH, juris) gebildet, werde auf ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.02.2023, GZ. III C 2-S7358/19/10001: 007, Doc 2023/0112261 verwiesen. In dem Schreiben habe das BMF die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 08.12.2022 dahingehend angewandt, dass den Finanzbehörden der Länder nahegelegt werde, bei Rechnungen mit unrichtigem Umsatzsteuerausweis an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete juristische Personen des öffentlichen Rechts von der Festsetzung und Abführung von Umsatzsteuer im Sinne des § 14c UStG abzusehen. 49

Das EuGH-Urteil P GmbH vom 08.12.2022 betreffe zwar Endverbraucher und das BMF-Schreiben vom 02.02.2023 juristische Personen des öffentlichen Rechts. 50

Es sei jedoch kein Grund dafür ersichtlich, dass die Grundsätze des EuGH-Urteils und des BMF-Schreibens nicht auch vorliegend anwendbar seien, soweit ihre, der Klägerin, PZA-Kunden unstreitig ebenfalls nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien. 51

Ebenfalls scheide aus, dass die Rückzahlung der zu Unrecht in ihren Rechnungen ausgewiesenen und auch eingekommenen Umsatzsteuer durch sie, die Klägerin, an ihre PZA-Kunden die Voraussetzung für eine Erstattung der Umsatzsteuer durch den Beklagten an sie sei. Das Unionsrecht gebe den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, zur Vermeidung ungerechtfertigter Bereicherung ein entsprechendes Rückzahlungserfordernis zu regeln (EuGH, Urteil vom 18.06.2009 – C-566/07, Stadeco, juris, Rn. 48; BFH, Urteil vom 16.05.2018 – XI R 28/16, juris, Rn. 63, 65). Die insofern national geregelte Rückzahlungspflicht gemäß § 14c Abs. 1 S. 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG gelte aber nur, wenn der Rechnungsaussteller den unrichtigen Steuerausweis wegen Gefährdung des Steueraufkommens berichtigen müsse. 52

Mit Blick auf die geringe Zahl von vorsteuerabzugsberechtigten Kunden entsprechend Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach B und C, Zeile 4, „Alle Kunden“, denen sie entsprechend ihrer Erklärung in der mündlichen Verhandlung im Zeitraum 9 - 12/2016 unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ... € bei Nettoumsätzen i.H.v. ... € für PZA-Leistungen Rechnungen erteilt haben könnte, verweise sie auf ihren Vortrag in den Schriftsätzen vom 25.02.2022 unter Tz. 3.2.3, vom 11.07.2022 unter Tz. 1.2.2.3 und vom 26.04.2023 unter Tz. 4.2 und 4.3. 53

- Demnach bestehe eine Pflicht zur Korrektur von Rechnungen mit unrichtigem Umsatzsteuerausweis weder nach Gemeinschaftsrecht noch nach nationalem Recht, wenn der Rechnungsaussteller bei Rechnungsausstellung gutgläubig gewesen sei. Auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung, nach der bei Gutgläubigkeit des Rechnungsausstellers eine Korrektur der Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis nicht notwendig sei (EuGH, Urteil vom 13.12.1989 – C-342/87, Genius Holding, juris, Rn. 18; EuGH, Urteil vom 19.09.2000 – C-454/98, Schmeink & Cofreth, juris, Rn. 58 ff.; EuGH, Urteil vom 11.04.2013 – C-138/12, Rusedespred OOD, juris; so auch EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin vom 08.09.2022 – C-378/21, juris, Rn. 45 ff. mwN), werde verwiesen. Sofern § 14c Abs. 1 UStG nicht unionskonform auslegbar sei, berufe sie sich hilfsweise auf Art. 203 MwStSystRL in der Ausprägung durch die zitierten EuGH-Urteile. Denn sie, die Klägerin, sei bei Ausweis der Umsatzsteuer in ihren Rechnungen über PZA-Leistungen unstreitig gutgläubig gewesen. Sie habe sich an die Vorgaben des Beklagten in der verbindlichen Auskunft vom 07.06.2010, Tz.I.3.1.6, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2012, Tz.C.I.9 und des UStAE Abschn. 4.11b.1. Abs. 8 (in der Fassung bis zum 27.09.2021) gehalten. 54
3. zu den rabattierten bzw. DV-freigemachten PZA-Leistungen i.H.v. netto ... €: 55
- Der Beklagte habe zu Unrecht in dem Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021, geändert durch Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023, entsprechend der Handhabung in den vorher ergangenen geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2016, die PZA-Leistungen in Höhe von netto ... €, für die ein Rabatt eingeräumt worden sei bzw. die im Wege der DV-Freimachung ebenfalls günstiger als ... € frankiert worden seien, mit Umsatzsteuer in Höhe von ... € unter Anerkennung eines Vorsteuerabzuges i.H.v. ... € besteuert belassen. Diese Leistungen seien entgegen der Auffassung des Beklagten ebenfalls steuerfrei. 56
- Der Beklagte vertrete die Ansicht, dass es sich bei PZA-Leistungen, die rabattiert oder DV-freigemacht seien, nicht um steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen im Sinne des § 4 Nr.11b UStG handele. Er gehe fälschlicherweise davon aus, dass diese PZA-Leistungen gemäß UStAE Abschnitt 4.11b.1. Abs. 3 von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen seien. Die Regelung des Abschnitts 4.11b.1. Abs. 2 Nr. 6 UStAE, der zufolge die förmlichen Zustellungen jetzt unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b UStG fallen, sei nach Meinung des Beklagten in direktem Zusammenhang mit den Einschränkungen des Abschnitts UStAE 4.11b.1. Abs. 7 zu lesen. Sowohl bei den rabattierten PZA, die zu niedrigeren Preisen als ... € angeboten würden, als auch bei den PZA, die im Wege der DV-Freimachung frankiert würden, erfolgten ihre, der Klägerin, PZA-Leistungen nach Auffassung des Beklagten gemäß § 4 Nr.11b Satz 3 Buchst. b UStG aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) zu abweichenden Qualitätsmerkmalen. Etwas anderes ergäbe sich auch nicht aus dem EuGH-Urteil vom 16.10.2019 (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff u.a., juris). Dieses beträfe einen „speziell gelagerten Einzelfall“. 57
- Dem sei von ihrer, der Klägerin, Seite, entgegenzuhalten, dass die Universaldienstleistungen eines Postdienstleisters immer auf der Grundlage von AGB erbracht würden. Auf die diesbezüglich eingereichten Unterlagen werde verwiesen (Anlagen 24 - 26 zum Schriftsatz vom 11.07.2023, Bl. 762 – 800 Prozessakte). 58
- Es sei auch nicht erkennbar, warum PZA-Leistungen, die auf der Grundlage von AGB erbracht werden, zu abweichenden Sondertarifen oder Qualitätsbedingungen erfolgten. Auch den PZA-Leistungen, die für ein Entgelt von ... € erbracht würden, lägen AGB zugrunde, nämlich die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Z AG Brief National („AGB Brief National“). Diese Leistungen seien allerdings auch nach Ansicht des Beklagten steuerfreie 59

Post-Universaldienstleistungen. Der Beklagte führe auch nicht aus, inwiefern aufgrund angewandter allgemeiner Geschäftsbedingungen abweichende Qualitätsbedingungen oder die Annahme einer steuerfreien PZA-Leistung ausschließende Sondertarife vorlägen. Sie, die Klägerin, stelle sowohl die rabattierten PZA-Leistungen als auch die DVA-freigemachten PZA-Leistungen unter den Bedingungen der §§ 1 ff. Post-Universaldienstleistungsverordnung (– PUDLV –) zu. Von diesen Bedingungen könne sie nicht abweichen, da das Bundeszentralamt für Steuern ansonsten die ihr erteilte Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 11b Satz 2 UStG widerrufen würde. Im Übrigen berechne sie, die Klägerin, ihren Kunden für ihre PZA- und ePZA-Leistungen die von der Bundesnetzagentur gemäß § 34 PostG sich je nach Einlieferungsmenge unterscheidenden genehmigten Entgelte von ... €, ... € oder ... € pro PZA-Leistung bzw. von ... €, ... € oder ... € pro ePZA-Leistung. Auch hierzu sei sie durch die Vorgaben des Postrechts verpflichtet. Die Anwendung dieser Entgelte werde auch durch die Bundesnetzagentur geprüft. Den Freistempelrabatt, den sie für DV-frankierte Sendungen ebenso wie für Sendungen, die mit Absenderfreistempelmaschinen freigemacht würden, gewähren müsse, würde gemäß den Vorgaben der Bundesnetzagentur gewährt. Der Freistempelrabatt sei ein Preisnachlass, den sie, die Klägerin, wegen der von den Kunden selbst übernommenen Tätigkeiten im Einklang mit dem Grundsatz der Kostenorientierung (vergleiche Erwägungsgrund 39 der Richtlinie 2008/6/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Februar 2008 (– PostDRL 2008/6/EG –)) zu gewähren habe. Es gebe keine Entgeltminderung, die aus vom Beklagten unterstellten „anderen Gründen“ gewährt würde.

Für den EuGH spiele es auch keine Rolle, wer Auftraggeber der PZA-Leistungen sein könne, 60
ob sie also allen Nutzern zur Verfügung stehe. Die Frage stelle sich insbesondere bereits deswegen nicht, weil Nutzer von Postdiensten nach Art. 2 Nr. 17 PostDRL nicht nur diejenigen natürlichen oder juristischen Personen seien, die einen Dienst als Absender in Anspruch nähmen, sondern auch die Empfänger dieser Dienste (EuGH vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff u.a., juris, Rn. 60). Außerdem würden PZA-Leistungen zwar in Erfüllung von Aufträgen ausschließlich öffentlicher Stellen durchgeführt, doch ziele deren Tätigkeit nicht darauf ab, eigene Bedürfnisse zu befriedigen, sondern darauf, das ordnungsgemäße Funktionieren des Justiz- oder Verwaltungssystems zu gewährleisten, dem sie angehörten. Die förmliche Zustellung diene dabei nicht der Erfüllung besonderer Interessen bestimmter Wirtschaftsteilnehmer, wobei der Beklagte auch gar nicht näher ausführe, welche Wirtschaftsteilnehmer das sein sollen. Für den EuGH habe demnach auch festgestanden, dass die förmlichen Zustellungen den Grundbedürfnissen der jeweiligen nationalen Bevölkerung entsprächen (EuGH vom 16.10.2019 – C-4 /18 und C-5 /18, Winterhoff u.a., juris, Tz. 64).

Das Finanzgericht Köln habe sich im Übrigen bereits in seinem Urteil vom 02.02.2021 (FG 61
Köln, Urteil vom 02.02.2021 – 8 K 1248/18, juris) unter Tz. 5 - 11 der Entscheidungsgründe eingehend damit befasst, inwiefern rabattierte und DV-freigemachte Dienstleistungen, die auf der Grundlage von AGB erbracht werden, Teil des steuerbefreiten Post-Universaldienstes seien. Auch auf das vom Beklagten angeführte Kriterium, ihre, der Klägerin, rabattierten und DV-freigemachten Leistungen seien für einen durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushaltes nicht zugänglich, sei das Finanzgericht eingegangen. Hierauf werde verwiesen. Zu bedenken sei zusätzlich, dass bezüglich der hier zu beurteilenden PZA-Leistungen der durchschnittliche Nachfrager eines Privathaushaltes grundsätzlich nicht ihr Auftraggeber sein könne, denn PZA-Leistungen würden normalerweise ausschließlich von öffentlichen Stellen in Auftrag gegeben.

4. zu den in den rabattierten bzw. DV-freigemachten PZA-Leistungen i.H.v. netto ... € enthaltenen PZA-Leistungen i.H.v. netto ... €:

Sofern sie, die Klägerin, unter anderem aufgrund der verbindlichen Auskunft des Beklagten vom 07.06.2010, für rabattierte bzw. DV-freigemachte PZA-Leistungen i.H.v. netto ... € in Rechnungen an ihre unstreitig nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden in Höhe von insgesamt ... € Umsatzsteuer ausgewiesen habe (Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach Q, R und S, Zeile 20 - 31), könne zur Besteuerung des Umsatzes i.H.v. netto ... € die Vorschrift des § 14c Abs. 1 UStG nicht zur Anwendung kommen, sollte der erkennende Senat zu der Auffassung gelangen, auch rabattierte und DV-freigemachte PZA-Leistungen seien gemäß § 4 Nr. 11b UStG steuerfreie Post-Universaldienstleistungen. 63

Insofern werde auf die bereits erfolgten Ausführungen zum richtlinienkonformen Verständnis von § 14c Abs. 1 UStG bezüglich eines unrichtigen Steuerausweises in Rechnungen über gemäß § 4 Nr. 11b UStG steuerfreie PZA-Leistungen gegenüber ihren, der Klägerin, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kunden verwiesen (Tz. 2 des Tatbestandes). 64

Auch hier berufe sie sich zusätzlich auf Art. 203 MwStSystRL entsprechend den Grundsätzen des EuGH in seinem Urteil vom 08.12.2022 (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/71, P GmbH, juris). 65

Die Klägerin beantragt, 66

unter Änderung des berichtigten Umsatzsteuerbescheides 2016 vom 25.07.2023 die Umsatzsteuer 2016 um ... € auf ... € herabzusetzen, 67

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 68

Der Beklagte beantragt, 69

die Klage abzuweisen, 70

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 71

Der Beklagte trägt vor, auch er vertrete die Auffassung, dass PZA-Leistungen eine Post-Universaldienstleistung darstellten und deshalb im Sinne des § 4 Nr. 11b UStG steuerbefreit seien, sofern die Klägerin diese Leistungen zum Regelpreis von ... € abgerechnet habe und die Sendungen nicht per DV-Freimachung frankiert oder rabattiert seien. Rabattierte und DV-freigemachte PZA-Leistungen seien hingegen nicht steuerbefreit. 72

Darüber hinaus vertrete er, der Beklagte, die Auffassung, dass die Klägerin, soweit sie gegenüber ihren Kunden für PZA-Leistungen, die Post-Universaldienstleistungen seien, Umsatzsteuer in ihren Rechnungen offen ausgewiesen habe, diese ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG schulde. 73

1. PZA-Leistungen mit Rabatt und DV-Freimachung 74

§ 4 Nr. 11b Satz 3 UStG nehme Leistungen, die unter ganz bestimmten Voraussetzungen und zu bestimmten Bedingungen vereinbart werden, von der grundsätzlich nach § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG zu gewährenden Steuerbefreiung aus. 75

Zwar habe der EuGH in seinem Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18 und dem folgend der BFH in seinen Urteilen vom 06.02.2020 – V R 36/19 und V R 37/19 entschieden, dass die 76

Ausführung von PZAs eine steuerfreie Post-Universaldienstleistung darstellt.

Dementsprechend habe die Finanzverwaltung den Umsatzsteueranwendungserlass dahingehend geändert, dass nach UStAE Abschnitt 4.11b.1 Abs. 2 Nr. 6 auch PZA von Schriftstücken unter bestimmten Voraussetzungen als Post-Universaldienstleistungen unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b UStG fallen. 77

Soweit die Klägerin allerdings PZA-Leistungen zu rabattierten Preisen oder PZA-Leistungen, die mittels DV-Freimachung frankiert wurden, ausführe, müsse diesen Leistungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b UStG Satz 3 Buchst. b UStG versagt werden, weil die Klägerin nach ihrem eigenen Vorbringen diese Leistungen auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen als den für jedermann zugänglichen Tarifen erbringe. 78

Eine Steuerbefreiung komme für diese Leistungen schon deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin keine Post-Universaldienstleistungen im Sinne des Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität (– Post-DRL 97/67/EG –) und damit auch nicht im Sinne des § 11 PostG und der PUDLV erbringe, da die darin genannten Qualitätsmerkmale nicht erfüllt würden. 79

Nach Art. 3 PostDRL 97/67/EG hätten die Mitgliedstaaten sicherzustellen, „dass den Nutzern ein Universaldienst zur Verfügung steht, der ständig flächendeckend postalische Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer bietet.“ 80

§ 11 Abs. 1 PostG definiere den Begriff der Post-Universaldienstleistung als „ein Mindestangebot an Postdienstleistungen nach § 4 Nr. 1 PostG, die flächendeckend in einer bestimmten Qualität und zu einem erschwinglichen Preis erbracht werden.“ 81

Nach § 6 Abs. 1 PUDLV gelte der Preis für eine Post-Universaldienstleistung als erschwinglich, wenn er „den ... Preis für die durchschnittliche Nachfrage eines Privathaushalts ... nicht übersteige.“ 82

a. PZA mit Rabattgewährung 83

UStAE Abschn. 4.11b.1 Abs. 3 bestimme auch nach Aufnahme der PZA-Leistungen als Post-Universaldienstleistungen in Abschn. 4.11b.1 Abs. 2 Nr. 6, dass weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer der Art nach begünstigten Post-Universaldienstleistung für die unter Absatz 2 genannten Leistungen sei, dass der Preis für diese Leistungen erschwinglich sein müsse. Der Preis gelte als erschwinglich, wenn er dem realen Preis für die durchschnittliche Nachfrage eines Privathaushalts nach der jeweiligen Post-Universaldienstleistung entspreche. Maßstab sei grundsätzlich das genehmigte Entgelt. Soweit eine Entgeltminderung jedoch aus anderen Gründen gewährt werde, weil die Kunden z.B. die Briefsendungen unmittelbar beim Anbieter der Post-Universaldienstleistung einliefern müssten, lägen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vor. 84

UStAE Abschn. 4.11b. Abs. 7 nehme sog. AGB-Leistungen von der Steuerbefreiung aus, soweit in den AGB Qualitätsmerkmale festgelegt würden, die von den in Abs. 2 der Vorschrift festgelegten Qualitätsmerkmalen abwichen (lit. a) oder zu Tarifen erbracht würden, „die zwar grundsätzlich für jedermann zugänglich sind, aber nicht für den durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushalts bestimmt sind.“ (lit. b) oder zu günstigeren Preisen als den nach § 19 85

PostG genehmigten Entgelten (lit. c).

Die Rabattgewährung führe auch dazu, dass die rabattierten förmlichen Zustellungen zu günstigeren Preisen erbracht würden als den für jedermann zugänglichen Tarifen. 86

Unter einem allgemein für jedermann zugänglichen Tarif sei das Entgelt zu verstehen, das der durchschnittliche Nachfrager eines Privathaushalts zu entrichten habe (Kulmsee in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 1. Aufl. 1995, 149. Lieferung, § 4 Nr. 11b UStG, Rz. 42). 87

Die nach den AGB der Klägerin vereinbarten Rabatte seien einem durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushalts zweifelsohne nicht zugänglich, da dieser zumindest die hierfür geforderten Mindestmengen niemals erfüllen könne. Soweit die Klägerin mit ihren Großkunden in ihren AGB Sonderkonditionen vereinbart habe, müssten solche Leistungen aus der Steuerbefreiung ausscheiden, da sie nicht mehr der Grundversorgung der Bevölkerung diene. 88

b. PZA mit DV-Freimachung 89

Bei der DV-Freimachung von förmlichen Zustellungen handele es sich um eine elektronische Entrichtung von Portogebühren ausschließlich für Großkunden. An der DV-Freimachung der Klägerin könne nur teilnehmen, wer eine gesonderte DV-Freimachungs-Vereinbarung abgeschlossen habe. Liege diese vor, könne die DV-Freimachung mit spezieller Software realisiert werden. Die DV-Freimachung werde von der Klägerin nur angeboten, wenn der Kunde bestimmte Voraussetzungen nach den zugrundeliegenden AGB erfülle. So würden durch die DV-Freimachungen Vor- und Nebenleistungen durch die Kunden selbst übernommen (Vorsortierung fortlaufend nach Postleitzahlen, Einlieferung in festgelegten Großannahmestellen, durchschnittliche Mindestmengen von 4.000 Standardsendungen oder 200 Groß-/Maxisendungen, wobei sich die durchschnittliche Mindestmenge bei Verwendung des „AM-elektronischen Auftragsmanagements“ verringere). 90

Die vereinfachte (technische) Abwicklung führe zu einem reduzierten Bearbeitungsaufwand für die Klägerin und ermögliche in der Folge eine angepasste Entgeltstruktur, die in entsprechenden Preisvorteilen an die Großkunden weitergegeben werde. An die Vertragskunden werde ein 1%iger Rabatt gegenüber den Preisvorgaben der Bundesnetzagentur gewährt. Da ab einer solchen Einlieferungs(mindest)menge/-voraussetzung der Tarif nicht mehr für jedermann zugänglich sei, gehe er, der Beklagte, davon aus, dass diese Leistungen keine Post-Universaldienstleistungen im Sinne des § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. b UStG seien. 91

2. Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG 92

Wie die Klägerin selbst ausführe, habe sie PZA-Leistungen, die unstreitig steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen seien, als steuerpflichtig behandelt und ihren Kunden Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt. 93

Dadurch seien steuerfreie Leistungen steuerpflichtig abgerechnet worden, so dass rückwirkend in entsprechender Höhe Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG entstanden sei, die die Klägerin als Rechnungsausstellerin schulde. 94

Dies gelte entsprechend der Einspruchsentscheidung zum einen für die steuerpflichtig abgerechneten und erklärten PZA-Leistungen i.H.v. netto ... € für ... € sowie hilfsweise für die rabattierten bzw. DV-freigemachten PZA-Leistungen, die die Klägerin gegenüber ihren 95

Kunden steuerpflichtig abgerechnet habe i.H.v. netto ... €, sollte der Senat diese PZA-Leistungen entgegen seiner, des Beklagten, Rechtsauffassung als steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen einordnen.

Für den Fall, dass in Rechnungen zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei, bestimme auch Art. 203 MwStSystRL, dass die Person, die die Steuer in einer Rechnung ausweise, diese auch schulde. Allerdings habe der EuGH mit Urteil vom 08.12.2022 (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 - C-378/21, P GmbH) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht und in seiner Rechnung Umsatzsteuer ausgewiesen habe, die auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet worden sei, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Umsatzsteuer nicht schulde, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliege. 96

Zur Begründung habe der EuGH darauf hingewiesen, dass Art. 203 MwStSystRL nur zur Anwendung komme, wenn der Adressat der in Rede stehenden Rechnung sein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen könne. Seien die Rechnungsadressaten ausschließlich nicht vorsteuerabzugsberechtigte Endverbraucher und sei daher die Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen, sei Art. 203 MwStSystRL nicht einschlägig. 97

Das nationale Recht sehe in § 14c Abs. 1 S. 1 u. 2 UStG hingegen vor, dass ein Steuerpflichtiger solange den in der Rechnung unrichtig ausgewiesenen Mehrbetrag schulde, wie keine Rechnungsberichtigung erfolge. Danach entstehe die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG auch bei einer Rechnungserteilung an Nichtunternehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien (vgl. BFH, Urteil vom 13. Dezember 2018 – V R 4/18). 98

Das EuGH-Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, stelle damit eine grundsätzliche Entscheidung für das nationale Verständnis des § 14c Abs. 1 UStG dar. 99

Da aber mit einer zeitnahen Entscheidung der Verwaltung darüber, wie sich das EuGH-Urteil vom 08.12.2022 auf das Verständnis von § 14c Abs. 1 UStG auswirken werde, nicht zu rechnen sei, werde weiterhin die bisherige Verwaltungsauffassung vertreten. 100

Danach gelte, dass es nach der EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten sei, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden könnten. Denn nur so könnten die Mitgliedstaaten die Neutralität der Umsatzsteuer gewährleisten, die beinhaltet, dass jede zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer berichtigt werden könne, wenn der Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweise oder die Gefährdung des Steueraufkommens durch den unrichtigen Steuerausweis in der Rechnung rechtzeitig und vollständig beseitige (Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 197. Lieferung 01.2022, § 14c UStG, Rn. 9). 101

Die demnach gemäß § 14c Abs. 1 S. 2 UStG mögliche Berichtigung des unrichtigen Steuerbetrags gegenüber dem Leistungsempfänger verlange eine Berichtigung der unrichtigen Rechnung gegenüber dem Leistungsempfänger in der Erklärung des Leistungspflichtigen und Rechnungsausstellers, nachdem die Rechnung mit dem unrichtigen Steuerausweis gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt worden sei (Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 197. Lieferung 01.2022, § 14c UStG, Rn. 187 ff.). 102

Ein derartiges Berichtigungsverfahren sei vorliegend nicht erfolgt. Hierauf könne jedoch im Festsetzungsverfahren nicht verzichtet werden. Denkbar wäre allenfalls, im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO auf das im Umsatzsteuergesetz geregelte Rechnungsberichtigungsverfahren zu verzichten (BFH, Urteil vom 27.09.2018 – V R 32/16, 103

juris, Rn. 9).

Auch habe die Klägerin nicht vorgetragen, dass sie den Auftraggebern der PZA-Leistungen die in ihren PZA-Rechnungen zu Unrecht ausgewiesene und von ihr vereinnahmte Umsatzsteuer erstattet habe. 104

Bereits mit Urteil vom 16.05.2017, XI R 28/16 und seitdem in stetiger Rechtsprechung habe der BFH jedoch entschieden, dass die Rückzahlung der zu Unrecht vereinnahmten Umsatzsteuer durch den Rechnungsaussteller an den Leistungsempfänger weitere Voraussetzung für eine Nichterhebung der Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 1 UStG sei. 105

Die Rechnungsberichtigung als formaler Akt gegenüber dem Leistungsempfänger allein reiche für die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags i.S. von § 14c Abs. 1 S. 2, § 17 Abs. 1 UStG mit der Folge, dass dieser dem Rechnungsaussteller von der Finanzverwaltung zu erstatten sei, nicht aus. 106

Die Rechtsprechung des BFH stütze sich vorrangig nicht auf Art. 203 MwStSystRL, der bei Rechnungsberichtigung eine Rückzahlung des Umsatzsteuerbetrages an den Leistungsempfänger nicht voraussetze, sondern auf den Neutralitätsgrundsatz als grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Grundsätzlich solle der Unternehmer zur Verwirklichung der Belastungsneutralität von der gezahlten bzw. geschuldeten Umsatzsteuer entlastet werden. Die Umsatzsteuer solle – gerade eben aufgrund des Neutralitätsgrundsatzes – keinen Kostenfaktor darstellen. Im Umkehrschluss ergebe sich aus dem Grundsatz der Belastungsgleichheit ein Verbot der ungerechtfertigten Bereicherung auf Seiten des Unternehmers. 107

Dies stehe im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben. Einem Mitgliedstaat sei es unionsrechtlich nicht verwehrt, die Berichtigung der Mehrwertsteuer auch davon abhängig zu machen, dass der Aussteller der fraglichen Rechnung dem Empfänger der Dienstleistungen die zu Unrecht gezahlte Steuer erstatte (vgl. EuGH-Urteil Stadeco, EU:C:2009:380, Rz. 48). 108

Diese zweite Voraussetzung einer wirksamen Steuerberichtigung gemäß nationaler Vorschrift sei nicht Gegenstand des EuGH-Urteils vom 08.12.2022 – C-378/21 und widerspreche dem EuGH-Urteil P GmbH deshalb auch nicht. 109

Auf die gerichtlichen Schreiben vom 19.06.2023 und vom 05.07.2023 sowie auf die von der Klägerin eingereichten Tabellen (Anl. 23 zum Schriftsatz vom 11.07.2023 und Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023) wird verwiesen. 110

Ebenfalls wird verwiesen auf das Schreiben des Beklagten vom 19.07.2023 nebst Prüfberechnung, mit dem er angekündigt hat, dass er in der mündlichen Verhandlung einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2016 mit einer um ... € auf ... € erhöhten Umsatzsteuer vorlegen wird, sowie auf die Einverständniserklärung betreffend die Berichtigung in dem Schriftsatz der Klägerin vom 24.07.2023 unter Tz. 5. 111

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 112

Entscheidungsgründe 113

Die Klage ist begründet. 114

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021, geändert durch Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023, ist insoweit 115

rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, als ihre rabattierten und DV-freigemachten PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € als steuerpflichtig in Höhe von ... € mit Umsatzsteuer belegt werden, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO.	
Die rabattierten und DV-freigemachten PZA-Leistungen der Klägerin in Höhe von netto ... € sind als Post-Universaldienstleistungen gemäß § 4 Nr. 11b UStG steuerfrei.	116
Soweit die Klägerin für in diesen steuerfreien rabattierten und DV-freigemachten PZA-Leistungen enthaltene PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € Rechnungen mit unrichtigem Umsatzsteuerausweis in Höhe von ... € erteilt hat, scheidet auch eine Umsatzbesteuerung gemäß § 14c Abs. 1 UStG wegen fehlender Gefährdung des Steueraufkommens aus.	117
Soweit die Klägerin in Rechnungen für gemäß § 4 Nr. 11b UStG steuerfreie nicht rabattierte und nicht DV-freigemachte PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € unrichtigerweise Umsatzsteuer i.H.v. ... € ausgewiesen hat, scheidet eine Umsatzbesteuerung gemäß § 14c Abs. 1 UStG in Höhe von ... € Umsatzsteuer auf der Grundlage von PZA-Leistungen i.H.v. netto ... € wegen fehlender Gefährdung des Steueraufkommens und in Höhe von ... € Umsatzsteuer auf der Grundlage von PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € wegen der Gutgläubigkeit der Klägerin bezüglich des unrichtigen Steuerausweises aus.	118
Von der dementsprechend um ... € herabzusetzenden Umsatzsteuer 2016 ist wegen der Steuerbefreiung nicht mehr abzugsfähige Vorsteuer i.H.v. ... € in Abzug zu bringen.	119
1.	120
Gemäß § 4 Nr. 11b S. 1 UStG sind Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.12.1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität (im Folgenden Postdienstrichtlinie– PostDRL 97/67/EG), die zuletzt durch die Richtlinie 2008/6/EG (im Folgenden PostDRL 2008/6/EG) geändert worden ist, durch Unternehmer gemäß § 4 Nr. 11b S. 2 UStG steuerbefreit.	121
2.	122
Unternehmer nach § 4 Nr. 11b S. 2 UStG ist derjenige, der sich gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) verpflichtet hat, flächendeckend im gesamten Bereich der Bundesrepublik Deutschland die Gesamtheit der Universaldienstleistungen oder einen Teilbereich dieser Leistungen gemäß § 4 Nr. 11b S. 1 UStG anzubieten, und der dafür eine Bescheinigung von dem BZSt erhalten hat.	123
Die Klägerin ist unstreitig Inhaberin einer Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 11b S. 2 UStG und damit Unternehmerin (Universalpostdienstleisterin) nach § 4 Nr. 11b S. 2 UStG.	124
Bezogen auf die hier streitigen PZA-Leistungen der Klägerin bestimmt § 33 Postgesetz (– PostG –), dass ein Lizenznehmer, der Briefzustelldienstleistungen erbringt, verpflichtet ist, Schriftstücke unabhängig von ihrem Gewicht nach den Vorschriften der Prozessordnungen und der Gesetze, die die Verwaltungszustellung regeln, förmlich zuzustellen. Im Umfang dieser Verpflichtung ist der Lizenznehmer mit Hoheitsbefugnissen ausgestattet (beliehener Unternehmer).	125
§ 176 Abs. 1 Zivilprozessordnung idF bis zum 31.12.2021 (– ZPO –) bestimmt zur förmlichen Zustellung, dass die Geschäftsstelle des Auftraggebers, die einen Zustellungsauftrag an einen Postdienstleister erteilt, das zuzustellende Schriftstück in einem verschlossenen	126

Umschlag zusammen mit dem vorbereiteten Formular einer Zustellungsurkunde übergibt.	
Als Lizenznehmerin, die derartige Briefzustelldienstleistungen erbringt, hat die Klägerin gemäß § 34 PostG Anspruch auf ein Entgelt.	127
Durch das Entgelt werden alle von ihr erbrachten Leistungen einschließlich der hoheitlichen Beurkundung und Rücksendung der Beurkundungsunterlagen gemäß § 182 ZPO abgegolten.	128
Das Entgelt hat den Maßstäben des § 20 Abs. 1 und 3 PostG zu entsprechen. Die gemäß § 34 Satz 4 PostG genehmigungsbedürftigen Entgelte haben sich demnach an den Kosten einer effizienten Leistungsbereitstellung zu orientieren.	129
Sämtliche von der Klägerin erbrachten, hier streitigen Entgelte für nicht rabattierte und nicht DV-freigemachte sowie für rabattierte und DV-freigemachte PZA- und ePZA-Leistungen sind gemäß § 34 Satz 4 PostG unstreitig durch die Bundesnetzagentur genehmigt worden.	130
3.	131
§ 4 Nr. 11b S. 3 UStG benennt Ausnahmen von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b S. 1 UStG und hat folgenden Wortlaut:	132
Die Steuerbefreiung gilt nicht für Leistungen, die der Unternehmer erbringt	134
a) aufgrund individuell ausgehandelter Vereinbarungen oder	135
b) aufgrund allgemeiner Geschäftsbedingungen	136
(Alternative 1:) zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder	137
(Alternative 2:) zu günstigeren Preisen	138
(Fall 1:) als den nach den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen oder	139
(Fall 2:) als den nach § 19 PostG genehmigten Entgelten.	140
4.	141
Mit dem mit Wirkung ab dem 01.07.2010 neu gefassten § 4 Nr. 11b UStG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, Art. 132 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie(–MwStSystRL –) im Einklang mit der zu dieser Richtlinienvorschrift ergangenen EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht umzusetzen.	142
Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL besagt, dass die Mitgliedstaaten bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Umsätze von der Umsatzsteuer befreien, und zwar bezogen auf Postprodukte „die von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Dienstleistungen und dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen.“	143
Der Wortlaut der Richtlinienvorschrift erweckt den Eindruck, dass jede Postdienstleistung, die von einer öffentlichen Posteinrichtung wie – unstreitig – der Klägerin erbracht wird, steuerbefreit ist. Dem ist aber entsprechend der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung nicht so.	144

Der EuGH verknüpft die Umsatzsteuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. a

MwStSystRL für postalische Dienstleistungen in seinen Urteilen vom 23.04.2009 – C-357/07, 146
TNT, Post UK Ltd. (EuGH, Urteil vom 23.04.2009 – C-357/07, TNT, Post UK Ltd, juris, Rn.
33, 34, 35) und vom 16.10.2019, – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff (EuGH,

Urteil vom 16.10.2019, – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff, juris, Rn. 49) mit dem in der 147
PostDRL geregelten Begriff des Universaldienstes.

Demnach entspricht der mit den in Art. 132 MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen 148
verfolgte Zweck, bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zu fördern, im
Postbereich dem Zweck, die postalischen Dienstleistungen, die den Grundbedürfnissen der
Bevölkerung entsprechen, zu ermäßigten Kosten anzubieten. Dem wiederum entspricht der
Zweck des in der PostDRL 97/67/EG geregelten Universaldienstes. Hieraus schließt der
erkennende Senat, dass zur richtlinienkonformen Bestimmung einer steuerfreien
Universaldienstleistung im Sinne des § 4 Nr. 11b UStG neben der einschlägigen EuGH-
Rechtsprechung die PostDRL und die sie umsetzenden nationalen Bestimmungen in ihrer
Gesamtheit und nicht entsprechend dem Wortlaut von § 4 Nr. 11b UStG lediglich Art. 3 Abs.
4 PostDRL 97/67/EG sowie § 19 PostG heranzuziehen sind. Diese Auffassung vertritt im
Ergebnis auch der Beklagte, der z.B. §§ 2 ff. Post-Universaldienstleistungsverordnung
(PUDLV) heranzieht, um die Bedeutung des Begriffs „abweichende Qualitätsbedingungen“ in
§ 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. b 1. Alt. UStG (in seinem Sinn) bestimmen zu können und der
zudem zur Begründung seiner hier vertretenen Rechtsauffassungen diverse Absätze aus
Abschn. 4.11b.1. des Umsatzsteuer- Anwendungserlasses (– UStAE –) zitiert, die ihrerseits
auf Interpretationen der PUDLV und des PostG und ihres Zusammenspiels zur Bestimmung
dessen, was eine steuerbefreite Post-Universalleistung gemäß § 4 Nr. 11b UStG ausmacht,
zurückgreifen (siehe auch Bundestag Drucksache 17/506, Seite 30 rechte Spalte, Seite 31
linke Spalte). Zielsetzung der insgesamt heranzuziehenden PostDRL ist gemäß Art. 1
PostDRL 97/67/EG u.a. die Bereitstellung und die Finanzierung eines Universalpostdienstes
in der Gemeinschaft.

Entsprechend den Ausführungen des EuGH (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und 149
5/18, Winterhoff u.a., juris, Rn. 51) werden die Eckpunkte des Begriffs „Leistungen des
Universaldienstes“ in Art. 3 Abs. 1 PostDRL 97/67/EG definiert. Den Post-Universaldienst
charakterisiert demnach das ständige Angebot flächendeckender postalischer
Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer.

5. 150

Bezüglich der Nutzer des steuerbefreiten Post-Universaldienstes hat der EuGH (Urteil vom 151
16.10.2019 – C-4/18 und 5/18, Winterhoff, juris, Rn. 60) klargestellt, dass nach Art. 2 Nr. 17
PostDRL 97/67/EG Nutzer alle natürlichen und juristischen Personen sind, die den
Universaldienst als Absender oder Empfänger in Anspruch nehmen. Der so bestimmte
Nutzerkreis des Post-Universaldienstes stimmt auch mit demjenigen in Art. 1.1 und Art. 3.1
des Weltpostvertrags, einem völkerrechtlichen Vertrag, abgeschlossen zwischen den dem
Weltpostverein beigetretenen Staaten, u.a. auch Deutschland, überein. Ob der Absender
oder der Empfänger der Universaldienstleistung ein Privatkunde/Privathaushalt oder ein
Geschäftskunde/Unternehmer oder eine Behörde ist, ändert an seiner Qualifizierung als
Nutzer des Universaldienstes gemäß Art. 3 Abs. 1 PostDRL 97/67/EG nichts. Dies wird
dadurch verdeutlicht, dass nach dem 2. Erwägungsgrund der PostDRL 97/67/EG die
Verwirklichung des Binnenmarktes im Postsektor für den wirtschaftlichen und sozialen
Zusammenhalt der Gemeinschaft von großer Bedeutung ist, da die Postdienste ein wichtiges

Instrument für Kommunikation und Handel sind. Im 8. Erwägungsgrund der PostDRL 2008/6/EG wird des Weiteren die Bedeutung effizienter Postdienste für eine wettbewerbsfähige und dynamische Wirtschaft herausgestellt. Die Zielsetzung der PostDRL, u.a. die Bereitstellung und die Finanzierung eines Universalpostdienstes in der Gemeinschaft (vgl. Art. 1 PostDRL 97/67/EG) für alle Nutzer, findet sich auch in dem 39. Erwägungsgrund der PostDRL 2008/6/EG, der Teilleistungen, die von Universaldiensteanbietern für alle Nutzer, einschließlich Unternehmen, Massenversendern und Konsolidierern, erbracht werden, anspricht. In Art. 12 Spiegelstrich 5 PostDRL 2008/6/EG ist ebenfalls ausdrücklich von auch für Geschäftskunden zugänglichen Universaldienstleistungen die Rede.	
Dementsprechend hat die Generalanwältin in dem EuGH-Verfahren TNT Post UK Ltd (Schlussanträge Generalanwältin vom 15.01.2009 - C-357/07, TNT Post UK Ltd., Celex-Nr. 62007CC0357, Rn. 85) festgestellt, dass es im Interesse des Gemeinwohls liegt, neben den Privatkunden/Privathaushalten den gewerblichen Kunden ein öffentliches Postnetz bereitzustellen.	152
Hieraus folgt, dass dann keine steuerfreie Universalleistung vorliegt, wenn der Universalpostdienstleister die Dienstleistung nicht allen potentiellen Nutzern zur Verfügung stellt, sondern einzelvertraglich mit einem Kunden unter Beachtung von dessen besonderen Bedürfnissen vereinbart hat (siehe § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. a UStG in Umsetzung von EuGH, Urteil vom 23.04.2009 – C-357/07, TNT, Post UK Ltd, juris, Rn. 44, 46, 47; siehe auch 15. Erwägungsgrund der PostDRL 97/67/EG).	153
6.	154
Neben Art. 3 Abs. 1 PostDRL 97/67/EG zieht der EuGH (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und 5/18, Winterhoff, juris, Rn. 51 ff.) explizit Art. 3 Abs. 4 PostDRL 97/67/EG zur Bestimmung der Merkmale einer gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL steuerbefreiten Universaldienstleistung heran.	155
In Art. 3 Abs. 4 PostDRL 97/67/EG werden die steuerbefreiten Universaldienstleistungen beschrieben, die in jedem Mitgliedstaat mindestens anzubieten sind, nämlich die Abholung, das Sortieren, der Transport und die Zustellung von Postsendungen bis 2 kg und Postpaketen bis 10 kg sowie Dienste für Einschreib- und Wertsendungen.	156
Der in Art. 3 Abs. 4 PostDRL 97/67/EG enthaltene Begriff „mindestens“ verdeutlicht	157
nach Auffassung des EuGH (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff u.a., juris, Rn. 53), dass ein Mitgliedstaat sicherstellen muss, dass die dort genannten Leistungen gewährleistet sind (Mindestangebot). Daher kann ein Mitgliedstaat auch weitere Postdienstleistungen rechtlich als Universaldienstleistungen einordnen. Als Ergebnis können in den Mitgliedstaaten die zum Universaldienst rechnenden Postdienstleistungen differieren, sofern der jeweilige Mitgliedstaat das Mindestangebot an Universaldienstleistungen gewährleistet.	158
Die Einordnung von förmlichen Zustellungen (PZA-Leistungen) als steuerbefreite Universaldienstleistungen durch das EuGH-Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff u.a, juris, Rn. 53, 62) führt vor Augen, wie, in diesem Fall durch die Rechtsprechung des EuGH, das aus der Verknüpfung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL mit Art. 3 Abs. 4 PostDRL 97/67/EG in nationalen Gesetzen umgesetzte Mindestangebot an Universaldienstleistungen richtlinienkonform um die von der Klägerin erbrachten PZA-Leistungen erweitert worden ist.	159

Dies ist insbesondere dann erforderlich, wenn es sich, wie bei den PZA-Leistungen, um dem Gemeinwohl dienende Leistungen handelt, die ein Grundbedürfnis der Bevölkerung als Nutzerin der Leistungen bedienen (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5 -5/18, Winterhoff, Rn. 46, 49, 53, 63, juris) und dennoch nicht explizit in den nationalen Vorschriften als Post-Universaldienstleistung aufgeführt sind (siehe §§ 4 Nr. 1 und 2, 11 Abs. 1, 33 PostG). Dabei ist von entscheidender Bedeutung, dass die PZA-Leistungen flächendeckend zu tragbaren Preisen bzw. ermäßigten Kosten erbracht werden (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5 -5/18, Winterhoff, juris, Rn. 49, 64).	160
Der 39. Erwägungsgrund der PostDRL 2008/6/EG trifft eine Regelung für die Zulässigkeit von Sondertarifen wie sie z.B. bei den DV-freigemachten PZU-Leistungen der Klägerin gemäß ihren „AGB DV-Anlagen“ zur Anwendung kommen.	161
Demnach können für Dienstleistungen, die von Universaldiensteanbietern für alle Nutzer, einschließlich Unternehmen, Massenversendern und Konsolidierern von Postsendungen verschiedener Kunden erbracht werden, flexiblere Preise im Einklang mit dem Grundsatz der Kostenorientierung gelten. Die Tarife sollen den im Vergleich zum kompletten Standarddienst — einschließlich Einsammeln, Sortierung, Transport und Zustellung einzelner Sendungen — eingesparten Kosten Rechnung tragen.	162
Auch gemäß Art. 12 Spiegelstrich 5 PostDRL 2008/6/EG können Anbieter von Universaldienstleistungen Sondertarife anwenden, beispielsweise für Dienste für Geschäftskunden oder Massenversender. Derartige Tarife müssen nur dann allen anderen Nutzern gewährt werden, insbesondere Privatkunden und kleinen und mittleren Unternehmen, wenn die Sendungen unter vergleichbaren Bedingungen eingeliefert werden.	163
7.	164
National werden die in der PostDRL 97/67/EG beschriebenen Universaldienstleistungen im PostG und in der PUDLV ebenfalls beschrieben.	165
§ 4 Nr. 1 PostG definiert den Begriff Postdienstleistungen u.a. als die Beförderung von Briefsendungen und Paketen.	166
§ 11 Abs. 1 PostG wiederholt – in Übereinstimmung mit Art. 3 ff. PostDRL im Zusammenspiel mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL –, dass Universaldienstleistungen ein Mindestangebot an Postdienstleistungen nach § 4 Nr. 1 PostG sind, die flächendeckend in einer bestimmten Qualität und zu einem erschwinglichen Preis erbracht werden und allgemein als unabdingbar angesehen werden (so in etwa auch § 2 Abs. 2 Nr. 3 PostG).	167
Gemäß § 33 PostG ist ein marktbeherrschender Lizenznehmer, der – wie die Klägerin – Briefzustelldienstleistungen erbringt, verpflichtet, Schriftstücke unabhängig von ihrem Gewicht nach den Vorschriften der Prozessordnungen und der Gesetze, die die Verwaltungszustellung regeln, förmlich zuzustellen.	168
Inhalt und Umfang des Universaldienstes sind gemäß § 11 Abs. 2 PostG in einer Rechtsverordnung festzulegen. Dies ist in Gestalt der PUDLV geschehen. Soweit hier relevant definiert § 1 PUDLV die Postdienstleistungen, die der nationale Gesetzgeber als Universaldienstleistungen einordnet.	169
Dies sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 PUDLV die Beförderung von Briefsendungen im Sinne des § 4 Nr. 2 PostG sowie die Beförderung von adressierten Paketen.	170

Nachnahmesendungen (Briefsendungen, die erst nach Einziehung eines bestimmten Geldbetrages dem Empfänger ausgehändigt werden) werden gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 3 PUDLV als von der Briefbeförderung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 PUDLV umfasste Sendungsformen ebenfalls als Universaldienstleistungen eingeordnet. Qualitätsmerkmale der Briefbeförderung und der Paketbeförderung im Universaldienst werden in § 2 und § 3 PUDLV aufgezählt. Demnach muss eine gewisse Anzahl von stationären Einrichtungen vorhanden sein, in denen Beförderungsleistungen von Briefen oder Paketen abgewickelt werden können. Briefkästen müssen ausreichend überall zur Verfügung stehen und sind in einem bestimmten Rhythmus zu entleeren. Die Beförderungsdauer ist ebenso wie die Art und Weise der Zustellung der Brief- und Paketsendungen festgelegt.

8.	171
Unter Zugrundelegung der zitierten EuGH-Rechtsprechung im Zusammenspiel mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, den angeführten Regelungen der PostDRL 97/67/EG und 2008/6/EG und den nationalen Vorschriften zu Universaldienstleistungen (PostG und PUDLV) ergibt sich für den erkennenden Senat, dass nicht nur die PZA-Leistungen der Klägerin, die pro Zustellung ... € kosten (PZA-Umsätze in Höhe von netto ... €, Anl. 27 Fach F Zeile 5 zum Schriftsatz vom 24.07.2023), sondern auch die rabattierten und DVA-freigemachten PZA-Leistungen der Klägerin gemäß § 4 Nr. 11b UStG (PZA-Umsätze in Höhe von netto ... €, Anl. 27 Fach F Zeile 32 zum Schriftsatz vom 24.07.2023) entgegen der Bewertung durch den Beklagten steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen sind.	172
Die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b S. 3 UStG liegen nicht vor.	173
8.1	174
PZA-Leistungen sind entsprechend den obigen Ausführungen grundsätzlich eine gemäß § 4 Nr. 11b S. 1 UStG steuerbefreite Post-Universaldienstleistung.	175
8.2	176
Die Klägerin schließt mit den Auftraggebern von DV-freigemachten und rabattierten PZA-Leistungen und ePZA-Leistungen keine die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b UStG ausschließenden Sondervereinbarungen gemäß § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. a UStG ab.	177
Der erkennende Senat kann in den von der Klägerin bei Vertragsschluss verwendeten „AGB Brief National“ im Zusammenhang mit den Rahmenverträgen PZA bzw. ePZA sowie den „AGB DV-Anlagen“ nicht die in der Bundestag-Drucksache 17/813, Seite 9, erwähnten, „verpackten“ Sonderkonditionen feststellen, die zu einer Verneinung der Steuerbefreiung der DV-freigemachten PZA-Leistungen gemäß § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. a UStG führen.	178
Gemäß § 305 Abs. 1 S. 1 BGB sind allgemeine Geschäftsbedingungen alle für eine Vielzahl von Verträgen vorformulierten Vertragsbedingungen, die eine Vertragspartei der anderen Vertragspartei, dem Kunden, bei Abschluss eines Vertrages „stellt“. Das Merkmal „Stellen der Vertragsbedingungen“ ist erfüllt, wenn eine Vertragspartei die vorformulierten Bedingungen in die Verhandlungen einbringt und deren Einbeziehung in den Vertrag verlangt. Das „Stellen“ entfällt nicht schon dadurch, dass der Kunde zwischen verschiedenen Regelungsalternativen wählen kann oder der Formulartext die Aufforderung zu Änderungen oder Streichungen enthält, sondern erst dann, wenn der Kunde in der Auswahl der in Betracht kommenden Vertragstexte frei ist und insbesondere Gelegenheit erhält, alternativ eigene Textvorschläge	179

mit der effektiven Möglichkeit ihrer Durchsetzung in die Verhandlungen einzubringen, so dass die Einbeziehung auf einer freien Entscheidung beruht (BGH, Urteil vom 17. Februar 2010 – VIII ZR 67/09, juris; BGH, Urteil vom 20. Januar 2016 – VIII ZR 26/15, juris).

Eine Individualvereinbarung kennzeichnet gemäß § 305 Abs. 1 S. 3 BGB, dass der Verwender und der Kunde die Vertragsbedingungen im Einzelnen aushandeln. „Aushandeln“ ist das Gegenteil von „Stellen“.

Im Streitfall können die Kunden der Klägerin die Vertragsbedingungen für die DV-Freimachung nur so, wie von der Klägerin gestellt, akzeptieren.

Die Rahmenverträge PZA bzw. ePZA sind kein besonderes Rechtsgeschäft im Sinne einer Sondervereinbarung gemäß § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. a UStG, sondern Teil der jeweiligen PZA-Auftragsverhältnisse, die in ihrer Gesamtheit nicht wie eine Sondervereinbarung gemäß § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. a UStG den besonderen Bedürfnissen eines einzelnen Wirtschaftsteilnehmers entspricht, sondern den Grundbedürfnissen der Bevölkerung dient (EuGH, Urteil vom 16.10.2019 – C-4/18 und C-5/18, Winterhoff u.a. juris, Rn. 49, 64; siehe zu Rahmenverträgen Grüneberg/Grüneberg, BGB, § 305 BGB Rn. 24 ff., 44 ff.; BGH, Urteil vom 09.04.2014 – VIII ZR 404/12, juris, Rn. 46).

8.3

Dass die DV-freigemachten und rabattierten PZA-Leistungen vom Kunden fortlaufend zu nummerieren, in den vereinbarten Einlieferungsstellen der Klägerin abzugeben, die zu den Sendungen gehörigen Einlieferungsbelege und Protokolle sowie Versandpläne vorzulegen und bestimmte Mindestmengen an Briefen einzureichen sind, führt auch nicht gemäß § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. b 1. Alt. UStG zu einer Verneinung der Steuerbefreiung.

Danach scheidet die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b UStG aus, wenn der Unternehmer Postdienstleistungen „aufgrund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen“ erbringt.

Welche Qualitätsbedingungen Universaldienstleistungen auszeichnen, lässt sich nicht aus § 4 Nr. 11b UStG entnehmen, sondern nur unter Zugrundelegung der bereits zitierten EuGH-Rechtsprechung zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, den angeführten Regelungen der PostDRL 97/67/EG und 2008/6/EG, dem PostG und der PUDLV ableiten.

Als Qualitätsmerkmale der Briefbeförderung sind in § 2 PUDLV im Wesentlichen das Vorhandensein einer gewissen Anzahl von stationären Einrichtungen, in denen Beförderungsleistungen von Briefen abgewickelt werden können, die Beförderungsdauer und die Art und Weise der Zustellung der Briefsendungen festgelegt.

Der erkennende Senat vermag nicht zu erkennen, inwiefern die beschriebene freiwillige Mitwirkung der Auftraggeber von PZA-Leistungen im Rahmen einer vereinbarten DV-Freimachung bis zur Ablieferung der Briefsendungen in der vereinbarten Einlieferungsstelle an diesen Qualitätsmerkmalen des Universaldienstes etwas ändert. Auch bei anderen Sendungsformen, z.B. den Einschreibesendungen, die aufgrund ihrer Erwähnung in Art. 3 Abs. 4 PostDRL 97/67/EG unstreitig zum Universaldienst gehören, hat der Kunde Mitwirkungspflichten. Er muss einen Rückschein ausfüllen und diesen an der Sendung befestigen. Die für die DV-Freimachung erforderliche durchschnittliche Mindestmenge je Einlieferung kombiniert mit einem Rabatt ist auch kein dem Universaldienst fremdes Qualitätsmerkmal gemäß § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. b 1. Alt. UStG. So sieht Art. 12

Spiegelstrich 5 PostDRL 2008/6/EG für Universaldienstleistungen an Geschäftskunden und Massenversender, die per se nicht aus der Beförderung eines einzigen Standardbriefes bestehen, ausdrücklich Sondertarife vor. Im Erwägungsgrund 39 der PostDRL 2008/6/EG werden Sondertarife wegen eines nicht kompletten Standarddienstes gebilligt, sofern sie den eingesparten Kosten Rechnung tragen.

8.4 189

Die Steuerbefreiung entfällt auch nicht wegen des 1%igen Rabattes, den die Klägerin den Kunden bei PZA-Leistungen mit DV-Freimachung gewährt. Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. b 2. Alt. Fall 1 UStG, nach der keine steuerfreie Universaldienstleistung vorliegt, wenn eine Postdienstleistung „aufgrund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu günstigeren Preisen“ als den nach den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen erbracht wird, sind wegen des 1%igen Rabattes nicht gegeben. Die Rabattierung in Zusammenhang mit DV-freigemachten PZA-Leistungen kann von allen Kunden, die nach der Zivilprozessordnung förmliche Zustellungen in Auftrag geben können, in Anspruch genommen werden. Dieser Bewertung entspricht Art. 12 Spiegelstrich 5 PostDRL 2008/6/EG, der Universaldienstleistungen wie die Beförderung von Briefsendungen mit DV-Freimachung durch Geschäftskunden, Massenversender oder Konsolidierer zu Sondertarifen zwar ausdrücklich an die Bedingung knüpft, dass diese Tarife auch allen anderen Nutzern gewährt werden, insbesondere Privatkunden und kleinen und mittleren Unternehmen, allerdings nur, wenn die Sendungen unter vergleichbaren Bedingungen eingeliefert werden. Auch Art. 5 Spiegelstrich 2 PostDRL 97/67/EG bestimmt, dass die Steuerbefreiung einer Postdienstleistung nur dann davon abhängig ist, dass gleiche Leistungen für die Nutzer erbracht werden, soweit vergleichbare Voraussetzungen gegeben sind.

Weder Privatkunden noch Unternehmen haben laut dem glaubhaften Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung förmliche Zustellungen gemäß § 176 Abs. 1 ZPO idF bis 31.12.2021 mit DV-Freimachung im Streitjahr bewirken können. 191

Für das vom Beklagten angeführte fehlende Qualitätsmerkmal zur Bejahung einer Universaldienstleistung bei DV-freigemachten und rabattierten Briefsendungen – die Erschwinglichkeit des für diese Sendungen geltenden Entgelts für die durchschnittliche Nachfrage eines Privathaushalts –, findet sich zudem keine Rechtsgrundlage. Ausschließlich die Nachfrage eines Privathaushalts zur Bestimmung heranzuziehen, ob eine Universaldienstleistung im Postbereich vorliegt, verbietet sich nach Auffassung des erkennenden Senats schon deshalb, weil nach der zitierten EuGH-Rechtsprechung Nutzer des Universalpostdienstes Privathaushalte ebenso wie Geschäftskunden sind. Im Übrigen ist der Maßstab für das Entgelt von PZA-Leistungen in § 34 S. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 PostG benannt. 192

Demnach orientiert sich ein von der Bundesnetzagentur als Regulierungsbehörde gemäß § 34 Satz 3 i.V.m. § 44 PostG zu genehmigendes Entgelt an den Kosten einer effizienten Leistungsbereitstellung, die wiederum in § 20 Abs. 2 PostG definiert ist. 193

Die „durchschnittliche Nachfrage eines Privathaushalts“ als Entgeltmaßstab für PZA-Leistungen, auf die sich der Beklagte unter Berufung auf UStAE Abschnitt 4.11 b.1 Abs. 3 S. 2 bezieht, sucht man im Postgesetz vergeblich. 194

8.5 195

Nicht einschlägig ist auch § 4 Nr. 11b S. 3 Buchst. b 2. Alt. Fall 2 UStG. 196

Danach gilt die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b UStG nicht für Leistungen, die der Unternehmer aufgrund „allgemeiner Geschäftsbedingungen zu günstigeren Preisen als den nach § 19 PostG genehmigten Entgelten“ erbringt. Wie bereits oben unter Tz. 8.4 dargestellt ist nicht § 19 PostG, sondern § 34 S. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 PostG als Maßstab für die Bestimmung des zutreffenden Entgelts von PZA-Leistungen, das die Bundesnetzagentur genehmigt, einschlägig. Die Klägerin hat unbestritten vorgetragen, dass ihre sämtlichen PZA-Entgelte, einschließlich derjenigen für rabattierte bzw. DV-freigemachte PZA, von der Bundesnetzagentur genehmigt worden sind.	197
9.	198
Soweit die Klägerin in Rechnungen für gemäß § 4 Nr. 11b UStG steuerfreie nicht rabattierte PZA-Leistungen unrichtigerweise Umsatzsteuer ausgewiesen hat, ist die gemäß § 14c Abs. 1 UStG auf Umsätze in Höhe von netto ... € festgesetzte Umsatzsteuer i.H.v. ... € (siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach A, B, K und L, Zeile 3 und 4) rechtswidrig und zu berichtigen.	199
Die von dem Beklagten mit Schriftsatz vom 19.07.2023, Seite 2 (Bl. 814 Prozessakte) hilfsweise beantragte Besteuerung von PZA-Umsätzen in Höhe von netto ... € aus rabattierten bzw. DV-freigemachten PZA-Leistungen, die die Klägerin gegenüber ihren Kunden unter Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ... € steuerpflichtig abgerechnet hat (siehe Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023, Fach A, B, Q, R und S, Zeile 20 bis 30) und die entsprechend Tz. 8 der Entscheidungsgründe gemäß § 4 Nr. 11b UStG steuerfrei sind, gemäß § 14c Abs. 1 UStG ist ebenfalls rechtswidrig und würde die Klägerin in ihren Rechten verletzen.	200
Hierbei ist zu unterscheiden zwischen den PZA-Leistungen der Klägerin mit Umsatzsteuerausweis gegenüber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kunden (Tz. 9.1) und gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Kunden (Tz. 9.2).	201
9.1	202
Sofern die Klägerin gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden gemäß Tz. 8 der Entscheidungsgründe steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen in Gestalt von PZA-Leistungen erbracht hat, für die sie gegenüber ihren Kunden unrichtigerweise steuerpflichtig abgerechnet hat, kann sie sich auf die Nichtanwendbarkeit von § 14c Abs. 1 UStG, der richtlinienkonform auszulegen ist, bzw. hilfsweise auf Art. 203 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (– MwStSystRL–) berufen, denn das Umsatzsteueraufkommen ist durch den unrichtigen Umsatzsteuerausweis in den ihren nicht vorsteuerabzugsberechtigten PZA-Kunden erteilten Rechnungen nicht gefährdet worden.	203
Dies betrifft PZA-Umsätze der Klägerin in Höhe von insgesamt netto ... € (nicht rabattierte und nicht DV-freigemachte PZA-Umsätze in Höhe von netto ... € minus nicht rabattierte und nicht DV-freigemachte PZA-Umsätze in Höhe von netto ... € sowie rabattierte und DV-freigemachte PZA-Umsätze in Höhe von netto ... €).	204
Wegen der Kürzung der nicht rabattierten und nicht DV-freigemachten PZA-Umsätze in Höhe von netto ... € um nicht rabattierte und nicht DV-freigemachte PZA-Umsätze in Höhe von netto ... € wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.	205
Dort hat die Klägerin für den Zeitraum 9 - 12/2016 bezüglich der Gruppe „Alle Kunden“ entsprechend Anl. 27 zum Schriftsatz vom 24.07.2023 Fach B und C, Zeile 4 (Nettoumsatz	206

von ... €) nicht hinreichend sicher ausschließen können, dass in ihren Niederlassungen, wenn auch zu einem sehr geringen Prozentsatz, PZA-Leistungen à ... € netto (brutto ... €) an vorsteuerabzugsberechtigte Personen unter Umsatzsteuerausweis verkauft worden sind. Die Beteiligten haben sich sodann darauf geeinigt, dass für diese PZA-Leistungen in Höhe von 0,1 % der Nettoumsätze von ... €, d.h. für PZA-Nettoumsätze i.H.v. ... € unter unrichtigem Umsatzsteuerausweis i.H.v. insgesamt ... € Rechnungen an vorsteuerabzugsberechtigte Kunden im Streitjahr erteilt worden sind.

9.1.1

207

Zu Art. 203 MwStSystRL, den § 14c Abs. 1 UStG im nationalen Recht umsetzen sollte, hat der EuGH mit Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21 P GmbH zunächst bestätigt, dass grundsätzlich jede Person, die Umsatzsteuer in einer Rechnung ausweist, diese Steuer schuldet, auch wenn es an einem tatsächlichen steuerpflichtigen Umsatz fehlt (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, Rn. 19). Sodann wird in dem EuGH-Urteil betont, dass Art. 203 MwStSystRL den Zweck habe, der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken, die sich aus dem Recht des Leistungsempfängers ergibt, aus der ihm überlassenen Rechnung mit Umsatzsteuerausweis den Vorsteuerabzug geltend zu machen (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, Rn. 20). Folgerichtig hat der EuGH in dem zitierten Urteil klargestellt, dass durch den unrichtigen Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnungen gegenüber (nicht vorsteuerabzugsberechtigten) Endverbrauchern keine Steuergefährdung vorliegt und deshalb keine Steuerschuld gemäß Art. 203 MwStSystRL entsteht (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, Rn. 24, 25). Hieraus folgend hat der EuGH auch keine Notwendigkeit gesehen, die zweite Vorlagefrage des vorliegenden österreichischen Bundesfinanzgerichts zu beantworten. Diese betraf die Pflicht des Ausstellers von Rechnungen mit unrichtigem Umsatzsteuerausweis zur Berichtigung der Rechnungen sowie zur Rückzahlung der an ihn gezahlten Umsatzsteuer an die jeweiligen Leistungsempfänger als Bedingung dafür, dass die Finanzverwaltung die gegenüber dem Rechnungsaussteller festgesetzte Umsatzsteuer berichtigt und erstattet (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, Rn. 26).

208

9.1.2

209

Dementsprechend hat das österreichische Bundesfinanzgericht in dem Urteil, das dem EuGH-Urteil „P GmbH“ nachfolgte (Bundesfinanzgericht, Urteil vom 27.01.2023 – GZ.RV/7100930/2021 unter Ziff. II.3.2., Seite 5, Bl. 727 Prozessakte), entschieden, dass die nationale, Art. 203 MwStSystRL umsetzende Regelung in § 11 öUStG 1994 dahingehend eingeschränkt richtlinienkonform auszulegen ist, dass § 11 Abs. 12 öUStG 1994, der § 14c Abs. 1 UStG entspricht, nur bei Gefährdung des Steueraufkommens anwendbar ist. Die Notwendigkeit einer Berichtigung der unrichtigen Umsatzsteuer gemäß §§ 11 Abs. 12 ,16 Abs. 1 öUStG 1994, um eine Umsatzbesteuerung mit der in den streitgegenständlichen Rechnungen unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer zu vermeiden, hat das österreichische Bundesfinanzgericht nicht gesehen. Auch hat es sich nicht zu der Frage einer ungerechtfertigten Bereicherung des Rechnungsausstellers durch die von den Leistungsempfängern unrichtigerweise eingekommene Umsatzsteuer geäußert, obwohl hierfür § 239a öBAO einschlägig gewesen wäre.

210

Für den Fall, dass § 11 Abs. 12 öUStG 1994 nicht richtlinienkonform auslegbar sein sollte, hat das Bundesfinanzgericht auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 203 MwStSystRL hingewiesen, sofern der Steuerpflichtige dies wie im zu entscheidenden Fall beantragt habe, und ausgeführt, nach der Rechtsprechung des EuGH (z.B. EuGH, Urteil vom 11.04.2013 – C-138/12, Rusedespred, juris, Rn. 40) könne der Steuerpflichtige den Grundsatz der Neutralität

211

der Mehrwertsteuer in seiner durch die Rechtsprechung zu Art. 203 MwStSystRL konkretisierten Form, der den Mitgliedstaaten eine unbedingte und hinreichend genaue Verpflichtung auferlege, gegen eine diesen Grundsatz verletzende Bestimmung des nationalen Rechts geltend machen.

9.1.3

212

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist § 14c Abs. 1 UStG ebenso wie § 11 Abs. 12 öUStG 1994 infolge des EuGH- Urteils vom 08.12.2022 P GmbH unter richtlinienkonformer Auslegung dann nicht anwendbar, wenn der unrichtige Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnungen zu keiner Gefährdung des Steueraufkommens geführt hat. Gemäß dem Wortlaut des § 14c Abs. 1 S. 2 UStG kann der Rechnungsaussteller die Abführung des in der Rechnung ausgewiesenen unrichtigen Umsatzsteuerbetrages nach § 14c Abs. 1 UStG abwenden, wenn er die zu hoch ausgewiesene Steuer gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt (§ 14c Abs. 1 S. 2 UStG). Der Rechnungsaussteller muss den Steuerbetrag, der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zudem gegenüber dem Finanzamt berichtigen. Nach dem Wortlaut des § 14c Abs. 1 S. 3 UStG ist dies zwar nur in den Fällen der Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) und der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) vorzunehmen. Der BFH hat allerdings entschieden, dass bei richtlinienkonformer Auslegung des § 14c Abs. 1 UStG in allen Fällen des unrichtigen Steuerausweises so verfahren werden muss (BFH, Urteil vom 22.03.2001 – V R 11/98, juris).

213

Die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrages nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG setzt des Weiteren voraus, dass die in den Rechnungen zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller an den Leistungsempfänger zurückgezahlt worden ist, wenn sich der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung verändert (BFH, Urteil vom 16.05.2018 – XI R 28/16, juris; BFH, Urteil vom 18.09.2008 – V R 56/06, juris).

214

§ 14c Abs. 1 UStG ist damit nach seinem Wortlaut und in der Auslegung, die er durch den BFH erfahren hat, in den Fällen, in denen der Empfänger der Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und deswegen keine Gefährdung des Steueraufkommens durch den unzutreffenden Steuerausweis besteht, strenger als das Unionsrecht gemäß Art. 203 MwStSystRL in seiner Ausprägung durch das EuGH-Urteil vom 08.12.2022 P GmbH (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris).

215

Diesen Widerspruch löst der erkennende Senat ebenso wie das österreichische Bundesfinanzgericht durch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 14c Abs. 1 UStG in dem Sinn, dass sich keine Steuerschuld gemäß § 14c Abs.1 UStG ergibt, wenn feststeht, dass eine Steuergefährdung nicht eintreten kann.

216

Dies hat zur Folge, dass der Rechnungsaussteller dann, wenn der durch ihn erfolgte unrichtige Steuerausweis in den Rechnungen mangels Vorsteuerabzugsberechtigung der jeweiligen Leistungsempfänger nicht zu einer Gefährdung des Steueraufkommens führt, keine Korrekturhandlungen vornehmen muss.

217

Er muss also weder die Rechnungen berichtigen noch den zu viel vereinnahmten Steuerbetrag an den Rechnungsempfänger zurückzahlen. Denn nach dem bisherigen nationalen Verständnis des § 14c Abs. 1 UStG wird die Rückzahlung nur als eine Korrekturvoraussetzung des § 14c Abs. 1 UStG angesehen, die allerdings bei richtlinienkonformer Auslegung des § 14c Abs. 1 UStG hinfällig ist. Denn wenn bei einer Nichtgefährdung des Steueraufkommens die Rechnungen mit dem unrichtigen

218

Steuerausweis nicht korrigiert werden müssen, fehlt für eine Pflicht zur Rückzahlung an den Leistungsempfänger die rechtliche Grundlage.

Diese kann nicht, wie der Beklagte meint, durch den Grundsatz der Neutralität der Umsatzbesteuerung ersetzt werden. Der unionsrechtliche Grundsatz der Neutralität ist keine Regel des Primärrechts, sondern lediglich ein Auslegungsgrundsatz (EuGH, Urteil vom 13.03.2014 – C-366/12, Klinikum Dortmund, juris, Rn. 40; EuGH, Urteil vom 19.07.2012 – C-44/11, Deutsche Bank, juris, Rn. 45). 219

Dass keine Berichtigung der unrichtigen Rechnung erforderlich ist, führt auch dazu, dass die Erstattung der an die Finanzverwaltung abgeführten Umsatzsteuer im Besteuerungszeitraum der Ausstellung der unrichtigen Rechnungen zu erfolgen hat. 220

§ 14c Abs. 1 S. 2 UStG in Verbindung mit § 17 Abs. 1 UStG, der eine Rechnungsberichtigung erst für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung ohne Rückwirkung auf den Besteuerungszeitraum der Rechnungserteilung festlegt, läuft mangels Berichtigungspflicht ins Leere (so auch Sterzinger, UStB 2023, 3; Heinrichshofen, UVR 2023, 142). 221

9.1.4 222

Die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 08.12.2022 P GmbH sind auf den Streitfall anwendbar, auch wenn der EuGH über einen Sachverhalt zu entscheiden hatte, in dem Rechnungen mit unrichtigem Umsatzsteuerausweis gegenüber Endverbrauchern erstellt worden sind (EuGH, Urteil vom 08.12.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, Rn. 24). Denn die regulären PZA-Kunden der Klägerin – Gerichte und Verwaltungsbehörden, Gerichtsvollzieher und Schiedsmänner/-frauen – sind im Streitjahr unstreitig, gleich Endverbrauchern, nicht vorsteuerabzugsberechtigt gewesen (vgl. auch Heinrichshofen, UVR 2023, 142, 145; Prätzler, jurisPR-SteuerR 11/2023, Anm. 5; Streit, MwStR 2023, 229, 230). 223

Da bei einer Nichtgefährdung des Steueraufkommens durch unrichtigen Umsatzsteuerausweis in Rechnungen keine Steuerschuld gemäß § 14c Abs. 1 UStG bei richtlinienkonformer Auslegung entsteht, entfällt für die Klägerin als Rechnungsausstellerin die Notwendigkeit einer Rechnungskorrektur gegenüber ihren PZA-Kunden, um eine Berichtigung der Umsatzsteuer 2016 in Höhe der auf ihre Umsätze von netto ... € entfallenden Umsatzsteuer durch den Beklagten zu erreichen. 224

Die Frage nach einer unrechtmäßigen Bereicherung der Klägerin stellt sich wie dargelegt ebenfalls nicht. 225

Der Beklagte hat gegenüber der Klägerin wegen des unrichtigen Ausweises der Umsatzsteuer in ihren Rechnungen auch keinen Anspruch aus einem zwischen ihm und der Klägerin bestehenden öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis, da § 14c Abs. 1 UStG bei unionskonformer Auslegung keinen Steueranspruch des Beklagten gegenüber der Klägerin begründen kann. Nach Auffassung des erkennenden Senats würde der Beklagte, wenn eine öffentlich-rechtliche Rückzahlungspflicht der Klägerin in Höhe der von ihren PZA-Kunden vereinnahmten Umsatzsteuer aufgrund der unrichtig ausgewiesenen Umsatzsteuer in ihren Rechnungen bejaht würde, ohne Rechtsgrundlage in das zwischen der Klägerin und ihren Kunden bestehende rein zivilrechtliche Rechtsverhältnis eingreifen (siehe auch EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin vom 08.09.2022, C-378/21, juris, Rn. 63-75; Heinrichshofen, UVR 2023, 142,145). 226

9.1.5 227

Sollte § 14c Abs. 1 UStG nicht richtlinienkonform interpretierbar sein, teilt der erkennende Senat die Auffassung des österreichischen Bundesfinanzgerichts, dass der Steuerpflichtige sich auf die unmittelbare Anwendung des Art. 203 MwStSystRL berufen kann, sofern er dies beantragt hat (Bundesfinanzgericht, Urteil vom 27.01.2023 – GZ.RV/7100930/2021 unter Ziff. II.3.2.).	228
Die Klägerin hat sich mit Schriftsatz vom 26.04.2023, Tz. 1 am Ende, Seite 3 (Bl. 711 Prozessakte) und Tz. 4.3.5 am Ende, Seite 12 (Bl. 720 Prozessakte) hilfsweise auf die unmittelbare Anwendung des Art. 203 MwStSystRL berufen.	229
9.2	230
Sofern die Klägerin gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Kunden gemäß Tz. 8 der Entscheidungsgründe unstreitig steuerbefreite Post-Universaldienstleistungen in Gestalt von PZA-Leistungen à ... € netto in Höhe von insgesamt netto ... € erbracht hat (vergleiche Protokoll der mündlichen Verhandlung), für die sie gegenüber ihren Kunden unrichtigerweise insgesamt ... € Umsatzsteuer ausgewiesen hat, ist der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu beachten. Dieser schließt eine nationale Regelung wie § 14c Abs. 1 UStG aus, die die Berichtigung der Steuerschuld eines nachweislich gutgläubigen Rechnungsausstellers von der Korrektur seiner unrichtigen Rechnungen abhängig macht (EuGH, Urteil vom 13.12.1989 – C-342/87, Genius, juris, Rn. 18; EuGH, Urteil vom 19.09.2000 – C-454/98, Schmeink & Cofreth, juris, Rn. 61; EuGH, Urteil vom 18.06.2009 – C-566/07, Stadedco, juris, Rn. 36; EuGH, Urteil vom 31.01.2013 – C -652/11, Stroy trans, juris, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 11.04.2013, C-138/12, Rusedespred, juris, Rn. 34; EuGH, Urteil vom 02.06.2020 – C-835,18, Terracult, juris, Rn. 27; EuGH, Urteil vom 18.03.2021 – C-48/20, P (Tankkarten), juris, Rn. 31), insbesondere, wenn die Korrektur faktisch nicht möglich ist, weil dem Rechnungsaussteller die Rechnungsadressaten namentlich nicht bekannt sind (EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin vom 08.09.2022 – C-378/21, P GmbH, juris, Rn. 47 m.w.N).	231
Der betroffene Rechnungsaussteller muss sich in diesem Fall auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer berufen.	232
9.2.1	233
Die Klägerin hat ihren Kunden in gutem Glauben an die Bindungswirkung der ihr vom Beklagten erteilten verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO vom 07.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2012 Rechnungen mit unrichtigem Ausweis der Umsatzsteuer für ihre PZA-Leistungen erteilt.	234
Zwar hatte die rechtswidrige, gegen Unionsrecht verstoßende und zuungunsten der Klägerin wirkende verbindliche Auskunft vom 07.06.2010 nach Auffassung des erkennenden Senats bereits bei ihrem Erlass gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Steuer-Auskunftsverordnung keine Bindungswirkung.	235
Allerdings musste die Klägerin im Streitjahr 2016 noch nicht von der Unionsrechtswidrigkeit und damit der fehlenden Bindungswirkung der ihr erteilten verbindlichen Auskunft vom 07.06.2010 ausgehen. Denn die maßgeblichen Entscheidungen des BFH über die EuGH-Vorlagen zu der Frage der Steuerfreiheit von PZA-Leistungen (BFH, EuGH-Vorlagen vom 31.05.2017 – V R 30/15 und V R 8/16, juris) datieren erst vom 31.05.2017 und waren damit noch nicht geeignet, die Gutgläubigkeit der Klägerin in die Bindungswirkung der zu ihren Lasten rechtswidrigen verbindlichen Auskunft im Streitjahr zu zerstören, zumal die	236

vorangegangenen finanzgerichtlichen Entscheidungen (vgl. FG Köln, Urteil vom 11.03.2015 – 2 K 1707/11, juris; FG Köln, Urteil vom 09.12.2015 – 2 K 1715/11, juris; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.08.2015 – 9 K 403/12, juris) den Inhalt der verbindlichen Auskunft gerade bestätigt und die Klägerin neben den von ihr vorgetragenen Gründen dazu veranlasst hatten, die PZA-Leistungen ab September 2016 nunmehr steuerpflichtig abzurechnen.

9.2.2 237

Eine Korrektur der die PZA-Leistungen in Höhe von netto ... € betreffenden ca. ... Rechnungen à ... € netto ist faktisch nicht möglich und unverhältnismäßig. 238

Hierzu müssten bundesweit ca. ... Rechnungen für nicht rabattierte oder nicht DV-frankierte PZA-Leistungen à ... € netto, erteilt im Zeitraum 9-12/2016 ausgehend von einem diesbezüglichen Nettoumsatz in Höhe von... €, überprüft werden. 239

9.2.3 240

Die Klägerin hat sich mit Schriftsatz vom 25.02.2022 unter Tz. 3.2.3.1.4, Tz. 3.2.3.1.5 und Tz. 3.2.3.2.3, mit Schriftsatz vom 11.07.2022 unter Tz. 1.2.2 und mit Schriftsatz vom 26.04.2023 unter Tz. 4.2 auf den gemäß dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer durch den EuGH auszulegenden Art. 203 MwStSystRL zur Berichtigung der Umsatzsteuer bei einem gutgläubigen Rechnungsaussteller hilfsweise berufen, falls eine richtlinienkonforme Auslegung des § 14c Abs. 1 UStG für den Fall eines gutgläubigen Rechnungsausstellers nicht möglich sein sollte. 241

Für eine richtlinienkonforme Auslegung des § 14c Abs. 1 UStG im Fall eines gutgläubigen Rechnungsausstellers, wie der Klägerin im Streitfall, sieht der erkennende Senat bei Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern keinen Raum. Denn die Berichtigung der Steuerschuld durch die Finanzverwaltung gemäß § 14c Abs. 1 UStG setzt stets die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens, bei vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern, also eine Rechnungskorrektur, voraus, auch wenn der Rechnungsaussteller bei Ausstellung der Rechnung gutgläubig war (Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, Lfg.193, 04/ 2021, § 14c Rz. 9 f., 36 f., 207, 293 f.). 242

10. 243

Die Umsatzsteuer 2016 laut Urteil berechnet sich wie folgt: 244

– Umsatzsteuer laut Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25.07.2023	... €	245
– minus unzutreffend festgesetzte Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG	... €	
– minus unzutreffend festgesetzte Umsatzsteuer trotz Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b UStG	... €	

– plus Korrektur Vorsteuerabzug	... €
–> Umsatzsteuer laut Urteil	... €

11.	246
Die Kostenfestsetzung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	247
12.	248
Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen.	249

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerde des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vom 13.11.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29.10.2019 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war Prokurist der Y-GmbH. Über die Gesellschaft wurde mit Gerichtsbeschluss vom 05.05.2015 das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Gerichtsbeschluss vom 28.05.2015 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert und die Gesellschaft infolge Konkursöffnung aufgelöst. Mit Gerichtsbeschluss vom 08.04.2019 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht (siehe Firmenbuchauszug vom 30.04.2019, OZ 21).

Mit Vorhaltschreiben vom 02.05.2019 (OZ 12) hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer vor, dass sie ihn zur Haftung heranzuziehen beabsichtige. Er sei bis zur Insolvenzeröffnung als Vertreter gemäß § 83 BAO bestellt gewesen. Aufgrund seiner Funktion als Prokurist sei er für die kaufmännischen und finanziellen Agenden der Gesellschaft zuständig gewesen und daher sei ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtung der Gesellschaft obliegen (Seite 2).

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 29.10.2019 (OZ 1) zog die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer gemäß § 9 BAO zur Haftung für Umsatzsteuer für 11/2014 im Betrag von 142.487,07 €, Umsatzsteuer für 12/2014 im Betrag von 190.256,49 €, Lohnsteuer für 02/2015 im Betrag von 43.791,53 €, Dienstgeberbeitrag für 02/2015 im Betrag von 8.585,36 €, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 02/2015 im Betrag von 744,07 € und Körperschaftsteuer für 01-03/2015 im Betrag von 301,73 € heran, wobei sie in der Begründung ausführte, dass der

Beschwerdeführer als Prokurist ein Vertreter der Gesellschaft „im Sinne der §§ 9 und 83 BAO“ gewesen sei (Seite 2).

Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 13.11.2019 (OZ 22) die (als Einspruch bezeichnete) Beschwerde und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidung vom 15.11.2022 (OZ 4) als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer stellte gegen die Beschwerdevereinscheidung den (als Einspruch bezeichneten) Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (OZ 6).

Die Abgabenbehörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 18.04.2023 zur Entscheidung vor.

Der Beschwerdeführer hat weder die mündliche Verhandlung noch die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können (§ 9 Abs. 1 BAO).

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden (§ 80 Abs. 1 BAO).

Zur Vertretung juristischer Personen können Vertreter sowohl durch Gesetz als auch durch Vertrag berufen sein, wobei nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zwischen den beiden Vertretungsarten nicht unterschieden wird (VwGH 08.05.1980, 2085/79).

Die Prokura kann nur von einem in das Firmenbuch eingetragenen Unternehmer oder seinem gesetzlichen Vertreter und nur mittels ausdrücklicher Erklärung erteilt werden (§ 48 UGB).

Die Prokura ermächtigt zu allen Arten von gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Unternehmens mit sich bringt. Für diese bedarf es keiner besonderen Vollmacht nach § 1008 ABGB (§ 49 UGB).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Geschäftsführer einer GmbH, wenn er einen Prokuristen mit den steuerlichen Agenden betraut, ihn zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (vgl. z.B. VwGH 16.12.1999, 96/15/0104). Hingegen kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Entrichtung der Steuern der Gesellschaft betrauten (oder hierfür verantwortlichen) Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (vgl. Z.B. VwGH vS 18.10.1995, 91/13/0037).

Wäre ein (mit den steuerlichen Agenden der Gesellschaft betrauter) Prokurist eine zur Vertretung juristischer Personen berufene Person im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO, so bestünde diesbezüglich keine laufende Überwachungspflicht durch den Geschäftsführer, sondern – wie im Falle von mehreren Geschäftsführern, von denen ein Geschäftsführer mit den steuerlichen Agenden der Gesellschaft betraut ist – lediglich eine anlassbezogene Überwachungspflicht.

Beim Prokuristen handelt es sich daher um keine zur Vertretung juristischer Personen berufene Person im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO, weshalb die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung nicht auf diese Bestimmung gestützt werden durfte.

Die Abgabenbehörde stützt den angefochtenen Bescheid ausdrücklich darauf, dass der Beschwerdeführer ein Vertreter der Gesellschaft im Sinne des § 83 BAO gewesen sei.

Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche voll handlungsfähige Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben (§ 83 Abs. 1 BAO).

§ 83 BAO normiert das Recht einer Partei, sich vor der Abgabenbehörde – wenn nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird - vertreten zu lassen. Die Bestimmung begründet aber für den Vertreter - anders als nach §§ 80 und 81 BAO - keine Verantwortlichkeit für abgabenrechtliche Pflichten des Vertretenen. Der Bevollmächtigte mag auf Grund der Vollmacht berechtigt sein, namens des Vertretenen jede Erklärung gegenüber der Abgabenbehörde abzugeben. Die Übertragung der Erfüllung der dem Vertretenen obliegenden Pflichten kommt aber darin nicht zum Ausdruck (ähnlich zu § 33 ASVG und § 34 ASVG: VwGH 29.01.1987, 86/08/0082). Die Heranziehung eines in § 83 Abs. 1 BAO bezeichneten Vertreters zur Haftung gemäß § 9 BAO für Abgaben des Vertretenen ist daher nicht zulässig.

Ob der Beschwerdeführer allenfalls gemäß § 9a BAO zur Haftung hätte herangezogen werden können, hatte das Bundesfinanzgericht nicht zu beurteilen.

Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

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 vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 24. April 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Jänner 2021 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen Dezernat Rechnungswesen - Buchhaltungsabteilung 33 vom 12. Jänner 2021 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, Kontonummern ***1*** und ***2***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 8. Jänner 2021 brachte die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) beim Magistrat der Stadt Wien, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, folgenden Antrag auf Aussetzung der Einhebung ein:

„Verlängerung der Aussetzung der Einhebungsforderung

*Kontonummer:***1*** ua,*

*Haftung für die insolvente ***3X** GmbH wegen Kommunalsteuer/Dienstgeberabgabe aus den Jahren 2011/2012*

Sehr geehrte Damen und Herren,

da ich gegen den Entscheid des Bundesfinanzgerichtes vom 16.12.2020 mit der GZ. RV/7400061/2020 eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof einbringen möchte und

*aus diesem Grunde einen Antrag auf Verfahrenshilfe gestellt habe, ersuche ich bis zum Ausgang der Angelegenheit um Aussetzung der von Ihnen gestellten Restforderung über EUR 543,53 für die Haftung für die insolvente ***3X** GmbH wegen Kommunalsteuer/Dienstgeberabgabe aus den Jahren 2011/2012 als damaliger Geschäftsführer.“*

Mit Bescheid vom 12. Jänner 2021 wies die belangte Behörde das Ansuchen mit der Begründung zurück, dass eine Aussetzung der Einhebung nur in einem laufenden Beschwerdeverfahren gewährt werden könne. Im gegenständlichen Fall sei das Verfahren mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16.12.2020 rechtskräftig enderledigt worden. Ein ordentliches Rechtsmittel sei nicht möglich. Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Eingabe vom 22. Jänner 2021 brachte die Bf. dagegen eine Bescheidbeschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass sie mitteilen möchte, dass sie um Verfahrenshilfe zur Einbringung einer außerordentlichen Revision gegen den Bescheid (Anm. gemeint wohl gegen das Erkenntnis) des Bundesfinanzgerichtes mit der GZ. RV/7400061/2020 vom 16. Dezember 2020 angesucht habe. Die Bf. ersuche daher um Aussetzung der Einhebung der im Schreiben (Anm. gemeint wohl Bescheid) der belangten Behörde aufgelisteten Forderungen aus den Jahren 2011-2012. Sobald die Bf. diesbezüglich eine Rückmeldung erhalte, würde sie die belangte Behörde umgehend darüber informieren, ob ihr eine Verfahrenshilfe genehmigt werde und dadurch eine außerordentliche Revision möglich sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Jänner 2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

Der Antrag sei zurückgewiesen worden, weil eine Aussetzung der Einhebung der Abgabe bis zur Erledigung des Beschwerdeverfahrens gemäß [§ 212a BAO](#) im konkreten Fall nicht mehr möglich sei. Der ordentliche Rechtsweg sei bereits in der gegenständlichen Angelegenheit durch Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 16. Dezember 2020 abgeschlossen. Bei einer außerordentlichen Revision, wie von der Bf. angedacht, könne nur mehr vom Höchstgericht eine aufschiebende Wirkung zuerkannt werden. Eine Zahlungserleichterung (Angebot von angemessenen Raten bzw. einer entsprechenden Sicherheitsleistung) könne auch von der Abgabenbehörde bewilligt werden.

Dagegen brachte die Bf. am 2. Februar 2021 per Mail einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Hinsichtlich der Entscheidung über die Ablehnung meiner Entlassung aus der Gesamtschuld dieses Verfahren betreffend, habe ich aufgrund meiner derzeitigen finanziellen Situation bereits um Übernahme einer Verfahrenshilfe angesucht – dieses Schreiben dient somit ausschließlich dem Ansuchen um Aussetzung der Einhebung bis zu dem Zeitpunkt an dem mir die weitere Vorgangsweise bekanntgegeben wird.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war zwischen 1. April 2011 und 21. Dezember 2012 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Firma ***3X** GmbH (Primärschuldnerin). Für aushaftende Abgabenschulden (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) in der Höhe von 1.107,53 Euro wurde sie mit rechtskräftigem Haftungsbescheid vom 8. November 2013 zur Haftung für den Zeitraum Jänner 2011 bis Jänner 2012 herangezogen, da über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** ein Sanierungsverfahren eröffnet wurde.

Mit Schreiben vom 29. August 2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 15. September 2016, die "Entlassung aus der restlichen Gesamtschuld".

Mit Bescheid vom 30. Mai 2017 wurde der Antrag der Beschwerdeführerin auf Entlassung aus der Gesamtschuld wegen der bestehenden Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe der Primärschuldnerin in der Höhe von 431,97 Euro für den Zeitraum Jänner 2011 bis Jänner 2012 abgewiesen. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16. Dezember 2020, GZ. RV/7400061/2020 abweislich abgeschlossen.

Der hier gegenständliche Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde am 8. Jänner 2021 eingebracht.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 311 Abs. 1 BAO](#) sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über die in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Ein Anbringen ist zurückzuweisen, wenn es unzulässig ist.

Unzulässig sind u.a. Anbringen, die in den Abgabenvorschriften nicht vorgesehen sind.

Gemäß [§ 212a BAO](#) ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird."

Gemäß [§ 212a Abs. 3 BAO](#) können Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde gestellt werden. (...)

Gemäß [§ 212a Abs. 5 BAO](#) besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden a) Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder b) Erkenntnisses (§ 279) oder c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen.

Die Bundesabgabenordnung regelt nur den Verfahrensablauf bis zum Ergehen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes und nicht darüber hinaus auch das höchstgerichtliche Verfahren. Die diesbezüglichen Bestimmungen für das Verfahren vor den Höchstgerichten sind ausschließlich im VfGG bzw. VwGG normiert.

Dem Wortlaut des § 212a Abs. 3 zufolge sind Aussetzungsanträge von der Einbringung der maßgeblichen Berufung (nunmehr Beschwerde) bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über diese zulässig (VwGH 10.12.1991, [91/14/0164](#)). Daraus folgt, dass Aussetzungsanträge, die nach der Bekanntgabe der Entscheidung über die Beschwerde eingebracht werden unzulässig sind.

Unzulässige Anbringen sind zurückzuweisen.

Bereits aus der Begründung des Aussetzungsantrages vom 8. Jänner 2021, dass die Bf. gegen das Erkenntnis des BFG vom 16. Dezember 2020, GZ.RV/7400061/2020, eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof einzubringen beabsichtige, ergibt sich inhaltlich, dass der Antrag auf Aussetzung der Einhebung erst nach Bekanntgabe der Entscheidung über die maßgebliche Beschwerde eingebracht wurde und somit unzulässig ist. Die belangte Behörde war daher nicht befugt, die Aussetzung der Einhebung zu verfügen.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass keine gesetzliche Grundlage dafür besteht, die Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) wegen der Erhebung einer Bescheidbeschwerde vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Berufungsverfahren (nunmehr

Beschwerdeverfahren) abschließenden Erledigung hinaus auszudehnen (vgl. VwGH 31.7.2002, [2002/13/0136](#)).

Die beantragte Aussetzung der Einhebung kommt allerdings auch noch aus einem weiteren Grund nicht in Betracht:

Zufolge [§ 212a Abs. 1 BAO](#) kommt eine Aussetzung der Einhebung nur für Nachforderungen in Betracht, worunter vor allem eine aus einer Abgabefestsetzung resultierende Zahlungsverpflichtung zu verstehen ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁶, § 212a; Tz. 13). Aus dem Bescheid vom 30. Mai 2017, mit welchem das Ansuchen auf Entlassung aus der Gesamtschuld abgewiesen wurde, ergab sich eine solche Nachforderung im hier maßgeblichen Sinn allerdings nicht. Diese resultierte vielmehr aus jener Zahlungsverpflichtung, die sich aus dem Haftungsbescheid vom 8. November 2013 für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der ***3X** ergibt. Da es schon solcherart an den gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des [§ 212a Abs. 1 BAO](#) auf den Berufungsfall mangelte, käme die Aussetzung der Einhebung, selbst bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen (offenes Beschwerdeverfahren betreffend [§ 237 BAO](#)) nicht in Betracht (vgl. nochmals Ritz, a. a. O., § 212a, Tz. 14).

Aus den Ausführungen ergibt sich, dass dem Zurückweisungsbescheid vom 12. Jänner 2021 keine Rechtswidrigkeit anlastet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab, bzw. ergibt sich die Lösung der Rechtsfrage aus dem Gesetz selbst.

Da die Voraussetzungen des [Art 133 Abs. 4 B-VG](#) nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 16. Februar 2021

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. Juli 2017 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 14. Juni 2017 betreffend Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO zu Recht:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben vom 29. August 2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 15. September 2016, die "**Entlassung aus der restlichen Gesamtschuld**". Sie begründete dies damit, dass sie ihrer (im Antragszeitpunkt) mittlerweile im 84. Lebensjahr befindlichen Mutter versprochen habe, sie so lange zu Hause zu pflegen, weshalb "bis auf weiteres" nicht möglich sei einer Vollzeitbeschäftigung nachzugehen. Von der Pension der Mutter könne sie aufgrund der Medikamenten und Lebenserhaltungskosten kein Geld erwarten. Die im selben Haushalt wohnenden Töchter befänden sich noch in Ausbildung. Ungeachtet der Einschränkung ihrer persönlichen Bedürfnisse habe sie die bisher geforderte Rate von 50 Euro pro Monat zahlen und daher mehr als 50 % der Gesamtschuld der von ihr geforderten Haftung beglichen.

Mit **Bescheid vom 30. Mai 2017** wurde der **Antrag** der Beschwerdeführerin auf Entlassung aus der Gesamtschuld wegen der bestehenden Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe der ***1*** GmbH in der Höhe von 431,97 Euro für den Zeitraum Jänner

2011 bis Jänner 2012 **abgewiesen**. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass die Abgabenschuldnerin gemäß § 53 AbgEO i.V.m. § 291a der Exekutionsordnung in ihrer Existenz geschützt sei. Von einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung könne daher nicht gesprochen werden. Worin eine sachliche Unbilligkeit liegen sollte, sei nicht dargelegt worden.

In ihrer **Beschwerde vom 9. Juli 2017** brachte die Beschwerdeführerin persönliche und sachliche Gründe für eine Unbilligkeit vor. Die Einhebung der haftbar gemachten Rückstände bei ihr sei aus sachlichen Gründen unbillig, da sich die Geldmittel der ***1*** GmbH im betreffenden Zeitraum auf dem Konto des Einzelunternehmens X befanden. Über das Vermögen des genannten Einzelunternehmens sei ein Insolvenzverfahren eröffnet und das Kapital vom Masseverwalter im Insolvenzverfahren nicht mehr freigegeben worden. Die Beschwerdeführerin habe somit die laufenden Verbindlichkeiten nicht mehr zur Gänze bedienen können. Trotz dieser Umstände habe sie sich stets bemüht ihren Pflichten nachzukommen. Durch das Ableben ihrer Mutter im Mai 2017 seien ihr hohe finanzielle Einbußen entstanden, seit Dezember 2016 sei sie arbeitslos. Hinzu komme ihr schlechter Gesundheitszustand, der es ihr nicht erlauben würde einer Vollzeitbeschäftigung nachzugehen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 6. September 2018** wurde ihre Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sowie dem von ihr beigebrachten Einkommens- und Vermögensverzeichnis sei nicht abzuleiten, dass die Entrichtung der haftbar gemachten Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe in der Gesamthöhe von 431,97 Euro ausschließlich durch einen einer Verschleuderung gleichzusetzenden Verkauf von Vermögenswerten möglich wäre. Die nachteilige Folge, nämlich die Einhebung der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe bei der verantwortlichen Geschäftsführerin, treffe alle anderen Wirtschaftstreibenden in ähnliche Lage genauso, sodass nicht von einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnis gesprochen werden könne.

Mit **Schreiben von 28. März 2018** wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, innerhalb von zwei Wochen ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse darzulegen.

Mit **Schreiben vom 10. Oktober 2018** stellte die Beschwerdeführerin fristgerecht mit folgender Begründung einen **Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht**:

Ihre sachliche Unbilligkeit könne sie selbst nicht weiter prüfen oder nachweisen, da sie weder ein Anwalt sei noch sich rechtliche Unterstützung leisten könne. Eine persönliche Unbilligkeit sehe sie darin, dass sie unter den gegebenen Bedingungen lebe. Im Übrigen verwies sie auf ihre Beschwerde. Abschließend führte sie an, dass sie als ehemalige handelsrechtliche Geschäftsführerin der sich seit April 2018 mittlerweile endgültig im Konkurs befindlichen Firma ***1*** GmbH jedwede Mühe auf sich genommen habe, keinen Gläubiger zu bevorzugen und geschuldeten Abgaben zu gleichen Teilen und gerecht zu begleichen.

Am 23. April 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war zwischen 1. April 2011 und 21. Dezember 2012 handelsrechtliche Geschäftsführerin der Firma ***1*** GmbH (Primärschuldnerin). Für aushaftende Abgabenschulden (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) in der Höhe von 1.107,53 Euro wurde sie mit rechtskräftigem Haftungsbescheid vom 8. November 2013 zur Haftung für den Zeitraum Jänner 2011 bis Jänner 2012 herangezogen, da über das Vermögen der Primärschuldnerin mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 28. Februar 2012 ein Sanierungsverfahren eröffnet wurde.

Im August 2016 verdiente die Beschwerdeführerin 838,80 Euro netto (vgl. vorgelegte Lohnabrechnung August 2016). Seit Dezember 2016 ist die Beschwerdeführerin arbeitslos. Aus dem ausgefüllten Vermögensverzeichnis ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin zwischen 18. Dezember 2017 und 18. Februar 2018 2.185,20 Euro Krankengeld bezogen hat. Ab 20. Februar 2018 bekam sie Notstandshilfe i.H.v. 33,51 Euro täglich. Sie hat keine Sorgfaltspflichten. Kreditverbindlichkeiten belaufen sich auf 111.420,48 Euro (Stand 31. Dezember 2017); aus ihrer Geschäftsführerhaftung schuldet sie dem Finanzamt noch ca. 7.000,00 Euro.

Am Abgabenkonto der ***1*** GmbH bei der belangten Behörde haftete im Entscheidungszeitpunkt nach wie vor ein Betrag in Höhe von 431,97 Euro für den Zeitraum Jänner 2011 bis Jänner 2012 aus Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe aus.

2. Beweiswürdigung

Sämtliche Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind insoweit unstrittig:

Die Feststellungen zur Person der Beschwerdeführerin und zur GmbH ergeben sich aus dem im Akt enthaltenen Firmenbuchauszug zu FN ***2***. Die Feststellung zur Haftungsanspruchnahme der Beschwerdeführerin und zum Haftungsbetrag ergibt sich aus dem dazu ergangenen, in Rechtskraft erwachsenen Bescheid. Die Feststellung zur finanziellen Situation der Beschwerdeführerin fußt auf deren eigenen Angaben im Verfahren. Die Höhe des Rückstandes am Abgabenkonto der GmbH ergibt sich aus einer Anfragebeantwortung der belangten Behörde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Allgemeines zu § 237 BAO

Auf Antrag eines Gesamtschuldners kann dieser gemäß § 237 Abs. 1 BAO aus der Gesamtschuld ganz oder zum Teil entlassen werden, wenn die Einhebung der Abgabenschuld bei diesem nach Lage des Falles unbillig wäre. Durch diese Verfügung wird der Abgabensanspruch gegen die übrigen Gesamtschuldner nicht berührt. Gemäß Abs. 2 leg.cit. lebt der Abgabensanspruch gegen den bisher aus der Gesamtschuld entlassenen Schuldner wieder auf, wenn die Entlassung aus der Gesamtschuld widerrufen (§ 294) wird. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufs zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen (Abs. 2 leg.cit.).

Voraussetzungen für die Erlassung auf [§ 237 BAO](#) gestützter Bescheide sind ein Antrag des Gesamtschuldners und eine Unbilligkeit der Einhebung. Weiters darf die Abgabe noch nicht entrichtet sein (VwGH 4.7.1990, 89/15/0013).

Antragsbefugt ist jeder Gesamtschuldner, auch wenn er noch nicht in Anspruch genommen wurde (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 237 Anm 5; *Fischerlehner*, Abgabeverfahren², § 237 Anm 1). Noch nicht in Anspruch genommene Haftungspflichtige (die erst durch ihre Heranziehung zu Gesamtschuldner werden) sind erst nach Geltendmachung der Haftung antragsbefugt (*Stoll*, BAO, 2451; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 237 Anm 5).

Gesamtschuldner iSd § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, sind ebenfalls Gesamtschuldner; dies gilt insbesondere auch für die Gesellschafter (Mitglieder) einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist (§ 6 Abs. 2 BAO). Wesen der Gesamtschuld ist somit, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Dem Gläubiger steht insgesamt jedoch nur einmal die Befriedigung seiner Ansprüche zu (*Ritz*, BAO⁶, § 6, Rz 1 - 2).

Persönlich Haftungspflichtige werden durch Geltendmachung der Haftung mit Haftungsbescheid zu Gesamtschuldner (§ 7 und § 224 BAO); insoweit wirkt der Haftungsbescheid konstitutiv (zB VwGH 23.1.1997, [95/15/0173](#)).

Der Begriff der Unbilligkeit in § 237 BAO entspricht dem des § 236 BAO zur Nachsicht (VwGH 24.9.1993, [93/17/0054](#); 20.12.2006, [2006/13/0139](#); Ritz, BAO⁶, § 237 Rz 4). Zu einer Unbilligkeit iSd § 237 BAO kommen weiters Gründe in Frage, die in den Besonderheiten liegen, die zu der die Gesamtschuldbegründenden Gemeinschaft führten (vgl. Stoll, BAO, 2451; VwGH 30.3.2000, [99/16/0098](#)). Eine solche Unbilligkeit kann sich auch aus der Mitschuld der Abgabenbehörde an der späteren Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Erstschuldner ergeben (VwGH 4.3.1999, [96/16/0221](#), 0222). Die Entlassung aus der Gesamtschuld liegt im Ermessen (zB VwGH 1.12.1992, [92/14/0159](#); 12.12.1995, [92/14/0174](#); 11.11.2004, [2004/16/0077](#)) und führt nur gegenüber dem Bescheidadressaten zum Erlöschen des Abgabenanspruches (zB *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 237, 696). Die Entlassung aus der Gesamtschuld kann – ebenso wie die Löschung oder Nachsicht – auch nur für einen Teil des Abgabenanspruches erfolgen (vgl. VwGH 28.9.2000, [98/16/0343](#)).

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein (VwGH 20.5.2010, [2006/15/0337](#); 17.11.2010, [2007/13/0135](#)):

Eine **persönliche** Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, [91/13/0118](#); 19.10.2006, [2003/14/0098](#)). Persönliche Unbilligkeit liegt daher dann vor, wenn die Einhebung der betreffenden Abgabe den Abgabepflichtigen oder dessen Familie in eine finanzielle Notlage bringen würde. Es genügt, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind. Solche außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen würden dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld nur unter Verschleuderung von Vermögenswerten entrichtet werden könnte (VwGH 17.10.2001, [98/13/0073](#); 2.6.2004, [2003/13/0156](#); 30.1.2006, [2005/17/0245](#); 10.5.2010, [2006/17/0289](#)). Für die Entscheidung über den Antrag sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag maßgebend (VwGH 26.6.2007, [2006/13/0103](#); 24.6.2010, [2008/15/0221](#)).

Eine **sachliche** Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, [99/16/0086](#); 25.1.2001, [98/15/0176](#); 26.2.2003, [98/13/0091](#)), sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (*Ritz*, BAO⁶, § 236 Rz 11). Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist sohin grundsätzlich in jenen Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben. Dieser Geschehensablauf muss der Grund

für die Auslösung einer vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartenden Abgabenschuld sein. Die auf solche Weise aufgelöste Abgabenschuld muss ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sein (VwGH 21.1.2009, [2008/17/0138](#)).

3.1.2. Zum Beschwerdefall

Die Antragstellerin hat – genauso wie bei der Nachsicht nach § 236 BAO – das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Entlassung aus der Gesamtschuld gestützt werden könnte (vgl. schon VwGH 30.1.1991, [87/13/0094](#); 2.7.2002, [99/14/0284](#); 19.12.2002, 99/15/0023). Das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast liegt sohin bei der Antragstellerin, der es obliegt, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Billigkeitsmaßnahme gestützt werden kann und der insoweit auch am Verfahren mitzuwirken hat.

Die Beschwerdeführerin hat ihren Antrag im gesamten Verfahren im Wesentlichen darauf gestützt, dass sie auf Grund ihrer schlechten finanziellen Verhältnisse und auf Grund der nicht aussichtsreichen künftigen Erwerbstätigkeit nicht in der Lage sei, die aushaftende Haftungsschuld zu begleichen. Eine schlechte finanzielle Lage allein ist aber nicht geeignet, eine persönliche Unbilligkeit iSd § 237 iVm § 236 BAO darzutun:

Die Antragstellerin befindet sich ihren Angaben zufolge bereits in einer finanziellen Notlage, sodass nicht davon gesprochen werden kann, dass sie durch die Einhebung selbst in eine solche gebracht werden könnte. Gemäß § 53 AbgEO iVm § 291a EO ist die Beschwerdeführerin außerdem in ihrer Existenz geschützt, da bei einer allfälligen Exekutionsführung auf das Existenzminimum Rücksicht zu nehmen sein wird und insoweit ein der Exekution entzogener unpfändbarer Freibetrag besteht (§ 291a EO). Darauf hat auch schon die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung hingewiesen.

Bei gleichbleibenden Vermögensverhältnissen wird es daher aus dem Titel der Haftung bei der Beschwerdeführerin zu keinen Pfändungen kommen können.

Auch eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung kann nicht erkannt werden: Die nachteilige Folge der Einhebung der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe auf Grund einer Inanspruchnahme zur Haftung als verantwortliche Geschäftsführerin stellt keine anormale Belastungswirkung dar, sodass es - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff käme. Die nachteiligen Folgen der Einhebung betreffen alle anderen verantwortlichen Geschäftsführer, die zur Haftung herangezogen werden.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision ist nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auch liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 16. Dezember 2020