

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die SenatsvorsitzendeS, den RichterR sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. März 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Februar 2015 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2010-2012, Umsatzsteuer 2010-2012, Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2010-2012, Körperschaftsteuer 2010 bis 2012, Anspruchszinsen 2010-2012 in der Sitzung am 3. November 2020 zu Recht erkannt:

I) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2010-2012 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2010-2012 wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2010-2012 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2010 und 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

II) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2012 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Berechnungsblättern am Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin i.d.F. Bf.) ist u.a. Generalimporteurin bzw. betreibt Großhandel mit Kraftfahrzeugen der Marke ***1*** und die Belieferung und Betreuung des österreichischen Vertragshändlernetzes.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2010 bis 2012 ergingen auf Grundlage mehrerer Feststellungen im wiederaufgenommenen Verfahren neue Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide.

Im Einzelnen wurden folgende Korrekturen vorgenommen:

Buy-Back Rückstellung

Die Ap. stellte u.a. fest, dass die Bf. Rückstellungen für Buy-Back Verpflichtungen für Fahrzeuge, die an Leasing- bzw. Vermietungsunternehmen verkauft worden waren, gebildet hatte. Die Berechnung erfolgte in Höhe der Differenz des vereinbarten Rückkaufpreises mit dem voraussichtlichen Verkaufserlös an den zukünftigen Abnehmer. Da sich der Verkaufspreis nach Ansicht der Ap. sowohl aus dem gemeinen Wert sowie dem Wert der vom Fahrzeugvermietungsunternehmen erbrachten Werbeleistung zusammensetzt, lag keine Differenz zum Rückkaufspreis vor und war die Rückstellung nicht anzuerkennen.

Pressefahrzeuge

Die Überlassung von Fahrzeugen an die Presse stellt nach den Ausführungen der Ap. einen tauschähnlicher Umsatz dar, wobei die übernommenen Betriebskosten und Wertminderungen der Fahrzeuge als Bemessungsgrundlage herangezogen wurden.

Vorsteuerkorrektur

Schließlich wurde u.a. die Verwendung von Fahrzeugen als Flottenfahrzeuge und für technische Schule als nicht begünstigte Verwendung qualifiziert und der Vorsteuerabzug, sofern die Fahrzeuge nicht im selben Veranlagungszeitraum veräußert wurden, versagt.

Die Behörde folgte den Ausführungen der Ap. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 sowie Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2010 und 2011.

Mit Eingabe vom 17. März 2015 wurde gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2010 bis 2012, die dazu ergangenen Sachbescheide, sowie die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2010 bis 2012 Beschwerde erhoben.

Buy-Back Rückstellung

Zu den Buy-Back Rückstellungen führte die Bf. aus, dass sich die Rückstellungsbildung auf einer vertraglichen Vereinbarung gründet, wonach sie Fahrzeuge für einen Zeitraum von 6-12 Monaten an ihre Vertragspartner verkauft um sie nach dieser Zeitspanne aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung wieder zurückzukaufen. Eine 100-prozentige Rückkaufsverpflichtung bestehe nur in seltenen Ausnahmefällen. Im Zeitpunkt des tatsächlichen Rückkaufs eines Fahrzeuges werde die Rückstellung aufgelöst und in gleicher

Höhe eine Wertberichtigung gebucht. Die Rückstellungsbildung stelle eine branchenübliche Bilanzierungspraxis in der Automobilindustrie dar.

Gegenständlich würden schwebende Geschäfte vorliegen, bei denen der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung jeweils den Wert der Gegenleistung übersteige, bei denen ein Verlust drohe und die daher aufgrund des imparitätischen Realisationsprinzips in dem Geschäftsjahr zu berücksichtigen seien, in dem sie entstanden seien. Rückstellungen seien Passivposten für Aufwendungen, die wirtschaftlich das abgelaufene Geschäftsjahr betreffen würden und die daher mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar oder dem Grunde nach schon sicher, aber nur der Höhe nach unbestimmt seien. Für deren Berücksichtigung müsse eine überwiegende Wahrscheinlichkeit gegeben sein.

Nur in seltenen Ausnahmefällen könne die Bf. von ihrer Verpflichtung zum Rückkauf abgehen. Gegenständlich bestehe beispielsweise für das Jahr 2012 eine Eintrittswahrscheinlichkeit von 97% für die Verpflichtung zur Rücknahme des Fahrzeuges.

Die Bf. sei eine rechtliche Verpflichtung (wie vom VwGH in seinem Urteil v. 15. Juli 1998, 97/13/0190 gefordert) eingegangen, wodurch bereits am Bilanzstichtag werterhellende Umstände vorliegen würden die durch Rückstellungsbildung zwingend zu berücksichtigen seien.

Als Conclusio für die Rückstellungspflicht der Drohverluste aus schwebenden Geschäften führt die Beschwerde wörtlich aus:

Die Rückstellungspflicht ergibt sich aus den folgenden Sachverhaltselementen:

- vertragliche Verpflichtung seitens Bf. mit dem jeweiligen Fahrzeugvermietungsunternehmen,
- im abgelaufenen Geschäftsjahr der Rückstellungsbildung ist der Verlust infolge der vertraglichen Verpflichtung entstanden,
- die Verpflichtung droht ernsthaft, da:
 - von einer mit an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit des Eintretens der Rücknahmeverpflichtung auszugehen ist (bspw. für das Geschäftsjahr 2012 97%),
 - kein fremder Dritter diesen Preis über den EUROTAX-Wert bezahlen würde (wirtschaftliche Eintrittswahrscheinlichkeit dass de facto kein Verlust entsteht ist somit über Null)
- und die obigen Gründe liegen nachweislich vor. Sie wurden von der Außenprüfung entsprechend dokumentiert.

Die von der Ap. herangezogene Werbeleistung, die nach ihrer Ansicht dem gemeinen Wert des Fahrzeuges hinzuzurechnen sei entspreche nicht dem, den Rückstellungsgedanken inhärenten imparitätischen Realisationsprinzip. Die Bf. gewähre zwar Rabatte an Fahrzeugvermietungsunternehmen, die dadurch erwachsenden erhöhten Absatzchancen ließen sich aber nicht zuverlässig abschätzen. Zudem sei die Werbewirkung in dem Zeitpunkt, in dem die Umsatzerlöse tatsächlich realisiert würden bereits enthalten. Eine nochmalige Berücksichtigung durch einen Abschlag auf die Rückstellungen kämen einer doppelten Berücksichtigung der Werbewirkung gleich.

Auch in der Fachliteratur (Bertl/Hirschler, RWZ 2/2001,39) werde die weitaus überwiegende

Rechtsansicht vertreten, dass Rückkaufverträge mit Veräußerungsverlusten zur Rückstellungsdotierung führen müssten.

Jedes Geschäftsjahr sei für sich zu beurteilen, zwischen dem Veräußerungsgeschäft und anderen Geschäften (z.B. der von der Ap. angenommenen Werbewirkung) bestehe keine Bewertungseinheit.

Vorführfahrzeuge

Unter dem Begriff der Vorführfahrzeuge, für die die Ap. den Vorsteuerabzug versagt hatte, wurden von der Bf. u.a. folgende Fahrzeuggruppen zusammengefasst und deren Verwendung erläutert:

- Flottenfahrzeuge

Diese seien keinem bestimmten Mitarbeiter zugeordnet. Sie würden z.T. als Vorführfahrzeuge und z.T. als Ersatzfahrzeuge von Werkstattkunden genutzt.

Die Bf. sei daran interessiert, regelmäßig Fahrzeuge der neuesten Generation zu präsentieren. Die Fahrzeuge würden regelmäßig ausgetauscht. Die Gebrauchtwagenabteilung starte ihre Verkaufsbemühungen sobald die Fahrzeuge zum Verkehr zugelassen worden seien.

- technische Schule

Es würden Fahrzeuge gekauft, um die Mitarbeiter der Werkstätten des Händlernetzes auf neue Motorisierungen und technische Änderungen hin zu schulen. Die Fahrzeuge würden zum Verkehr zugelassen. Nach Beendigung der Einschulungen habe die Bf. keine weitere Verwendung für diese Fahrzeuge und sei an einem raschen Verkauf interessiert.

- Pressefahrzeuge

Zu den Pressefahrzeugen erklärt die Bf., dass diese Journalisten für die branchenübliche Bewerbung der Marke in der Vergangenheit in diversen Fachzeitschriften und Magazinen zur Verfügung gestellt worden seien (Anmerkung: für diese Fahrzeuggruppe lag nach Ansicht der Ap. ein tauschähnlicher Umsatz vor).

Zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt die Bf. an, dass die Ap. davon ausgehe, dass eine Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) nur möglich sei, wenn diese innerhalb einer Veranlagungsperiode erfolge. Eine solche Auffassung sei weder dem Gesetzestext zu entnehmen noch aus den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie ableitbar.

Gemäß Judikatur des VwGH (16. Dezember 1991, 91/15/0045) würden PKW, selbst wenn sie einem Vorsteuerabzugsverbot unterliegen würden, als für das Unternehmen angeschafft gelten, weshalb für derartige Fälle die Bestimmung des [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) anzuwenden sei.

Selbst die Nutzung eines zuvor eigenbetrieblich eingesetzten PKW würde innerhalb der Fünfjahresfrist zur Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers führen (vgl. Scheiner/Caganek, ÖStZ 1992, 81).

Die gegenständlichen Fahrzeuge seien eindeutig dem Umlaufvermögen zuzuordnen, da sie von Beginn weg mit der Absicht sie weiterzuverkaufen erworben worden seien. Der fehlende buchmäßige Wertverzehr in Form planmäßiger Abschreibungen unterstreiche diese steuerliche Beurteilung.

Der durchschnittliche Verbleib im Unternehmen betrage zwischen 6 und 12 Monaten, eine betriebliche Dauerwidmung liege nicht vor.

Gemäß § 12 Abs. 11 UStG seien Änderungen des Vorsteuerabzugs im Veranlagungszeitraum der Änderung vorzunehmen. Eine Einschränkung der Bestimmung, wonach die Änderung im Veranlagungszeitraum der Anschaffung erfolgen müsse sei nicht erkennbar und der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Die Ap. nahm zu der Beschwerde mit Schreiben vom 24. April 2015 wie folgt Stellung:

Buy-Back Rückstellung

Zu dieser Rückstellung stellt die Ap. fest, dass der Rückkauf der Fahrzeuge in folgenden Fällen unterbleibe:

- Schäden am Fahrgestell oder am Sicherheitssystem
- Reparaturkosten über 30% des Marktwertes
- Nicht vorschriftsmäßig reparierte Fahrzeuge
- gestohlene Fahrzeuge
- Fahrzeuge, bei denen die Fahrgestellnummer und/oder Motornummer entfernt wurde
- Fahrzeuge mit Wasserschäden.

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sei, dass ein Vertrag abgeschlossen worden sei. Nach Ansicht der Ap. liege kein schwebendes Beschaffungsgeschäft, sondern nur eine Zusage des Rückkaufs vor, wobei das Geschäft selbst erst durch die Rückgabe des Fahrzeuges abgeschlossen werde.

Ferner ergäbe sich aus dem Grundsatz der Einzelbewertung, dass jedes einzelne schwebende Geschäft für sich darauf zu prüfen sei, ob ein Verlust drohe. Eine Rückstellung sei nur dann anzuerkennen, wenn die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter den aus dem Vertrag erfließenden Verpflichtungen zurückbleiben würden (VwGH 17. März 1994, 91/14/0001).

Solche Vorteile würden der Bf. aus dem Verkauf und Rückkauf zufließen, u.zw. in Form einer Werbewirkung für den Kunden des Fahrzeugvermieters, einer erhöhten Präsenz der Fahrzeuge auf der Straße sowie einer gesteigerten Anmeldestatistik, die ihrerseits wiederum Boni des Produzenten zur Folge habe. Die wirtschaftlichen Vorteile der Bf. würden damit nicht hinter ihren Verpflichtungen zurückbleiben, eine Rückstellung sei damit zu versagen.

Schließlich sei anzumerken, dass der Bf. aus dem Geschäftsmodell in Summe (Verkauf der Fahrzeuge an Mietwagenunternehmen, Rückkauf der Fahrzeuge d.d. Bf. und endgültiger Verkauf des gebrauchten Fahrzeuges) kein Verlust entstehen würde.

Die Handelsbilanz erfahre durch das Imparitätsprinzip eine rückstellungserweiternde Wirkung, wohingegen der steuerrechtliche Gewinn auf den periodengerechten Gewinn abziele. Handels- und Steuerbilanz würden aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen in diesem Bereich voneinander abweichen.

Vorführfahrzeuge

Zu den Vorführfahrzeugen wurde näher erläutert:

a) Flottenfahrzeuge

Die Flottenfahrzeuge würden nach Darstellung der Bf. z.T. als Vorführwagen genutzt. Sie verfüge als Importeur aber über keine klassischen Vorführwagen, bei denen der Endkunde Testfahrten unternehmen könne. Diese seien beim jeweiligen Händler angesiedelt.

Die Fahrzeuge würden auch von Mitarbeitern der Bf. Verwendung finden und als Ersatzfahrzeuge von Werkstattkunden genutzt. Die Ap. habe mangels konkreter Aufzeichnungen keine überwiegende Nutzung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt finden können.

b) technische Schule

Rechtlich wurde für die betroffenen Fahrzeuge darauf verwiesen, dass gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) Lieferungen oder sonstige Leistungen die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personen- Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die mindestens zu 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten. Ein Vorsteuerabzug sei daher nicht möglich. Nach der Rechtsprechung des VwGH beschränke sich der Inhalt der Regelung auf diesen Vorsteuerausschluss (m.W.n.).

Um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, müsse es sich um Fahrzeuge handeln, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt seien, d.h. es müsse hinsichtlich der Weiterveräußerung des Kfz eine gewerbliche, insbesondere nachhaltige Tätigkeit entfaltet werden.

Dazu würden nach [§ 12 UStG 1994](#) keine Kraftfahrzeuge zählen, die zunächst im Unternehmen verwendet und nach einiger Zeit verkauft werden würden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG § 12 Rz. 200).

Ausschließlich werde von der Judikatur als ‚ausnahmslos‘ interpretiert (vgl. VwGH 27. August 2008, 2006/15/0127).

Die dargestellten Verwendungsarten würden, wie die Judikatur auch für Pool-, Direktions- und Testfahrzeuge festgestellt habe (VwGH 21. September 2006) 2004/15/0072), nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Die Bf. habe zutreffend festgestellt, dass [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) immer im Zeitraum der Veränderung der Verhältnisse Anwendung finden müssten. Eine solche Änderung der Verhältnisse liege aber aufgrund des Vorsteuerausschlusses des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) nicht vor, wobei der Verkauf gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994](#) unecht steuerbefreit und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt sei.

Pressefahrzeuge

Zu den Pressefahrzeugen erläutert die Ap., dass deren Verwendung einen täuschähnlichen Umsatz darstellen würde.

Der UFS (Berufungsentscheidung vom 11. Juli 2011, RV/1766-W/10) gehe in diesem Zusammenhang von einer gewerblichen Nutzung aus, weshalb die Ap. für diese Fahrzeuge

den Vorsteuerabzug anerkannt habe.

In einer Gegenstellungnahme vom 19. Juni 2015 erläutert die Bf. zur Buy-Back Rückstellung, dass nach Ansicht der Ap. kein schwebendes Beschaffungsgeschäft sondern nur die Zusage eines Rückkaufes vorliege wobei sie es unterlassen habe, den damit von ihr angenommenen sachlichen Unterschied zu erläutern.

Die von der Bf. eingegangene vertragliche Verpflichtung sei schriftlich konkretisiert und rechtswirksam.

Zum imparitätischen Realisationsprinzip führt die Bf. aus, dass nach überwiegender Lehre und Judikatur im Unternehmens- und Abgaberecht ähnliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften gelten würden. Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip seien unternehmensrechtliche Vorschriften immer dann zu berücksichtigen, wenn keine anderslautenden zwingenden steuergesetzlichen Vorschriften existieren würden.

Zur Aberkennung des Vorsteuerabzugs für Flottenfahrzeuge bzw. Fahrzeuge der technischen Schule erläutert die Bf., dass die Ap. zunächst von einer einschränkenden Anwendung des [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) ausgegangen sei.

Auch im Bereich des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) wären jene Fahrzeuge, aufgrund der Veräußerung im selben Veranlagungsjahr, selbst wenn man eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) annehme, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da diese Norm nur auf Sachverhalte anzuwenden sei, bei denen es zu einer Änderung der Verhältnisse im Sinne des [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) kommen.

Sei [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) einer Berichtigung zugänglich, müsse eine Vorsteuerkorrektur i.S.d. [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) unabhängig vom Zeitpunkt der Nutzungsänderung immer möglich sein. Gegenständlich liege auch keine Änderung der Verhältnisse i.S.d. [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vor, da die Fahrzeuge durchgehend dem Umlaufvermögen zuzurechnen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Juni 2016 wurde die Beschwerde vom 17. März 2015 hinsichtlich aller dort benannten Bescheide als unbegründet abgewiesen.

In einem Buy-Back Vertrag mit der ***8*** (Anm: einem der fraglichen Vermietungsunternehmen) werde vertraglich festgelegt: *„With the return of the vehicle(s) at the return centre(s) of the supplier end the receipt of administrative and fiscal documents, the Buy-Back contract is closed.“*

Darin komme zum Ausdruck, dass kein schwebendes Beschaffungsgeschäft vorliege, sondern nur die Zusage für einen Rückkauf, wobei das Geschäft selbst erst mit der Rückgabe von Fahrzeug und Dokumenten abgeschlossen werde.

Die in der Stellungnahme der Ap. dargelegte Ansicht, dass weitere wirtschaftliche Vorteile (Werbewirkung, Präsenz auf der Straße, höhere Boni bei Produzenten) vorliegen würden, wurde wiederholt.

Hinsichtlich der Vorführfahrzeuge berief sich die Behörde darauf, dass die Bestimmung des

[§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) zur Anwendung zu gelangen habe.

Um dennoch zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, müssten die Fahrzeuge ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sein.

Zu den Wiederaufnahmebescheiden wurde angeführt, dass der Beschwerdebegründung keine Hinweise zu diesen entnommen werden könne. Zudem wurde angemerkt, dass ein in Beschwerde gezogener Anspruchsinsbescheid für das Jahr 2012 nicht ergangen sei.

Mit Vorlageantrag vom 29. Juli 2016 beantragte die Bf. die Behandlung aller von ihr in Beschwerde gezogenen Bescheide durch das Bundesfinanzgericht.

Buy-Back Rückstellung

Der bereits in der Stellungnahme zur Beschwerde dargestellte Sachverhalt zur Buy-Back Rückstellung wurde im Wesentlichen wiederholt und ein Berechnungsbeispiel vorgelegt. Es wurde darauf hingewiesen, dass auf den Fahrzeugen der Mietwagen-/Leasinggesellschaften keine Werbeaufschriften oder sonstige Werbebotschaften ersichtlich seien. Eine Werbewirkung könne nur indirekt eintreten, wobei die Kaufentscheidung von Konsumenten von einer Vielzahl von Faktoren beeinflusst werde. Dass die Mietwagen-/Leasinggesellschaften direkte Werbeleistungen an die Bf. erbringen würden, stelle eine reine Behauptung der Ap. dar. Wenn diese davon ausgehe, dass im vorliegenden Fall kein schwebendes Beschaffungsgeschäft vorliege, da der Rücknahmevertrag zwischen der Bf. und den Mietwagen-/Leasinggesellschaften mit Hinweis auf Pkt. 6.1. des Mustervertrages erst durch Rückgabe der Fahrzeuge abgeschlossen sei, so werde dessen Inhalt aus dem Zusammenhang gerissen.

Gesamt gesehen ergebe sich aus der zit. Vereinbarung, dass sich die Bf. darin vertraglich zur Zurücknahme der Fahrzeuge verpflichte und nur in Ausnahmefällen (gemäß Pkt. 6.10 und 6.11 des Mustervertrages) einer Zurücknahme entziehen könne.

Pkt. 6.10 laute: *„The Supplier irrevocably agrees, under the conditions specified above, to buy back 100% of the Vehicles sold to the Beneficiary by the Supplier under the Contract.“*

In Pkt. 6.11 würden jene (seltenen) Fälle benannt werden, in denen sich die Ap. der Rücknahmepflicht entziehen könne, was u.a. darin zum Ausdruck komme, dass die Ausnahmetatbestände im Jahr 2012 lediglich in 3% der Fälle zur Anwendung gekommen seien.

Die sich daraus ergebenden rechtlichen Erwägungen wurden wiederholt.

Vorführfahrzeuge

Zur Versagung des Vorsteuerabzugs verwies die Bf. darauf, dass die Ap. in den weiteren Vermerken zur Niederschrift vom 25. November 2014 selbst dargelegt habe, dass die als Umlaufvermögen bilanzierten Fahrzeuge vom geprüften Unternehmen mit der Absicht des Wiederverkaufs erworben worden waren und ein Vorsteuerabzug vom Einkauf für kalenderüberschreitende Verkäufe nicht zustehe.

Da die Fahrzeuge eindeutig zum Umlaufvermögen der Bf. gehören würden, sei eine Berichtigung eines ursprünglich nicht geltend gemachten Vorsteuerabzugs nur aufgrund von

§ 12 Abs. 11 UStG möglich.

Die Äußerung der Behörde in der Beschwerdeentscheidung könne nur in die Richtung gehen, dass bei einer Veräußerung des Fahrzeuges im Veranlagungsjahr [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) nicht zur Anwendung komme, da die Veräußerung eine allfällige geringfügige Nutzung des Fahrzeuges überdecke.

Die Auffassung der Behörde, dass Flottenfahrzeuge und Fahrzeuge für technische Schule nicht vom Begriff der Vorführfahrzeuge umfasst seien, werde nicht geteilt.

In der von der Behörde zit. Entscheidung des VwGH vom 21. September 2006, 2004/15/0072 verweise der VwGH auf sein Erkenntnis vom 31. Mai 1995, 93/17/0393 in der auf die von ihm aus 1975 stammenden Aussage (2. Juli 1975, 2306/74) festgehalten werde, dass es zwar richtig sei, dass Vorführkraftwägen nicht zur sofortigen Veräußerung bestimmt seien, wobei diese Fahrzeuge von Anfang an mit dem Ziel einer baldigen Veräußerung im Unternehmen verwendet werden und daher i.S.d. [§ 131 Abs. 4 AktG](#) nicht dazu bestimmt seien, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen.

Kraftwägen die im Umlaufvermögen bilanziert würden unterlägen grundsätzlich keiner NoVA-Pflicht, wobei diesbezügliche Aussagen auch auf die Anwendung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) anzuwenden seien. Die Umwidmung von Kraftfahrzeugen aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen löse einen Tatbestand der damals gültigen NoVAG (§ 1 Z 4 NoVAG) aus. Bis zur Umwidmung falle allerdings keine NoVA an und berechne das Fahrzeug auch zum Vorsteuerabzug.

Da keine Absicht bestehe, dass die Fahrzeuge dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen sollten, bleibe für die Anwendung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) kein Platz.

Pressefahrzeuge

Zur unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Pressefahrzeugen wurde darauf verwiesen, dass gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) der Umsatzsteuer insbesondere Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen, die gegen Entgelt im Rahmen eines Unternehmens ausgeführt werden. Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch setze damit Entgeltlichkeit voraus, die von den Finanzbehörden unter Verweis auf das Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes gemäß [§ 3a Abs. 2 UStG 1994](#) behauptet worden sei.

Nach ständiger Rechtsprechung sei Voraussetzung für das Vorliegen eines Leistungsaustausches und somit Entgeltlichkeit eine innere Verknüpfung zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers.

Die innere Verknüpfung erfordere Finalität: Der leistende Unternehmer müsse leisten, um die Gegenleistung zu erhalten. Kausalität alleine sei nicht ausreichend.

Eine derartige innere Verknüpfung liege indes nicht vor. Die betreffenden Fahrzeuge würden unentgeltlich zu Testzwecken zur Verfügung gestellt, wobei die Bf. auf eine etwaige Veröffentlichung von Testberichten bzw. dessen Inhalt keinerlei Einfluss habe.

Die Ap. verweise auf das Erkenntnis des UFS vom 11. Juli 2011, RV/1766-W/10 und unterstreiche die Werbewirkung, die mit redaktionellen Beiträgen in den Medien verbunden wäre.

In dem do. Verfahren habe es sich aber um ein Unternehmen gehandelt, dass erst seit 1995 am heimischen Markt vertreten sei und zur Erhöhung des Bekanntheitsgrades auf Publikationen von Testberichten zurückgreifen müsse. Bei der Bf. handle es sich dagegen um eine langjährige Vertretung in Österreich, die derartiger Werbekanäle nicht bedürfe. Die Bf. unterwerfe sich vielmehr branchenüblichen Usancen ohne eine Gegenleistung in Form eines gesteigerten Bekanntheitsgrades erwarten zu können. Die unentgeltlich erbrachte Leistung der Bf. unterscheide sich demnach im Kern nicht von einer sonstigen Zur-Verfügung-Stellung von Fahrzeugen an potentielle Kunden.

Aus einer vorgelegten Vereinbarung (Mustervertrag betreffend Überlassung von Pressefahrzeugen an Journalisten) sei ersichtlich, dass die Bf. keinerlei Gegenleistung erwarte bzw. erwarten könne. Wenn der UFS in der zit. Entscheidung den Schluss ziehe, dass veröffentlichte Testberichte (jedenfalls) einen entsprechenden Wert für den betroffenen Unternehmer und damit eine (erwartete) Gegenleistung darstellen würden, sei dieser Ansicht insoweit entgegen zu treten, als eine solche Vorgangsweise mit den berufsethischen Prinzipien von Journalisten i.S.d. Pkt. 4 des Ehrenkodex für die Österreichische Presse schlicht unvereinbar wäre.

Die Erstellung eines journalistischen Beitrags in Form eines Testberichtes in einem Print- oder Onlinemedium sei aber völlig unabhängig davon, ob ein Pressefahrzeug zur Verfügung gestellt werde oder nicht.

Ein Journalist könne (wie jeder andere Konsument) auf ein reguläres Vorführkraftfahrzeug zurückgreifen.

Wenn ein Testbericht ohnedies verfasst würde, da die Leserschaft (z.B. einer Tageszeitung) zu Recht einen solchen erwarten könne, sei eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung nicht mehr erkennbar. Ein Journalist erbringe eine Leistung, die aber nicht an die Bf., sondern an seine Leserschaft gerichtet sei.

Darüber hinaus sei darauf zu verweisen, dass die Bf. die Fahrzeuge den Journalisten durchwegs für einen kurzen Zeitraum zur Verfügung stelle, wohingegen in dem, dem zit. UFS-Judikat zugrundeliegenden Sachverhalt die Testwagen den Journalisten 21 bis 208 Tage überlassen worden seien.

Ergänzend wurde moniert, dass eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin gelegen sei, dass Behauptungen (wie z.B. die mangelnde rechtliche Verpflichtung zur Rücknahme von Fahrzeugen) aufgestellt worden seien, die nicht den Tatsachen entsprechen würden und zu denen die Bf. bereits im Prüfungsverfahren Stellung genommen habe. Damit verbunden sei eine Verletzung des Parteiengehörs.

Dem Vorlageantrag wurden mehrere von der Bf. im Prüfungsverfahren abgegebene Stellungnahmen ebenso beigelegt wie Musterverträge mit einem Mietwagenunternehmen und betreffend die Überlassung von Pressefahrzeugen an Journalisten.

Die Bf. erstattete mit Eingabe vom 21. Februar 2018 Selbstanzeige.

Sie sei Kooperationsverträge mit Werbepartnern eingegangen und habe entsprechende

Gegenleistungen erhalten. Den Werbepartnern seien fremdübliche Honorare bezahlt worden. Darüber hinaus seien diesen in einzelnen Fällen auch Fahrzeuge aus dem Pool der Ausstellungs- bzw. Verkaufsfahrzeuge zur Verfügung gestellt worden, wofür keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt oder abgeführt worden wäre.

In einzelnen Fällen sei auch mangels rechtlicher Erzwingbarkeit der Leistung sowie in Ermangelung einer ins Gewicht fallenden Werbewirkung von nicht abzugsfähigen Sponsoringzahlungen auszugehen gewesen.

Im Falle von Marketingaktivitäten der Bf. seien Aufwendungen im Zusammenhang mit Events (ua. für Bewirtung) angefallen, deren Anlass kein Marketingkonzept zu Grunde gelegen sei. Weiters habe die Bf. freigiebige Zuwendungen an nicht begünstigte Spendenempfänger i.S.d. [§ 4a EStG 1988](#) geleistet. Aufwendungen sowohl für die Events wie auch für die Spenden seien als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.

Zudem habe die Bf. von einzelnen Kooperationspartnern neben den Werbeleistungen auch Eintrittskarten (z.B. zu Kulturveranstaltungen) bezogen, die sie an Geschäftspartner weitergegeben habe. Die damit verbundenen Aufwendungen seien irrtümlicherweise als Werbeaufwendungen angesehen und als Betriebsausgaben ebenso in Abzug gebracht worden wie im Zuge des Erwerbs von Karten/Gutscheinen Vorsteuern geltend gemacht worden seien. Rechtlich erläutert die Bf., dass die Umstände die Jahre 2011 bis 2015 betroffen hätten, sie aber davon ausgehe, dass hinsichtlich des Jahres 2011 mittlerweile Festsetzungsverjährung gemäß § 207 Abs. 2 i.V.m. § 208 Abs. 1 und [§ 209 Abs. 1 BAO](#) eingetreten sei. Aus ‚finanzstrafrechtlicher Vorsicht‘ würden zudem die Jahre vor 2011 betragsmäßig (unter Zugrundelegung der oben dargestellten Sachverhalte) im Wege einer Schätzung offengelegt, wobei auf die fehlende Belegaufbewahrungspflicht gemäß [§ 132 BAO](#) hingewiesen wurde.

Mit Schreiben des BFG vom 6. August 2019 wurde die Bf. aufgefordert, Rahmenverträge zu den Buy-Back Rückstellungen bzw. eine Darstellung der Rücklaufquoten der von der Rückstellung betroffenen Fahrzeuge zu übermitteln.

Die Bf. kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 9. September 2019 nach.

Mit einem weiteren Vorhalt des BFG vom 20. September 2019 wurden weiterführende Fragen im Zusammenhang mit den Buy-Back Rückstellungen, dem Beschwerdepunkt Vorführfahrzeuge bzw. zu den Pressefahrzeugen gestellt. Hinsichtlich letzterer wurde auf eine in diesem Zusammenhang ergangene Entscheidung des BFG vom 11. Februar 2019, RV/7101000/2016 hingewiesen, in der ein tauschähnlicher Umsatz derartiger Fahrzeuge festgestellt und die Beschwerde in diesem Punkt abgewiesen worden war. Die Bf. wurde dazu für den Fall, dass die dort dargestellten Sachverhaltselemente gegenständlich nicht umgelegt werden könnten aufgefordert, eine Reihe weiterer Nachweise zu erbringen.

Die Bf. erklärte dazu in ihrem Schreiben vom 16. Oktober 2019 u.a., dass die Bf. in ihrer Eigenschaft als Generalimporteur keinerlei Bonuszahlungen vom Hersteller erhalten habe und

verwies auf die in den Erkenntnissen des BFG vom 23. April 2019, RV/7100944/2016 bzw. RV/7100945/2016 festgestellten, auch gegenständlich vorliegenden Umstände betreffend der Buy-Back Rückstellung. Die einzigen Zahlungen des Herstellers an die Bf. würden der Ergebnissteuerung mittels Zuweisung einer fremdüblichen EBIT-Marge i.R.d. Verrechnungspreiskonzepts dienen und stünden in keinem Zusammenhang mit den von ihr erzielten Mietwagenumsätzen.

über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) können Rückstellungen u.a. für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

[§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) i.d.F. BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1988 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1988 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

[§ 4 UStG 1994](#) lautet (auszugsweise):

(1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

...

(6) Beim Tausch, bei tauschähnlichen Umsätzen und bei Hingabe an Zahlungs Statt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt:

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur

gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

[§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) lautet:

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

[§ 205 Abs. 1 BAO](#) lautet:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

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

Wiederaufnahmebescheide Umsatz-, Körperschaftsteuer 2010-2012

Gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der sog. Neuerungsstatbestand erfordert, dass (entscheidungsrelevante) Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren neu hervorkommen. Gemeint ist, in jenem Verfahren, das bereits durch Bescheid abgeschlossen ist. Nach der Judikatur (zu § 303 Abs 4 a.F.) ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu sehen (VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157). Maßgebend ist der Wissensstand der Abgabenbehörde, bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides

(VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; 23.11.2011, 2008/13/0090; 28.2.2012, 2008/15/0005 und 2008/15/0006). Weder der neue Wortlaut des § 303 noch die Gesetzesmaterialien deuten darauf hin, dass diese Rechtslage geändert werden sollte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067; Ritz BAO 2017, § 303 Tz 67).

Wiederaufnahmen werden idR aber dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe (UFS 25.1.2011, RV/0665-L/08, RV/0666-L/08, RV/0667-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.3.2009, 2006/15/0079).

Der Abgabenbehörde waren vor Beginn der Betriebsprüfung die Konditionen und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Pressefahrzeuge sowie der Flottenfahrzeuge und Fahrzeuge der technischen Schule nicht bekannt.

Weiters waren der belangten Behörde die Berechnungsmodalitäten der Drohverlustrückstellungen und die Rücklaufquoten der Fahrzeuge zum Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für den Streitzeitraum nicht bekannt. Diese stellen daher neue Tatsachen iSd [§ 303 BAO](#) dar.

Die im Zuge der Ap. neu hervorgekommenen Tatsachen lösen wesentlichen Änderungen des Bescheidspruches der bekämpften Bescheide und der damit verbundenen Steuerlast der Streitjahre aus.

Da daher keine Geringfügigkeit der Auswirkungen zu erkennen ist, war im Rahmen der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtssicherheit einzuräumen und die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen.

Sachbescheide Umsatzsteuer- bzw. Körperschaftsteuer 2010 bis 2012

Körperschaftsteuer 2010-2012

Buy-Back Rückstellung

Die Bf. ist Generalimporteurin von Fahrzeugen der Marke ***1***. Im Beschwerdezeitraum (2010-2012) wurden von Seiten der Bf. Fahrzeuge an Mietwagenunternehmen sowie Groß- (Flotten)kunden verkauft.

Mit den Käufern wurden dabei (jährlich) Rahmenvereinbarungen (***9***, ***2***,

8, ***3***, ***11*** leasing) abgeschlossen mit denen Rücknahmegarantien bzw. – preise näher festgelegt wurden.

9

Mit der ***9*** wurde jährlich ein neuer Buy-Back Vertrag vereinbart. Die Verträge sind inhaltlich weitgehend ident.

Unter dem Punkt ‚Rücknahme und Rückkauf‘ wurde beispielsweise für 2010 vereinbart, dass die minimale Haltedauer der Fahrzeuge 5 Monate oder 20.000 km Laufleistung bzw. 6 Monate oder 24.000 km mit einer Dispositionsbandbreite für die Mindestbehaltefrist von minus 10 Tagen beträgt, wobei Wracks oder beschädigte Fahrzeuge jederzeit rückgestellt oder selbst verkauft werden dürfen.

Gemäß dem do. Pkt. 2 (für 2010) wurde die Kalkulation des Rückkaufswertes wie folgt festgesetzt:

2. ‚Die Kalkulation der monatlichen Fahrzeugabschreibung erfolgt gemäß der ‚10 Tage Regelung‘

- Ab dem vierten Laufmonat die ersten 10 Tage ohne zusätzliche Berechnung
- Von Tag 11 bis 20 werden 50% der monatlichen Fahrzeugabwertung berechnet
- Die verbleibenden Tage des Monats 100% der Monatsabwertung.

Diese Kalkulation gilt analog für Fahrzeuge mit einer längeren Haltedauer und für Wracks und beschädigte Fahrzeuge, bei Wracks und beschädigten Fahrzeugen jedoch ohne einer vorgeschriebenen Mindestheldauer.‘

...

*7. Es besteht generell keine km Beschränkung. ***9*** ist bemüht, eine durchschnittliche monatliche Laufleistung von 4000km nicht zu überschreiten. In folgenden Fällen wird eine Kilometergebühr von € 0,06 in Anrechnung gebracht:*

Bei Fahrzeugen mit einer vereinbarten Laufzeit von 5 Monaten über km Stand 20.000

Bei Fahrzeugen mit einer vereinbarten Laufzeit von 6 Monaten über km Stand 24.000

8. Für Fahrzeuge mit einer Laufleistung von 20.000km, ist eine vorzeitige Rückgabe möglich um eine attraktive Weitervermarktung zu gewährleisten. Eine Minimum-Abwertung von 4 Monaten kommt für diese Fahrzeuge in Anrechnung.‘

2

Im Zuge einer 2010 mit ***2*** abgeschlossenen Rahmenvereinbarung verpflichtet sich die Bf., die von ihr gelieferten Fahrzeuge nach einer Mindestlaufzeit von sechs Monaten zum Fakturenpreis abzüglich der jeweils vereinbarten monatlichen Abwertung zurückzunehmen. Eine entsprechende Abwertung ist nach der Laufzeit zu berechnen. Die Abwertung errechnet sich gemäß Pkt. 3 des Vertrages nach der Formel ($\text{AFA je Monat} \times 12/365 = \text{AFA je Tag Laufzeit} \times \text{Tage Laufzeit} = \text{AFA Total}$).

Zur Kilometerleistung ergibt sich aus Pkt. 4, dass sich die Abwertungssätze für eine monatliche Laufleistung von 4.000 Kilometern verstehen. Darüber hinaus werden Mehrkilometer mit € 0,33 pro Kilometer exkl. MWSt. vom Verkaufspreis abgerechnet.

Auch gegenüber dieser Gesellschaft besteht die Möglichkeit, dass Fahrzeuge mit Schäden, die Spengler- oder Lackarbeiten erfordern bzw. Wracks sofort zurückgestellt werden können, wobei Schäden gemäß einer Ergänzung zur Rahmenvereinbarung gesondert zu bewerten sind.

8

Mit der ***8*** wurden Rahmenvereinbarungen abgeschlossen, die inhaltlich hinsichtlich der Rückkaufsverpflichtung weitgehend ident sind.

In Pkt. 3 ‚Conditions for Purchasing and buying-back‘ des für das Jahr 2010 abgeschlossenen Vertrages wird auf einen im Anhang 9 dargestellten Zeitplan für den Kauf und Rückkauf der Fahrzeuge verwiesen.

Pkt. 6.12ff ‚Buy-Back Price‘ verweist hinsichtlich der Berechnung des Rücknahmewertes auf Anhang 9.

In Anhang 9 werden die einzelnen Fahrzeugklassen in Tabellenform dargestellt. Der Buy-Back Preis ergibt sich je nach Haltedauer bis zu 150 Tagen mit 92,74%, zwischen 151 und 210 Tagen mit einer täglichen Abschreibung i.H.v. 0,04% und nach dem 151 Tag mit einer Strafzahlung von monatlich 3% des Rechnungspreises.

3

Mit den ***3*** wurden am 29.6.2011 zwei Rahmenverträge mit einer Laufzeit vom 27. Juni 2011 bis 31. Jänner 2013 vereinbart.

Aus dem Pkt. ‚Leistungsumfang Fahrzeugverwertung (Rücknahmewert)‘ geht hervor, dass ein garantierter Rücknahmewert gemäß den in der Anlage 3.1. angeführten Kriterien angeboten wird. Die Kalkulationsbasis erfolgt auf Grundlage einer Laufzeit von 36-60 Monaten bzw. einer Kilometerleistung, die zwischen 40.000km/Jahr (bei einer Laufzeit von 36 Monaten) und einer Laufzeit von 15.000km/Jahr (bei einer Laufzeit von 60 Monate) liegt. Der Rücknahmewert gilt dabei unter der Voraussetzung eines der jeweiligen Nutzungsdauer entsprechenden Zustandes des Fahrzeuges, wobei bei Überschreitung der maximalen Gesamtkilometerleistung um mehr als 10% ein Abschlag je Mehrkilometer vereinbart wird.

4 (***5***)

Auch mit der ***6*** und/oder der ***7*** wurde eine Rückkaufsgarantie vereinbart. Die jeweiligen Rückkaufswerte ergeben sich aus einer in der Anlage zum Vertrag aufscheinenden Restwertmatrize, die eine vertragliche Laufzeit zwischen 48 und 60 Monaten bzw. entsprechende Laufleistungen vorsieht. Eine Überschreitung der Laufleistung von maximal 5% ist unbeachtlich, Mehrkilometer werden mit € 0,06 und Minderkilometer mit € 0,04 pro Kilometer in den Rückkaufspreis eingerechnet.

Aus den vertraglichen Vereinbarungen ergibt sich für die von der Bf. an die Mietwagenunternehmen verkauften Fahrzeuge eine kurze (unterjährige) Laufzeit.

Die Fahrzeuge sind nach Ende der Laufzeit für die von der Bf. zu den im Rahmenvertrag vorbestimmten Preisen zurückzukaufen. Die Bf. gibt dafür eine Garantie ab, d.h. sie kann den Rückkauf nicht verweigern. Im Falle von Beschädigungen verpflichtet sich die Bf. die Fahrzeuge zu einem vertraglich bestimmten und verringerten Preis zurückzunehmen.

Die Rahmenvereinbarungen mit den Großkunden haben eine längere Laufzeit. Nach Anlage 3.1. des Vertrages mit der ***3*** beträgt die Laufzeit 36 bis 60 Monate, nach Anlage 3 zur Rückkaufswertgarantie mit der Raiffeisen Leasing Fuhrparkmanagement GmbH zwischen 48 und 60 Monaten.

Aufgrund der längeren Laufzeit ergeben sich z.T. bedingt durch von der Kalkulation abweichende Laufleistungen oder Beschädigungen im Einzelfall Korrekturen von den vereinbarten Rückkaufspreisen, die vertraglich näher bestimmt sind. Dieser Umstand ändert aber nichts an der bestehenden Verpflichtung die Fahrzeuge zurück zu kaufen. Auch die grundsätzlich gegebene Möglichkeit der Selbstverwertung durch den Kunden ändert grundsätzlich nichts an der bestehenden Rückkaufsverpflichtung.

Aus dem Akteninhalt und den übereinstimmenden Ausführungen der Parteien ergibt sich, dass die Rückkaufspreise in allen Vertragsvarianten regelmäßig über den erzielbaren Marktwerten lagen.

Die Bf. verkaufte die von ihr rückgekauften Fahrzeuge in der Folge an verschiedene andere Kunden, wobei sich aufgrund der über dem Marktwert gelegenen Rückkaufspreise aus diesen Verkäufen regelmäßig Verluste ergeben.

Aus den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Bf. ist glaubhaft ableitbar, dass die Teilwerte der zurück zu kaufenden Fahrzeuge den von der Bf. im Rahmen der Berechnung der Drohverlustrückstellung angesetzten Werten entsprachen.

Aufgrund der erwarteten Verluste aus den Verkaufsgeschäften der rückgekauften Fahrzeuge bildete die Bf. erstmals im Jahr 2010 eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Bei Berechnung der Rückstellung wurden jeweils die einzelnen, zum Bilanzstichtag noch nicht rückgekauften Fahrzeuge (laufende Fahrzeuge) hinsichtlich des jeweils zu erwartenden Verkaufsverlustes im Rückkaufsfall beurteilt und in einer Gesamtsumme in der Bilanz ausgewiesen. Wie den Ausführungen der belangten Behörde zu entnehmen ist, erfolgte die Berechnung der Rückstellung jeweils bezogen auf einzelne Fahrzeuge. Die errechneten Einzelverluste wurden in einer Gesamtsumme ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Rückgabequoten der einzelnen Kunden rückgestellt. Im Streitzeitraum wurden im Rechenwerk der Bf. nach der erstmaligen Dotierung der Rückstellung im Jahr 2010 in den Folgejahren jeweils Zudotierung oder Auflösungen der errechneten Drohverlustrückstellung ertragswirksam.

Die Bf. legte in ihrer Eingabe vom 16. Oktober 2019 dar, dass sie vom Produzenten keinerlei Bonuszahlungen erhalten hat. Die einzigen Zahlungen des Herstellers beziehen sich laut ihrer Darstellung auf eine Ergebnissteuerung im Zusammenhang mit dem Verrechnungspreiskonzept und stehen in keinerlei Zusammenhang mit den tatsächlich verkauften Fahrzeugen.

Einen vermögenswerten Vorteil der Werbewirksamkeit der erhöhten Zulassungszahlen konnte die belangte Behörde betraglich nicht - auch nur annähernd - darstellen. Die Behauptung der durch Werbewirksamkeit gesteigerten Anmeldezahlen wurde von der belangten Behörde in keiner Weise quantifiziert und ist daher auch durch das Gericht nicht

überprüfbar oder feststellbar. Das entsprechende Vorbringen verbleibt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ausschließlich auf der Behauptungsebene.

Andere wirtschaftliche Vorteile aus den Zulassungszahlen bzw. dem Verkauf von Fahrzeugen an Mietwagenunternehmen und Flottenkunden konnten ebenfalls weder dem Grunde noch der Höhe nach festgestellt werden und wurden von der belangten Behörde auch nicht behauptet.

Wie festzustellen war, liegt zum Sachverhalt bei im Wesentlichen vergleichbaren Fällen bereits Rechtsprechung zur Bildung von Drohverlustrückstellungen aus Rückkaufsverpflichtungen für Kfz (vgl. BFG v. 23.4.2019 RV/7100945/2016 bzw. RV/7100944/2016) vor. Die rechtliche Würdigung folgt dieser Rechtsprechung und wird in wesentlichen Teilen unverändert übernommen.

Nach [§ 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) können Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Gemäß Abs. 3 leg. cit. dürfen derartige Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden und sind nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertrag den Wert der Gegenleistungsverpflichtung des Unternehmers, droht diesem aus dem Geschäft ein Verlust, für welchen eine Rückstellung für drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung) gebildet werden kann.

Die Drohverlustrückstellung unterscheidet sich von der Verbindlichkeitsrückstellung durch ihre Zielsetzung. Erstere ergibt sich aus dem Vorsichtsprinzip und bildet künftigen Mehraufwand aus einem bestehenden Verpflichtungsüberhang bilanziell ab. Wesentlich ist dabei, dass zum Bilanzstichtag eine entsprechende schuldrechtliche Verpflichtung des Unternehmers vorliegt. Diese kann in einem bereits abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft oder in einem verbindlichen Vertragsanbot des bilanzierenden Unternehmens bestehen.

Die Drohverlustrückstellung hat zur Voraussetzung, dass der Vertrag über das schwebende Geschäft geschlossen ist. Es reicht allerdings auch aus, wenn der Steuerpflichtige, dem der Verlust aus dem Geschäft droht, ein verbindliches Vertragsanbot gestellt hat und nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages ernstlich mit der Annahme des Angebotes zu rechnen gewesen ist (Mühllehner in Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 9 Rz 118). Eine bloß

wirtschaftliche Verpflichtung (ohne eine durchsetzbare rechtliche Bindung) reicht nicht aus.

Die Bildung einer Drohverlustrückstellung ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist (Aufwandsüberhang,

Verpflichtungsüberhang). Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Wege einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt (VwGH

15.7.1998, 97/13/0190).

Liegt am Bilanzstichtag ein schwebendes Geschäft vor und ergibt sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag eine Verlustsituation, weil der Unternehmer für die Erbringung seiner Leistung mehr aufwenden muss, als der Teilwert der Leistung ausmacht die er bezieht, sind die Voraussetzungen für eine Drohverlustrückstellung gegeben. Die Einschätzung der am Bilanzstichtag vorliegenden Verhältnisse erfolgt dabei stets nach der bei der Bilanzerstellung gegebenen (besseren) Einsicht (Mühllehner in Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 9 Rz 120f).

Bei einer Rücknahmeverpflichtung eines bereits veräußerten Wirtschaftsguts zu einem bestimmten, verbindlich festgelegten Preis, kann bei drohendem Verlust aus einzelnen Geschäften eine Rückstellung gebildet werden (BFH, BStBl 1998 II 249; BFH 25.7.2000, VIII R 35/97, BStBl 2001 II 566; Perl in Doralt, EStG 198812, § 9 Tz 42/2).

Im Falle von vornherein geplanter Verluste ist die Drohverlustrückstellung nicht ausgeschlossen (BFH BStBl 1984 II 56; Quantschnigg/Schuch EStHB § 5 Tz 46; Zorn, FJ 1990, 250). In der Regel wird ein Kaufmann Verluste nur dann gezielt eingehen, wenn damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel (zB Markteinführung eines Produktes) verfolgt wird. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind grundsätzlich zu berücksichtigen und stehen der Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung entgegen.

Die wirtschaftlichen Vorteile sind konkretisiert, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach bestimmbar sind. Hoffnungen und vage Erwartungen zählen nicht zu den wirtschaftlichen Vorteilen (Doralt, EStG 198812, § 9 Tz 37).

Gegenständlich war im Gegensatz zur Darstellung der Behörde zu erkennen, dass die Bf. auf Grund der vorliegenden Rahmenverträge verpflichtet war, die verkauften Fahrzeuge zu einem bestimmten Zeitpunkt zu festgelegten Konditionen zurückzukaufen. Aus den Rahmenvereinbarungen und den Beilagen ist ersichtlich, dass die Bf. die Fahrzeuge zu einem Preis zurücknehmen musste, der über dem gemeinen Wert, Eurotax-Wert bzw. dem jeweiligen Teilwert lag. Bei der Weiterveräußerung dieser Fahrzeuge konnte die Bf. unstrittig nicht die Einkaufspreise bzw. Teilwerte aus dem verbindlichen Rückkaufsvorgang erzielen. Für die zum Bilanzstichtag verkauften und noch nicht rückgekauften Fahrzeuge war daher aus der Sicht der Bf. zwingend mit der Erzielung eines Verlustes aus diesem für sie verpflichtend abzuschließenden Beschaffungsgeschäft zu rechnen.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass die jeweiligen Vertragspartner teilweise das Recht zur Selbstverwertung der Fahrzeuge gehabt hätten ändert nichts daran, dass die Bf. eine rechtlich bindende Rückkaufszusage übernommen hat. Auch die Bewertungsvorgänge bei den Fahrzeugen mit langer, ein Jahr überschreitender Laufzeit ändern nichts an der grundsätzlichen Verpflichtung zum Rückkauf über den Wiederverkaufspreisen.

Für die Bildung einer Drohverlustrückstellung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend, wobei werterhellende Umstände im Bilanzerstellungszeitraum zu berücksichtigen sind. Aus dem Grundsatz der Einzelbewertung ergibt sich zudem die Verpflichtung, jedes einzelne schwebende Geschäft daraufhin zu überprüfen, ob daraus ein

Verlust droht.

Bei der Berechnung der Rückstellung wurde von der Bf. eine Einzelbewertung vorgenommen und der Verlust für jedes einzelne Fahrzeug anhand einer Gegenüberstellung des Rückkaufspreises und des Teilwertes zum Bilanzstichtag errechnet. Die saldierten Verluste wurden ungeachtet der unterschiedlichen Rücklaufquoten der einzelnen Vertragspartner in einer Summe rückgestellt.

Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, „die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist“ ([§ 211 Abs. 1 UGB](#)). Eine Rückstellung ist mit dem Betrag anzusetzen, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich zur Erfüllung notwendig sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag); der Erfüllungsbetrag einer Sachleistungsverpflichtung ist regelmäßig zu schätzen (BFH 19.11.2003, I R 77/01, NV 2004, 271; Doralt, EStG 198812, Tz 52).

Die Grundsätze der Einzelbewertung und des Stichtagsprinzips gebieten im gegebenen Fall aber auch die Rückkaufwahrscheinlichkeit bei der gebotenen schätzungsweisen Berechnung der Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen. Zum Bilanzerstellungszeitpunkt war der Bf. für das abgelaufene Wirtschaftsjahr die Höhe der Rückkaufquote des jeweiligen Vertragspartners bekannt. Sie konnte daher davon ausgehen, dass die zum Bilanzstichtag verkauften und von der Rücknahmeverpflichtung umfassten Fahrzeuge des jeweiligen Vertragspartners ebenfalls in etwa diesem Prozentsatz zurückzukaufen wären.

Dementsprechend sind die oben dargestellten jährlichen Rücklaufquoten je Geschäftspartner bei Berechnung der Drohverlustrückstellung des jeweiligen Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen.

Auch hinsichtlich der Rücklaufquoten i.Z. mit dem Vertrag zur ***4*** (***5***), d.h. einem Kunden mit Verträgen mit vertraglich vereinbarten Laufzeiten die ein Jahr überschreitet, konnte auf die zum Bilanzerstellungszeitpunkt bekannte Rückkaufsquote zurückgegriffen werden, wobei diesfalls auf die Bestimmung des [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) i.d.F. BGBl I 71/2003 Bedacht zu nehmen war.

Aus den, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen ergeben sich für die einzelnen Jahre folgende Rücklaufquoten:

Rücklaufquote Fahrzeuge

2010

Kunde	Höhe BB-RÜ	Volumen	rückgekauft	in %	in % gerundet	Anmerkung
8	1.275.385,57	311	306	98,39%	98%	

9/***10***	99.400,00	149	149	100,00%	100%
Summe	1.374.785,57				

2011

8	548.005,89	127	119	93,70%	94%
9/***10***	54.500,00	80	80	100,00%	100%
5 di.v. H.	192.971,76	20	2	10,00%	8% § 9 Abs. 5 EStG
Summe	795.477,65				

2012

8	560.704,13	99	95	95,96%	96%
9/***10***	466.426,52	97	91	93,81%	94%
11 ***5***	328.090,97	LZ 48 bzw. 60 Mo			
3	51.278,00	nach 5 Jahren			
Summe	1.406.499,62				

Gemäß [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) idgF sind Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 4 mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.

Bezogen auf die hier zu beurteilende Drohverlustrückstellung ist bei jenen Rückstellungsbeträgen die die ***4*** (***5***) betrifft, wegen der langen Laufzeit der Verträge (48-60 Monate) zwischen Verkauf und Rückkaufzeitpunkt - von langfristigen Rückstellungen auszugehen. Demgemäß sind die Rückstellungsbeträge für diesen Kunden im Jahr 2011 nur mit 80% von 10% - sohin 8% der rechnerischen Gesamtverluste aus diesem Vertrag in der Steuerbilanz lt. BFG anzusetzen.

Selbstanzeige

Die Bf. hat mit Eingabe vom 21. Februar 2018 eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG (Selbstanzeige) eingebracht.

Sie geht dabei davon aus, dass das Jahr 2011 (und Vorjahre) infolge Verjährung einer Korrektur nicht mehr zugänglich ist und bezieht sich - für das Jahr 2011 - auf die Bestimmungen des § 207 Abs. 2 BAO i.V.m. § 208 (1) bzw. § 209 Abs. 1 BAO.

Dabei übersieht sie, dass für die Jahre 2010 bis 2012 die gegenständlich zu behandelnde Beschwerde eingebracht wurde und somit ein offenes Rechtsmittel vorliegt.

Es kommt d.h. § 209a (1) BAO zur Anwendung.

§ 209a (1) BAO lautet:

Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Ohne auf die oben, bei der Darstellung des Verfahrensganges von der Bf. aufgezeigten Verfehlungen näher einzugehen, Konsequenzen ergeben sich daraus auch für die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2010-2012, waren diese in dem von ihr betraglich dargestellten Ausmaß zu berücksichtigen.

Umsatzsteuer 2010-2012

tauschähnlicher Umsatz – Pressefahrzeuge

Die Behörde ging im Zusammenhang mit der Überlassung von Fahrzeugen an Journalisten von einem tauschähnlichen Umsatz aus, wohingegen die Bf. Entgeltlichkeit im Sinne einer inneren Verknüpfung zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers verneint.

Auch zu Pressefahrzeugen liegt bereits einschlägige Rechtsprechung des BFG vor (vgl. 11. Februar 2019, RV/7101000/2016) wobei die Bf. dazu dargelegt hat, dass sich der gegenständliche Sachverhalt nicht von jenem, der in dem benannten Erkenntnis unterscheidet.

Gemäß einem von der Bf. vorgelegten Leihvertragsmuster wird ein Fahrzeug dem ‚Entlehner‘ zu Testzwecken überlassen. Das überlassene Fahrzeug wird von der Bf. gegen Haftpflicht versichert, wobei zusätzlich eine Vollkaskoversicherung für Eigenschäden am Fahrzeug abgeschlossen wurde. Der Verursacher von Schäden hat einen Selbstbehalt von € 600,- bzw. 5% der Schadenssumme zu übernehmen. Die Kosten der Betriebsmittel (Treibstoff, Maut...) hat der Fahrzeugnutzer zu tragen.

Aus der Formulierung des Vertrages *„1. Die Firma Bf.verleiht an....zu Testzwecken das ihr gehörige, zugelassene, nachstehend beschriebene Kraftfahrzeug...“* ist eine Gegenleistung - nämlich Testtätigkeit - eindeutig ersichtlich. Die Überlassung erfolgt daher zweckgebunden. Eine Verleihung von Fahrzeugen zu "Testzwecken" findet nur an Journalisten statt.

Wenn die Bf. davon spricht, dass sich die von der Bf. an Tester erbrachte Leistung im

Wesentlichen nicht von einer sonstigen Zur-Verfügung-Stellung von Fahrzeugen an potentielle Kunden unterscheidet so ist dem entgegenzuhalten, dass die Verleihung zu Probefahrten an potentielle Käufer von der wirtschaftlichen Intention eines erhofften nachfolgenden Verkaufs an den ausleihenden Kunden getragen ist. Ausleihungen zu Probefahrzwecken an Kunden, bei welchen von vorherein anzunehmen ist, dass sie kein Fahrzeug erwerben wollen, können daher nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens wohl ausgeschlossen werden. Kaufinteressenten dagegen können keine Vorführfahrzeuge für einen derart langen Zeitraum "testen".

Dass die ausleihenden Journalisten Kaufinteressenten gewesen wären, wird von der Bf. nicht behauptet und lässt sich aus dem Akteninhalt nicht entnehmen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass auch nur einer der Journalisten nach der "Ausleihung zu Testzwecken" das getestete oder ein vergleichbares Fahrzeug erworben hätte. Die Intention der Ausleihung an die Journalisten zu Testzwecken seitens der Bf. lag daher ersichtlich nicht in dem erhofften Ankauf durch die Ausleiher. Auch darin unterscheidet sich das streitgegenständliche Leihverhältnis von herkömmlichen Probefahrten.

Eben der von der Bf. angezogene Ehrenkodex der Journalisten ist ein Argument für die erwartete Gegenleistung in Form eines den tatsächlichen Testerfahrungen des Journalisten entsprechenden Testberichts. Die testweise Überlassung eines Fahrzeuges an einen Journalisten ohne nachfolgende Reportage/Testbericht wäre eine den gängigen Compliance-Bestimmungen zuwiderlaufende Vorteilszuwendung. Die Bf. konnte daher zu Recht davon ausgehen, dass der vertragsgegenständliche Fahrzeugtest in der Regel eine entsprechende Reaktion (veröffentlichte Testbericht, Reportage oÄ) des Journalisten auslösen würde.

Das Handeln der Bf. als Unternehmer am Markt ist unstrittig gewinnorientiert. In einem inhaltlich vergleichbaren Fall führt der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 11.07.2011, RV/1766-W/10 im Rahmen der Beweiswürdigung zutreffend aus, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden kann, dass ein Unternehmer seine Leistungen grundsätzlich nicht gratis erbringt. Selbst wenn der Leistung nicht ein unmittelbares Entgelt gegenübersteht, ist davon auszugehen, dass das Handeln des Unternehmers auf einen Vorteil für sein Unternehmen gerichtet ist. Sollten die Berichte in den Medien für die Bf. wertlos sein und lediglich die Presse einen Nutzen daraus ziehen, so müsste unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes von der Presse zumindest eine vollständige Abgeltung der Kosten, die der Bf. für die Überlassung der Fahrzeuge entstehen, verlangt werden. Da eine derartige Abgeltung nicht erfolgt, ist daher davon auszugehen, dass die Presseberichte den geschäftlichen Vorteilsausgleich darstellen.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall auch, dass die Bf., obwohl sie eine am österreichischen Markt eingeführte Automarke vertreibt, umfangreiche Werbe- und Marketingmaßnahmen setzt. Auch diese Automarke bringt regelmäßig neue oder verbesserte Modelle auf den Markt, deren Platzierung am Absatzmarkt durch die Bf. mittels umfangreicher Marketingmaßnahmen erfolgt. Daher besteht auch bei einer eingeführten Marke großes Interesse an Medienpräsenz und Veröffentlichung von Testberichten.

Daraus ergibt sich, dass die unentgeltliche Überlassung von Vorführfahrzeugen zur Probefahrten Kaufinteressenten in der wirtschaftlich begründeten Erwartung eines Ausgangsumsatzes erfolgte. Die Vermietung an Journalisten erfolgte in Erwartung der Veröffentlichung von Testberichten und damit einer Gegenleistung.

Des BFG geht daher davon aus, dass die streitgegenständliche Überlassung von Fahrzeugen zu Testzwecken an Journalisten nur deshalb erfolgte, weil die Bf. eine Gegenleistung in Form eines Testberichtes oder andere Erwähnungen in den Medien erwartete und damit ein Werbeeffect für die getesteten Fahrzeuge bewirkt werden sollte.

Zur Höhe der von der Bf. im Rahmen der Zurverfügungstellung der Testfahrzeuge übernommenen Aufwendungen wird auf die Berechnungen der Ap. verwiesen. Die Beträge sind unstrittig und umfassen gemäß Niederschrift zur Schlussbesprechung die anteilige Abnutzung sowie übernommene Betriebskosten.

Gemäß Art. 2 (1) lit. a der RL 2006/112/EG unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

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

Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Das Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (VwGH 22.3.2010, 2006/15/0140). Ob die Gegenleistung auf einem Vertrag oder einem einseitigen Rechtsgeschäft beruht oder ohne rechtsgeschäftliche Grundlage erbracht wird, ist gleichgültig. In Fällen, in denen ein Leistungsaustausch nicht unmittelbar erkennbar ist (wie z.B. bei Schenkungen, Subventionen, Spenden) ist zu prüfen, ob die Zuwendungen nicht doch in Wechselbeziehung zu einer Gegenleistung stehen (VwGH 25.1.2001, 95/15/0172; 26.4.2011, 2011/03/0027).

Ob eine bestimmte Leistung gegen Entgelt vorliegt, ist eine Sachfrage (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0010).

Gegenleistung und damit Entgelt ist das, was vom Leistenden gefordert oder erwartet wird, Leistung und Gegenleistung brauchen sich nicht gleichwertig gegenüberstehen. Die Erwartung des leistenden Unternehmers kann von vornherein auf eine seiner Leistung ungleichwertige Gegenleistung (zB nur teilweise Aufwandsentschädigung) gerichtet sein. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es nicht von Bedeutung, ob der Wert der Leistung dem Wert der Gegenleistung entspricht (VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Entscheidend ist nur, dass mit der Leistung die Erwartung auf eine Gegenleistung verbunden ist. Der Annahme eines Leistungsaustausches steht nicht entgegen, dass sich die Entgeltserwartung nicht erfüllt.

Ein unternehmerisch agierender Anbieter wird im Allgemeinen keinen Grund haben, Dienste/Leistungen ohne Gegenleistung anzubieten, wenn er sich dafür nicht einen anderen, wirtschaftlich verwertbaren Vorteil verspricht. (Ruppe/Achatz UStG Kommentar § 1 Rz 68/1 bezogen auf digitale Gratis-Dienstleistungen).

Zwischen Leistung und Gegenleistung muss eine innere Verknüpfung gegeben sein. Es ist erforderlich, dass sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte oder erwartbare Gegenleistung auslöst, sodass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind (Kolacny/Caganeck, UStG, § 1 Anm 5).

Auch ohne zweiseitiges Verpflichtungsgeschäft kann es zum Leistungsaustausch kommen. Die Gegenleistung braucht nicht vereinbart worden sein. Auch wenn die Gegenleistung freiwillig erbracht wird oder kein Rechtsanspruch besteht, liegt Leistungsaustausch vor (Kolacny/Caganeck, UStG § 1 Anm 6).

Ein Leistungsaustausch kann schließlich außerhalb vertraglicher oder gesetzlicher Austauschbeziehungen zustande kommen. Die innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung kann auch rein faktischer Natur sein (Ruppe/Achatz, UStG, § 1 Tz 63). Die für den Leistungsaustausch vorausgesetzte Zweckgerichtetheit des Handels fehlt aber dann, wenn der leistende Unternehmer den ernstgemeinten und den sich aus den Umständen ergebenden Willen hat, für seine Leistung kein Entgelt zu nehmen. Er muss dem Leistungsempfänger gegenüber erkennbar die Möglichkeit der Entgegennahme einer Gegenleistung ausgeschlossen haben (BFH vom 7. 5. 1981, BStBl II 1981, 495, Grundsatzurteil zum Leistungsaustausch, zitiert bei Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 46 Rz 454). Eine Gegenleistungsausschluss ist im vorliegenden Sachverhalt nicht erkennbar und wird auch nicht behauptet.

Gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Bei Dienstleistungen umfasst nach Art. 73 MwSt-RL 2006/112/EG die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 der nationalen Regelung ist Entgelt alles, was der Empfänger einer sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die sonstige Leistung zu erhalten.

Beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt nach § 4 Abs. 6 UStG 1994 der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Wenngleich Bemessungsgrundlage beim tauschähnlichen Umsatz sowohl nach dem UStG als auch nach der MwSt-RL 2006/112/EG der Wert der Gegenleistung ist, muss dieser Wert in richtlinienkonformer Auslegung – wenn er nicht aus einem Geldbetrag besteht – derjenige subjektive Wert sein, den der Empfänger der Dienstleistung (hier: der Fahrzeughändler) den Dienstleistungen (hier: Testberichte in Medien) beimisst, die er sich verschaffen will, und dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist (EuGH 2. 6. 1994, C-33/93, Rs Empire Stores, sowie EuGH 3. 7. 2001, C-380/99, Bertelsmann; BFH 16.4.2008, XI R 56/06, Rz. 33; UFS 11.07.2011, RV/1766-W/10). Das sind alle für die Überlassung des

Fahrzeuges dem Fahrzeughändler erwachsenden Kosten, einschließlich AfA-Anteil (Scheiner/Kolacny/Caganek Mehrwertsteuer-Kommentar, § 12 Rz 330/7).

Bezogen auf den Streitfall ist ersichtlich, dass die Verleihung der Fahrzeuge an Journalisten in Erwartung der Gegenleistung - nämlich Veröffentlichung von Testberichten in Medien - erfolgte, welche allenfalls ausblieb. Aus dem festgestellten Sachverhalt ist jedoch erkennbar, dass die Verleihung nur zum Zweck der erhofften Gegenleistung erfolgte, woraus sich die innere Verknüpfung des dem Leistungsaustausch innewohnende finale Element erkennen lässt.

Die Bf. erbrachte durch das vorübergehende Überlassen der Fahrzeuge an diverse Journalisten eine sonstige Leistung. Dieser Leistung der Bf. stand eine Leistung der Journalisten in Form von Berichten und Artikeln in den diversen Zeitschriften gegenüber. Zwischen diesen beiden Leistungen bestand ein innerer Zusammenhang, weil die Überlassung der Fahrzeuge durch die Bf. die erwartbare und gewollte Gegenleistung in Form von Berichten und Artikeln über die Fahrzeuge der Bf. auslöste. Da die Berichte dem wirtschaftlichen Interesse (Marketing) der Bf. dienten, erfolgte die Überlassung der Fahrzeuge zu Testzwecken auch im Rahmen des Unternehmens.

Dass die Bf. die Artikel ihrem Inhalt nach nicht bestellen konnte, sondern diese seitens der Presse allenfalls freiwillig verfasst wurden, ist für die Bejahung eines Leistungsaustausches und eines inneren Zusammenhanges für die beiden Leistungen nicht maßgeblich, weil auch eine innere Verknüpfung rein faktischer Natur ausreicht. Die Überlassung der Fahrzeuge löst die erwartbare und auch von der Bf. gewollte Gegenleistung, nämlich die Darstellung und Beschreibung der Fahrzeuge der Bf. in diversen Medien, aus. Eines Rechtsanspruches der Bf. auf die erwartbare Gegenleistung bedarf es zur Bejahung des Leistungsaustausches nicht, weil auch freiwillige Leistungen einen Leistungsaustausch begründen können.

Da der Leistung der Bf. eine Leistung der Journalisten/Presse gegenübersteht, welche im Rahmen des Unternehmens erfolgt und die mit der Überlassung der Fahrzeuge erwirkten Artikel die Gegenleistung darstellen, stellen diese das Entgelt für die Leistung der Bf. dar. Die Bf. verwirklichte damit einen steuerbaren tauschähnlichen Umsatz.

Zur Bemessung und Bewertung des Entgelts ist nach der gesetzlichen Definition darauf abzustellen, was die Bf. aufwenden musste, um diese Leistung zu erhalten. Dies umfasst alle Aufwendungen, die die Bf. zu tragen hatte, um die Gegenleistung zu erhalten. Dazu gehören u.a. die Wertminderung der Fahrzeuge sowie die übernommenen Betriebskosten. Ob die Summe der übernommenen Aufwendungen dem Wert der erhaltenen Gegenleistung in Form der veröffentlichten Artikel entspricht, ist nicht maßgeblich.

Vorsteuerkorrektur

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1988 gilt die Anschaffung (Herstellung), Miete oder der Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Eine Ausnahme besteht u.a. für Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind.

Der Bf. wurde im Prüfungszeitraum der Vorsteuerabzug für die Anschaffung von Fahrzeugen des technischen Dienstes bzw. Flottenfahrzeugen aberkannt.

Sie erläutert dazu, dass Fahrzeuge des ‚technischen Dienstes‘ benötigt werden, um Mitarbeiter der Werkstätten des Händlernetzes auf neue Motorisierungen und technische Änderungen hin zu schulen. Nach Beendigung der Einschulungen werden die Fahrzeuge verkauft.

Flottenfahrzeuge kommen nach ihrer Darstellung teilweise als Vorführfahrzeuge und z.T. als Ersatzfahrzeuge für Werkstattkunden kurzfristig in Verwendung und werden danach ebenfalls verkauft.

Die Ap. hat im Zuge der Stellungnahme zur Beschwerde dargelegt, dass die Bf. als Importeur über keine klassischen Vorführwagen verfügt, bei denen der Endkunde Testfahrten unternehmen kann, wobei diese beim jeweiligen Vertragshändler stattfinden. Die Fahrzeuge wurden nach ihrer unwidersprochen gebliebenen Darstellung auch von Mitarbeitern genutzt. Weite Bereiche der Beschwerde behandeln Ausführungen der Ap., die in der den Bescheid begründenden Niederschrift dargelegt hat, dass die betroffenen Fahrzeuge keine den Vorsteuerabzug begünstigende Verwendung finden, aber für den Fall, dass sie im selben Veranlagungszeitraum veräußert werden, die Vorsteuer zu Gunsten des Unternehmers berichtigt werden kann.

Auf welche gesetzliche Bestimmung sich die Ap. dabei bezieht ist nicht ersichtlich.

Die Bf. ist im Recht wenn sie ausführt, dass die zugestandene Vorsteuerberichtigung auf eine Korrektur nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 hinweist. Dies schon aufgrund der Tatsache, dass die Ap. die Behandlung der Fahrzeuge als Umlaufvermögen nicht releviert hat (vgl. Niederschrift, ‚Raum für weitere Vermerke‘).

Zu Recht hat die Bf. auch darauf hingewiesen, dass dieser gesetzlichen Bestimmung nicht entnommen werden kann, dass eine derartige Berichtigung nur im Anschaffungsjahr möglich wäre, was ihr von Seiten der Ap. im Zuge der Stellungnahme zur Beschwerde bestätigt wurde. Es ist als erwiesen anzunehmen, dass sowohl Fahrzeuge des technischen Dienstes wie auch Flottenfahrzeuge ungeachtet der Absicht der baldigen Weiterveräußerung (zunächst) einer betrieblichen Nutzung durch die Bf. zugeführt wurden.

In einer zu der, im Wesentlichen (zur gegenständlichen Regelung) gleichlautenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit c zum UStG 72 ergangenen Judikatur hat der VwGH mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1988, 87/15/0094 dargelegt:

„Betrachtet man die von der Ausnahme erfaßten Fälle in ihrer Gesamtheit, so wird deutlich, daß der Gesetzgeber in allen Ausnahmefällen den Unternehmern den Vorsteuerabzug nur dann zubilligt, wenn die Anschaffung, die Miete oder der Betrieb der Kraftfahrzeuge ausschließlich zu dem Zweck erfolgen, sie als Fahrschul- oder Vorführkraftfahrzeuge zu verwenden oder sie der gewerblichen Weiterveräußerung, Personenbeförderung oder der Vermietung zuzuführen. Allen Ausnahmen gemeinsam ist, daß die Kraftfahrzeuge nicht der innerbetrieblichen Nutzung zugeführt werden...“.

Die Ausnahmetatbestände des § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1988 sind nach Ruppe/Achatz UStG,

§ 12 Rz. 197 strikt auszulegen: *„Einer analogen Anwendung steht die konkrete Bezeichnung der ausgenommenen Fahrzeuge entgegen.“*

Eine analoge Anwendung der Ausnahmebestimmung für Fahrzeuge, die zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind auf solche, die zuvor eine, wenn auch geringfügige innerbetriebliche Verwendung fanden, steht schon der klare Gesetzeswortlaut

- *„Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind“* entgegen.

Der VwGH hat dazu in einer weiterführenden Entscheidung vom 10. Juni 1991, 90/15/0111 u.a. ausgeführt, dass Fahrzeuge um nicht unter die Vorsteuerauschlussbestimmung zu fallen, „ausschließlich“, das bedeutet ohne jede, auch nur die geringste Ausnahme, der gewerblichen Weiterveräußerung dienen müssen (vgl. Melhardt/Tumpel Umsatzsteuergesetz 2015, § 12 Rz. 303, bzw. Kolacny/Mayer, UStG² § 12 Rz. 18).

Ruppe Achatz Umsatzsteuergesetz § 12 Rz. 184 erläutern dazu:

Nach der inzwischen gefestigten Rsp des VwGH erschöpft sich der Inhalt der Regelung in diesem Vorsteuerauschluss; die Zugehörigkeit zum Unternehmensvermögen wird nicht tangiert (VwGH 16.12.1991, 91/15/0045; 22.9.1999, 98/15/0136). Die Entnahme oder Verwendung solcher Fahrzeuge für unternehmensfremde Zwecke oder für Zwecke des Personals bildet dennoch – mangels Vorsteuerabzuges – keinen Eigenverbrauch nach § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a (UStR Rz 1931; vgl schon § 1 Tz 147; § 3 Tz 219 f).

§ 198 Abs 4 UGB definiert als Umlaufvermögen Gegenstände, die nicht bestimmt sind, dauernd (idR mehr als ein Jahr) dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Daraus folgt, dass eine kurzfristige betrieblich Nutzung der Annahme von Umlaufvermögen nicht entgegensteht und die fraglichen Fahrzeuge dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind.

Der Ausnahmetatbestand des § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 betreffend die gewerbliche Weiterveräußerung war daher aus den oben dargelegten Gründen weder auf die Flottenfahrzeuge noch auf die Fahrzeuge des technischen Dienstes anwendbar.

Zur teilweisen Verwendung von Flottenfahrzeugen als Vorführkraftfahrzeuge ist festzustellen: Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sind weiters Vorführkraftfahrzeuge ausdrücklich vom Vorsteuerauschluss ausgenommen.

Nach der benannten Bestimmung wären Flottenfahrzeuge, soweit sie als Vorführkraftfahrzeuge Verwendung fanden, einem Vorsteuerabzug zugänglich.

Kolacny/Mayer, UStG 1994² § 12 Rz. 20 stellen dazu fest, dass Fahrzeuge nur dann als Vorführ-Kfz gewertet werden können, wenn sie überwiegend für Vorführzwecke verwendet werden.

Konkret stellt sich die Frage, ob die Flottenfahrzeuge, die nach Angaben der Bf. als Vorführfahrzeuge Verwendung finden, unter diese Ausnahmebestimmung fallen.

Die Flottenfahrzeuge fanden auch als Ersatzfahrzeuge für Werkstattkunden und von Mitarbeitern der Bf. Verwendung.

Konkrete Aufzeichnungen über die Nutzung, insbesondere das Ausmaß der Nutzung der einzelnen Fahrzeuge als Vorführwagen wurden nicht vorgelegt.

Gemäß Melhardt/Tumpel UStG 2015 § 12 Rz. 296 ist die Frage, ob ein Vorführkraftfahrzeug vorliegt, für jeden Einzelfall gesondert zu untersuchen. Die Voraussetzungen muss der Unternehmer durch geeignete Unterlagen wie Fahrtenbuch oder sonstige Nutzungsaufzeichnungen nachweisen (vgl. UFS v. 9. November 2004, RV/2476-W/02).

Da keine Aufzeichnungen vorliegen, die eine ausschließliche oder zumindest überwiegende Nutzung der jeweiligen Fahrzeuge als Vorführfahrzeuge darlegen würden, es lag auch eine anderweitige innerbetriebliche Verwendung vor, war die in § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 normierte Ausnahmebestimmung nicht anwendbar.

Ein Vorsteuerabzug stand somit sowohl für die als Fahrzeuge des technischen Dienstes bzw. Flottenfahrzeuge verwendeten Fahrzeuge nicht zu.

Da ein solcher nicht zulässig war, ist auch die nachfolgende Veräußerung der Fahrzeuge von der Umsatzsteuer nach Art. 136 lit b MwSt-RL zu befreien.

Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz § 12 Rz. 184 verweisen in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des VwGH vom 27. August 2008, 2006/15/0127, der eine Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 26 UStG 1994 annimmt.

Anspruchszinsenbescheide 2010-2012

Die Bf. erhob neben den Wiederaufnahme- und Sachbescheiden auch Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2010 bis 2012.

Anspruchszinsen sollen nach ihrer Zielsetzung (mögliche) Zinsvor- bzw. -nachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabensfestsetzung ergeben (vgl. Ritz, BAO⁶ § 205 Rz. 2) und gemäß § 205 Abs. 4 BAO für Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer festzusetzen.

Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Grundlagenbescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden. Zinsenbescheide setzen nicht die materielle, sondern nur die formelle Richtigkeit des Grundlagenbescheides voraus. Anspruchszinsenbescheide sind daher nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Grundlagenbescheid rechtswidrig wäre. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist an den rechtswirksam ergangenen Grundlagenbescheid gebunden.

Ritz BAO⁶ § 205 Rz. 34, 35 führt dazu aus:

„Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer (Körperschaftsteuerbescheid) sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides; m.w.N.‘.

Eine prozessuale Bindung der - wie im vorliegenden Fall - abgeleiteten Bescheide kommt nur dann zum Tragen, wenn die Grundlagenbescheide (hier: Körperschaftsteuerbescheide für 2010 und 2011) rechtswirksam erlassen worden sind.

Auf Grund der Bindung der Zinsenbescheide an die im Spruch der Körperschaftsteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen konnte der Beschwerde somit kein Erfolg beschieden sein.

Ergänzend wird angemerkt, dass im Fall der hier vorliegenden (teilweisen) Stattgabe der Beschwerde gegen die bekämpften Grundlagenbescheide neue Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen - basierend auf dem gegenständlichen Erkenntnis - zu ergehen haben.

Auch für das Jahr 2012 wurde Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid erhoben. Wie die Behörde bereits im Rahmen ihrer Beschwerdeverentscheidung vom 29. Juni 2016 dargelegt hat, ist für dieses Jahr ein solcher nicht ergangen, weshalb die Beschwerde insoweit gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Da der gegenständlichen Entscheidung keine der im vorangegangenen Satz angeführten Umstände zu Grunde liegen, war eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 19. November 2020