

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***R*** GmbH, nunmehr ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kohlfürst, Roth & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, St. Veiter Ring 1A, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerden vom 27. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch HR Mag. ***L***, vom a) 15. März 2018 betreffend Haftung Kapitalertragsteuer für 2016 und b) 19. März 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 27.9.2016 brachte ***RA*** (kurz R) sein Einzelunternehmen „***MM***+“ mit Einbringungsstichtag 31.12.2015 in die ***R*** GmbH (im Zeitpunkt der Abfassung des Einbringungsvertrages in Gründung) im Wege der Einbringung nach Art. III UmgrStG ohne Kapitalerhöhung ein. Das Stammkapital der ***R*** GmbH (Bf) betrug € 35.000. Alleingesellschafter der besagten Gesellschaft war und ist R.

Der Einbringungsvertrag hält fest, dass das Einbringungsvermögen steuerlich gemäß der als Beilage ./1 dargestellten Einbringungsbilanz mit den nach § 16 Abs. 1 iVm § 14 Abs. 1 UmgrStG maßgeblichen Werten angesetzt wird („Buchwerteinbringung“).

Unter Pkt. VI („Einbringungsbilanz und Verkehrswert“) des Einbringungsvertrages wird festgehalten, dass die Einbringung auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.2015 und der Unternehmensbewertung (Beilage. /2) erfolgt. Einvernehmlich festgehalten wurde zudem, dass das einzubringende Unternehmen einen positiven Verkehrswert im Sinne der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UmgrStG aufweist.

Das als Beilage ./2 zum Einbringungsvertrag angefügte Verkehrswertgutachten über das eingebrachte Einzelunternehmen des R zum 31.12.2015, erstellt durch die WP/StB-Kanzlei Kohlfürst, Roth und Partner GmbH, weist einen Verkehrswert (Mittelwert) von € 2.709.886,24 auf.

Die Einbringungsbilanz (Beilage ./1 zum Einbringungsvertrag) stellt sich wie folgt dar (Beträge in Euro):

AKTIVA

<u>A) Anlagevermögen</u>		
<i>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</i>		
<i>1. Datenverarbeitungsprogramme</i>	10.400,61	
<i>II. Sachanlagen</i>	0,00	
<i>1. BGA</i>		
<i>III. Finanzanlagen</i>	0,00	10.400,61
<u>B) Umlaufvermögen</u>		
<i>I. Vorräte</i>		0,00
<i>1. Noch nicht abrechenbare Leistungen</i>		
<i>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</i>		0,00
<i>1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i>		
<i>III. Forderungen sonstige</i>		227,15

10.627,76

PASSIVA

<u>A) Kapital</u>		
-------------------	--	--

<i>I. Eigenkapital</i>		<i>-2.701.189,20</i>
<i><u>B) Rückstellung</u></i>		
<i>1. sonstige Rückstellungen</i>		<i>0,00</i>
<i><u>C.) Verrechnungsverbindlichkeiten gem. § 16(5) UmgrStG</u></i>		
<i>1. bare Entnahmen</i>	<i>108.101,22</i>	
<i>2. unbare Entnahmen</i>	<i>2.601.785,02</i>	<i>2.709.886,24</i>
<i><u>D) Verbindlichkeiten</u></i>		
<i>1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten</i>	<i>1.930,72</i>	
<i>2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</i>	<i>0,00</i>	
<i>3. sonstige Verbindlichkeiten</i>	<i>0,00</i>	<i>1.930,72</i>
		<i>10.627,76</i>

Im Zuge einer bei der Bf abgeführten **Außenprüfung** stellte die Prüferin in ihrem Bericht vom 8.3.2018 ua. Nachstehendes fest:

Tz 1. Einbringung des Einzelunternehmens R in das geprüfte Unternehmen rückwirkend zum 1.1.16

<i>Bilanz EU 31.12.15</i>	
<i>AV-Software</i>	<i>10.400,00</i>
<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>1.900,00</i>
<i>Kapital</i>	<i>8.700,00</i>
<i>Einbringungsbilanz 31.12.15</i>	
<i>Einbringungskapital</i>	<i>-2.701.189,20</i>

<i>Bare Entnahme</i>	<i>108.101,22</i>
<i>Vorbehaltene Entnahme</i>	<i>2.601.785,02</i>
<i>KESt-Schuld für bare Entnahme</i>	<i>108.101,22</i>
<i>abzüglich KK</i>	<i>8.697,04</i>
<i>Bemessungsgrundlage:</i>	<i>99.404,18</i>
<i>x 27,5% KESt</i>	<i>27.336,15</i>
<i>vorbehaltene Entnahme max in Höhe von 50%</i>	
<i>des Nettoverkehrswertes Wert lt. Gutachten</i>	<i>2.709.886,24</i>
<i>abzüglich bare Entnahme</i>	<i>108.101,22</i>
<i>Nettoverkehrswert</i>	<i>2.601.785,02</i>
<i>davon 50%</i>	<i>1.300.892,51</i>

Umgründungsmehrwert i.H. von 2.701.180,20 auf 15 J. aktiviert und in der M/W/R hinzugerechnet.

Rechtliche Würdigung:

Rückbezogene tatsächliche Einnahmen gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG unterliegen der Ausschüttungsfiktion, da sie den Einbringenden bereits zur Gänze zugeflossen sind.

Es ergibt sich ein Rückforderungsanspruch der übernehmenden Körperschaft in Höhe der abzuführenden KESt. Wird auf die Rückforderung der KESt verzichtet, stellt dies eine verdeckte Ausschüttung dar, sodass vom ausbezahlten Betrag im Ergebnis 37,93 % KESt zu entrichten sind.

Da die Anmeldung der Einbringung nach dem 31.12.2015 erfolgte, kommt der KESt-Satz von 27,5% zur Anwendung.

Die KESt trägt die Gesellschaft und wird vom Gesellschafter rückgefordert.

Die Vorschreibung der KESt erfolgt mittels gesondertem Haftungsbescheid.

Der Höchstbetrag der vorbehaltenen Entnahme, der sich nach der Einbringung in eine Verbindlichkeit der übernehmenden GmbH wandelt, ist zu korrigieren.

Im Prüfungszeitraum ergeben sich keine steuerlichen Auswirkungen.

Tz 2 Ansatz fertige noch nicht anrechenbare Leistungen per 31.12.2016

Die Bp stellte fest, dass Leistungen die bereits 2016 erbracht wurden, nicht bilanziert wurden:

	2016
Gewinnänderung	84.863,09
x 25% KÖSt	21.215,77

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Prüferin und erließ die beiden nunmehr in Anfechtung stehenden Bescheide.

Mit **Haftungsbescheid vom 15.3.2018** wurde der Bf Kapitalertragsteuer iHv. € 27.336,00 vorgeschrieben. Die in Tz 2 des Bp-Berichts getroffenen Feststellungen fanden Eingang im **Körperschaftsteuerbescheid 2016** vom 19.3.2018.

In ihrer **Beschwerde vom 27.4.2018** gegen den **Haftungsbescheid betreffend KEST 2016** führte die Bf. aus, dass die Feststellung der Behörde, wonach aufgrund der Einbringungsbilanzen lediglich Eigenkapital iHv € 8.697,04 im Zeitpunkt der Einbringung vorhanden gewesen sei, unrichtig sei. Diese Feststellung stehe im Widerspruch zu dem bei der Bank1 geführten Geschäftskonto des Einzelunternehmens R, welches per 31.12.2015 einen Saldo von € 60.949,66 aufweise. Dieses Konto, über welches sämtliche geschäftliche Bewegungen erfolgt seien, sei naturgemäß als Bestandteil der Einbringung mitübertragen worden.

Sonach werde folgende Änderung in Bezug auf den KEST-Haftungsbescheid beantragt:

KEST-Schuld für bare Einnahme	€ 108.101,22
abzügl. Kapitalkonto	€ 69.646,70
Bemessungsgrundlage	€ 38.454,50
KEST	€ 10.574,99

Der gegen den **KÖSt-Bescheid 2016** gerichteten **Beschwerde vom 27.4.2018** führte die Bf aus, dass die Annahme der Behörde, wonach die Umsätze, die im Jahre 2017 mit der ***C*** GmbH (kurz ***C***) umgesetzt worden seien, aufgrund des Leistungserbringungszeitraumes bereits im Jahr 2016 zu erfassen seien, im vorliegenden Fall nicht zutreffe. Die Umsatzerlöse

mit der ***C*** würden auf einem relativ komplexen Vertragswerk, in das auch die ***P***-Gruppe eingebunden sei, basieren. Sollte die ***P*** nicht an die ***C*** zahlen, so hätte die Bf keinen Anspruch auf eine Leistungsabgeltung aus den Verträgen. Aufgrund der vorliegenden Vertragslage sei die Zuordnung der Erlösrealisierung in das Jahr 2016 zu verneinen. Im äußersten Fall könnten lediglich die Gestehungskosten der Leistung in der Bilanz abgegrenzt werden. Da es sich gegenständlich um persönliche Dienstleistungen handle, wäre der anzusetzende Wert maginal und könnte dieser lediglich anhand der dem Projekt zugeordneten Zeitaufzeichnungen der Geschäftsführung in Verbindung mit der Kostenstruktur hergeleitet werden. Dies würde ca. 3% bis 5 % der angesetzten Umsätze laut Bp entsprechen.

In den jeweils am 28.5.2018 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** wurden die gegen den Kapitalertragsteuerbescheid als auch gegen den Körperschaftsteuer 2016 gerichteten Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt begründete seine Entscheidung in Bezug auf die **Haftung betreffend KEST 2016** wie folgt:

„Als Grundlage für die Bemessung der Kapitalertragsteuer wurde die der Abg.Erkl. beigefügte Bilanz herangezogen.

Das Finanzamt geht davon aus, dass die eingereichte Bilanz den Tatsachen entspricht, und dass das in der Beschwerde angeführte Geschäftskonto irrtümlich angeführt wurde.

Nachstehend wird nochmals die Berechnung der KEST erläutert.

*Einbringung des Einzelunternehmens ***RA*** in die ***R*** GmbH rückwirkend zum 1.1.2016*

Bilanz EU 31.12.15, gerundet	
AV-Software	10.400,00
Verbindlichkeiten	1.900,00
Kapital	8.700,00
Einbringungsbilanz 31.12.15	
Einbringungskapital	-2.701.189,20
Bare Entnahme	108.101,22
Vorbehaltene Entnahme	2.601.785,02

KESSt-Schuld für bare Entnahme:	108.101,22
abzüglich KK	8.697,04
<i>Bemessungsgrundlage:</i>	<i>99.404,18</i>
x 27,5 KESSt	27.336,15

Weiters begründete die belangte Behörde ihre **Beschwerdevorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2016** wie folgt:

„Die Bp. stellte fest, dass nachstehend angef. Leistungen im Jahr 2016, welche aber erst im Folgejahr abgerechnet wurden, erbracht wurden.

Da die Ausstellung der AR seitens des geprüften Unternehmens und somit die Gewinnrealisierung Anfang des Jahres 2017 erfolgte, die Leistung jedoch – wie unten angeführt – bereits im Jahr 2016 durchgeführt wurden, ist diesem Umstand bilanziell Folge zu leisten.

Gegenständliche AR wurden nicht als Teil-, sondern als Ausgangsrechnungen ausgestellt, somit stellte sich vor Bp nicht die Frage, ob über eine gesondert abgrenzbare und bereits erbrachte Teilleistung abgerechnet wird.

Fertige n.n. abger. Leistungen per 31.12.2016

AR-Nr.	AR-Datum	Kunde	Leistungszeitraum	Betrag
17-001	09.01.2017	***C*** GmbH, D	Okt. 16	24.900,00
17-002	09.01.2017	***L1***, AG, CH	Okt. 16	96,00
17-005	24.01.2017	***A1***, AT	Dez. 16	5.677,26
17-012	17.02.2017	***C*** GmbH, D	Nov. 16	41.419,12
17-016	20.03.2018	***C*** GmbH, D	Dez. 16	12.770,71

				84.863,09
--	--	--	--	-----------

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind zu aktivieren, wenn die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für die Entstehung des Anspruches im abgelaufenen Geschäftsjahr lagen.

Keine Bedeutung für die Aktivierung einer Forderung und somit für die Gewinnrealisierung spielt, ob die Rechnung am Bilanzstichtag bereits erteilt worden ist, die geltend gemachten Ansprüche anschließend noch abgerechnet werden müssen oder die Forderung erst nach Bilanzstichtag fällig wird.

Der Aktivierung können auch nicht weitere Bestimmungen im Vertragswerk entgegen stehen, wonach die Ansprüche erst mit der Rechnungsregulierung entstehen.

Eine solche Formulierung betrifft die Abrechnung und damit die Fälligkeit der Ansprüche.“

Mit den jeweils am 28.6.2018 bei der Behörde eingelangten **Vorlageanträgen** beantragte die Bf die Vorlage ihrer beiden Beschwerden an das BFG sowie die Anberaumung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung. In der Begründung ihrer beiden Vorlageanträge wiederholte diese im Wesentlichen ihre Ausführungen in den Bescheidbeschwerden. In Bezug auf den angefochtenen KEST-Bescheid legte die Bf einen Kontoauszug des bei der Bank1 geführten Kontos lautend auf R vor, aus dem ein aktueller Buchungssaldo per 13.2.2016 iHv € 60.949,66 hervorgeht.

Im Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuer führte die Bf ergänzend aus, dass die Behörde zwar zu Recht darauf verweise, dass für die Gewinnrealisierung nicht relevant sei, ob die Rechnung nach dem Bilanzstichtag geschrieben worden sei oder ob noch Abrechnungen zu erfolgen hätten bzw. die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig sei; allerdings verkenne das Finanzamt die Tatsache, dass der Vergütungsanspruch bis zum 31.12.2016 noch nicht entstanden sei, da auch der Vergütungsanspruch der Geschäftspartnerin *****C***** erst 2017 entstanden wäre. Damit hätte die *****C***** keinen durchsetzbaren Anspruch gegenüber der *****P***** Gruppe, was zur Folge habe, dass die Bf ihre Leistungen auch nicht in Rechnung stellen könne. Der Zeitpunkt der Umsatzrealisierung sei trotz Erbringung der Dienstleistung im Jahr 2016 erst im Jahre 2017 erfolgt.

Die Abgeltung der zweifelsohne bereits im Jahr 2016 erbrachten Leistung der Bf hänge einzig und allein von der rechtlichen Zuteilung der Vergütungen zwischen *****P***** Ventures und der *****C***** ab. Diese Abgeltung bzw. in weiterer Folge der Anspruch der Bf auf die monetäre Gegenleistung für ihre Leistungserbringung habe erst 2017 stattgefunden.

Die belangte Behörde legte die beiden Beschwerden dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

In ihrem **Vorlagebericht** führte das Finanzamt stellungnehmend aus:

„Wie bereits dem Gesetz zu entnehmen ist (vgl. § 18 Abs. 2 UmgrStG) „gilt für nach § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 gebildete Passivposten Folgendes: Soweit sich auf Grund sämtlicher Veränderungen im Sinne des § 16 Abs. 5 ein negativer Buchwert des einzubringenden Vermögens ergibt oder sich ein solcher erhöht, gelten die als rückwirkende Entnahmen zu behandelnden Beträge der Passivposten im Ausmaß des negativen Buchwertes mit dem Tag der nach § 13 Abs. 1 maßgebenden Anmeldung oder Meldung der Einbringung als an den Einbringenden ausgeschüttet. Der als ausgeschüttet geltenden Betrag ist in der Anmeldung gemäß § 96 Abs. 3 des Einkommensteuergesetz 1988 anzugeben. Abweichend von § 96 Abs. 1 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer bei Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 binnen einer Woche

*- nach einer Tilgung oder
- nach dem Beschluss auf Auflösung oder
- nach dem Beschluss auf Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung oder
- nach Zuwendung der Beteiligung an eine Privatstiftung
abzuführen. Dem gesetzlichen Auftrag wurde seitens der Außenprüfung Rechnung getragen, weshalb die Ausführungen in der Beschwerdeschrift nicht nachvollzogen werden können.*

Hinsichtlich abgerechneter Leistungen 2016 wird festgehalten, dass im Bereich des Steuerrechts Gewinnrealisierung angenommen wird, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht bzw. die Leistung erbracht ist. Wie den beschwerdegegenständlichen Ausgangsrechnungen 2017 zu entnehmen ist, liegt diesen eindeutig ein Leistungszeitraum im Jahr 2016 zugrunde, weshalb auch in diesem Jahr von einer Gewinnrealisierung auszugehen ist.

Im vorgelegten Arbeitsbogen der Bp finden sich ua. nachstehende Urkunden:

a) Kooperationsvertrag zwischen *P1*** GmbH und ***IN*** (vertreten durch ***C*** GmbH)**

Die Präambel der besagten Vereinbarung hält fest, dass ***IN*** (kurz ***IN***), eine deutsche Fitness-Athletin, mittels eines eigenen Youtube-Kanals zum Thema Frauenfitness - Lifestyle ab 2015 in Deutschland überregionale Bekanntheit erlangt habe. Die ***C***-GmbH sei eine von ***IN*** und ***C*** gegründete Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand „Personalcoaching – Fitness, der Handel mit Bekleidung sowie die Werbung“ sei. Kernbereich der Tätigkeit von ***IN*** und der ***C***-GmbH sei die Produktion und die Vermarktung eines Online-Fitnessprogramms. Diesbezüglich habe ***IN*** mit der ***P1*** GmbH (konzernrechtlich verbunden mit ***Media1*** AG) mit Datum 16.9.2015 einen Kooperationsvertrag abgeschlossen, welcher eine Laufzeit bis zum 30.6.2020 aufweise. Auf dessen Grundlage produziere und vermarkte ***P1*** diverse Online Video Angebote auf dem Gebiet der „Digital Health, Fitness und Life Style“. Die ***P1*** beauftrage ***IN***

hierzu ein verfilmungsreifes Konzept samt erforderlicher Programmtexte für die von ***P1*** geplante Herstellung der Produktion zu verfassen. Für die erbrachten Leistungen sei eine nach Umsatz gestaffelte Vergütung für ***IN*** vereinbart worden, welche sich zwischen 50% und 60% des Nettoumsatzes von ***P1*** bewege.

Pkt 13 der Vereinbarung regelt die Abrechnung und Zahlung an den Leistungserbringer (***IN***) wie folgt:

*„13.1. Der Partner (***IN***) erhält monatlich eine formlose Aufstellung über die Anzahl der im vorangegangenen Kalendermonat von ***P1*** verkauften Zugänge zum Online Programm sowie innerhalb von vier Wochen nach Ende eines jeden Quartals eine Abrechnung über die von ***P1*** im vorangegangenen Quartal erzielten Netto-Einnahmen gemäß Ziffer 12.2 bis 12.3 sowie die ihm unter Zugrundelegung der jeweils vereinbarten Beteiligungssätze gemäß Z 11 zustehenden Vergütung in elektronischer Form.*

*13.2. Der Partner wird ***P1*** auf Basis der ihm erteilten Abrechnung innerhalb von zehn (10) Tagen eine ordnungsgemäße Rechnung an die im Rubrum genannte Anschrift stellen, die innerhalb von 30 Tagen nach ihrem Zugang von ***P1*** bezahlt wird.*

13.3. Dem Partner erteilte Abrechnungen gelten nach Ablauf von drei (3) Monaten als genehmigt (...), sofern der Partner ihr nicht innerhalb der vorgenannten Frist unter Angabe von Gründen schriftlich widersprochen hat.

13.4. (...).“

b) Vereinbarung zwischen *IN***, der ***C*** GmbH und ***R*** GmbH vom 27.10.2017 („Beratungsvertrag“)**

Diese Vereinbarung nimmt Bezug auf den genannten Kooperationsvertrag, welcher festhält, dass ***P1*** das festgelegte Fitnessprogramm der Hauptakteurin ***IN*** im eigenen Namen und auf eigenen Rechnung produziert. Die Bf habe diesen Kooperationsvertrag vermittelt und auch diverse Vorleistungen auf dem Gebiet der Social Media erbracht. Zwischen der Bf und ***IN*** bzw. ***C*** GmbH bestehe bereits seit März 2015 eine faktische Zusammenarbeit und zwar dergestalt, dass die Bf ***IN*** und ***C*** GmbH bei Aufbau ihrer unternehmerischen Tätigkeit unterstütze und diesen helfe ihr Geschäftsmodell weiterzuentwickeln, auszubauen und zu fördern. Insbesondere verpflichte sich die Bf zur Erbringung folgender Leistungen: Ausbau der Social Media Reichweite und Follower von ***IN***, Betreuung der Facebook Seite von ***IN***, Vermittlung von ***IN*** an ***P1***, Betreuung und Vertretung von ***IN*** bei und gegenüber ***P1***, Führung der Vertragsverhandlungen für ***IN*** gegenüber ***P1***, inhaltliche Mitentwicklung am ***IN*** Body System Programm, Markteinführung und Vermarktung des ***IN*** Body System Programms auf Social Media.

In Punkt 3 des Vertrages („Vergütung“) vereinbarten die Parteien eine Umsatzbeteiligung von der Bf nach folgenden Regeln:

Die Bf soll eine Umsatzbeteiligung iHv. 25% der Nettoeinnahmen, die ***IN*** und/oder die ***C***-GmbH bis zum 31.12.2016 für das Programm laut Kooperationsvertrag mit ***P1*** erhalten („relevante Nettoeinnahmen“). Ab dem 1.1.2017 soll sich diese Umsatzbeteiligung auf 10% der Nettoeinnahmen, die ***IN*** und/oder die ***C***-GmbH bis zum 30.6.2020 für das Programm laut Anlage 1 des beigefügten Kooperationsvertrages mit ***P1*** erhält, reduzieren. Laut Pkt. 3.6. der Vereinbarung soll die Umsatzbeteiligung netto zuzüglich anwendbarer Umsatzsteuer erfolgen. Die Bf habe zu entrichtende Steuern und Abgaben vollumfänglich aus Eigenem zu tragen.

Der Vertrag legt ***IN*** bzw. der ***C*** GmbH die Verpflichtung zur Fertigung einer bestimmten Anzahl von Promotionbeiträgen pro Jahr auf, wobei versäumte Promotionbeiträge mit einer Pönale von je € 1.500 belegt werden.

Punkt 5. der besagten Vereinbarung regelt die Abrechnung der Vergütungen. Gemäß Punkt 5.1. erfolgt die Abrechnung der Vergütung durch die ***C***-GmbH monatlich innerhalb von 7 Tagen nach Ende des Monats, in dem die jeweiligen Einnahmen bei ***IN*** oder der ***C*** GmbH eingegangen sind. ***IN*** und die ***C*** GmbH verpflichten sich eine Kopie der monatlichen ***P1***-Abrechnung innerhalb von 8 Tagen nach Erhalt der Bf übermitteln. Sollte die Bf nicht innerhalb von drei Monaten ab Zugang unter Angabe von Gründen den Abrechnungen widersprechen, so gelten diese als genehmigt. Die Auszahlung der Vergütung erfolgt innerhalb von sieben Tagen nach Eingang einer durch die Bf aufgrund einer Abrechnung ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung (Pkt. 5.6.), wobei die Zahlungen auf das bei der Bank1 zu Konto Nummer AT**** eingerichtete Geschäftskonto zu erfolgen hat.

c) Diverse von Seiten der Bf an *C*** ausgestellte Fakturen**

d) Lizenzpartnerabrechnungen

In der am 7.9.2021 abgeführten **Beschwerdeverhandlung** gab der steuerliche Vertreter zum Beschwerdepunkt „noch nicht abgerechnete fertige Leistungen“ an, dass die Bf im Jahr 2016 keine Kenntnis über die Höhe der ihr zustehenden Vergütungen gehabt habe, zumal deren Höhe letztendlich vom Rechtsverhältnis zwischen ***P1*** und ***IN*** abhängig gewesen sei. Der Kooperationsvertrag zwischen ***P1*** und ***IN*** sehe in Pkt 13. eine ein monatliche Informationspflicht über die lukrierten Umsätze, aber eine quartalsweise Abrechnung der von ***IN*** erbrachten Leistungen vor. Folglich sei die Gewinnrealisierung an das Vorliegen einer verbindlichen Abrechnung der ***P1*** geknüpft. Lediglich in Bezug auf die beiden AR 17-002 (***L1***) und AR 17-005 (***A1***) könne es sein, dass der Gewinn bereits im Jahre 2016 zu erfassen sei.

Die Amtsvertreterin wandte ein, dass einzig und allein auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abzustellen sei. Dieser sei bei allen strittigen Ausgangsrechnungen im Jahre 2016 gelegen. Wie aus dem Kooperationsvertrag sowie dem Beratungsvertrag (Bf - ***IN***) hervorgeht, seien die Abrechnungen bzw. Informationen betreffend die Vergütung zeitnah erfolgt. Im Zeitpunkt der Bilanzerstellung wäre für die Bf klar gewesen, welche Beträge vergütet werden sollen. Fakt sei, dass sämtliche Rechnungen in den Monaten Jänner bis März 2017 ausgestellt worden seien.

Der steuerliche Vertreter räumte ein, dass es von Seiten ***IN*** keine Zahlungsausfälle gegeben habe. Im Jahre 2017 sei sodann die Provision für die Bf aufgrund von Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Gf der Bf und dem der ***C*** GmbH auf 10% reduziert worden. Seines Erachtens nach sei der Vergütungsanspruch der Bf zeitgleich mit dem Zeitpunkt des Forderungsanspruches der ***IN*** an ***P1*** entstanden.

In Bezug auf die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend KEST 2016 hielt der steuerliche Vertreter fest, dass im Zuge der Erstellung der Einbringungsbilanz bzw. der Schlussbilanz in Bezug auf die Position „Eigenkapital“ ein Fehler unterlaufen sei. Richtigerweise wäre der am Kontoauszug der Bank1 vom 13.2.2016 ausgewiesene Buchungssaldo von € 60.949,66 zusätzlich in Ansatz zu bringen gewesen. Es sei zwar richtig, dass der genannte Betrag erst 2016 eingegangen sei, allerdings stünden diesem Forderungen aus 2015 gegenüber, welche in der Schlussbilanz ebenso nicht ausgewiesen worden seien.

Dem hielt die Amtsvertreterin entgegen, dass weder dem Einbringungsvertrag noch der Einbringungsbilanz zu entnehmen sei, dass Forderungspositionen nicht bilanziert worden seien. Nachdem weder im Einbringungsvertrag exakt beschrieben worden sei, dass eine Forderungsposition Teil der Einbringung sei und dies auch nicht aus der Einbringungsbilanz sowie der Schlussbilanz zu entnehmen sei, gehe das Finanzamt davon aus, dass die nach dem 31.12.2015 eingegangene Forderung nicht Gegenstand der Einbringung gewesen sei; bis dato seien weder Einbringungsbilanz noch Schlussbilanz berichtigt worden.

Im weiteren Verfahren wurde der Bf mit Schreiben vom 5.10.2021 Gelegenheit zu geben, ihr Vorbringen, dass bei Erstellung der Einbringungs- bzw. Schlussbilanz in Bezug auf die Position „Kapital“ ein Fehler unterlaufen sei, durch Vorlage sachdienlicher Urkunden nachzuweisen. Konkret wurde aufgetragen, nachzuweisen, *„a) dass die besagte(n) Forderung(en) in 2015 tatsächlich bestanden hatte(n) und zu bilanzieren gewesen wäre(n) aber nicht bilanziert wurden (die zugrundeliegende Leistung wurde jedenfalls im Jahr 2015 erbracht); b) dass der jeweilige Zahlungsfluss aufgrund der erbrachten Leistung(en) erst erfolgt ist und c) dass die Einbringung der besagten nicht ausgewiesenen Forderung(en) nach dem Inhalt des Einbringungsvertrages gewollt war diese auch tatsächlich auf die übernehmende Körperschaft übertragen wurde(n).“* Festgehalten wurde, aus den vorzulegenden Beweismitteln müsse ohne

jedweden Zweifel hervorgehen, dass die Einbringungsbilanz fehlerhaft und demzufolge zu berichtigen sei.

Die geforderten Nachweise wurden innerhalb der festgelegten Frist nicht erbracht.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

1. KöSt Bescheid 2016

Das Gericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Laut Kooperationsvertrag, abgeschlossen zwischen ***P1*** und ***IN***, diese vertreten durch ***C***, erhält ***IN*** (im Vertrag „Partner“ genannt) für ihre Leistungen zwischen 50% und 60% des von ***P1*** erzielte Nettoumsatzes als Vergütung (gestaffelt nach Umsatzhöhe).

In abrechnungstechnischer Sicht wurde zwischen den Vertragsteilen vereinbart, dass ***IN*** monatlich eine formlose Aufstellung über die Anzahl der im vorangegangenen Kalendermonat von ***P1*** verkauften Zugänge zum Online Programm sowie innerhalb von vier Wochen nach Ende eines jeden Quartals eine Abrechnung über die von ***P1*** im vorangegangenen Quartal erzielten Netto Einnahmen sowie die zustehenden Vergütungen, erhält.

IN (bzw. ***C***) verpflichtet sich innerhalb von 10 Tagen auf Basis der erteilten Abrechnung eine ordnungsgemäße Rechnung an die ***P1*** zu erstellen, welche von dieser binnen 30 Tagen zu bezahlen ist.

Die in den Verwaltungsakten einliegende Ablichtung des Kooperationsvertrages ist weder datiert noch von den Vertragsparteien unterzeichnet.

In der zwischen ***IN*** / ***C*** und der Bf abgeschlossenen Vereinbarung vom 27.10.2017 („Beratungsvertrag“) verpflichtet sich ***IN*** an die Bf für zu erbringende Leistungen auf dem Gebiet der Social Media Werbung eine Vergütung zu leisten. Der vereinbarte Vergütungsanspruch besteht in einer Umsatzbeteiligung der Bf in Höhe von 25% der Nettoeinnahmen, die ***IN*** / ***C*** bis zum 31.12.2016 für das Programm laut Kooperationsvertrag erhalten. Ab dem 1.1.2017 reduziert sich der besagte Anspruch auf 10%.

Die Abrechnung der Vergütung erfolgt durch ***C*** monatlich innerhalb von 7 Tagen nach Ende des Monats, in dem die jeweiligen Einnahmen bei ***IN*** oder ***C*** eingegangen sind. ***IN*** / ***C*** verpflichten sich eine Kopie der monatlichen Abrechnung innerhalb von 8 Tagen nach Erhalt an die Bf zu übermitteln.

Aktenkundig sind nachstehende von der Bf an die ***C*** erstellte Ausgangsfakturen:

a) AR 17-001 vom 9.1.2017

Diese Rechnung weist ein Rechnungsbetrag von € 24.900,21 aus und führt als Leistungszeitraum Oktober 2016 an. Als Basis für diese Faktura dient die Lizenzpartnerabrechnung Nr. 39-2016 von ***P1*** an ***IN***, welche am 1.11.2016 ausgestellt wurde.

b) AR 17-012 vom 17.2.2017

Die Rechnung weist einen Rechnungsbetrag von € 41.419,12 aus und beruht auf der Lizenzpartnerabrechnung Nr. 51-2016 vom 1.12.2016.

c) AR 17-016 vom 20.3.2017

Diese Rechnung weist einen Betrag von € 12.770,71 aus. Als Basis hierfür dient – wie auch bei den beiden unter lit a und b dargelegten Rechnungen – die als Anlage angefügte Lizenzpartnerabrechnung. Diese weist die Nummer 53-2016 aus und wurde am 11.1.2017 von Seiten der ***P1*** ausgestellt.

Sämtliche der genannten Lizenzpartnerabrechnungen stellen in detaillierter Weise die Nettoumsätze des Bezugszeitraumes, die Produktionskosten, diverse vereinbarte Abzugsposten (Pauschalen für operation, service und marting) sowie den an ***IN*** zur Auszahlung zu bringenden Betrag aus. Auslagen (Einzelposten Produktion, Vorschüsse, etc.) werden ebenso detailliert ausgewiesen.

Bei den Lizenzpartnerabrechnungen, welche offenbar - zumindest in Bezug auf die strittigen Fakturen - in monatlichen Abständen ergingen, kann nicht der Charakter einer „formlosen Aufstellung über die Anzahl der im vorangegangenen Kalendermonat von ***P1*** verkauften Zugänge“ (s. Pkt 13 des Kooperationsvertrages) beigemessen werden, sondern stellen diese vielmehr dem Inhalt nach Abrechnungen dar, welche als Grundlage für die Vergütung von ***IN*** und damit aber auch von der Bf dienen bzw. gedient haben. Insofern dürften die Vertragsparteien (***P1*** und ***IN***/**C***) von dem aktenkundigen Entwurf zum Kooperationsvertrag abgewichen sein.

Unstrittig ist, dass die Leistungen, welche den betreffenden AR zugrunde liegen, allesamt im Jahre 2016 erbracht wurden.

Strittig ist die Rechtsfrage, ob nunmehr die Gewinnrealisierung bereits im Jahr der Leistungserbringung (2016) zu erfassen ist oder aber in dem Jahr, in welchem der Anspruch von ***IN***/**C*** gegenüber ***P1*** auf Leistungsabgeltung bestanden hat. Der Anspruch der Bf auf finanzielle Abgeltung der erbrachten Leistungen würde laut Vorbringen der Bf aufgrund der gegebenen Vertragslage einzig und allein von der Zuteilung der Vergütungen der ***P1*** an ***IN***/**C*** abhängen, was bei den drei strittigen Rechnungen im Jahre 2017 gewesen sei.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Der Grundsatz der Gewinnrealisierung bedeutet, dass ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz verwirklicht ist, also die Leistung erbracht ist (JAKOM, EStG Kommentar, 2019, § 6 Tz 53 unter Verweis auf VwGH 29.4.2003, 99/14/0112; Mayr in Doralt, EStG Handbuch, § 6 Tz 41 unter Hinweis auf die VwGH Judikatur); dies ist in der Regel der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Ein Gewinn ist demnach erst dann realisiert, wenn er durch einen Umsatzakt in Erscheinung getreten ist (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0033). Das Realisationsprinzip gilt im Bereich der Gewinnrealisierung gleichermaßen für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 wie für die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG. Die Gewinnrealisierung tritt mit Erbringung der Leistung ein. Bei Dauerschuldverhältnissen erfolgt sie pro rata temporis; die Gewinne werden bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert und sind daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen (vgl. VwGH 18.1.1994, 90/14/0124).

Eine Forderung kann in der Steuerbilanz erst dann in Ansatz gebracht werden, wenn ihr der Charakter eines Wirtschaftsgutes zukommt. Eine Forderung hat erst dann den Charakter eines Wirtschaftsgutes, wenn der **Realisationsakt** (bei Lieferungen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, **bei sonstigen Leistungen Erbringung der vereinbarten Leistung**) **vollzogen ist und die Forderung keine weiteren Risiken mehr aufweist als das übliche Ausfallrisiko jeder anderen Geldforderung** (Quantschnigg/Schuch, ESt HB, § 6 Tz 42 und 47). **Unmaßgeblich ist hingegen die Fälligkeit des Kaufpreises oder die Rechnungslegung** (Quantschnigg/Schuch, aaO., mit Judikaturhinweisen).

Gewinne aus abgrenzbaren Teilleistungen sind der Gewinnperiode zuzurechnen, in der die Teilleistung erbracht worden ist (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, aaO).

Im gegenständlichen Fall fakturierte die Bf auf Grundlage der ihr von Seiten der ***IN*** zugekommenen Abrechnungen der ***P1*** GmbH an ***IN***. Wie ausgeführt handelt es sich bei den besagten Lizenzabrechnungen um keine Informationsschreiben, welche laut aktenkundigem Vertrag ***IN*** und der Bf monatlich zukommen sollen, sondern bereits um eine endgültige Abrechnung der an ***IN*** auszahlenden Vergütung. Wie bereits ausgeführt war ***IN***/**C*** verpflichtet, der Bf zeitnah eine Kopie der jeweiligen Abrechnung zukommen zu lassen.

Nach Auffassung des Gerichts entstand für die Bf eine Forderung an ***IN*** auf Vergütung zu dem Zeitpunkt, in welchem die Leistung ausgeführt bzw. erbracht wurde und diese über die Höhe der ihr zustehenden Vergütung informiert wurde. In Bezug auf die beiden AR 17-001 und 17-0012 erfolgte die Leistungserbringung der Bf in den Monaten Oktober und November 2016; die Abrechnung zwischen ***P1*** und ***IN***/**C***, welche wiederum Voraussetzung für die In-Rechnung-Stellung der ***IN***/**C*** als Leistende an die ***P1*** als

Leistungsempfängerin ist, hatte innerhalb von zehn Tagen ab Kenntnis der Abrechnung zu erfolgen. Wenngleich eine 30 tägige Zahlungsfrist vereinbart worden war– so ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Bf nach Erhalt der monatlichen Abrechnung von ***P1*** an ***IN*** Kenntnis über die Höhe ihres Vergütungsanspruches hatte. Damit war es dieser auch möglich die Forderung gegenüber ***IN*** auch betragsmäßig zu benennen. Der Forderung, welcher eine erbrachte Leistung zugrunde liegt, kommt zweifellos Wirtschaftscharakter zu. Dass die Forderung der Bf dem Grunde und der Höhe nach von dem Anspruch der ***IN*** an ***P1*** auf Vergütung abhängig war, ist zutreffend. Allerdings gab ***P1*** durch Ausstellung der jeweiligen Lizenzpartnerabrechnungen zu erkennen, dass ein derartiger Anspruch von ***IN*** auf Vergütung dem Grunde und der Höhe nach bestand.

In Bezug auf die AR 17-016 vom 20.3.2017 – diese weist als Leistungszeitraum Dezember 2016 aus – erfolgte die Abrechnung aufgrund einer von der ***P1*** am 11.1.2017 ausgestellten Mitteilung (Lizenzpartnerabrechnung). Dies bedeutet, dass die Bf über die Höhe der ihr zustehenden Vergütung mangels Kenntnis des Vergütungsanspruches der ***IN*** gegenüber ***P1*** am Bilanzstichtag nicht Bescheid wissen konnte; allerdings hatte der Anspruch auf Abgeltung als solcher bereits zum Bilanzstichtag bestanden und ist daher als werterhellender Umstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (SB datiert mit 28.9.2016) zu berücksichtigen.

Dass die Forderungen der Bf gegenüber ***IN*** aufgrund des Beratungsvertrages mit einem besonderen Ausfallrisiko behaftet wären, vermochte das Gericht nicht zu erkennen. Für eine derartige Annahme liegen auch keine Hinweise vor. Im Gegenteil: Der tatsächliche Verlauf des Geschehens – laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters habe es keine Ausfälle gegeben – spricht ausdrücklich gegen ein erhöhtes Risiko.

Was die AR 17-005 vom 24.1.2017 (Faktura an ***A1***) betrifft, so gelangte der dieser Rechnung zugrundeliegende Vertrag dem Gericht nicht zu Kenntnis. Der steuerliche Vertreter vermochte dem Gericht die bezug habende Vereinbarung zwischen der Bf und der Leistungsempfängerin ebenso wenig vorlegen, wie jene in Bezug auf die Leistungsbeziehung zwischen der Bf und der ***L1*** (AR 17-002). Dieser gab im Zuge der Verhandlung an, dass er zwar die Ansicht vertrete, dass die Gewinnrealisierung aus den beiden Rechnungen im Jahr 2017 zu erfolgen habe, räumte allerdings auch ein, dass es hier keine quartalsweise nachgelagerte Verrechnung wie dies aus dem Kooperationsvertrag mit ***P1*** zu entnehmen sei, gab. Aus diesem Grunde wäre es auch durchaus möglich, dass die Gewinnrealisierung diesfalls bereits 2016 zu erfolgen hätte.

Aus der dem Gericht vorliegenden Faktenlage finden sich keine Anhaltspunkte, dass die den beiden Fakturen zugrundeliegenden Leistungen nicht im Jahre 2016 bewirkt worden wären bzw. ein außergewöhnliches Ausfallrisiko in Bezug auf die Einbringlichkeit der Forderung bestanden hätte. Die Gewinnrealisierung hat daher – wie vom Finanzamt angenommen – im Jahre 2016 zu erfolgen.

2. Haftungsbescheid betreffend KEST 2016

Außer Streit steht die Anwendung der Bestimmung des § 18 Abs. 2 iVm § 16 Abs. 5 UmgrStG (Ausschüttungsfiktion).

Strittig ist lediglich, ob bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die KEST der Ansatz des Kapitalkontos laut Einbringungsbilanz (8.697,04 €) zugrunde zu legen ist, oder aber ob der Wertansatz wie sich dieser aus dem Auszug vom 13.02.2016 des bei der Bank1 zu Konto Nr. ***XXX*** geführten Geschäftskontos des R darstellt, in Ansatz zu bringen ist. Dieses Konto, soweit aktenkundig, weist einen aktuellen Saldo per Stichtag 13.2.2016 von 62.949,66 € aus. In Bezug auf den Buchungszeitraum 1.1.2015 bis 31.12.2015 wird ein Anfangssaldo von -1.959,63 € und ein Endsaldo von -1.930,72 € ausgewiesen; dies bei einer Belastungssumme von - 221.890,80 € sowie einer Gutschriftensumme von 221.919,71 €.

Grundsätzlich gilt, dass das einzubringende begünstigte Vermögen in der Einbringungsbilanz mit dem Buchwert anzusetzen ist (vgl. § 16 Abs. 1, § 15 und § 14 Abs. 1 UmgrStG). Durch die Buchwertfortführung werden die im einzubringenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven auf die übernehmende Körperschaft übertragen. Mit Ablauf des Einbringungsstichtages geht das einzubringende Vermögen auf die übernehmende Körperschaft über; deshalb sind nach dem Einbringungsstichtag alle Änderungen am einzubringenden Vermögen grundsätzlich der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Das Einbringungskapital wird daher durch nachträgliche Vermögensänderungen grundsätzlich nicht verändert. Abweichend davon ermöglicht § 16 Abs. 5 UmgrStG bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen das einzubringende Vermögen durch einige taxativ aufgezählte Maßnahmen rückwirkend auf den Einbringungsstichtag zu verändern. Unter tatsächliche (bare) Einlagen und Entnahmen versteht man nicht nur die Einlage/Entnahme von Bargeld, sondern sämtliches Vermögen, das zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages eingelegt bzw. entnommen wird. Im Falle der Entnahmen ist zu beachten, dass das einzubringende Vermögen nicht seine Eigenschaft als begünstigtes Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb) verliert und ein positiver Verkehrswert erhalten bleibt. In der Einbringungsbilanz ist für Entnahmen eine Passivpost einzustellen. Tatsächliche oder vorbehaltende Entnahmen unterliegen gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft insoweit einer Ausschüttungsfiktion, als sie zu einem Absinken des Buchwertes des einzubringenden Vermögens unter dem Nullstand führen oder bei Vorliegen eines negativen Buchwertes diesen erhöhen. Bei der Ermittlung der fingierten Ausschüttung sind alle rückwirkenden Korrekturen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG zu berücksichtigen. Die Einschränkung der Ausschüttung auf den negativen Buchwert hat zur Folge, dass eine Eigenkapitalbesteuerung unterbleibt. Werden stille Reserven (negativer Buchwert) entnommen, so löst dies einen KEST-pflichtigen Tatbestand aus.

Wenn die belangte Behörde bei der Ermittlung der Ausschüttungsfiktion von den Werten laut der von der Bf vorgelegten Einbringungsbilanz ausgeht, so lässt sich darin keine Rechtswidrigkeit erblicken. Die besagte Einbringungsbilanz vom 31.12.2015 bildet einen integrierenden Bestandteil des Einbringungsvertrages vom 27.9.2016 und wurde auch zu keinem Zeitpunkt berichtigt. Grundsätzlich impliziert die gebotene Buchwertfortführung bei Übernahme die Richtigkeit der in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Wertansätze.

Das Vorbringen, wonach das Eigenkapital höher sei als der bilanzmäßige Wertansatz, reicht nicht aus um diesen bei der Ermittlung der fiktiven Ausschüttung zu negieren und den Saldo laut Kontoauszug per 13.2.2016 anzusetzen. So vermag das erkennende Gericht aufgrund des vorliegenden Kontoauszuges nicht festzustellen, ob und in welchem Ausmaß auch Zahlungen privater Natur über das besagte Konto abgewickelt wurden; ebenso wenig vermag es die Feststellung zu treffen, ob die zugrundeliegende Forderung, welche laut Beschwerdevorbringen ursächlich für das Anwachsen des Kontostandes in der Zeit zwischen dem 1.1. und dem 13.2.2016 gewesen sei, tatsächlich bereits im Jahre 2015 entstanden ist.

Der Bf wurde im Beschwerdeverfahren ausreichend Gelegenheit gegeben, den Nachweis zu führen, dass die Einbringungsbilanz fehlerbehaftet sei und demnach zu berichtigen wäre. Ein derartiger Nachweis wurde allerdings in keiner Verfahrenslage erbracht. Ebenso wenig wurde dem Gericht eine berichtigte Einbringungsbilanz vorgelegt. Damit ist das Schicksal der Beschwerde in diesem Punkt entschieden.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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

Die genannten Voraussetzung liegen gegenständlich nicht vor. Das Gericht gründet seine Entscheidung in Würdigung der ihm vorliegenden Beweismittel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Oktober 2021