

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Wals Treuhand Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals-Siezenheim, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. November 2016 betreffend die Körperschaftsteuer 2014 nach der über Antrag der Partei (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Salzburg abgehaltenen mündlichen Verhandlung vom 22. April 2022 zu Recht erkannt:

### I.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer wird als Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs. 4 KStG 1988) mit

**EUR 1.437,00** festgesetzt.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte (Verlust) und das Einkommen betragen jeweils EUR -2.478,13.

### II.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FK 7 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie vorerst der Gerichtsabteilung 7014 zur Erledigung zugewiesen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30. Juni 2021 (veröffentlicht in der Geschäftsverteilung mit Stand 9. Juli 2021) wurde sie dieser Gerichtsabteilung abgenommen, neu verteilt und der Gerichtsabteilung 7013 zugeteilt.

Gem. § 323b Abs. 1 BAO trat das Finanzamt Österreich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des Finanzamtes Salzburg-Land. Die Abkürzung „FA“ bezieht sich auf beide Abgabenbehörden für den jeweiligen Zeitraum ihrer Zuständigkeit.

## I. Verfahrensgang

Nachdem das FA eine Außenprüfung (Prüfungsauftrag vom 23. Mai 2016, ABNr. #####/16) bei der Beschwerdeführerin, einer österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (kurz Bf.), durchgeführt hatte, erließ es auf Basis der am 5. November 2015 via FinanzOnline eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2014 den hier bekämpften Körperschaftsteuerbescheid vom 25. November 2016.

Dabei übernahm die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlagen laut Steuererklärung, rechnete dem Gewinn aber zwei Beträge hinzu. Diese bestanden aus

- einer (offenen) Gewinnausschüttung der \*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\* (FN 3#####i; kurz *Tochtergesellschaft*) iHv EUR 356.400,00 sowie
- dem Übertrag eines Bankkontos dieser Tochtergesellschaft iHv EUR 24.254,33.

In Summe rechnete das FA also EUR 381.654,33 hinzu und verweigerte für diese beiden Ausschüttungen die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG.

Die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin (kurz Bf.), bekämpfte dies mit Beschwerde vom 23. Dezember 2016 und **verzichtete** ausdrücklich auf die Erlassung einer **Beschwerdevorentscheidung**. Sie beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Zur Begründung der Beschwerde verwies die Bf. auf eine (nicht beigelegte) Beschwerde der Tochtergesellschaft betreffend den Besteuerungszeitraum 2013 bis 2015, erklärte die dortigen Ausführungen zum Inhalt der gegenständlichen Begründung und erläuterte dies damit, der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid beziehe sich auf den Betriebsprüfungsbericht ABNr.: #####/16, der im Wesentlichen dem Bericht über die Betriebsprüfung bei der Tochtergesellschaft entnommen sei. Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung liege im Jahr 2014 aufgrund der vorliegenden Beschlüsse ein steuerfreier Beteiligungsertrag vor.

Das FA legte die Beschwerde daraufhin am 7. Februar 2017 an das Bundesfinanzgericht vor und begründete ihre Ansicht im Vorlagebericht äußerst umfangreich. Im Kern geht das FA dabei davon aus, dass die Liquidation jedenfalls noch im Wirtschaftsjahr 2013 begonnen wurde und dass bis zum Abbruch der Liquidation der Tochtergesellschaft im Jahr 2016 die Regeln für die Liquidationsbesteuerung zur Anwendung zu gelangen haben. Das FA räumt allerdings ein, dass dies bislang höchstgerichtlich nicht geklärt ist. Keine Aussagen enthält die Stellungnahme des FA dazu, dass der Übertrag des Bankkontos unter Belastung des Verrechnungskontos erfolgte und wann Umbuchungen im Rechenwerk einer Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft wirksam werden.

Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 7014 des Bundesfinanzgerichts zur Erledigung zugewiesen.

Mit Schriftsatz vom 23. Juli 2019 teilte die Bf. mit, sie sei als übertragende Gesellschaft mit Wirkung vom 31. Dezember 2018 mit der \*\*\*KBT\*\*\* GmbH (FN 4####m) als übernehmender Gesellschaft verschmolzen worden (Gesamtrechtsnachfolge).

Mit 8. Jänner 2020 verwies die Bf. auf einen weiteren (nicht vorgelegten) Schriftsatz vom selben Tag zum Beschwerdeverfahren der Tochtergesellschaft. Sie führte weiters für den Fall der Beurteilung des Zuflusses als Liquidationsgewinn aus, dort seien jedenfalls auch die Anschaffungskosten (EUR 34.650,00) gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Die Übertragung des Bankkontos (EUR 24.254,33) sei in der Tochtergesellschaft auf das Verrechnungskonto der Bf. gebucht und damit eine Forderung aufgebaut worden. Sie sei aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden (Vorlage diverser Buchhaltungskonten).

Das Bundesfinanzgericht setzte daraufhin (Beschluss der Gerichtsabteilung 7014 vom 9. Februar 2021) die Entscheidung über die Beschwerde bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. Ra 2020/15/0130 anhängigen Verfahrens aus (Revision zu BFG 30.9.2020, RR/6100012/2020) aus. Nachdem das Höchstgericht über dieses Verfahren entschieden hatte (VwGH 13.12.2021, Ra 2020/15/0130) wurde das hier zu beurteilende Bescheidbeschwerdeverfahren von Amts wegen fortgeführt (Beschluss vom 26. Jänner 2022).

Die neu zuständige Gerichtsabteilung 7013 des Bundesfinanzgerichts forderte mit dem diesem Fortsetzungsbeschluss die folgenden Unterlagen von der Bf. an:

1. Beschwerde der Tochtergesellschaft betreffend Besteuerungszeitraum 2013 bis 2015.
2. Schriftsatz vom 20. Jänner 2020 zur Beschwerde dieser Tochtergesellschaft.
3. Generalversammlungsbeschluss der Tochtergesellschaft vom 9.12.2013 (Liquidationsbeschluss).
4. Generalversammlungsbeschluss der Tochtergesellschaft vom 27.7.2016 (Fortsetzungsbeschluss).
5. Jahresabschluss 2012, 2013 und 2014 der Tochtergesellschaft.
6. Grobe Darstellung der (operativen) Aktivitäten der Tochtergesellschaft nach dem Fortsetzungsbeschluss aus 2016.
7. Bankunterlagen über die „Übertragung“ des Sparkassen-Kontos (Überweisungsbeleg etc.)?
8. Umlaufbeschluss zum Jahresabschluss 2013 der Tochtergesellschaft (lt. Hinweis auf dem vorliegenden BH-Kto.Nr. 2578, UB 14 vom 31.12.2014) und einen Ausdruck des Buchhaltungskontos Nr. 9393 der Bf. für 2013 und 2014 (Gegenkonto zum Umlaufbeschluss).
9. Die Bf. wurde um Auskunft ersucht, wie das Vermögen durch die Tochtergesellschaft erwirtschaftet wurde, dessen „Ausschüttung“ 2014 beschlossen wurde.

Die Bf. reagierte darauf mit Schriftsatz vom 21. Februar 2022 und legte die angeforderten Unterlagen vor (siehe Sachverhalt). Da der vorgelegte Umlaufbeschluss vom 2. Februar 2015 zur Verwendung des Bilanzgewinnes zum 31. Dezember 2013 auf einen weiteren Umlaufbeschluss vom 29. September 2014 verwies, forderte das Bundesfinanzgericht auch diesen sowie die Konten 9393 und 2578 aus dem Rechnungswesen der \*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\* für 2014 an. Weiters forderte das Verwaltungsgericht Nachweise über die Zahlung von EUR 400.000,00 vom 23. April 2014 an. Die Bf. legte mit Schriftsatz vom 22. März 2022 auch diese vor (siehe Sachverhalt).

Ergänzend machte das Bundesfinanzgericht das FA auf die Kommentarstelle *Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 19 Rz 16, aufmerksam, die zum Schluss kommt, dass sich die Körperschaftsteuerpflicht bei im Betriebsvermögen befindlichen Beteiligungen an zu liquidierenden Kapitalgesellschaften aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff EStG 1988 ergibt (Hinweis auf *Hristov in Bertl et al*, Sonderbilanzen bei Umgründungen, 187). Dieser Gewinn wird danach grundsätzlich im Zeitpunkt der Liquidationsbeendigung (Löschung der Körperschaft im Firmenbuch) realisiert und ist in diesem Zeitraum zu versteuern (Hinweis auf *Hristov*, Liquidation, 270).

Die Abgabenbehörde räumte dies zwar für einen Standardfall ein, brachte aber ohne weitere Judikatur- bzw. Literaturhinweise vor, Liquidationsvorabs gehörten jedenfalls im Jahr des Zuflusses (hier 2014) zu den Erträgen der Mutter-GmbH. Hier sei das Risiko der vorzeitigen Realisation bei der 99% beherrschenden Mutter GmbH, welche die Konten der Tochter GmbH schon im Laufe der Liquidation abgeräumt und sich umgehend zugewendet habe.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte daraufhin den Verfahrensparteien eine Zusammenfassung des aktenkundigen Sachverhalts (Stand 1. April 2022) und lud zur mündlichen Verhandlung.

Diese fand am 22. April 2022 in den Räumen des Bundesfinanzgerichts in Salzburg statt. Zu den dabei getätigten inhaltlichen Ausführungen wird auf den Sachverhalt verwiesen.

Die mündliche Verhandlung endete mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten wird (§ 277 Abs. 4 BAO).

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

### **1. Sachverhalt**

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

### 1.1. Beschwerdeführerin (kurz Bf.)

Die beschwerdeführende \*\*\*Bf\*\*\*, FN 8####k, ist eine 2012 gegründete österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich in Österreich. Das Stammkapital betrug EUR 35.000,00 und war zur Gänze einbezahlt.

Ihre Alleingesellschafterin im Streitzeitraum war \*\*\*PP\*\*\* (einbezahltes Stammkapital EUR 35.000,00). Alleingeschäftsführer war \*\*\*IM\*\*\*.

Im Jahresabschluss 2014 erklärte die Bf. einen Verlust aus Gewerbebetrieb von EUR -2.478,13.

[...]

Dabei wies sie „Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“ in Höhe von EUR 356.400,00 aus und beanspruchte in der Körperschaftsteuererklärung 2014 dafür die Steuerbefreiung für Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 (Kennzahl 9298).

Das FA verweigerte die Steuerfreiheit und rechnete dem Gewinn zusätzlich einen Betrag von EUR 24.254,33 für die Übertragung eines Bankkontos mit positivem Saldo hinzu, ohne dies näher zu begründen. In Summe brachte das FA damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 378.176,2 in Ansatz und unterzog - nach einem Verlustabzug von EUR 4.491,01 - ein Einkommen von EUR 373.685,19 mit 25% der Körperschaftsteuer.

Die Verweigerung der Begünstigung gem. § 10 Abs. 1 KStG 1988 begründete das FA damit, die Tochtergesellschaft (\*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\*) befinde sich in Abwicklung. Während des Abwicklungszeitraumes bezogene Gewinnausschüttungen auf das unternehmensrechtlich abgeschlossene Geschäftsjahr seien nicht mehr möglich. Das sei als **Akontierung auf die Liquidationsmasse**, dh. als Liquidationsrate anzusehen. Diese zählen dann zum Abwicklungsendvermögen, wenn sie den Gesellschaftern bereits im steuerlichen Abwicklungszeitraum, aber noch vor dem Auflösungsbeschluss zugekommen sind. Offene Ausschüttungen vermittelten (nur) dann die mit § 8 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 bzw. § 10 Abs. 1 KStG 1988 verbundene Wirkung, wenn sie sich auf Geschäftsjahre vor der Liquidation beziehen. Werde der in der Liquidationseröffnungsbilanz ausgewiesene Reingewinn ausgeschüttet, müsse eine Kürzung dieses Eröffnungsvermögens vorgenommen werden.

Im vorliegenden Fall sei kein Reingewinn in der Liquidationseröffnungsbilanz ausgewiesen, da der Gewinn/Verlustvortrag mit 1. Jänner 2013 einen Betrag von EUR - 163.585,17 ausweise, d.h. sämtliche ausgeschütteten Beträge erst im Abwicklungszeitraum erwirtschaftet worden seien.

## 1.2. Tochtergesellschaft

Die Bf. war im Streitzeitraum 2014 zu 99% (zur Gänze einbezahltes Nominale EUR 34.650,00 von EUR 35.000,00) an der Tochtergesellschaft **\*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\*** (FN 3####i) beteiligt. Die Anschaffungskosten dieser 99%-Beteiligung betrugen EUR 34.650,00. Das Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft und der Bf. entsprach dem Kalenderjahr.

Die restliche Beteiligung (1%) wurde von der **\*\*\*BM GmbH\*\*\*** (FN 2####z) gehalten, deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Geschäftsführer der Bf. war (**\*\*\*IM\*\*\***).

In der außerordentlichen Generalversammlung vom 9. Dezember 2013 (Notariatsakt) wurde beschlossen, dass die Bf. zum 1. Dezember 2013 aufgelöst wird und in das Stadium der Abwicklung tritt. Der Geschäftsführer wurde abberufen und zum alleinvertretungsbefugten Liquidator bestellt. Dieser Beschluss wurde am 21. Dezember 2013 im Firmenbuch registriert.

In der mündlichen Verhandlung legte die Bf. Unterlagen vor, aus denen hervorgeht, dass die Auflösung der Gesellschaft am 13. Februar 2014 in der Wiener Zeitung veröffentlicht wurde. Der Gläubigeraufruf gem. § 91 Abs. 1 GmbHG erfolgte in der Wiener Zeitung vom 22. Jänner 2014.

Im Beschwerdeverfahren der Tochtergesellschaft gegen ihren Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015, auf das die hier zu beurteilende Beschwerde Bezug nimmt, konzentrierte sich diese im Kern darauf, darzustellen, dass die Liquidation erst 2014 begonnen wurde und dass es 2016 wirtschaftliche Gründe gab, die Liquidation abzubrechen.

In der Beschwerdeschrift der Tochtergesellschaft wurde ausgeführt, der Liquidationsbeschluss vom 9. Dezember 2013 sei erst mit 21. Dezember 2013 im Firmenbuch eingetragen worden. Aufgrund der Weihnachtsfeiertage sei 2013 die Liquidation nicht begonnen worden. Aus einem Schreiben der Tochtergesellschaft an den ehemaligen Steuerberater vom 6. Mai 2014 gehe klar hervor, dass die Liquidation nicht auf den Weg gebracht wurde. In diesem Schreiben fordere diese den ehemaligen Steuerberater auf, die Liquidation der **\*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\*** vorzunehmen. In weiterer Folge sei keine ernsthafte Abwicklung des Unternehmens vorgelegen.

Der vorliegende Jahresabschluss der Tochtergesellschaft zum **31. Dezember 2014** weist (nach Ausschüttung des Bilanzgewinnes zum 31.12.2013) ein Eigenkapital von EUR 54.870,06 und die folgenden offenen Passivposten aus:

|                                                  |            |
|--------------------------------------------------|------------|
| Rückstellungen Körperschaftsteuer                | 115.146,00 |
| Gewährleistung                                   | 181.200,00 |
| Prozesskosten                                    | 5.000,00   |
| Jahresabschlusserstellung                        | 4.200,00   |
| Lieferanten                                      | 10.000,00  |
| Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | 89.224,61  |
| Verrechnung Geschäftsführer                      | 9.866,89   |
| Passivposten                                     | 414.637,50 |

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts legte der steuerliche Vertreter der Bf. bei der mündlichen Verhandlung Ausdrucke aus dem Rechenwesens der Tochtergesellschaft für die Jahre 2015 und 2016 vor. Daraus ergibt sich, dass die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Ende 2015 noch mit ca. EUR 60.000 aushafteten und erst 2016 befriedigt wurden. Die Verrechnung Geschäftsführer wurde 2015 bis auf ca. EUR 1.950 getilgt. Die Rückstellungen wurden teilweise 2015, größtenteils aber erst 2016 aufgelöst. Die Verfahrensparteien stimmten daraufhin darüber überein, dass die Verbindlichkeiten erst 2016 endgültig getilgt wurden.

Nachdem das FA im Juni 2016 mit einer Außenprüfung begonnen hatte, wurde von den Gesellschaftern der Tochtergesellschaft in einer außerordentlichen Generalversammlung am 27. Juli 2016 festgestellt (Notariatsakt), dass mit der Verteilung des Vermögens noch nicht begonnen worden sei, und die Aufhebung der Liquidation sowie die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen. Damit kam es schlussendlich nie zur formellen Beendigung der Liquidation.

Im Schriftsatz vom 21. Februar 2022 verwies die Bf. auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 26. Dezember 2016 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 bis 2015 der Tochtergesellschaft. Danach hatte \*\*\*IM\*\*\* im März 2012 eine größere Liegenschaft erworben, welche im Sinne eines Bauträgers verbaut werden sollte. Hier habe es bereits im Vorsommer 2016 Überlegungen gegeben, in welcher Rechtsform letzten Endes die Verwirklichung dieses Bauvorhabens stattfinden könne. Nach mehreren Gesprächen sei der Entschluss gefasst worden, die \*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\* in die Verwertung dieser Liegenschaft einzubinden. Das sei der wirtschaftliche Grund für den Fortsetzungsbeschluss. Von einem Missbrauch könne keine Rede sein.

Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die Bf. im September 2016 den 1%-Anteil der \*\*\*BM GmbH\*\*\* übernahm (Eintragung 14. September 2016) und in der Folge Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaft war. Im Juli 2017 (Eintragung Firmenbuch am 29. Juli 2017) erwarb \*\*\*IM\*\*\* sämtliche Geschäftsanteile von der Bf. und brachte in der Folge sein Einzelunternehmen „\*\*\*K\*\*\* Bauträger“ in seine (nunmehr) 100%-Tochtergesellschaft ein (Eintragung FB 22. November 2017 über Antrag vom 18. September 2017).

Von der Bf. wurden Jahresabschlüsse der Tochtergesellschaft zum 31. Dezember 2013 (mit Jahressalden 2012) und 2014 vorgelegt.

- Der Abschluss 2013 weist einen Jahresgewinn 2013 von EUR 532.076,18 bzw. einen Bilanzgewinn von EUR 368.491,01 aus.
- Aus dem Abschluss 2014 (unterfertigt von der steuerlichen Vertreterin am 28. September 2015) ist ersichtlich, dass der (Vorjahres)Bilanzgewinn um EUR 360.000,00 verringert wurde.

### 1.3. Ausschüttungsbeschlüsse, Akonto Schlussverteilung und Darlehen

Über Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht legte die Bf. einen **29. September 2014** datierten „**Umlaufbeschluss** \*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\* iL“ vor, mit dem der im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 ausgewiesene Bilanzgewinn von EUR 368.491,01 genehmigt und dem Geschäftsführer (\*\*\*IM\*\*\*) die Entlastung erteilt wurde. Weiters wurde festgehalten, dass der Bilanzgewinn auf neue Rechnung vorgetragen werde.

Die Bf. legte einen weiteren „**Umlaufbeschluss** \*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\* iL“ vor, der mit **2. Februar 2015 datiert** ist. Darin wurde festgehalten, dass mit Umlaufbeschluss vom 29. September 2014 beschlossen worden sei, den ausgewiesenen Bilanzgewinn von EUR 368.491,01 auf neue Rechnung vorzutragen. Nunmehr werde dies (schriftlich) dahingehend abgeändert, dass vom Bilanzgewinn EUR 360.000,00 ausgeschüttet werden. Dieser Betrag sei bis zum 15. Februar 2015 zur Zahlung fällig bzw. werde mit bestehenden Verrechnungen aufgerechnet.

Unterfertigt wurden beide Beschlüsse von \*\*\*IM\*\*\* für die \*\*\*BM GmbH\*\*\* und \*\*\*PP\*\*\* für die Bf.. Dies obwohl \*\*\*PP\*\*\* zwar Alleingesellschafterin der letzteren Kapitalgesellschaft war, aber nicht deren Geschäftsführerin.

[...]

Einen Grund dafür konnte der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung nicht nennen.

Am Verrechnungskonto 2578 der Bf. im Rechenwerk ihrer Tochtergesellschaft finden sich für 2014 die folgenden Buchungen (vorgelegt am 8. Jänner 2020):

[...]

Mit Datum 23. April 2014 wurden mit der Bezeichnung „Darlehen an \*\*\*Bf\_GmbH\*\*\* (Akonto Ausschüttung)“ **EUR 400.000,00 im Soll** gebucht. Aus dem dazu über Nachfrage vorgelegten Kontoauszug 0004 vom 25. April 2014 zum Konto IBAN AT## #### #### #### der Bf. geht hervor, dass der Text bei der Überweisung durch die Tochtergesellschaft an die Bf. „\*\*\*Bf\_GmbH\*\*\*, *Akonto Schlussverteilung aus* \*\*\*Tochtergesellschaft\*\*\*“ lautete. Weitere Unterlagen wurden dazu nicht vorgelegt. Mit Datum 31.12.2014 scheint eine weitere Soll-

Buchung mit der Bezeichnung „Darlehen an \*\*\*Bf\_GmbH\*\*\* v. 28.3.14“ über **EUR 50.000,00** auf (Ub2). Über Nachfrage legte die Bf. dazu entsprechende Unterlagen vor.

Die Verfahrensparteien stimmten in der mündlichen Verhandlung darüber überein, dass diese Zahlungen schon beim Zahlungsfluss als Darlehen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft gedacht waren und auch so verbucht wurden. Ein Zufluss (im Sinne einer Gewinnrealisierung bei der Muttergesellschaft) fand dabei nicht statt.

Die Ausschüttung des Gewinnes wurde mit der Ub 14 umgesetzt und (anteilig mit 99% bzw. **EUR 356,400,00**) gutgeschrieben. Diese Umbuchung wurde mit dem Datum 31.12.2014 ausgewiesen.

Über Nachfrage legte der steuerliche Vertreter der Bf. dazu sein Leistungsverzeichnis vor. Daraus geht unter Punkt 26 hervor, dass mit den Jahresabschlussarbeiten 2014 am 28.7.2015 begonnen wurde. Die Abschlussbesprechung fand am 28.9.2015 statt. Die Umbuchung 2014 erfolgte in dieser Zeitspanne. Der genaue Zeitpunkt der Umbuchung bzw. der Buchungsanweisungen kann nicht mehr eruiert werden, lässt sich nach dem Vertreter aber auf September 2015 eingrenzen, weil die RZL-Daten erst am 15.9.2015 eingespielt worden seien.

Mit der Verbuchung der Ausschüttung per 31. Dezember 2014 (Ub 14) wurde der Saldo am Konto reduziert. Mit Stand 31.12.2014 werden noch EUR 117.891,33 als Forderung an die Bf. ausgewiesen.

#### **1.4. Umbuchung Bankkonto**

Das FA wertete den Übertrag eines Bankkontos (IBAN AT63 #####) von der Tochtergesellschaft auf die Bf. mit einem Saldo von EUR 24.254,33 bei letzterer als Liquidationserlös und unterzog in der Besteuerung.

Von der Bf. wurde unter Vorlage entsprechender Kontoauszüge (erstmalig im Schriftsatz vom 8. Jänner 2020) eingewendet, dass beim Übertrag des Bankkontos das Verrechnungskonto Nr. 2578 der Bf. in den Büchern der Tochtergesellschaft entsprechend belastet worden sei (Ub 16 mit Datum 31. Dezember 2014). Damit sei eine Forderung aufgebaut worden, weshalb der Betrag jedenfalls aus der Versteuerung auszuscheiden sei.

Dieser Vorgang ist im Rechenwerk der Tochtergesellschaft mit einer Sollbuchung am Konto 2578 abgebildet (siehe auch oben):

[...]

Von der Bf. wurden über Aufforderung dazu vorerst nur einzelne Kontoauszüge zu diesem Konto vorgelegt. Über Nachfrage legte der steuerliche Vertreter bei der mündlichen Verhandlung die fehlenden Auszüge vor. Daraus ist ersichtlich, dass die Übertragung des

Kontos von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft im Februar/März 2014 erfolgte. Damit erhielt die Muttergesellschaft zwar ein Bankkonto mit einem positivem Saldo, dieser Übertrag wurde aber gleichzeitig als Verbindlichkeit der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft verbucht (bzw. umgekehrt als Forderung in der Tochtergesellschaft). Dadurch kam es – unbestrittenermaßen - per Saldo zu keiner Erhöhung des Vermögens der Muttergesellschaft.

## 2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Wie von *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 158 ff, zutreffend zusammengefasst, ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen darauf zu achten, dass aufgrund des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes nicht steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Damit solche Vertragsbeziehungen als erwiesen anerkannt werden können, müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Verträge (Verpflichtungsgeschäft) zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie kumulativ

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien erfüllt und umgesetzt werden (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; Erfüllungsgeschäft).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und wirkt sich vor allem im Bereich der Beweiswürdigung aus (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; 24.9.2003, 97/13/0232). Sie gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (vgl. VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019). Das gilt auch für Verträge zwischen einer Privatstiftung und ihren Begünstigten (VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061; 21.2.2013, 2009/13/0257).

### **3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Subsumption**

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Dabei ist es an Akte mit normativem Inhalt gebunden, nicht aber an Erlässe der Finanzverwaltung, die keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen, worauf diese regelmäßig hinweisen.

#### **3.1. Zufluss bzw. Vermögensvermehrung bei der Muttergesellschaft und Buchung über Verrechnungskonto**

##### **3.1.1. Belastung des Verrechnungskontos (Übertrag Bankkonto)**

Erfolgt eine Vermögenszuwendung an die Muttergesellschaft einer GmbH unter gleichzeitiger Belastung ihres Verrechnungskontos (bei der Tochtergesellschaft Buchung im Soll) bedarf es der Prüfung, ob darin ein der Gesellschafterin zugewendeter Vorteil bestehen kann. Ein wesentliches Element dieser Prüfung ist eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (Hinweis auf VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115; 26.2.2015, 2012/15/0177 sowie Zorn, SWK 12/2015, 577). Das Fehlen von Sicherheiten würde für sich allein noch nicht den Schluss zulassen, die verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter seien im Hinblick auf dessen unzureichende Bonität ohne Wert (VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096).

- Darlehen

Wird durch eine Tochtergesellschaft Geld an die Muttergesellschaft überwiesen und diese Zahlung am Verrechnungskonto der Muttergesellschaft im Rechenwerk der Tochtergesellschaft als Forderung ausgewiesen, ist das ein Indiz dafür, dass es sich dabei um eine Forderung handelt, die die Muttergesellschaft auszugleichen verpflichtet ist und dass diese dazu bereit ist. Das gilt hier für die Zahlungen von EUR 50.000 (28. März 2014) und EUR 400.000 (23. April 2014). Beide wurden ohne Zweifel im Rechenwerk der Tochtergesellschaft als Verrechnungsforderung und in dem der Muttergesellschaft als Verbindlichkeit ausgewiesen. Zwischen den beiden Verfahrensparteien besteht Einigkeit darüber, dass beide Zahlungen als Darlehen zu werten sind. In freier Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht deshalb zum Schluss, dass aufgrund dieser beiden Zahlungen bei der Bf. keine Vermögensvermehrung eintrat.

- Bankkonto

Wird – wie hier – ein Bankkonto mit positivem Saldo von der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen und gleichzeitig das Verrechnungskonto der Muttergesellschaft belastet, führt auch das nur dann zu einem Vermögensvorteil der Muttergesellschaft, wenn eine Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder möglich wäre. Darauf gibt es hier weder einen Hinweis noch wurde das vom FA behauptet. In freier Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht deshalb zum Schluss, dass mit der Buchung jedenfalls für den Bilanzstichtag 31. Dezember 2014 eine Rückzahlungsabsicht zweifellos gegeben war. Damit kommt es zu keiner Gewinnrealisierung bei der Bf.. Die durch das FA bislang durchgeführte Gewinnzurechnung hat zu unterbleiben.

### **3.1.2. Zuflusszeitpunkt/Gutschrift am Verrechnungskonto**

Der Verwaltungsgerichtshof kam zum Schluss, dass bei Leistungsabrechnungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber einer Kapitalgesellschaft, deren Mehrheitsgesellschafter er ist, ein Zufluss bereits in dem Zeitpunkt zu unterstellen ist, in dem die Forderung fällig ist, vorausgesetzt die GmbH ist nicht zahlungsunfähig (VwGH 6.7.2020, Ra 2018/13/0074 unter Hinweis auf VwGH 23.3.2010, 2007/13/0037; 28.6.2006, 2002/13/0175). Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit ist es dabei ausreichend, wenn der Kapitalgesellschaft die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (vgl. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Wurde ein Betrag gutgeschrieben, geht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unabhängig vom Beteiligungsausmaß auch dann von einem Zufluss im Gutschriftszeitpunkt aus, wenn die GmbH zahlungsfähig ist, da der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat (vgl. VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143; 20.9.2001, 2000/15/0039, VwSlg 7653 F/2000). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Gutschrift auf einem Verrechnungskonto oder einem Kreditorenkonto verbucht wird, sondern ob der Geschäftsführer die Befugnis hat, die

Auszahlung gutgeschriebener Beträge zu verfügen oder selbst durchzuführen (etwa weil er eine Zeichnungsberechtigung oder eine Bankvollmacht für ein Bankkonto der Gesellschaft hat). Wirtschaftliche Überlegungen, aus denen der Geschäftsführer die Auszahlung an sich nicht vorgenommen hat, sind dabei von keiner Bedeutung (vgl. VwGH 22.2.1993, 92/15/0048, mwN).

Diese Überlegungen gelten nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes auch dann, wenn – wie hier – eine Tochtergesellschaft und ihre Mehrheitsmuttergesellschaft vom selben Geschäftsführer (mit Einzelvertretungsbefugnis) vertreten werden. Ist also eine Forderung der Muttergesellschaft noch **nicht fällig** und wurde sie der Muttergesellschaft von der Tochtergesellschaft auch **nicht auf einem Konto gutgeschrieben**, ist sie noch nicht zugeflossen. Mangels entsprechenden Anspruches tritt auch bei einer buchführungspflichtigen Muttergesellschaft vor Fälligkeit bzw. Buchung keine Vermögensvermehrung ein.

### **3.1.3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung einer Ausschüttung aus einer Tochterkapitalgesellschaft bei der Muttergesellschaft**

Grundsätzlich gilt die Existenz eines Gewinnausschüttungsbeschlusses als Voraussetzung für die Aktivierung einer Forderung des Gesellschafters auf Gewinnausschüttung einer GmbH. Liegt kein Gewinnausschüttungsbeschluss vor, entsteht im Regelfall auch keine eigenständig aktivierbare Forderung (siehe dazu zuletzt *Beiser*, ÖStZ 2022, 53 mit vielen weiteren Nachweisen). Diese Rechtsansicht fußt auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, der (in Übereinstimmung mit der deutschen Rechtsprechung) in VwGH 13.9.2006, 2002/13/0129 unter Berufung auf VwGH 18.1.1994, 93/14/0169 und VwGH 24.11.1999, 97/13/0026 darauf hinwies, dass Forderungen der Gesellschafter auf Gewinnausschüttung einer GmbH grundsätzlich erst dann zu aktivieren sind, wenn der Gewinnausschüttungsbeschluss gefasst ist. Auch wenn der Obergesellschaft eine entsprechende Machtposition zukommt, die sie befähigt, den Ausschüttungsbeschluss zu gestalten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass stets der gesamte Gewinn zur Ausschüttung gelangt.

Zur Aktivierung der Dividende vor dem Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses (bei der Muttergesellschaft) könnte es nur dann kommen, wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles durch die Untergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischen Beurteilung bereits feststand. Dies muss an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden können (Hinweis auf *Doralt*, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz. 225; *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>2004</sup>, § 6 Tz 135, Stichwort: Dividendenforderung; *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen, Wien 2004, 2.3.3).

Hier wurde im Umlaufbeschluss vom 29. September 2014, mit dem der **Bilanzgewinn 2013 genehmigt** wurde, unmissverständlich festgehalten, dass **keine Ausschüttung** erfolgt, sondern dass der Bilanzgewinn auf neue Rechnung vorgetragen wird. Erst im Umlaufbeschluss vom 2. Februar 2015 wurde die Ausschüttung eines Teilbetrages dieses Bilanzgewinnes beschlossen. Die Einbuchung der Gewinnausschüttung erfolgte im Rechenwerk der Tochtergesellschaft zwar mit dem Datum 31. Dezember 2014, tatsächlich durchgeführt wurde diese Buchung aber erst über eine Anweisung im Rahmen der Abschlussarbeiten im Spätsommer 2015.

Dabei spielt es keine Rolle, dass die beiden erwähnten Umlaufbeschlüsse für die Bf. nicht durch deren Geschäftsführer, sondern durch die Alleingesellschafterin unterfertigt wurde. Fest steht, dass auch der Geschäftsführer der Bf. mit dieser Entscheidung einverstanden war, weil er die Umlaufbeschlüsse für die Minderheitsgesellschafterin der Tochtergesellschaft mitunterfertigte. Damit ist zum einen davon auszugehen, dass er diese Entscheidung mittrug, zum anderen, würde eine Ungültigkeit des Umlaufbeschlusses aber auch nicht zu einer Ausschüttung im Jahr 2014 führen. In diesem Fall würde zusätzlich die Genehmigung des Jahresabschlusses 2013 fehlen, was umso mehr gegen einen schon zum 31. Dezember 2014 existierenden unmittelbaren Rechtsanspruch der Bf. auf den Bilanzgewinn sprechen würde.

Damit kann hier festgestellt werden, dass jedenfalls zum 31. Dezember 2014 kein Rechtsanspruch der Bf. (als Muttergesellschaft) auf die Ausschüttung eines Bilanzgewinnes der Tochtergesellschaft bestand. Ein solcher war nicht zu aktivieren, weshalb bei der Bf. die Erfassung als (Beteiligungs)Ertrag 2014 zu Unrecht erfolgte.

Dazu kommt, dass hier auch keine Erfassung als Liquidationserlös zulässig ist. Befindet sich eine aufgrund der Liquidation einer GmbH untergehende Beteiligung im Betriebsvermögen einer Muttergesellschaft, ergibt sich die Steuerpflicht aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff EStG (vgl. *Hristov in Bertl et al*, Sonderbilanzen bei Umgründungen, 187). Der Gewinn (oder auch Verlust), den der Anteilsinhaber diesfalls erzielt, entspricht dem **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **untergehenden Buchwert** der Beteiligung und dem **Liquidationserlös** oder im Falle einer Sachauskehr dem gemeinen Wert der ausgekehrten Wirtschaftsgüter.

Dieser Gewinn wird nach Ansicht *Hristovs* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 19 Rz 16, grundsätzlich erst im **Zeitpunkt der Liquidationsbeendigung**, somit der **Löschung der Körperschaft im (in- oder ausländischen) Firmenbuch**, realisiert und ist in diesem Zeitraum zu versteuern (Hinweis auf *Hristov*, Liquidation, 270).

Die Bf. als Muttergesellschaft hatte bis 31. Dezember 2014 zudem noch keinen Anspruch auf einen (teilweisen) Liquidationsüberschuss der Tochtergesellschaft. § 91 GmbHG sieht vor, dass die Liquidatoren die Auflösung der Gesellschaft in den Bekanntmachungsblättern zu veröffentlichen und dabei die Gläubiger der Gesellschaft aufzufordern haben, sich bei ihnen zu melden. Die bei Auflösung der Gesellschaft vorhandenen und die während der Liquidation

eingehenden Gelder sind zur Befriedigung der Gläubiger zu verwenden. Nicht erhobene Schuldbeträge sowie die Beträge für noch nicht fällige oder streitige Forderungen sind zurückzubehalten. Gleiches gilt von schwebenden Verbindlichkeiten. Das nach Berichtigung und Sicherstellung der Schulden verbleibende Vermögen dürfen die Liquidatoren nicht vor Ablauf von drei Monaten seit dem Tage der Veröffentlichung der vorgeschriebenen Aufforderung an die Gläubiger unter die Gesellschafter verteilen. *Koppensteiner* weist darauf hin, dass der Anspruch auf einen Liquidationsüberschuss erst dann entsteht, wenn die Dreimonatsfrist abgelaufen ist **und** die Gläubiger befriedigt bzw. sichergestellt wurden (*Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler* (Hrsg), GmbH-Gesetz<sup>3</sup>, § 91 Rz 15 unter Hinweis auf *Reich-Rohrwig* 719 f). Das findet Bestätigung durch *Haberer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 91 (Stand 1.10.2016) Rz 45 unter Hinweis auf OGH 23.4.1996, 1 Ob 509/96).

Hier wurden in der Bilanz 2014 noch Verbindlichkeiten von annähernd EUR 100.000 sowie Rückstellungen von etwa 300.000 ausgewiesen. Die Gläubiger wurden erst 2015 bzw. 2016 befriedigt. Daraus folgt, dass es zum Stichtag 31. Dezember 2014 auch keinen zivilrechtlichen Anspruch der Bf. auf einen Liquidationsüberschuss gab.

### 3.1.4. Zusammenfassung

Hier erhöhen damit weder die mit Umlaufbeschluss vom 2. Februar 2015 beschlossene Ausschüttung von insgesamt EUR 360.000 aus dem zum 31. Dezember 2013 ausgewiesenen Bilanzgewinn noch der Übertrag des Bankkontos im Frühjahr 2014 das unternehmensrechtliche Jahresergebnis 2014 der Bf..

Richtig bestand das unternehmensrechtliche Jahresergebnis 2014 aus einem Verlust in Höhe von EUR 4.166,64. Unter Hinzurechnung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer von EUR 1.688,51 führt dies zu einem steuerlichen **Verlust von EUR 2.478,13**. Das deckt sich mit dem erklärten Ergebnis. Der bekämpfte Bescheid war deshalb entsprechend abzuändern.

Da es 2014 von vornherein zu keiner Gewinnrealisierung bei der Bf. kam, war die Anwendbarkeit der Beteiligungsertragsbefreiung nicht weiter zu prüfen. Auch die Problematik der (abgebrochenen) Liquidation der Bf. ist hier nicht mehr entscheidungsrelevant, weshalb eine weitere detaillierte Diskussion dieses Rechtsproblems entfallen kann.

### 3.2. Mindestkörperschaftsteuer

Gem. § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ist für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Gesellschaften mit beschränkter Haftung für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Stammkapitals zu entrichten.

Von 1. Juli 2013 bis 28. Februar 2014 betrug das Mindeststammkapital gem. § 6 Abs. 1 GmbHG EUR 10.000,00. Die Mindestkörperschaftsteuer betrug deshalb bis inkl. des ersten Quartals 2014 EUR 125,00. Seitdem beträgt das Mindeststammkapital EUR 35.000,00. Die Anhebung des Mindeststammkapitals mit 1. März 2014 wurde zur Erhöhung der Mindestkörperschaftsteuer für GmbHs auf EUR 437,50 pro Quartal vorgenommen (ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 27). Für vor dem 1. Juli 2013 gegründete (vgl. § 26c Z 51 KStG 1988) GmbHs betrug die Mindestkörperschaftsteuer damit für alle vier Quartale 2014 in Summe EUR 1.437,50 bzw. gerundet EUR 1.437,00 (vgl. *Pucher/Stangl in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG<sup>31</sup>, § 24 Rz 65). Das trifft hier zu.

### **3.3. Zulässigkeit einer Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 25. April 2022