

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende (Berichterstatte(rin)) Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber, die Richterin Andrea Wimmer-Bernhauser, sowie die fachkundigen Laienrichter Albert Scheiblaue(r) MLS und KomzLR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache der ***1*** – GmbH, vormal(s) ***2*** GmbH, nunmehr ***3***, vertreten durch Reinhard Stulik Stb GesmbH & Co OG, Färbergasse 3, 3150 Wilhelmsburg, über die Beschwerde vom 1. August 2012 gegen den Bescheid vom 24. Juli 2012 der belangten Behörde, des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, ErfNr. ***4***, Steuernummer ***5***, **betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 4. April 2012 – Gesellschaftsteuer – Forderungsverzicht**, in der Sitzung am 20. Dezember 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

Übersicht:

1. Verfahrensgang
 - 1.1. Verfahren vor dem Finanzamt
 - 1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht
2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht
 - 2.1. Vorhalt vom 20. November 2017

- 2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat
- 3. Gesetzliche Grundlagen
 - 3.1. Kapitalverkehrsteuergesetz
 - 3.2. ABGB
- 4. Festgestellter Sachverhalt
 - 4.1. Zur Person der Bf. und ihrer Gesellschafterin
 - 4.2. Vertragliche Konstellationen
- 5. Erwägungen
 - 5.1. Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens (§ 2 Z 4b KVG Verzicht auf Forderungen)
 - 5.2. Voraussetzungen der Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB
- 6. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen
- 7. Unzulässigkeit der Revision

Strittige Punkte

Liegt ein gesellschaftsteuerlicher Vorgang iSd § 2 Z 4b KVG vor, wenn die Gesellschafterin gegenüber ihrer Gesellschaft auf die Rückzahlung des Kredites verzichtet? Kann ein negativer Gruppenausgleich eine Kompensation iSd § 1438 ABGB bewirken?

1. Verfahrensgang

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

Im Zusammenhang mit der Übertragung sämtlicher Geschäftsanteile an der Bf. an die ***6*** AG (in der Folge: ***6***) im Jahr 2007 gewährte die ***6*** der Bf. ein **Gesellschafterdarlehen in Höhe von 1.500.000,00 Euro.**

Am 19. Dezember 2007 schlossen die ***6*** als Gruppenträgerin und die Bf. als Gruppenmitglied einen **Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag** mit dem ua. vereinbart wurde, dass Verluste des Gruppenmitglieds in einem internen Verlustvortrag evident gehalten werden und in den Folgejahren mit allfälligen Gewinnen des Gruppenmitglieds verrechnet werden. Eine angemessene Ausgleichszahlung für noch nicht verrechnete Verluste des

Gruppenmitglieds, auf welche sich Gruppenträger und Gruppenmitglied dann zu einigen hatten, war erst mit Beendigung der Unternehmensgruppe vorgesehen.

Am 30. Juni 2008 vereinbarten die Bf. und die *6*** nach Erhöhung des gegenständlichen Darlehens auf 1.800.000,00 Euro, dass die ***6*** auf dieses Darlehen unwiderruflich verzichte** und im Gegenzug auf ***6*** übertragene, steuerlich verwertbare Verluste im Ausmaß von bis zu 10.000.000,00 Euro ausgeglichen seien und dafür keine weitere Ausgleichzahlung erfolge. Sollten Verluste von weniger als 10.000.000,00 Euro auf die ***6*** übergehen und die Gruppe beendet werden, habe die Bf. keine Rückzahlungsverpflichtung aus diesem Darlehen. Über den Betrag von 10.000.000,00 Euro hinausgehende Verluste sind von der Vereinbarung nicht berührt.

Mit **Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2012, ErfNr. ***7*****, setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für einen Forderungsverzicht in Höhe von 1.800.000,00 Euro gemäß Vereinbarung vom 30. Juni 2008 Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4b KVG in Höhe von 18.000,00 fest.

Mit Eingabe vom **16. Juli 2012** stellte die Bf. unter Hinweis auf die Vereinbarung vom 30. Juni 2008 einen **Antrag gemäß § 299 BAO**, diesen Gesellschaftsteuerbescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben, da es sich um einen Verzicht handle, durch den die Steuerumlage ausgeglichen worden sei, somit um eine Ausgleichszahlung für die Körperschaftsteuer.

Das Finanzamt wies den Antrag gemäß § 299 BAO mit Bescheid vom 24. Juli 2012 ab. ***6*** habe freiwillig auf ihre Forderung gegen die Bf. verzichtet. Der Verzicht sei geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Gesellschaftsteuerpflicht falle auch nicht dadurch weg, dass der ***6*** im Rahmen der Gruppenbesteuerung ein körperschaftsteuerrechtlicher Vorteil durch steuerrechtliche Übertragung der Verluste zukomme.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde, dass kein Verzicht auf eine Forderung vorliege, sondern eine Kompensation der Darlehensforderung mit dem Steuerausgleichsanspruch. Es sei keine objektive Werterhöhung erfolgt und lägen auch keine pflichtigen Gesellschafterleistungen vor. Es werde der Antrag gestellt, den Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April aufzuheben und einen abgeänderten Bescheid ergehen zu lassen.

Mit **Vorhalt vom 27. August 2012 ersuchte das Finanzamt** die Bf., den Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag vom 19. Dezember 2007, sowie eine Aufgliederung der entstandenen Ansprüche auf Steuerausgleichszahlungen nach Jahren seitens der Bf. vorzulegen und die Berechnung darzustellen. Weiters ersuchte das Finanzamt, bekanntzugeben, ob die jährlichen

Forderungen der Bf. gegenüber der ***6*** bilanziell erfasst wurden, wenn ja, unter welcher Position, und ersuchte um Aufgliederung nach Jahren.

Die Bf. beantwortete mit Schreiben vom 6. August 2012 die Fragen:

- Es handle sich nicht um einen Zinsverzicht, sondern um eine Zinsstundung und verwies auf die Vereinbarung vom 7. Dezember 2007 (Änderung der Darlehensvereinbarung).

- Zum Forderungsverzicht: Steuerliche Verluste in Höhe bis zu 10.000.000,00 Euro seien von der Bf. im Rahmen der Steuergruppe an die ***6*** übergegangen. Es sei hier ein Anspruch gegen einen anderen Anspruch abgelöst worden, und verwies auf die Vereinbarung vom 30. Juni 2008.

Der steuerliche Vertreter teilte mit Schreiben vom 7. September 2012 mit:

Eine bilanzielle Erfassung der jährlichen Forderungen der Bf. gegenüber ***6*** habe es nicht gegeben. Laut Punkt 2.2. des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages seien bei Verlusten eines Gruppenmitglieds keine Ausgleichszahlungen zu leisten, da diese Verluste evident gehalten würden. Daher sei in der Bilanz keine Steuerausgleichszahlung einzustellen, da vereinbart sei, dass das Gruppenmitglied bei späteren Gewinnen diese Verluste verrechnen könne und dann insoweit keine Steuerumlage anfalle. Im Punkt 6.3. sei geregelt, dass bei Beendigung des Vertrages, noch nicht verrechnete Verluste vom Gruppenträger in Form einer Ausgleichszahlung angemessen abzugelten seien. Somit stelle die Vereinbarung vom 30. Juni 2008 eine Änderung des Gruppenausgleichsvertrages dar, die im Jahr 2008 eingetreten sei.

Das Finanzamt wies mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 22. Jänner 2013** die Berufung/Beschwerde gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag gemäß § 299 BAO abgewiesen wurden, als unbegründet ab. (ErfNr. ***7***). Die ***6*** habe auf die Darlehensforderung von 1.800.000 Euro gegenüber der Bf. verzichtet. Eine Aufrechnung von Ansprüchen der Bf. gegen die ***6*** aus dem Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag vom 19. Dezember 2007 sei nicht im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes erfolgt, sondern erst bei Beendigung des Steuerausgleichsvertrages möglich. Da zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes seitens der ***6*** kein durchsetzbarer Anspruch der Bf. gegen die ***6*** bestanden habe, liege auch keine Gegenverrechnung gegenseitiger bestehender Ansprüche vor. Das ergäbe sich aus den Vorhaltsbeantwortungen vom 7. September 2012 und vom 26. Oktober 2012 durch die ***6***. Da keine Forderungen der Bf. bestanden hätten, kam es zur Werterhöhung durch den Forderungsverzicht bei der Bf. Der Forderungsverzicht sei somit durch die Gesellschafterin freiwillig erfolgt und sei dieser geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte der Bf. zu erhöhen.

Die Bf. beantragte die **Vorlage der Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz**. Aus Sicht der Bf. sei diese Interpretation des Finanzamtes falsch. Es entstehe wirtschaftlich

betrachtet eine Aufrechnung der geänderten Ansprüche aus dem Gruppen- und Steuerausgleichsverfahren mit dem Darlehen und es erfolge somit eine Kompensation der gegenseitigen Forderungen.

Weiters stellte die Bf. den **Antrag eine mündliche Verhandlung durchzuführen, sowie den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat.**

Bemerkt wird, dass die Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) mit 1.1.2014 vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

Mit Beschluss des *Geschäftsverteilungsausschusses* vom 5. Dezember 2017 wurde die gegenständliche Rechtssache wegen Verhinderung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der (unbesetzten) Gerichtsabteilung 1034 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1005 zur Bearbeitung zugeteilt.

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und in die dort einliegenden Außenprüfungsunterlagen (AuftragsbuchNr. ***8***).

- durch Einsicht in die vom Finanzamt und der Bf. weiteren vorgelegten Schriftstücke und Urkunden,

- in die Vereinbarung zwischen ***9*** GmbH und ***6*** AG vom 3. September 2007

- in den Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag zwischen ***6*** AG und Bf. vom 19. Dezember 2007

- durch Einsicht in das Firmenbuch der ***6*** (**10**),

- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. (***11***)
- durch Vorhalt an die Bf. vom 20. November 2017
- durch Einsicht in die Stellungnahme der Bf. vom 27. November 2017
- durch Einsicht in den Bericht über die Prüfung des Zwischenabschlusses zum 30. Juni 2007 der ***2*** GmbH
- durch **Vorbereitungsvorhalt auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 16. November 2022**, in welchem der Bf. und dem Finanzamt die Möglichkeit zu einer Stellungnahme gegeben wurde.

Bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde weder vom Finanzamt, noch von der Bf. eine Stellungnahme abgegeben.

2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

2.1. Vorhalt vom 20. November 2017

Das Bundesfinanzgericht ersuchte im **Vorhalt vom 20. November 2017** unter Darstellung des Sachverhaltes und der rechtlichen Erwägungen die Bf. und das Finanzamt um Stellungnahme. Insbesondere wurde im Vorhalt mitgeteilt:

„In dem gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag meinte die Bf., dass es durch die Vereinbarung vom 30. Juni 2008 zu einer Änderung des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages gekommen sei und wirtschaftlich betrachtet eine Aufrechnung der geänderten Ansprüche aus dem Gruppen- und Steuerausgleichsverfahren mit dem Darlehen entstanden sei und somit eine Kompensation der gegenseitigen Forderungen entstanden sei.

Dazu wird aus unpräjudizieller Sicht des Berichterstatters Folgendes bemerkt:

*Lt. hg. Recherche war die ***6*** in den Jahren 2007 bis 2009 Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe mit der Bf. als Gruppenmitglied.*

*Aus den Jahren 2007 bis 2009 sind Verluste der Bf. in Höhe von über € 10.000.000,00 auf die ***6*** übergegangen, wofür der Bf. angemessene Steuerausgleiche bzw. eine angemessene Abgeltung der bei der ***6*** verbliebenen Verluste zustand.*

*Die Feststellung der Verluste 2007 der Bf. als Gruppenmitglied erfolgte mit "Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007" des Finanzamtes ***12*** vom ***13***. Die Verluste der Folgejahre wurden mit Bescheid vom ***14*** bzw. mit Bescheid vom ***15*** festgestellt.*

Im Umfang der Ausgleichsansprüche von € 10.000.000,00 in Folge der tatsächlichen Verlustübertragungen und des Ausstiegs der Bf. aus der Gruppe war der Forderungsverzicht auflösend bedingt, zumal mit Entstehen des Steuerausgleichsanspruches anstelle des Verzichts in Höhe der angemessenen Steuerausgleichsansprüche eine Kompensation der gegenseitigen Forderungen erfolgte, was jedoch lediglich unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 BewG berücksichtigt werden könnte.

§ 5 BewG "Auflösend bedingter Erwerb" lautet wie folgt:

"(1) Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, werden wie unbedingt erworbene behandelt. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes der Nutzungen von unbestimmter Dauer (§ 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 3) bleiben unberührt. (2) Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschußfrist."

Ungeachtet der Frage, ob bzw. inwieweit diese Voraussetzungen gegeben sind bzw. ob die auflösenden Bedingungen im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren überhaupt berücksichtigt werden können, ist fraglich, warum 18% des Verlustbetrages tatsächlich angemessen sein sollten. Weiters wäre jedenfalls der Wert der Nutzung zwischen Forderungsverzicht und Entstehen der Ausgleichsansprüche in Folge eines tatsächlichen Ausgleichs mit von der Bf. übertragenen Verlusten bzw. des Ausstiegs der Bf. aus der Unternehmensgruppe zu berücksichtigen (vgl. UFS 13.12.2006, RV/1677-W/04).

...."

Mit Schreiben vom 27. November 2017 gab die Bf. eine Stellungnahme ab:

*„Zwischen der ***6*** AG — als Gruppenträger — und“ der Bf. „— als Gruppenmitglied — wurde ein Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag am 19.12.2007 abgeschlossen. In Punkt 2.2. wird geregelt, wie vorzugehen ist, wenn ein Gruppenmitglied einen Verlust erleidet. Durch die Gruppenbesteuerung wird dieser mit den Einkünften des Gruppenträgers oder anderen Gruppenmitgliedern ausgeglichen. In Punkt 2.2. wurde jedoch abweichend geregelt, dass intern Verlustvorträge des Gruppenmitglieds evident gehalten werden und mit zukünftigen Gewinnen ausgeglichen werden. Da dieser Ausgleich nicht erfolgt ist, hatte das Gruppenmitglied“ die Bf. „einen Anspruch, dass sie in Zukunft die Verluste ausgleichen kann und somit Steuern erspart. Die ***6*** AG hatte somit bisher Steuerersparnisse lukriert, die sie jedoch in den Folgejahren“ der Bf. „vergüten hatte müssen. Bei 10 Millionen Euro Verlustvorträgen, würde dies 2,5 Millionen Euro betragen. Aufgrund dessen, dass bei der wirtschaftlichen Lage“ der Bf. „eine rasche Verwertung der Verlust nicht absehbar war, erfolgte hier eine Abgeltung von der ***6*** AG iHv 1,8 Millionen Euro, dass ca. dem Barwert entspricht bei einer Verwertung der*

*Verluste innerhalb der nächsten 15 Jahre bei einem Zinssatz von 4%. Dies entspricht auch der Regelung im Falle der Beendigung der Steuerausgleichung gem. Punkt 6.3. Somit hatte die Fa. ***6*** AG einerseits eine Darlehensforderung gegenüber“ der Bf. „und andererseits die“ Bf. „eine Forderung aus dem Steuerausgleichsvertrag gegenüber der Fa. ***6*** AG.*

Durch die Kompensation dieser beiden Forderungen, erfolgte lediglich der Ausgleich dieser und es handelt sich um keine interne Zuwendung an die Gesellschaft, sondern lediglich um eine Aufrechnung von Forderungen.“

2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 20. Dezember 2022 statt. Für die Bf. ist persönlich niemand erschienen, die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde der Bf. gemeinsam mit dem Erkenntnis zugesendet.

Das Finanzamt verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Kapitalverkehrsteuergesetz

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor Aufhebung der Gesellschaftsteuer mit 31.12.2015 BGBl. I 2014/13 verwirklicht.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG, neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG unmittelbar anzuwenden (UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse,

b) Verzicht auf Forderungen,

c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,

d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

§ 9 Abs. 1 KVG lautet: *Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft.*

3.2. ABGB

§ 1438 ABGB mit der Überschrift „**Kompensation**“ lautet: *Wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig, und so beschaffen sind, daß eine Sache, die dem Einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem Andern entrichtet werden kann; so entsteht, in so weit die Forderungen sich gegen einander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Compensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.*

§ 1439 ABGB lautet: *Zwischen einer richtigen und nicht richtigen, sowie zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung findet die Kompensation nicht statt.*

4. Festgestellter Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf. und ihrer Gesellschafterin

2 GmbH, nunmehr ***1*** – GmbH, ***3*** FN ***18*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Mai 1991 errichtet.

Mit der Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 4. September 2006 wurde die Firmenbezeichnung in ***2*** GmbH geändert, ebenfalls geändert wurde der Unternehmensgegenstand. (Bericht über die Prüfung des Zwischenabschlusses zum 30. Juni 2007 der ***2*** Wien, 3; FN ***18*** vom 29.3.2021). Im Jahr 2006 wurde die ***2*** als übernehmende Gesellschaft mit anderen Gesellschaften der ***2***-Gruppe verschmolzen.

6 [***6*** GmbH, ***16*** (FN ***19***)] **war von 2007 bis 2.3.2010 Gesellschafterin der ***2***.**

Laut Protokoll über die Generalversammlung der ***2*** vom 19. August 2013 wurde der Beschluss gefasst, den Gesellschaftsvertrag seinem ganzen Inhalt nach aufzuheben und ihn neuzufassen. Die Firma der Gesellschaft wurde in ***1***-GmbH geändert. Seit 2015 ist diese die Muttergesellschaft der Firmengruppe ***1***-GmbH. (FN ***18*** vom 29.3.2021).

4.2. Vertragliche Konstellationen

In der Vereinbarung zwischen ***9*** GmbH und ***6*** AG vom 6. August 2007 wurde festgestellt, dass die ***9*** GmbH die einzige Gesellschafterin der ***2*** GmbH ist. Die ***9*** GmbH brachte den 100%-Anteil an der ***2*** GmbH in die ***6*** ein. Als Gegenleistung gewährte die ***6*** der ***9*** GmbH ihre Aktien. Im Rahmen dieser Vereinbarung schloss die ***6*** mit der ***2*** GmbH eine Vereinbarung über ein zu gewährendes nachrangiges Darlehen in der Höhe von 1,500.000 Euro. (Punkt 8.1.1.). Weiters sicherte die ***6*** der ***9*** GmbH zu, dass sie dafür Sorge tragen wird, dass die ***2*** GmbH zum 31. Dezember 2007 einen Jahresabschluss aufstellen wird, der kein negatives Eigenkapital aufweist. (Punkt 8.3.3.). Unter Punkt 8.5. Besserungsvereinbarungen, beabsichtigt die ***6***, die steuerlichen Verlustvorträge der ***2*** GmbH durch Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen der ***2*** GmbH zu nutzen.

Darlehensgewährung: Mit Darlehensvertrag vom 6. August 2007 verpflichtete sich die ***6*** der ***2*** GmbH wie vereinbart, ein Darlehen in Höhe von 1,500.000 zu gewähren.

Verzicht auf Zinsen: Mit Änderung zur Darlehensvereinbarung vom 7. Dezember 2007 wurde festgestellt, dass der Darlehensbetrag von 1,500.000 am 5. September 2007 auf das Konto der ***2*** GmbH überwiesen wurde und die Darlehensvereinbarung vom 6. August 2007 einvernehmlich dahingehend geändert, dass die ***2*** GmbH Darlehenszinsen nur im Fall eines positiven EGT zu zahlen hat und die ***6*** bis zum Ablauf des Geschäftsjahres 2017 auf die Kündigung der Darlehensvereinbarung verzichtet.

Mit Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag zwischen ***6*** AG, als Gruppenmutter und ***2*** GmbH vom 19. Dezember 2007 wurde vereinbart, dass die ***2*** GmbH als Gruppenmitglied in die steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs.1 KStG der Gruppenmutter einbezogen werden soll. Zu diesem Zweck schließen Gruppenträger und Gruppenmitglied einen Vertrag über den Steuerausgleich. (Punkt 1.1.).

Erzielt das Gruppenmitglied in einem Wirtschaftsjahr Gewinne, hat es eine Steuerumlage an den Gruppenträger zu entrichten. Unter Punkt 2.2. Verluste des Gruppenmitglieds, heißt es: Erzielt das Gruppenmitglied in einem Wirtschaftsjahr einen nach den Vorschriften des KStG und EStG ermittelten Verlust bzw. einen steuerlich nicht ausgleichsfähigen Verlust, wird hinsichtlich dieses Verlustes ein interner Verlustvortrag evident gehalten und in jenen darauf folgenden Wirtschaftsjahren, in denen das Gruppenmitglied wieder einen steuerlichen Gewinn erzielt, nach den Vorschriften des KStG und EStG gegen diese steuerlichen Gewinne verrechnet, so als ob das Gruppenmitglied nicht Bestandteil einer steuerlichen Unternehmensgruppe wäre. In diesem Fall entfällt die Verpflichtung des Gruppenmitglieds zur Zahlung einer Steuerumlage.

Unter Punkt 6. Rechtsfolgen bei Beendigung des Steuerausgleichsvertrages, Punkt 6.3. Ausgleichszahlung für noch nicht verrechnete Verluste wurde vereinbart: Vom Gruppenmitglied während der Wirksamkeit der Unternehmensgruppe erzielte steuerliche Verluste bzw. nicht ausgleichsfähige Verluste, die im Zeitpunkt der Beendigung dieses Vertrages noch nicht gegen spätere Gewinne verrechnet sind, sind vom Gruppenträger in Form einer Ausgleichszahlung angemessen abzugelten. Derartige Ausgleichszahlungen sind einen Monat nach Beendigung dieses Vertrages fällig.

Punkt 7 Aufrechnung: Sofern der Gruppenträger aus dem gegenständlichen Vertrag Leistungen, insbesondere eine Ausgleichszahlung, Rückzahlungen oder die Zahlung von Differenzbeträgen an das Gruppenmitglied zu erbringen hat, ist der Gruppenträger berechtigt, diese mit fälligen Verbindlichkeiten des Gruppenmitgliedes gegenüber dem Gruppenträger aufzurechnen.

Verzicht auf Darlehensforderung: Mit Vereinbarung vom 30. Juni 2008, Punkt 3., wurde vereinbart, dass ***6*** auf ihre Forderung aus dem Darlehen an die ***2*** GmbH unwiderruflich verzichtet und im Gegenzug auf ***6*** übertragene, steuerlich verwertbare Verluste im Ausmaß von bis zu 10 Millionen Euro ausgeglichen sind. Das heißt, für steuerliche Verluste der ***2*** GmbH im Ausmaß bis 10 Millionen Euro, die im Rahmen der Steuergruppe gemäß § 9 Abs. 1 KStG auf ***6*** übergehen bzw. übergegangen sind, erfolgt nach dem wirksamen Forderungsverzicht im Höhe von 1,800.000 Euro keine weitere Ausgleichszahlung.

Laut „**Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinste Gesellschafterzuschüsse**“ der Prokuristin der Bf., vom 16. November 2008 wurden diese Gesellschafterdarlehen einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt. Es handle sich um einen nicht rückforderbaren und unverzinsten Zuschuss des Gesellschafters. Diese Umwandlung ist unwiderruflich.

5. Erwägungen

5.1. Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens (§ 2 Z 4b KVG Verzicht auf Forderungen)

Am 30. Juni 2008 vereinbarten die ***2*** und die Bf. nach Erhöhung des gegenständlichen Darlehens auf 1,800.000,00 Euro, dass die Bf. auf dieses Darlehen unwiderruflich verzichtet. In der „*Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinste Gesellschafterzuschüsse*“ der Prokuristin vom 16. November 2008 heißt es, dass diese Gesellschafterdarlehen einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft, sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken in

Gesellschafterzuschüsse umgewandelt wurden. Es handelt sich hier um einen nicht rückforderbaren und unverzinsten Zuschuss des Gesellschafters handle, der unwiderruflich sei.

Der Forderungsverzicht ist ein im KVG aufgezählter Spezialfall einer freiwilligen Leistung, der der Gesellschaftsteuer unterliegt. Bei dem Forderungsverzicht passiert folgendes: Gewährt der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen, hat er damit eine Forderung auf Rückzahlung des Darlehens gegen seine Kapitalgesellschaft. Gegenüber der „freiwilligen Leistung“ ist unter der „Forderung“ eine solche iSd § 859 ABGB zu verstehen, die der Gesellschafter gegen seine Kapitalgesellschaft aus dem Schuldverhältnis hat. Auf diese Forderung kann der Gesellschafter verzichten, denn gemäß § 1444 ABGB kann der Gläubiger in allen Fällen, in denen er berechtigt ist, sich seines Rechtes zu begeben, demselben auch zum Vorteil seines Schuldners entsagen und hiedurch die Verbindlichkeit des Schuldners aufheben. Beim Verzicht ist der Wille des Gläubigers auf den Untergang des jeweiligen Rechtes gerichtet. (Heidinger in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) zu § 1444 ABGB Rz 1).

Überwiegend wird der Verzicht als Verfügungsgeschäft qualifiziert (Heidinger in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) zu § 1444 ABGB Rz 6), d.h. der Gesellschafter vermehrt erst durch den endgültigen Verzicht das Vermögen der Gesellschaft. Der Forderungsverzicht in der Gesellschaftsteuer muss darüber hinaus alle Merkmale einer freiwilligen Leistung iSd § 2 Z.4 KVG erfüllen. Der Forderungsverzicht gegenüber einer überschuldeten Kapitalgesellschaft, mit dem Ziel sie wieder gewinnbringend zu machen, oder die Befürchtung, dass ohne den Verzicht das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet wird und der Verlust steigen könnte, schließen die Freiwilligkeit des Verzichts allerdings nicht aus. (Keßler, Kapitalverkehrsteuer, 37 (§2, Rz 28.b).

Nach dem dem Urteil des EuGH vom 5.2.1991, C-15/89, Rechtssache Deltakabel BV, zugrunde liegenden Sachverhalt verkaufte der Gesellschafter der Deltakabel BV seine Anteile und verzichtete im Zusammenhang damit auf einen Teil seiner Forderungen, wodurch der Preis 1 HFL betrug. Nach Art.4 Abs.2 b RL 69/335 (= Art. 3 lit.h RL 2008/7 EG) kann der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, *“die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.“* Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens findet statt, wenn ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine Gesellschaft verzichtet, die aus der Zahlung von Beträgen stammt, die zum Ausgleich der Verluste dieser Gesellschaft bestimmt waren. Denn das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht darin, dass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. In diesem Fall trug der Schuldverlass seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des

Wirtschaftspotentials der Gesellschaft bei, da sich der Verlust der Gesellschaft dadurch verringerte.

Jeder Schuldnerlass ist notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird, auch wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es trotz des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung bleibt (vgl. dazu EuGH 5.2.1991, C-15/89, DELTAKABEL BV sowie die Ausführungen des Generalanwaltes vom 13.11.1990 in dieser Rs). (BFG 3.8.2020, RV/7105733/2016; BFG 4.8.2021, RV/7100657/2013).

Der Wert eines geschäftlichen Unternehmens hängt wesentlich von der Möglichkeit seiner Weiterführung ab, weswegen Barmittel oder Forderungsverzichte des Gesellschafters, die dem Ziel dienen, die Gesellschaft wieder flott und zu einer mit Gewinn arbeitenden Gesellschaft zu machen, geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. (VwGH 6.10.1994, 93/16/0103). Die Gesellschaftsteuerpflicht wurde in den Fällen bejaht, in denen die Verzichte durch den Gesellschafter dafür getätigt wurden, damit die Gesellschaft „neu durchstarten kann“. (VwGH 28.9.1998, 95/16/0302, 6.10.1994, 93/16/0103, *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz -Kommentar, 2008, §2 Rz 193 unter Bezugnahme auf VwGH 28.9.1998, 95/16/0302; *Dorazil*, KVG², § 2 85; RFH 25.11.1930, Zl. II A 591/20. RFH 6.9.32, Kartei §6 zu Abt. I, R,73).

Im gegenständlichen Fall wurde in der „*Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinsten Gesellschafterzuschüsse*“ der Prokuristin vom 16. November 2008 bestätigt, dass auf diese Gesellschafterdarlehen einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft, sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken, verzichtet wurde (diese in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt wurden).

Gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer wurde eingewendet, es sei eine Aufrechnung erfolgt. Da die Bf. als Gruppenträgerin mit ihrer Gesellschaft als Gruppenmitglied am 19. Dezember 2007 einen Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag abgeschlossen hatte, wurde in derselben Urkunde vom 30. Juni 2008 vereinbart, dass im Gegenzug zu dem Rückzahlungsverzicht auf die Bf. übertragene, steuerlich verwertbare Verluste von bis zu 10.000.000,00 Euro ausgeglichen seien und dafür keine weitere Ausgleichszahlung erfolge.

Steuerumlagen werden im Schrifttum definiert als vertragliche Abreden zwischen verbundenen Gruppenträgern und Gruppenmitgliedern zwecks verursachungsgerechter Aufteilung der Körperschaftsteuerbelastung im Konzern angesichts der im Außenverhältnis gegebenen einseitigen Belastung des Gruppenträgers als Steuerschuldner der Körperschaftsteuer. Es wird unabhängig von der formalrechtlichen Steuerschuldnerschaft die von der Gruppe in Summe verursachte Körperschaftsteuer nach einem betriebswirtschaftlich sinnvollen Kostenschlüssel auf die Gruppenmitglieder verteilt. (*Zöchling/Fraberger*,

Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK 14/15/2004, S 507). Nach RV 451 BlgNR 22. GP, 15 beinhaltet die Gruppenbesteuerung nur eine Ergebniszurechnung, die handelsrechtlichen Ergebnisse der Mitglieder der Unternehmensgruppe, abgesehen vom Steuerausgleich, bleiben unberührt. Es sind damit in einer Unternehmensgruppe sowohl offene Ausschüttungen an die beteiligten Gruppenmitglieder und die sonstigen Gesellschafter möglich, wie auch Gesellschaftereinlagen.

Wie aus den EB zu § 9 Abs. 6 KStG idF SteuerreformG 2005 hervorgeht, sind Steuerausgleichszahlungen selbst nicht gesellschaftsteuerbar. Eine positive Steuerumlage stellt ein Entgelt für den durch Gruppenbildung erhaltenen Steuervorteil dar. Auch eine negative Steuerumlage, also eine Zahlung des Gruppenträgers an das Gruppenmitglied für zugerechnete Verluste, ist keine gesellschaftsteuerbare freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG. Die Verpflichtung zum Steuerausgleich ergibt sich aus dem Gesellschafts- und Steuerrecht (§ 9 Abs. 8 KStG), weshalb die Leistung nicht freiwillig erbracht wird und nicht der Bereicherung des Gruppenmitglieds dient. Es muss vielmehr die durch die Gruppenbesteuerung verschobene steuerrechtliche Belastung korrigiert werden. (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz -Kommentar, 2008, § 2 Rz 198).

Formale Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag, der von sämtlichen inländischen Gruppenmitgliedern und dem Gruppenträger zu unterfertigen ist. (*Mayr/Bodis/Lachmayer* in Doralt/Ruppe Steuerrecht I¹² Tz 954).

Mit dem rechtlichen Charakter des Gruppenantrages bzw. Gruppenvertrages haben sich unter anderem *Sedlacek/Tissot* beschäftigt. Die Gruppenbesteuerung sieht keine tatsächliche Übertragung von aktivem Vermögen vor, sondern die bloße Übertragung des steuerlichen Ergebnisses, weshalb der Gruppenantrag/-vertrag nicht unter den Verträgen zur Vermögensübertragung gemäß § 237 AktG zu erfassen ist. Der Gruppenantrag/-vertrag ist auch kein Vertrag zur Bildung einer Gewinngemeinschaft gemäß § 238 AktG, da dieser nicht notwendigerweise einen handelsrechtlichen Ergebnistransfer beinhaltet. Demzufolge ist der Gruppenantrag/-vertrag nicht unter die gesellschaftsrechtlichen Unternehmensverträge einzuordnen. Da sich die Gruppenmitglieder und der Gruppenträger verpflichten, innerhalb der Gruppe einen Steuerausgleich zu leisten bzw. zu gewähren, ist der Gruppenantrag/-vertrag ein zwei- bzw. mehrseitig verbindliches Rechtsgeschäft, auf das die privatrechtlichen Bestimmungen für einen Austauschvertrag iSd ABGB anzuwenden sind. Dem § 1042 ABGB folgend hat der Gruppenantrag/-vertrag eine adäquate Entschädigung für die vom Gruppenträger übernommene Steuerbelastung bzw. für die Gewährung von Verlustverwertungsrechten zu enthalten. (*Sedlacek/Tissot*, Der Gruppenantrag Mindestinhalt – Vertragscharakter – Genehmigungspflicht – Steuerausgleich - Teil 1 -, ÖStZ 2004, 483).

Die Bf. bringt in ihrer Berufung/Beschwerde vor, dass der Verzicht auf die Darlehensforderung von 1,800.000,00 Euro in Abgeltung der auf die Gruppenträgerin ***6*** übergegangenen Verluste des Gruppenmitglieds ***2*** in Höhe von 10,000.000,00 Euro erfolgte, und somit eine infolge Kompensation eine Zahlung erfolgt sei.

5.2. Voraussetzungen der Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB

Aufrechnung (Kompensation) ist die Aufrechnung einer Forderung durch eine Gegenforderung. Die Aufrechnung wirkt als Zahlung. Beide Forderungen werden, soweit sie sich decken, getilgt. (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 474-475). Aufrechnung (Kompensation) ist wechselseitige Schuldtilgung ohne tatsächlichen Leistungsaustausch (*Koziol/Spitzer; P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1438 Rz 1). Entgegen dem Gesetzeswortlaut erfolgt die Aufrechnung nach ganz hA nicht von selbst (kein *ipso iure compensatur*), sondern sie bedarf einer ausdrücklichen oder schlüssigen Aufrechnungserklärung und damit der Ausübung eines Gestaltungsrechts. Die Aufrechnungserklärung ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung, die auf Herbeiführung der Aufrechnungswirkungen gerichtet ist. Die Aufrechnungsvoraussetzungen müssen im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung vorliegen. (*Koziol/Spitzer; P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1438 Rz 3). Die Aufrechnung hat in erster Linie Zahlungsfunktion, aber auch Befriedigungsfunktion und Verrechnungsfunktion. Die Möglichkeit der Aufrechnung gibt dem Gläubiger die Sicherheit, seine Forderung einbringlich machen zu können, insoweit hat die Aufrechnung überdies Sicherungsfunktion. (*Koziol/Spitzer; P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1438 Rz 4).

Man kann – wie die Bf. vorgebracht hat – die Vereinbarung vom 30. Juni 2008 in Verbindung mit dem Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag vom 19. Dezember 2007 in Richtung einer Aufrechnungserklärung iSd § 1438 ABGB interpretieren. Was dagegen spricht ist, dass die Aufrechnung Sicherungsfunktion hat, das heißt dem Gläubiger die Sicherheit gibt, seine Forderung einbringlich machen zu können. Nach der Erklärung der Prokuristin der ***6*** vom 16. November 2008 wurde jedoch das Gesellschafterdarlehen von 1,800.000,00 Euro auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft, sowie um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken in einen Gesellschafterzuschuss umgewandelt, der nicht rückforderbar ist, ebenso ist die Umwandlung unwiderruflich.

Daher stellt sich Frage, warum eine Aufrechnung iS einer Zahlung erfolgen sollte, wenn beabsichtigt war, auf die Forderung zu verzichten.

Dazu kommt noch § 1439 ABGB, wonach zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung keine Kompensation stattfindet. (*P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1439 Rz 1-4). Selbst wenn man davon ausginge, dass die ***6***

auf die Darlehensforderung nicht zur Eigenkapitalstärkung ihrer Gesellschaft verzichtet hätte, so war, wie im bisherigen Verfahrensverlauf mehrfach dargestellt, zum Zeitpunkt des Verzichtes am 30. Juni 2008 die Forderung auf Steuerumlage aus dem Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag jedenfalls noch nicht fällig.

Aus all diesen Gründen sieht das Bundesfinanzgericht den Tatbestand des Forderungsverzichtes iSd § 2 Z 4b KVG durch den Verzicht der ***6*** als Gesellschafterin auf die Rückzahlung des Darlehens gegenüber ihrer Gesellschaft, der Bf., als erfüllt an.

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Die ***6*** als Gesellschafterin gewährte ihrer Gesellschaft, der Bf., einen Kredit, wofür damals noch Kreditvertragsgebühr vorgeschrieben wurde. Ein paar Monate später verzichtete die ***6*** gegenüber der Gesellschaft, der Bf., auf die Kreditzinsen, wofür Gesellschaftsteuer vorgeschrieben wurde, und ein halbes Jahr später verzichtete die ***6*** auf die Darlehens/Kreditforderung, was eine weitere Vorschreibung der Gesellschaftsteuer zur Folge hatte.

Die Bf. stellte nur zur Gesellschaftsteuer betreffend Verzicht auf die Darlehens/Kreditforderung den Antrag gemäß § 299 BAO. In ihrer Berufung/Beschwerde brachte sie vor, dass der Verzicht auf die Darlehensforderung von 1,800.000,00 Euro in Abgeltung der auf die Gruppenträgerin ***6*** übergegangenen Verluste des Gruppenmitglieds, der Bf., in Höhe von 10,000.000,00 Euro erfolgte, und somit eine infolge Kompensation eine Zahlung erfolgt sei.

Mehrere Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes haben bereits bestätigt, dass in vergleichbaren Fällen Gesellschaftsteuer für den Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens/Kredites als Forderungsverzicht anfällt. (BFG 3.8.2020, RV/7105733/2016; BFG 4.8.2021, RV/7100657/2013). Ein gesellschaftsteuerlicher Vorgang iSd § 2 Z 4b KVG liegt vor, wenn die Gesellschafterin ***6*** auf die Rückzahlung des Kredites verzichtet. Der negative Gruppenausgleich aufgrund des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages iSd § 9 Abs. 1 KStG hatte darauf keinen Einfluss, weil einerseits zur Eigenkapitalverstärkung der Gesellschaft auf die Rückzahlung verzichtet wurde und andererseits – wollte man den Gruppenausgleich als Aufrechnung iSd §§ 1438 und 1439 ABGB ansehen – im Zeitpunkt des Verzichts auf die Rückzahlung die Forderung aus dem Gruppenausgleich noch nicht fällig war.

Aus all diesen Gründen war die Beschwerde betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO zu dem Gesellschaftsteuerbescheid Forderungsverzicht iSd § 2 Z 4b KVG für den Verzicht auf die Rückforderung des Kreditbetrages von 1,800.000,00 als unbegründet abzuweisen, da sich der Spruch des Gesellschaftsteuerbescheides als richtig erwiesen hat.

7. Unzulässigkeit der Revision

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

Das Bundesfinanzgericht ist der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb eine Revision unzulässig ist.

Wien, am 23. Dezember 2022