

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SV*** und ***R*** als Richter sowie ***LR1*** und ***LR2*** als fachkundige Laienrichter im Beisein der Schriftführerin ***SF*** über die Beschwerden der ***Bf-AG***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, vom 14.03.2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 16.02.2024 1) betreffend Abweisung des Antrages vom 07.12.2023 auf Aussetzung der Einhebung von Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 (lt. Bescheiden vom 11.01.2023 und 07.11.2023), Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 bis 2018 (lt. Bescheiden vom 11.01.2023), Haftung für Kapitalertragsteuer 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 (lt. Bescheiden vom 11.01.2023), Festsetzung von Anspruchszinsen (lt. Bescheiden vom 07.11.2023), Festsetzung von Aussetzungszinsen (lt. Bescheiden vom 03.11.2013, 07.11.2023 und 08.11.2023) sowie Festsetzung von Säumniszuschlägen für Kapitalertragsteuer für 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 (lt. Bescheid vom 09.11.2023), 2) betreffend Abweisung des Antrages vom 19.12.2023 auf Aussetzung der Einhebung von Körperschaftsteuer 2021 (lt. Bescheid vom 17.11.2023) sowie Anspruchszinsen 2021 (lt. Bescheid vom 17.11.2023) nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einhebung der strittigen Abgaben wird ausgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Satzung vom ***Gründungsdatum*** gegründete Aktiengesellschaft (ursprüngliche Firma: ***X*** ***C*** AG; später: ***X*** ***G*** AG, ***M*** ***Y*** ***S*** AG, ***Y*** ***D*** AG; jetzt: ***Bf-AG***). Geschäftszweig

laut Firmenbuch ist "EDV und Datenservice Dienstleistungen" (ursprünglich: Softwareentwicklung, EDV- und Datenservicedienstleistungen, Projektentwicklung und Projektverwaltung, Marketing und Eventmanagement; später: Unternehmensbeteiligung). Die Beschwerdeführerin wurde als übernehmende Gesellschaft mit der ***X*** ***E*** GmbH (Verschmelzungsvertrag vom ***Vertragsdatum-1***), der ***X*** DATASERVICE GmbH (Verschmelzungsvertrag vom ***Vertragsdatum-2***), der ***L*** GmbH (Verschmelzungsvertrag vom ***Vertragsdatum-2***), der ***X*** Development GmbH (Verschmelzungsvertrag vom ***Vertragsdatum-3***), und der ***G*** GmbH (Verschmelzungsvertrag vom ***Vertragsdatum-4***), verschmolzen. Gemäß Spaltungs- und Übernahmevertrag erfolgte Aufnahme in die ***Z*** ***H*** GmbH durch Übertragung des Aktienkapitals an der Schweizer ***X*** ***I*** AG. Bis 31.12.2020 war ***A*** als Alleinaktionär (und von 25.04.2014 bis 20.10.2016 auch als Vorsitzender des Vorstands) im Firmenbuch eingetragen (danach bis 15.07.2023 als Alleinaktionärin eingetragen: ***Y*** ***I*** LIMITED).

Bei einer in den Jahren 2021 und 2022 durchgeführten Außenprüfung traf die Abgabenbehörde die Feststellung, dass die (auf Basis einer Verrechnungspreisstudie beruhenden) Lizenzzahlungen/Royalty Fees für die Zurverfügungstellung der Handelsmarke "****X****", ****X**** Office/IT-Netzwerk/IT-Knowhow, ****C**** ****S****, sowie die White-Label-Lösung (IT-Lösung) an (ausländische) Vertriebsunternehmen im Konzern (siehe tabellarische Aufzählung auf Seite 9 des Beschwerdeschreibens), die in Bezug auf die Beschwerdeführerin als Schwestergesellschaften anzusehen seien, durch Abzug der "cost of sales" vom Bruttoumsatz der Lizenznehmer zu niedrig gewesen seien (siehe die Seiten 1 und 8 der Anlage zum Bericht vom 23.12.2022 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Aufgrund dessen setzte die Abgabenbehörde bei der Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 (OZ 35-39) nach Wiederaufnahme der Verfahren (OZ 30-34) und Anspruchszinsen 2015 bis 2018 (OZ 40-43) fest und zog die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 (OZ 44-48) heran. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin (hier nicht entscheidungsgegenständliche) Bescheidbeschwerden (OZ 22). Mit Beschwerdevereinscheidungen änderte die Abgabenbehörde die Körperschaftsteuerbescheide zu Lasten der Beschwerdeführerin ab (OZ 57-61) und setzte weitere Anspruchszinsen 2015 bis 2019 (OZ 62-65) fest. Schließlich setzte die Abgabenbehörde Aussetzungszinsen (OZ 56, 66 und 72) sowie erste Säumniszuschläge für Kapitalertragsteuer für 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 (OZ 73) fest.

In der Folge setzte die Abgabenbehörde die Körperschaftsteuer 2021 (OZ 77) nach Bescheidaufhebung (OZ 76) sowie Anspruchszinsen 2021 (OZ 78) fest. Auch dagegen erhob die Beschwerdeführerin (hier nicht entscheidungsgegenständliche) Bescheidbeschwerden (OZ 2).

Verfahrensablauf

Aussetzungsanträge

Mit **Schreiben vom 07.12.2023 (OZ 1)** beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter im Zuge des Antrags auf verwaltungsgerichtliche Entscheidung über die Bescheidbeschwerden vom 13.02.2023 (OZ 22) gegen die Bescheide vom 11.01.2023 betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 die – hier strittige – **Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 50.407.251,20 €**, bestehend aus

- Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 (lt. Bescheiden vom 11.01.2023),
- Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 bis 2018 (lt. Bescheiden vom 11.01.2023),
- Haftung für Kapitalertragsteuer für 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 (lt. Bescheiden vom 11.01.2023),
- Körperschaftsteuer 2015 bis 2019 (lt. Beschwerdevorentscheidungen vom 07.11.2023),
- Festsetzung von Anspruchszinsen (lt. Bescheiden vom 07.11.2023),
- Festsetzung von Aussetzungszinsen (lt. Bescheiden vom 03.11.2013, 07.11.2023 und 08.11.2023) sowie
- Festsetzung von Säumniszuschlägen für Kapitalertragsteuer für 12/2015, 12/2016, 12/2017, 12/2018 und 12/2019 (lt. Bescheid vom 09.11.2023).

Es liege – so die Beschwerdeführerin - weiterhin keiner der im Gesetz angeführten Ausschlussgründe vor, nach denen eine Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen wäre.

Mit **Schreiben vom 19.12.2023 (OZ 2)** beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter im Zuge der Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid vom 17.11.2023 betreffend Körperschaftsteuer 2021 die Aussetzung der Einhebung von Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 4.723.462,73 €, bestehend aus

- Körperschaftsteuer 2021 (lt. Bescheid vom 17.11.2023) sowie
- Festsetzung von Anspruchszinsen 2021 (lt. Bescheid vom 17.11.2023).

Abweisungsbescheide

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 16.02.2024 (OZ 3 und 4)** wies die Abgabenbehörde die beiden Anträge auf Aussetzung der Einhebung ab, wobei sie zur Begründung gleichlautend ausführte:

Die Aussetzung der Einhebung ist nach § 212a Abs. 2 BAO nicht zu bewilligen, a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des

Abgabepflichtigen abweicht, oder c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Die Tatbestände des § 212a Abs 2 lit a bis § 212 Abs 2 lit c BAO sind selbständig nebeneinander normiert und jeder steht für sich allein der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entgegen (vgl. VwGH 15.09.1999, 94/13/0063).

Zum Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO:

Vor dem Hintergrund dieses Gesetzeszweckes begründen nicht nur erst nach dem Entstehen der Abgabenforderung gesetzte Gefährdungshandlungen des Abgabepflichtigen, sondern auch solche Gefährdungshandlungen den Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO, die zeitlich vor dem Entstehen der Abgabenforderung unter solchen Umständen gesetzt worden waren, aus denen dem Abgabepflichtigen das drohende Entstehen der Abgabenschuld, deren Durchsetzung er gefährdete, bereits erkennbar geworden war.

Zur Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland, der folglich zum Entzug der für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel führte:

*Aus den DEMPE-Funktionen soll abgeleitet werden, welcher Konzerngesellschaft welche Vergütung aus der Verwertung des IP zusteht. Dies wird auch von der Judikatur des VwGH bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums so gesehen. Der VwGH stützt sich auf die auch nach dem DEMPE-Konzept zu überprüfenden Kriterien wie zB die Marketingaktivitäten oder die tatsächliche Entscheidungsfindung. Im Übrigen verweist der VwGH auf seine Judikatur zur Dokumentation. Dh diese Dokumentationserfordernisse für das Vorliegen von Betriebsausgaben sind auch für IP-Verrechnungen anzuwenden. Aus der Dokumentation ergibt sich, dass sich die Markenrechte, der Zugang zum ***X*** Netzwerk, die Marketingstrategie und der Know-how Transfer sowie die White-Label-Lösung (ITLösung) im Besitz der Antragstellerin befinden. In weiterer Folge stellt die Antragstellerin die erstellten immateriellen Wirtschaftsgüter den jeweils verbundenen Lizenznehmern zur Verfügung. Es gibt keinerlei Hinweis darauf, dass die verbundenen Unternehmer eine Risikokontrolle für die überlassenen Wirtschaftsgüter innehaben. Vielmehr ist vertraglich festgehalten und durch die steuerliche Vertretung auch bestätigt, dass die geprüfte Gesellschaft alle wesentlichen Funktionen ausübt und auch die Risikokontrolle innehat. Es wurden zwei Datenbankstudien (aus dem Jahr 2013 und 2022) vorgelegt. Die in der ersten Studie vorgelegten Vergleichsverträge sind allesamt Franchiseverträge. In der zweiten Studie handelt es sich um Lizenzverträge und Franchiseverträge. In beiden Studien wurde jedoch die Royalty Fee vom Bruttoumsatz berechnet. Die Antragstellerin hat nicht wie in den Studien die Royalty Fee vom Bruttoumsatz der Lizenznehmer berechnet, sondern nach Abzug der Cost of Sales. Auf den Punkt gebracht handelt es sich um eine objektive Verkürzung der inländischen Erträge zu Gunsten der ausländischen verbundenen Gesellschaften.*

Vorliegend stellt sich die Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges so dar, dass die Antragstellerin zu niedrige Lizenzverrechnungen zu verbunden Unternehmen ins Ausland durch eine künstliche Verringerung der Lizenzbemessungsgrundlage herstellt. Die zuvor beschriebene und in den letzten Jahren gelebte Vorgangsweise hat zur Folge, dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden.

Für das Jahr 2021 (Prüfungszeitraum 2015 bis 2019) wurde eine Offenlegung am 31.10.2023 eingebracht. In dieser wird festgehalten:

"Aus den oben erläuterten Gründen und in Bezug auf das anhängige Beschwerdeverfahren wird die strittige Bemessungsgrundlage (insbesondere iZm Royalty Fees) für die Körperschaftsteuer 2021 nach der in der Bescheidbeschwerde dargelegten Methodik ermittelt, da ein Ausgang des Rechtsmittelverfahrens zu unseren Gunsten erwartet wird. Eine Anpassung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung erfolgte nicht."

Der Vorlageantrag mit dem 212a wurde am 7.12.2023 mit dem Zusatz "Es liegt weiterhin keiner der im Gesetz angeführten Ausschlussgründe vor, nach denen eine Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen war" eingebracht.

Aus der Offenlegung und der Prüfung bei einem verbundenen Unternehmen ist ersichtlich, dass keine Forderung (der festgestellten Beträge) gegenüber den Lizenznehmern eingestellt wurde. Weiters wurde festgehalten, dass keine Anpassung der BMG KöSt für das Jahr 2021 erfolgte. Es sind auch die festgestellten Beträge durch die Lizenznehmer nicht bezahlt worden. Das Nichteinfordern der fehlenden Beträge ist dahin zu werten, dass das auf die Gefährdung der Eindringlichkeit gerichtete Verhalten der Antragstellerin noch anhält.

Vorliegend ist daher der Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO als erfüllt anzusehen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Bescheidbeschwerden

Mit **Schreiben vom 14.03.2024 (OZ 5)** erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Beschwerden gegen die Abweisung der beiden Anträge auf Aussetzung der Einhebung und beantragte die Bescheidaufhebung und die Antragsstattgabe. Zur Begründung wurde vorgebracht:

1. Ausgangslage

Zusammengefasst verweist die belangte Behörde in den inhaltlich gleichlautenden Begründungen der angefochtenen Bescheide darauf, dass sich im Abgaben- bzw

Außenprüfungsverfahren aufgrund von Ableitungen aus den DEMPE-Funktionen eine Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland ergeben hätte, weil ausländischen Lizenznehmern von der Beschwerdeführerin dreistellige Millionenbeträge nicht verrechnet worden wären. Dies hätte zu den antragsgegenständlichen Abgabennachforderungen von insgesamt rund EUR 55,1 Millionen (einschließlich Nebengebühren) geführt. Die Beschwerdeführerin hätte eine künstliche Verringerung der Lizenzbemessungsgrundlage mit der Folge herbeigeführt, "dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden." Sodann verweist die belangte Behörde auf die anlässlich der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2021 vorgenommene Offenlegung, der zufolge an der bisher angewandten Methodik der Verrechnungspreisermittlung entgegen der Ansicht der Außenprüfung auch im Jahr 2021 festgehalten werde und eine Anpassung der Bemessungsgrundlage insoweit nicht erfolgt sei.

Daraus zieht die belangte Behörde folgende Schlussfolgerung: "Aus der Offenlegung und der Prüfung bei einem verbundenen Unternehmen ist ersichtlich, dass keine Forderung (der festgestellten Beträge) gegenüber den Lizenznehmern eingestellt wurde. Weiters wurde festgehalten, dass keine Anpassung der BMO KöSt für das Jahr 2021 erfolgte. Es sind auch die festgestellten Beträge durch die Lizenznehmer nicht bezahlt worden. Das Nichteinfordern der fehlenden Beträge ist dahin zu werten, dass das auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtete Verhalten der Antragstellerin noch anhält." Zusammengefasst mit anderen Worten: Für die belangte Behörde stellt offenbar die Verrechnung von zu geringen Beträgen ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten dar. Dieses dauere im Zeitpunkt der Antragstellung noch an bzw werde fortgesetzt, was daraus zu ersehen sei, dass keine Nachverrechnung der Beträge für die Vergangenheit erfolgt ist, die Ergebnisse der Außenprüfung in der eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2021 nicht berücksichtigt und die festgestellten Beträge durch die Lizenznehmer nicht bezahlt worden sind. Aus diesem Grund sei die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung wegen angeblicher Erfüllung des Tatbestands nach § 212a Abs. 2 lit. c BAO zu versagen.

2. Keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs. 2 lit. c BAO

2.1. Vorbemerkung

Voranzustellen ist, dass die belangte Behörde den Versagungsgrund des § 212a Abs. 2 lit. c BAO rechtswidrig und geradezu denk unmöglich interpretiert. Fallkonkret legt sie der Beschwerdeführerin letztlich nur das vollkommen legitime Festhalten an der eigenen, im Beschwerdeverfahren vertretenen Rechtsmeinung samt der sich hieraus zwangsläufig ergebenden Konsequenzen (keine Einstellung von Verrechnungspreisforderungen, Festhalten an der gewählten Verrechnungspreismethodik im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2021)

als ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtetes Verhalten aus. Dies ist aber offenkundig verfehlt. Wie im Folgenden gezeigt wird, würde eine derartige Auslegung nämlich dazu führen, dass in allen Fällen, in denen das Finanzamt eine abgabenrechtliche Vorgehensweise - aus welchen Gründen auch immer - in Zweifel zieht und den Abgabepflichtigen daher in ein Rechtsmittel zwingt, der Abgabepflichtige genötigt wäre, dieser Rechtsansicht des Finanzamts zunächst ohne Wenn und Aber zu folgen, weil er nur so die Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben erhalten könnte. Damit würde aber der vom Gesetzgeber intendierte Rechtsschutz, den Abgabepflichtigen mit einer potentiell rechtswidrigen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels nicht zu belasten (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 212a Tz 1 mwN), völlig untergraben. Dies wiegt hier umso schwerer, als die erhobene Bescheidbeschwerde hohe Erfolgsaussichten hat und ihr auch das Finanzamt bei der Erledigung des verfahrensleitenden Antrages nicht etwa beschieden hätte, nach Lage des Falles gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO wenig erfolgversprechend zu sein (siehe dazu auch unten 3.). Die belangte Behörde hat daher den Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO in rechtlich unvertretbarer Weise interpretiert. In Wahrheit wurden von der Beschwerdeführerin weder vor noch nach dem Entstehen der Abgabennachforderungen, die den Gegenstand der abgewiesenen Anträge auf Aussetzung der Einhebung bilden, Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs. 2 lit. c BAO gesetzt (siehe dazu im Einzelnen Punkt 2.3. bis Punkt 2.6.). Der belangten Behörde gelingt es daher auch nicht, ein die Einbringlichkeit der Abgabe gefährdendes Verhalten der Beschwerdeführerin nachvollziehbar aufzuzeigen. Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtswidrig. Sie werden aufzuheben und in eine Stattgabe der gestellten Anträge abzuändern sein.

2.2. Rechtliche Rahmenbedingungen

Ein Gefährdungsverhalten liegt vor, wenn durch dieses Verhalten Befriedigungsmöglichkeiten des Abgabengläubigers ausgeschlossen oder vermindert werden, etwa wenn Vermögen verschoben wird oder Deckungsmittel dem Zugriff des Abgabengläubigers vorübergehend oder endgültig entzogen werden (BAO: Stoll Kommentar - Digital First, Rzeszut/Tänzer/Unger, zu § 212a, Tz 30; so auch schon Stoll, BAO, 2274). Ein der Aussetzung nach § 212a Abs. 2 lit. c BAO entgegenstehendes Verhalten des Abgabepflichtigen liegt somit beispielsweise vor, wenn er sein Vermögen an nahe Angehörige (VwGH 25.10.1994, 94/14/0096), eine Stiftung (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045) oder nahestehende Gesellschaften (VwGH 21.12.1999, 94/14/0088) überträgt. Der bloße Umstand, dass die Einbringlichkeit einer Abgabe an sich gefährdet ist oder durch die Bewilligung der Aussetzung gefährdet wird, steht ihrer Bewilligung hingegen nicht entgegen (BAO: Stoll Kommentar - Digital First, a.a.O.). Allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter allein stellen noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung entgegenstehendes Verhalten dar. Diese Beurteilung ist schon deshalb geboten, weil andernfalls in allen Beschwerdefällen, in welchen die Frage verdeckter Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften strittig ist, eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung von Abgaben

im Hinblick auf § 212a Abs. 2 lit. c BAO nicht in Betracht käme. Besondere Konstellationen, welche die verdeckten Ausschüttungen in den dem Beschwerdefall vorgelagerten Abgabungsverfahren auch als ein der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten ausnahmsweise rechtfertigten, sind von der belangten Behörde aufzuzeigen (VwGH 24.06.2003, 99/14/0343; siehe auch zuletzt BFG vom 08.09.2023, RV/5100626/2017).

2.3. Keine Gefährdungshandlung durch die (zu Unrecht) behauptete Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestands der verdeckten Ausschüttung

Aus dem Vorhergesagten ergibt sich zwanglos, dass die von der belangten Behörde (zu Unrecht) behauptete Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestands einer verdeckten Ausschüttung kein Gefährdungsverhalten aufzuzeigen vermag. Die Behauptung der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin habe durch die Verrechnung von zu geringen Lizenzgebühren die Einbringlichkeit der Einhebung iSd § 212a Abs. 2 lit. c BAO gefährdet, ist daher rechtlich verfehlt, zumal gerade die fremdübliche Höhe der strittigen Lizenzgebühren bzw. behaupteten verdeckten Ausschüttungen Gegenstand der Beschwerdeverfahren bilden, in deren Zuge die hier gegenständlichen Aussetzungen der Einhebung beantragt wurden.

2.4. "Keine Forderung (der festgestellten Beträge) gegenüber den Lizenznehmern eingestellt"

Entsprechend geht auch die Behauptung ins Leere, die Beschwerdeführerin würde durch die Nichteinforderung der aus Sicht der belangten Behörde fehlenden Beträge ihr auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten fortsetzen.

Zunächst ist dazu festzuhalten, dass die bloße Nichteinstellung einer Forderung für sich genommen keinen Beweiswert für den Rückschluss auf ein abgabenrechtlich relevantes Gefährdungsverhalten schafft, sondern grundsätzlich bloß das Ergebnis der anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze bzw. der dazu angestellten Überlegungen ist. Folglich kann hieraus auch nicht ohne Weiteres darauf geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin auf einen allfällig bestehenden Forderungsanspruch von sich aus verzichten würde. Selbst wenn man die oben zitierte Feststellung der belangten Behörde als implizite Behauptung eines solchen Verzichts verstehen wollte, hätte die belangte Behörde für ein "gefährdungsfreies" Verhalten im Umkehrschluss nichts Geringeres verlangt, als dass die Beschwerdeführerin zur Bewilligung der Aussetzung die Vorteilszuwendung wieder rückgängig zu machen und damit die ihr -zu Unrecht - angelastete verdeckte Ausschüttung wieder proaktiv zu sanieren gehabt hätte. Die behauptete Vorteilszuwendung ist zudem bloß eines von mehreren Tatbestandsmerkmalen der (zu Unrecht) unterstellten verdeckten Ausschüttung. Wenn aber schon die verdeckte Ausschüttung als solche keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs. 2 lit. c BAO zu begründen vermag, so kann logischerweise auch in der in weiterer Folge unterbliebenen Rückgängigmachung der behaupteten tatbildmäßigen Erfolgsverlagerung (Vermögenszuwendung) geschweige denn in der unterbliebenen Einstellung einer darauf gerichteten Forderung ein antragsfeindliches Gefährdungsverhalten liegen. Hinzuweisen ist

zudem auch darauf, dass die belangte Behörde mit ihrem Verlangen nach dem Einstellen einer Verrechnungspreisforderung zwar augenscheinlich in Anlehnung an die Bestimmungen zur Sekundärberichtigung der Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) 2021 agiert, mit Blick auf den Inhalt der relevanten Randzahlen 507 ff jedoch völlig inkonsistent und rechtlich verfehlt argumentiert: Würde nämlich die Beschwerdeführerin unter dem Gesichtspunkt der Fremd(un)üblichkeit tatsächlich - aus steuerlichen Gründen - über eine Verrechnungspreisforderung gegenüber den Lizenznehmern verfügen und wäre diese Forderung von den Lizenznehmern auch - zivilrechtlich - anerkannt worden, hätte nach den VPR 2021 eine verdeckte Ausschüttung gar nicht erst angenommen werden dürfen. Abgesehen davon gehen auch die VPR 2021 davon aus, dass die Verrechnungspreisforderung eines inländischen Unternehmens von dem verbundenen ausländischen Unternehmen nicht "automatisch" als Verrechnungspreisverbindlichkeit anerkannt wird und somit auch nicht ohne Weiteres eine Grundlage für die Durchsetzung dieser Forderung besteht (vgl. VPR 2021 Rz 509). Dass also die belangte Behörde im vorliegenden Fall für steuerliche Zwecke nach Maßgabe der DEMPE-Funktionen eine Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland festgestellt hat, lässt keinen Rückschluss darauf zu, dass die festgestellten Beträge von den Lizenznehmern auch zivilrechtlich als Forderungen über dreistellige Millionenbeträge (!) ohne Weiteres anzuerkennen wären; geschweige denn, dass eine solche Forderung auch einbringlich gemacht werden könnte. Tatsächlich lässt sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheides zwanglos schließen, dass sich die belangte Behörde mit diesen entscheidungswesentlichen Fragen überhaupt nicht auseinandergesetzt und auch deshalb die Voraussetzungen für den Versagungsgrund des § 212a Abs. 2 lit. c BAO eklatant verkannt hat.

2.5. "Keine Anpassung der BMG KöSt für das Jahr 2021 erfolgt"

Genauso stellt sich auch der im Zuge der Einreichung der Körperschaftssteuererklärung 2021 offengelegte Umstand, dass - entgegen der Auffassung der Außenprüfung - keine Anpassung der Bemessungsgrundlage erfolgt ist, nicht als Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO, sondern bloß als Frage der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen dar.

In Wahrheit handelt es sich bei diesem transparenten Vorgehen der Beschwerdeführerin um ein äußerst sorgfältiges Verhalten, um der Behörde trotz der abweichenden Rechtsansicht der Beschwerdeführerin eine Abgabenfestsetzung nach eigenem Dafürhalten zu ermöglichen. Eine besondere Konstellation, die einer Aussetzung der Einhebung entgegenstünde, wird hierdurch aber keineswegs aufgezeigt. Vielmehr ist das genaue Gegenteil der Fall.

2.6. "Festgestellte Beträge durch die Lizenznehmer nicht bezahlt"

Nach dem Wortlaut des § 212a Abs. 2 lit. c BAO ist entscheidend, ob der Abgabepflichtige selbst ein Verhalten auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet hat. Somit ist es für die Beurteilung eines allfälligen Gefährdungsverhaltens völlig unerheblich, ob die

Lizenznehmer die festgestellten Beträge bezahlt haben, was im Übrigen schon angesichts der hohen Millionenbeträge völlig illusorisch erscheint (siehe dazu schon oben 2.4.).

2.7. Fazit

Der belangten Behörde ist es somit keinesfalls gelungen, ein Gefährdungsverhalten der Beschwerdeführerin im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO aufzuzeigen. Selbst wenn die von der belangten Behörde behauptete verdeckte Ausschüttung durch zu geringe Lizenzverrechnungen vorliegen würde, betreffen die angeführten Umstände bloß die Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestands selbst oder die nachfolgende Abgabefestsetzung als solche. Soweit die nicht erfolgte Zahlung der festgestellten Beträge durch die Lizenznehmer ins Treffen geführt wird, handelt es sich um kein Verhalten der die Aussetzung begehrenden Beschwerdeführerin, dem sohin von vornherein keine Relevanz nach dem angezogenen Versagungsgrund zukommen kann. Ein Gefährdungsverhalten der Beschwerdeführerin liegt sohin keinesfalls vor.

3. Zu den Erfolgsaussichten der Beschwerde

Wenngleich das Verfahren betreffend die Aussetzung der Einhebung nicht die Aufgabe hat, die Beschwerdeentscheidung vorwegzunehmen, sollen an dieser Stelle doch auch nochmals die zentralen Punkte der Beschwerde und damit deren hohe Erfolgssausichten hervorgehoben werden: Die Finanzverwaltung vertritt seit der Außenprüfung für die Jahre 2015 - 2019 die Rechtsauffassung, dass es bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode keine Anpassungsrechnung geben dürfte und dass bei Vorfinden von Vergleichsverträgen kein weiterer Plausibilitätscheck mittels branchenüblicher Renditen und der Anwendung der Gewinnverteilungsmethode zu erfolgen habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Verrechnungspreisanalyse nicht als ein rigides, starres System zu verstehen ist, wonach nach Auswahl und Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode automatisch ein fremdüblicher Preis anzunehmen ist, sondern dass zusätzlich auch immer eine Würdigung der betriebswirtschaftlichen Sinnhaftigkeit des festgestellten Verrechnungspreises von beiden Seiten (d.s. Lizenznehmer und Lizenzgeber) zu erfolgen hat. Im vorliegenden Fall führt die Nichtanerkennung der Anpassungsrechnung durch die Außenprüfung zu materiellen Verlusten der Lizenznehmer, während die Beschwerdeführerin selbst substanzielle Gewinne erzielt, die das Gesamtergebnis von Lizenzgeber und -nehmer um ein Vielfaches überschreiten. Es wurde von uns im Detail dargelegt, dass das kleinemargige Geschäftsmodell an sich keine 10,5%ige Lizenzzahlung vom Bruttoerlös erlaubt. Die von der Finanzverwaltung durchgeführte Verrechnungspreiskorrektur findet nicht in den tatsächlichen Gesamtnettoergebnissen der Unternehmen Deckung und ist damit offensichtlich als Entscheidungsgrundlage zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise unbrauchbar. Ein derartiges Ertragspotential war zum damaligen Zeitpunkt auch nicht erwartbar. Die Erfolgsaussichten der Beschwerde sind damit als hoch einzuschätzen.

Die Finanzverwaltung führt in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden weiters mit neuen inhaltlichen Aussagen aus, dass es zur Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland kommt, der folglich zum Entzug der für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel führte:

*"Aus den DEMPE-Funktionen soll abgeleitet werden, welcher Konzerngesellschaft welche Vergütung aus der Verwertung des IP zusteht. Dies wird auch von der Judikatur des VwGH bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums so gesehen. Der VwGH stützt sich auf die auch nach dem DEMPE-Konzept zu überprüfenden Kriterien wie zB die Marketingaktivitäten oder die tatsächliche Entscheidungsfindung. Im Übrigen verweist der VwGH auf seine Judikatur zur Dokumentation. Dh diese Dokumentationserfordernisse für das Vorliegen von Betriebsausgaben sind auch für IP-Verrechnungen anzuwenden. Aus der Dokumentation ergibt sich, dass sich die Markenrechte, der Zugang zum ***X*** Netzwerk, die Marketingstrategie und der Know-how Transfer sowie die White-Label-Lösung (IT Lösung) im Besitz der Antragstellerin befinden. In weiterer Folge stellt die Antragstellerin die erstellten immateriellen Wirtschaftsgüter den jeweils verbundenen Lizenznehmern zur Verfügung. Es gibt keinerlei Hinweis darauf, dass die verbundenen Unternehmer eine Risikokontrolle für die überlassenen Wirtschaftsgüter innehaben. Vielmehr ist vertraglich festgehalten und durch die steuerliche Vertretung auch bestätigt, dass die geprüfte Gesellschaft alle wesentlichen Funktionen ausübt und auch die Risikokontrolle innehat. Es wurden zwei Datenbankstudien (aus dem Jahr 2013 und 2022) vorgelegt. Die in der ersten Studie vorgelegten Vergleichsverträge sind allesamt Franchiseverträge. In der zweiten Studie handelt es sich um Lizenzverträge und Franchiseverträge. In beiden Studien wurde jedoch die Royalty Fee vom Bruttoumsatz berechnet. Die Antragstellerin hat nicht wie in den Studien die Royalty Fee vom Bruttoumsatz der Lizenznehmer berechnet, sondern nach Abzug der Cost of Sales. Auf den Punkt gebracht handelt es sich um eine objektive Verkürzung der inländischen Erträge zu Gunsten der ausländischen verbundenen Gesellschaften. Vorliegend stellt sich die Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges so dar, dass die Antragstellerin zu niedrige Lizenzverrechnungen zu verbunden Unternehmen ins Ausland durch eine künstliche Verringerung der Lizenzbemessungsgrundlage herstellt. Die zuvor beschriebene und in den letzten Jahren gelebte Vorgangsweise hat zur Folge, dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden."*

Hierzu ist wie folgt zu entgegnen: Würdigung des unternehmerischen Tätigwerdens (Management von wesentlichen Risiken) bzw. des eigenständiges IP der Lizenznehmer

Die Finanzverwaltung erkennt bei ihren Ausführungen betreffend DEMPE, dass es bei einem Konzern idR nicht nur "ein IP" bzw. "eine DEMPE-Funktion" gibt. Es ist übliche Praxis, dass in Konzernen mehrere Geschäftseinheiten eigenständiges IP entwickeln bzw. unternehmerisch tätig sind und dabei wesentliche Risiken managen. Das unternehmerische Tätigwerden der Lizenznehmer war von der Finanzverwaltung ja auch grundsätzlich anerkannt worden, sonst

würde sie nicht die Anwendung der Preisvergleichsmethode unterstützen (Es käme sonst grundsätzlich nur die transaktionsbezogene Nettomargenmethode, entweder kosten- oder umsatzbasiert, zu Anwendung, siehe hierzu Punkt b unten). Die Aussagen, dass im Wesentlichen nur die Beschwerdeführerin alle unternehmerischen Funktionen ausübt, "das IP" entwickelt und die wesentlichen Risiken managt, stützt gerade nicht die von der Finanzverwaltung geforderte Methodenanwendung. Zentrale Geschäftseinheiten (Kontinentalgesellschaften - wie etwa die ***X*** **E*** AG - sowie operativ selbständige Landesgesellschaften wie etwa jene in Italien und Serbien bzw. ab 2017 die ***Y*** Landesgesellschaften) sind innerhalb der Gruppe für Regionen und den wirtschaftlichen Erfolg verantwortlich. Sie bewerkstelligen den Aufbau sowie die Betreuung und Verwaltung des gesamten Pools an Partnerunternehmen, Marketern und Mitgliedern innerhalb der ***X*** Gruppe. Sie sind damit in der jeweiligen Region für die Steigerung der Vermarktungsfunktion der Marketer sowie für das Pool an relevanten Partnerunternehmen verantwortlich. Diese Unternehmen erwirtschaften die erwähnten Vermittlungsprovisionen und stehen in einem vertraglichen Verhältnis mit den (externen) ***Z*** Marketern, die von ihnen Subvermittlungsprovisionen erzielen. Es ist auch in Erinnerung zu rufen, dass die Lizenzempfänger rd. 53% (!) der Mitarbeiter der Gruppe stellen:

[Tabelle]

Tabelle 1: Mitarbeiteranzahl Lizenznehmer und -geber

b) Simulation des Effekts der Behandlung der Lizenznehmer als Routineunternehmer (kein IP, kein Management von wesentlichen Risiken)

Würde die Schlussfolgerung der Finanzverwaltung konsequent zu Ende gedacht werden, dann wären die Lizenznehmer als Routinegesellschaften zu behandeln (weder Schaffung von immateriellen Werten noch Management von wesentlichen Risiken (unternehmerische Entscheidungen)). In einem derartigen Fall sollten sie unter Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode, kosten- oder EBIT-margen basiert (auf den Markt gerichtete Vertriebstätigkeit) kompensiert werden. Ein allfälliger Übergewinn oder -Verlust wäre der Beschwerdeführerin zuzurechnen bzw. durch die Beschwerdeführerin zu tragen.

Unter Anwendung von etwa der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM), kostenbasiert (in der Praxis oft unpräzise Kostenaufschlagsmethode genannt) hätten die Lizenznehmer im Betriebsprüfungszeitraum Anspruch auf eine Vollkostendeckung sowie beispielsweise einem Gewinnaufschlag von 10%, d.s. TEUR 28.333,1 gehabt, was folgenden Effekt auf die Gesamtnettoergebnisverteilung gehabt hätte:

[Tabelle]

Tabelle 2: Ergebnisdarstellung bei Neutralisierung der Lizenzgebühren sowie Kompensation gesamter OPEX der Lizenznehmer und zusätzlichem Gewinnaufschlag von 10%

Die Anwendung der kostenbasierten TNMM unterstreicht daher das bereits vor der Betriebsprüfung erkennbar unüblich hohe Ergebnis der Beschwerdeführerin. Korrigiert man das Ergebnis der Lizenznehmer auf eine bloße Routinevergütung, wäre eine Reduzierung der vor Außenprüfung verrechneten Lizenzgebühren um TEUR 50.895,8 (!) erforderlich gewesen. Die [Beschwerdeführerin] hätte in diesem Fall eine Ausgleichszahlung von TEUR 50.895,8 an die Lizenznehmer leisten müssen. Von einer Erfolgsverlagerung ins Ausland kann im vorliegenden Fall keinesfalls die Rede zu sein! Die Erwirtschaftung von (beispielhaften) moderaten fixen EBIT-Margen von 2-3% hätte folgende Auswirkungen gehabt:

[Tabelle]

Tabelle 3: EBIT Lizenznehmer und -geber (in TEUR) bei EBIT-Marge von 2%

[Tabelle]

Tabelle 4: EBIT Lizenznehmer und -geber (in TEUR) bei EBIT-Marge von 3%

Somit lässt sich erkennen, dass auch bei der Erwirtschaftung von moderaten fixen EBIT-Margen das bereits vor der Betriebsprüfung ungewöhnlich hohe Ergebnis der Beschwerdeführerin bestehen bleibt; um ein marktübliches Ergebnis zu erreichen, wäre eine Anpassung der Lizenzgebühren um jeweils MEUR 57,8 bzw. MEUR 75.4 notwendig gewesen. Dementsprechend hätte es daher zusätzliche Zahlungen von MEUR 57.8 bzw. 75.4 erfordert.

c) Fehlen eines zusätzlich wirtschaftlichen Erfolgs, der ins Ausland verlagerbar gewesen wäre

Die Aussage, dass ein wirtschaftlicher Erfolg ins Ausland verlagert wird, ist anhand der konkreten Zahlenlage als unrichtig zu bezeichnen. Die Analyse der EBIT-Daten der Lizenznehmer und der Beschwerdeführerin von 2015 bis 2019 zeigt ein negatives Gesamtergebnis (TEUR - 3.518,2).

[Tabelle]

Tabelle 5: EBIT Lizenznehmer und -geber (in TEUR)

Es mangelt also an einer grundlegenden Voraussetzung für die Argumentation einer Verlagerung von Ertragspotential, nämlich dem Vorhandensein von ausreichenden Gewinnen zwischen 2015 und 2019. Es bestand auch keine derartige Ertragserwartung für diesen Zeitraum.

Eine Argumentation für eine Verlagerung eines wirtschaftlichen Erfolgs ins Ausland hat sich auf tatsächlich erzielbares Ertragspotential zu stützen und nicht nur auf eine völlig haltlose These

eines hypothetischen Ertragspotentials unter kompletter Außerachtlassung des Gesamtnettoergebnisses der Lizenznehmer- und -geber. Sie ist im vorliegenden Fall daher unrichtig und führt zu einem rechtswidrigen Ergebnis.

Aus all diesen Gründen kommen der Bescheidbeschwerde hohe Erfolgsaussichten zu, sodass auch der Versagungsgrund nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO jedenfalls nicht vorliegt und daher auch insoweit die Voraussetzungen der Aussetzung der Einhebung der festgesetzten bzw. vorgeschriebenen Abgaben im Sinne des § 212a BAO zweifellos erfüllt sind.

Beschwerdevorentscheidungen

Mit (Sammel-) **Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 (OZ 6)** wies die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden als unbegründet ab, wobei sie zur Begründung ausführte:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) argumentiert zum einem mit dem "vom Gesetzgeber intendierte Rechtsschutz, den Abgabepflichtigen mit einer potentiell rechtswidrigen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels nicht zu belasten (vgl. Ritz/Koran, BAO7, S 212a Tz 1 mwN), völlig untergraben. Dies wiegt hier umso schwerer, als die erhobene Bescheidbeschwerde hohe Erfolgsaussichten hat und ihr auch das Finanzamt bei der Erledigung des verfahrensleitenden Antrages nicht etwa beschieden hätte, nach Lage des Falles gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO wenig erfolgversprechend zu sein (siehe dazu auch unten 3.)."

Weiters wird in der Beschwerde auf Seite 12 nochmals ausgeführt: "Aus all diesen Gründen kommen der Bescheidbeschwerde hohe Erfolgsaussichten zu, sodass auch der Versagungsgrund nach § 212a Abs. 2 lit a BAO jedenfalls nicht vorliegt und daher auch insoweit die Voraussetzungen der Aussetzung der Einhebung der festgesetzten bzw. vorgeschriebenen Abgaben im Sinne des § 212a BAO zweifellos erfüllt sind."

Damit verkennt die Bf. jenen Tatbestand, auf den sich die Abweisung des Aussetzungsantrages stützt. Ob eine Bescheidbeschwerde - wie dies die Bf offenkundig annimmt - hohe Erfolgsaussichten hat, ist hier nicht relevant, zumal der angefochtene Abweisungsbescheid vom 16.02.2024 nicht auf § 212a Abs 2 lit a BAO, sondern auf § 212 Abs 2 lit c BAO gestützt ist (siehe dazu auch die Überschrift auf Seite 2 im erwähnten Abweisungsbescheid, die wie folgt lautet: "Zum Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO"). Nach der zuletzt genannten Bestimmung ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist. Dieser Tatbestand steht für sich allein der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entgegen¹. Dazu führte das Finanzamt im Abweisungsbescheid vom 16.02.2024 aus, dass nicht nur erst nach dem Entstehen der Abgabeforderung gesetzte Gefährdungshandlungen des Abgabepflichtigen, sondern auch solche Gefährdungshandlungen den Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO begründen, die zeitlich vor dem Entstehen der Abgabeforderung unter solchen Umständen gesetzt worden waren, aus denen dem Abgabepflichtigen das drohende Entstehen der Abgabenschuld, deren

Durchsetzung er gefährdete, bereits erkennbar geworden war. Bedeutsam ist daher nicht nur ein im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag stehendes Verhalten des Abgabepflichtigen, sondern auch ein zeitlich davor liegendes Verhalten. In seinem E 29.06.1999, 98/14/0123, bestätigte der VwGH die Abweisung eines Aussetzungsantrages mit Bescheid des Finanzamtes vom 30.6.1998 bzw. der Finanzlandesdirektion vom 29.5.1998, die mit der Eintragung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Tochter des Abgabepflichtigen im Jahr 1994 begründet worden war.

Siehe dazu auch RS 1 zu VwGH 15.09.1999, 94/13/0063: ".....Verlagert ein Abgabepflichtiger den wirtschaftlichen Erfolg seiner Aktivitäten durch fingierte Betriebsaufwendungen - dazu gehören auch überhöhte Einstandspreise - ins Ausland und hat diese Vorgangsweise zur Folge, dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch Zahlungsfluss ins Ausland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden, so ist ein solches Verhalten gleichermaßen für die Ermittlung der Abgabebemessungsgrundlagen wie auch für die Abgabeneinhebung von Relevanz. Es kann daher durchaus den Tatbestand des § 212a Abs 2 iit c BAO erfüllen, vorausgesetzt, dass es zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung als Verhalten oder als dessen Wirkung noch anhält."

Im vorliegenden Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob ein Sachverhalt gegeben ist, der die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde zu tragen vermag, das Verhalten des Abgabepflichtigen sei auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet.

Dem Vorbringen unter Punkt 2 in der Beschwerde, wonach "von der Beschwerdeführerin weder vor noch nach dem Entstehen der Abgabennachforderungen, die den Gegenstand der abgewiesenen Anträge auf Aussetzung der Einhebung bilden, Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs. 2 iit. c BAO gesetzt (siehe dazu im Einzelnen Punkt 2.3. bis Punkt 2.6.). ist entgegen zu halten, dass die Punkte 2.4 bis 2.6

- *"Keine Forderung (der festgestellten Beträge) gegenüber den Lizenznehmern eingestellt"*
- *"Keine Anpassung der BMG KöSt für das Jahr 2021 erfolgt"*
- *"Festgestellte Beträge durch die Lizenznehmer nicht bezahlt"*

von der Bf offenkundig so ausgelegt werden, dass die Begründung der Bescheide über die Abweisung eines Aussetzungsantrages in diesen Punkten die Abgabenbehörde als Gefährdungshandlung ausgelegt hätte. Es wird unter Punkt 2.4 von der Bf ausgeführt, "Entsprechend geht auch die Behauptung ins Leere, die Beschwerdeführerin würde durch die Nichteinforderung der aus Sicht der belangten Behörde fehlenden Beträge ihr auf die Gefährdung der Eindringlichkeit gerichtetes Verhalten fortsetzen."

Die Bf übersieht jedoch, dass diese Punkte nur ausgeführt wurden, um darzulegen, dass die gesetzte Gefährdungshandlung noch immer anhält. In den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 16.02.2024 wird auf Seite 3 zusammenfassend ausgeführt: "Aus der Offenlegung und der Prüfung bei einem verbundenen Unternehmen ist ersichtlich, dass keine Forderung (der festgestellten Beträge) gegenüber den Lizenznehmern eingestellt wurde. Weiters wurde festgehalten, dass keine Anpassung der BMG KöSt für das Jahr 2021 erfolgte. Es sind auch die festgestellten Beträge durch die Lizenznehmer nicht bezahlt worden. Das Nichteinfordern der fehlenden Beträge ist dahin zu werten, dass das auf die Gefährdung der Eindringlichkeit gerichtete Verhalten der Antragstellerin noch anhält."

Demzufolge kann die Argumentation der Bf nicht nachvollzogen werden, da in der Begründung des Bescheides nicht mit den oben angeführten Punkten die Gefährdungshandlung per se behauptet wurde, sondern das noch andauernde Verhalten dargestellt wurde. Den Ausführungen der Bf unter Punkt 2.2. bezüglich vA kann gefolgt werden: "Allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter allein stellen noch kein auf die Gefährdung der Eindringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung entgegenstehendes Verhalten dar."

In diesem Zusammenhang übersieht die Bf, dass die vA alleine noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung entgegenstehendes Verhalten darstellt. Vielmehr ist die vA ein Ausfluss aus der gesetzten Handlung, welche die Gefährdung herbeiführt. Im vorliegenden Fall wurde nämlich - wie schon in den Bescheiden ausgeführt - eine Handlung gesetzt, welche die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel der österreichischen Finanzverwaltung entzogen wurden.

In der Beschwerde wird von der Bf unter Punkt 2.7 "Fazit" festgehalten: "Der belangten Behörde ist es somit keinesfalls gelungen, ein Gefährdungsverhalten der Beschwerdeführerin im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO aufzuzeigen. Selbst wenn die von der belangten Behörde behauptete verdeckte Ausschüttung durch zu geringe Lizenzverrechnungen vorliegen würde, betreffen die angeführten Umstände bloß die Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestands selbst oder die nachfolgende Abgabensfestsetzung als solche. Soweit die nicht erfolgte Zahlung der festgestellten Beträge durch die Lizenznehmer ins Treffen geführt wird, handelt es sich um kein Verhalten der die Aussetzung begehrenden Beschwerdeführerin, dem sohin von vornherein keine Relevanz nach dem angezogenen Versagungsgrund zukommen kann. Ein Gefährdungsverhalten der Beschwerdeführerin liegt sohin keinesfalls vor."

Diesen Ausführungen ist Folgendes entgegen zu halten:

Das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtete Verhalten der Abgabepflichtigen muss nicht mit dem Aussetzungsantrag in engem zeitlichen Zusammenhang stehen, sondern kann

auch zeitlich davor gelegen sein. Entscheidend ist die mit dem Verhalten verbundene objektive Gefährdungseignung, nicht jedoch das Motiv der Abgabepflichtigen.²

So kann es etwa für eine Aussetzung der Einhebung schädlich sein, wenn der Antragsteller sein Vermögen an nahe Angehörige³, eine Stiftung⁴ oder nahestehende Gesellschaften⁵ überträgt.

Die objektive Gefährdungseignung ist mit dem vorliegenden Verhalten, nämlich mit der Handlung, dass zu verbundenen Unternehmen ins Ausland eine künstliche Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges stattgefunden hat und somit der Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO erfüllt wurde.

Vorliegend hat die Bf. - wie bereits oben angesprochen - ihre wirtschaftlichen Erfolge in das Ausland verlagert, indem sie die ihr zustehenden Lizenzgebühren gegenüber ausländischen verbundenen Gesellschaften nicht in der richtigen Höhe (zu niedrig) verrechnet hat. Dabei handelt es sich um Erlösverkürzungen, die zur Folge haben, dass die für die Entrichtung der aussetzungsgegenständlichen Abgaben benötigten finanziellen Mittel in das Ausland verschoben worden sind. Die Wirkung dieser "künstlichen Verringerung" der Lizenzbemessungsgrundlage hält noch an, weil damit die für die Entrichtung der geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung dauerhaft entzogen sind. Somit ist der Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO als erfüllt anzusehen. Ein Verhalten, das auf die Gefährdung der Eindringlichkeit gerichtet ist, ist unabhängig von den Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde so lange ein Hindernis für die Aussetzung der Einhebung, als es sich nicht als zu Unrecht angenommen herausstellt (nochmals VwGH 15.9.1999, 94/13/0063). Dass das FAG das auf die Gefährdung der Eindringlichkeit gerichtete Verhalten der Bf. als zu Unrecht angenommen hat, ist nicht ersichtlich. Vielmehr ergibt sich aus der für das Jahr 2021 (Prüfungszeitraum 2015 bis 2019) am 31.10.2023 eingebrachten Offenlegung gerade Gegenteiliges. Darin führt die Bf. aus: "Aus den oben erläuterten Gründen und in Bezug auf das anhängige Beschwerdeverfahren wird die strittige Bemessungsgrundlage (insbesondere iZm Royalty Fees) für die Körperschaftsteuer 2021 nach der in der Bescheidbeschwerde dargelegten Methodik ermittelt, da ein Ausgang des Rechtsmittelverfahrens zu unseren Gunsten erwartet wird. Eine Anpassung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung erfolgte nicht." Aus dem Zusammenhalt des oben Dargelegten ergibt sich, dass ein auf die Gefährdung der Eindringlichkeit der Abgaben gerichtetes Verhalten vorliegt, und dessen Wirkung noch anhält. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Vorlageanträge

Mit **Schreiben vom 21.06.2024 (OZ 8)** stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen gegen die Beschwerdeentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag).

Beschwerdevorlagen

Mit **Vorlagebericht vom 30.07.2024 (OZ 28)** legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Anstatt einer Stellungnahme verwies die Abgabenbehörde auf die Beschwerdevorentscheidungen.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Mit **Schreiben vom 20.11.2024 (OZ 86 und OZ 89)** brachte die Beschwerdeführerin durch ihren rechtsanwaltlichen Vertreter ergänzend vor:

1. Ausgangslage

In den angefochtenen Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrags vom 16.02.2024 führt die belangte Behörde aus, dass die Beschwerdeführerin ihren wirtschaftlichen Erfolg ins Ausland verlagert habe, weil diese als Lizenzgeberin ausländischen Lizenznehmern, bei denen es sich um konzernzugehörige Schwestergesellschaften handle, Lizenzgebühren in dreistelliger Millionenhöhe nicht verrechnet habe. Infolge des Ansatzes einer unrichtigen Bemessungsgrundlage seien in letzter Konsequenz keine fremdüblichen Verrechnungspreise zur Anwendung gelangt.

Die Beschwerdeführerin teilt diese Auffassung nicht, sondern geht davon aus, dass fremdübliche Lizenzgebühren verrechnet wurden. Aus Sicht der Beschwerdeführerin wurde daher in den Streitjahren 2015 bis 2019 insofern weder zu wenig Körperschaftsteuer erklärt, noch ist es zu verdeckten Ausschüttungen gekommen, die der Kapitalertragsteuer unterliegen könnten.

Die Abgabennachforderungen einschließlich Nebengebühren in Höhe von insgesamt rund EUR 55,1 Millionen, die Gegenstand der streitgegenständlichen Anträge auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO vom 14.02.2024 bilden, sind im Wesentlichen auf diese Verrechnungspreisstreitigkeit zurückzuführen.

Die belangte Behörde führt vor diesem Hintergrund in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrags vom 16.02.2024 aus, die Beschwerdeführerin habe durch den Ansatz einer unrichtigen Bemessungsgrundlage für die Lizenzgebühren eine künstliche Verringerung der Lizenzbemessungsgrundlage mit der Folge herbeigeführt,

"dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden."

Auf dieser Basis nimmt die belangte Behörde an, die Beschwerdeführerin habe ein Verhalten gesetzt, dass auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der (strittigen) Abgaben gerichtet sei, sodass die streitgegenständlichen Anträge auf Aussetzung der Einhebung vom 14.02.2024 gemäß § 212a Abs 2 lit c BAO abzuweisen gewesen seien. Diese Auffassung wiederholt die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 und führt insofern aus, dass

"der angefochtene Abweisungsbescheid vom 16.02.2024 nicht auf § 212a Abs 2 lit c BAO, sondern auf § 212[a] Abs 2 lit c BAO gestützt ist (siehe dazu auch d/e Überschrift auf Seite 2 im erwähnten Abweisungsbescheid, die wie folgt lautet: "Zum Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO)."

Das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der (strittigen) Abgaben gerichtet Verhalten der Beschwerdeführerin dauere zudem noch an bzw werde fortgesetzt, da ungeachtet der Feststellungen der Betriebsprüfung keine Forderungen gegenüber den Lizenznehmern eingestellt worden seien, die Lizenznehmer auch keine Lizenzgebühren nachbezahlt hätten und die Ergebnisse der Betriebsprüfung in der Körperschaftsteuererklärung 2021 nicht berücksichtigt worden wären.

Diesbezüglich führt die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 nun allerdings aus, dass mit diesen Umständen keine Gefährdungshandlungen behauptet würden, sondern eben nur das noch andauernde Verhalten illustriert werde.

Damit erschöpft sich nun die gesamte Argumentation der belangten Behörde in puncto Gefährdungshandlungen allerdings ausschließlich darin, die Beschwerdeführerin habe konzernzugehörigen ausländischen Lizenznehmern keine fremdüblichen Lizenzgebühren verrechnet.

Soweit die belangte Behörde aber daraus eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben § 212a Abs 2 lit c BAO zu erkennen vermeint, befindet sie sich jedoch zweifellos nicht im Recht.

2. (Angeblich) Fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland

Die Frage, ob fremdunübliche, mithin zu geringe, Lizenzgebühren verrechnet wurden, und daher wie die belangte Behörde vermeint "fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland" vorliegen, ist Gegenstand unerledigter Bescheidbeschwerden im Abgabenverfahren. Ob das von der belangten Behörde behauptete, auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet Verhalten der Beschwerdeführerin (Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren, Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland etc) überhaupt gegeben ist, ist daher gegenwärtig noch vollkommen offen und wäre in tatsächlicher Hinsicht von der belangten Behörde erst noch unter Beweis zu stellen.

Genau dies hat die belangte Behörde aber nicht getan. Vielmehr nimmt die belangte Behörde in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 16.02.2024 sowie in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 den Ausgang der den Aussetzungsanträgen zu Grunde liegenden Bescheidbeschwerden einfach in ihrem eigenen Sinn vorweg (zu Unzulässigkeit dieses Vorgehens siehe auch noch Punkt 7.). Dies läuft aber fallkonkret darauf hinaus, dass die belangte Behörde als Begründung nichts anderes anzubieten hat, als dass eine Gefährdungsverhalten iSd § 212a Abs 2 lit c BAO schlicht deshalb vorliege, weil die Behörde mit ihrer Ansicht im Abgabenverfahren im Recht sei.

Damit wird aber schon auf Sachverhaltsebene weder in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrags vom 16.02.2024 noch in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 das von der belangten Behörde behauptete, auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtete Verhalten (Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren, Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland etc) schlüssig dargetan, geschweige denn verfahrensordnungskonform bewiesen.

Im Übrigen könnte das von der belangten Behörde behauptete Verhalten - selbst wenn es tatsächlich vorliegen würde - rechtlich nicht als Gefährdungsverhalten iSd § 212a Abs 2 lit c BAO gewertet werden. Hierzu wird auf die Ausführungen unter Punkt 3. bis Punkt 8. verwiesen.

3. (Angeblich) Dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogene Finanzmittel

Die belangte Behörde behauptet, durch (angeblich) fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland seien finanzielle Mittel dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen worden. In der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 führt die belangte Behörde hierzu etwa das Folgende aus:

"Im vorliegenden Fall wurde nämlich - wie schon in den Bescheiden ausgeführt - eine Handlung gesetzt, welche die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel der österreichischen Finanzverwaltung entzogen wurden."

Hierdurch sei, so die Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 im Weiteren, ein Verhalten gesetzt worden, das objektiv geeignet sei, die Einbringlichkeit der Abgaben zu gefährden:

"Die objektive Gefährdungseignung ist mit dem vorliegenden Verhalten, nämlich mit der Handlung, dass zu verbundenen Unternehmen ins Ausland eine künstliche Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges stattgefunden hat und somit der Tatbestand des §212a Abs 2 lit c BAO erfüllt wurde."

Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die objektive Gefährdungseignung entscheidend, die mit dem Verhalten des Abgabepflichtigen verbunden ist. Nur wenn tatsächlich darauf abgezielt wird, Vermögen dem Zugriff des Abgabengläubigers zu entziehen, etwa durch den Verkauf von Liegenschaften und Wirtschaftsgütern, deren Erlös

an nahestehende Gesellschaften überlassen wird¹ Vermögensschiebungen vom Inland ins Ausland² Übertragung von Vermögen an Verwandte oder eine Stiftungs Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot³ an Liegenschaften⁴ kann von einer objektiven Gefährdungseignung gesprochen werden.

Wie die Beispiele aus der Rechtsprechung des VwGH zeigen, muss Vermögen, das sich im Zugriffsbereich des Abgabepflichtigen und damit der österreichischen Abgabengläubigers befand, dem Zugriff bzw der Verfügungsmacht des Abgabepflichten und damit des österreichischen Abgabengläubigers entzogen werden, um eine objektive Gefährdungseignung zu begründen.

Genau dies kann aber bei (angeblich) fehlenden Zahlungsflüssen vom Ausland ins Inland nicht der Fall sein, denn es geht hierbei offenkundig um Finanzmittel, die sich zu keiner Zeit im Verfügungsbereich des Abgabepflichten und damit des österreichischen Abgabengläubigers befanden. Finanzmittel, die sich niemals im Zugriffsbereich des Abgabepflichtigen und damit der österreichischen Abgabengläubigers befanden, können aber eben diesem Zugriffsbereich denklogisch auch nicht entzogen werden.

Dem von der belangten Behörde ohnedies nur behaupteten Verhalten der Beschwerdeführerin (Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren etc) kann daher gemäß der Rechtsprechung des VwGH keine objektive Gefährdungseignung zukommen.

Demgegenüber führt die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 bezüglich Gefährdungshandlung bzw das Andauern der der Gefährdung das Folgende aus:

"Siehe dazu auch RS 1 zu VwGH 15.09.1999, 94/13/0063: Verlagert ein Abgabepflichtiger den wirtschaftlichen Erfolg seiner Aktivitäten durch fingierte Betriebsaufwendungen - dazu gehören auch überhöhte Einstandspreise - ins Ausland und hat diese Vorgangsweise zur Folge, dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch Zahlungsfluss ins Ausland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden, so ist ein solches Verhalten gleichermaßen für die Ermittlung der Abgabebemessungsgrundlagen wie auch für die Abgabeneinhebung von Relevanz. Es kann daher durchaus den Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO erfüllen, vorausgesetzt, dass es zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung als Verhalten oder als dessen Wirkung noch anhält. "

Die belangte Behörde übersieht dabei aber, dass ein nachweislicher und tatsächlicher Abfluss ins Ausland, wie er dem zitierten Rechtssatz des VwGH zu Grunde liegt, etwas fundamental anderes ist als ein bloß möglicherweise nicht erfolgter Zufluss ins Inland, der den Gegenstand des vorliegenden Falles bildet. Es ist offensichtlich, dass ein (tatsächlicher) Abfluss (ins Ausland) nicht mit einem (eventuell) unterbliebenen Zufluss (ins Inland) vergleichbar ist.

Aus der genannten Rechtsprechung des VwGH ist daher für die Position der belangten Behörde nichts zu gewinnen. Sie ist schlicht nicht einschlägig.

Anders als in dem vom angeführten Rechtssatz angesprochenen Sachverhalt, wurde im beschwerdegegenständlichen Fall - wie schon ausgeführt - dem Abgabengläubiger nämlich kein Vermögen entzogen und damit keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO gesetzt.

4. Fehlender zeitlicher Zusammenhang

Zum Umstand, dass die angeblichen Gefährdungshandlungen der Beschwerdeführerin auch in zeitlicher Hinsicht von § 212a Abs 2 lit c BAO erfasst seien, enthält die Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 die Aussage, dass "auch solche Gefährdungshandlungen den Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO begründen, die zeitlich vor dem Entstehen der Abgabensforderung unter solchen Umständen gesetzt worden waren aus denen dem Abgabepflichtigen das drohende Entstehen der Abgabenschuld, deren Durchsetzung er gefährdete, bereits erkennbar war."

Zu weiteren Begründung dieses Standpunkts verweist die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.06.1999, 98/14/0123: "In seinem E 29.06.1999, 98,14/0123, bestätigte der VwGH die Abweisung eines Aussetzungsantrages mit Bescheid des Finanzamts vom 30.06.1997 bzw der Finanzlandesdirektion vom 29.5.1998, die mit der Eintragung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots zugunsten der Tochter des Abgabepflichtigen im Jahr 1994 begründet worden war."

Den Ausführungen der belangten Behörde kann jedoch auch hier nicht zugestimmt werden. Die belangte Behörde übersieht nämlich, dass das vom VwGH in der zitierten Entscheidung angesprochene Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Tochter des Abgabepflichtigen während einer laufenden Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1983 bis 1989 eingeräumt wurde und der VwGH unter Berücksichtigung dieses Umstands in seinem Erkenntnis vom 29.06.1999, 98/14/0123 konkret das Folgende ausgesprochen hat:

"Daraus folgt, dass auch ein Gefährdungsverhalten des Abgabepflichtigen als Ausschlussgrund im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO in Betracht kommt das im zeitlichen Zusammenhang mit einer der Abgabensfestsetzung durch das Finanzamt vorausgegangenen abgabenbehördlichen Prüfung gesetzt wurde."

Der Rechtsprechung des VwGH ist daher zu entnehmen, dass nicht nur ein Verhalten des Abgabepflichtigen berücksichtigen ist, das in engem zeitlichem Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag steht, sondern auch Gefährdungsverhalten des Abgabepflichtigen als Ausschlussgrund iSd § 212a Abs 2 lit c BAO in Betracht kommt, das im zeitlichen Zusammenhang mit einer der Abgabensfestsetzung durch das Finanzamt vorausgegangenen

abgabenbehördlichen Prüfung bzw dem Entstehen einer Abgabennachforderung gesetzt wurde. § 212a Abs 2 lit c BAO erfasst insofern Handlungen, die zeitlich nahe vor dem Entstehen der Abgabennachforderung unter solchen Umständen gesetzt wurden, aus denen dem Abgabepflichtigen das drohende Entstehen der Abgabenschuld, deren Durchsetzung er gefährdet, bereits erkennbar wurde.

An einem zeitlichen Zusammenhang mit den Aussetzungsanträgen fehlt es fallkonkret aber ebenso wie an einem (zeitlichen) Konnex zur vorausgegangenen abgabenbehördlichen Prüfung bzw dem Entstehen der antragsgegenständlichen Abgabennachforderungen. Tatsache ist nämlich, dass die Verrechnungspreisgestaltung der Beschwerdeführerin (= behauptete Gefährdungshandlung), sich über Jahre nicht geändert hat und schon über geraume Zeit zur Anwendung gelangte, und zwar bereits lange bevor die streitauslösende Außenprüfung im Jahr 2022 endete, in welcher die Verrechnungspreise erstmals von der belangten Behörde (zu Unrecht) moniert wurden.

Der vom VwGH für geforderte nahe zeitliche Zusammenhang zwischen den behaupteten Gefährdungshandlungen (Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren in den Jahren 2015 bis 2021) und der späteren Außenprüfung samt drohender Abgabennachforderung (Ende 2022) kann daher ebenso wenig gegeben sein wie eine aussetzungsschädliche Reaktion der Beschwerdeführerin auf die - erst im Nachhinein getroffenen - Feststellungen der Außenprüfung. Ganz im Gegenteil hat man sogar noch in Zusammenhang mit der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2021, die nach Ende der Außenprüfung erstellt wurde, die Beibehaltung der bisherigen Praxis proaktiv offengelegt, um der Behörde eine sofortige Festsetzung nach eigener Anschauung zu ermöglichen.

Die belangte Behörde überdehnt daher offensichtlich den vom VwGH vorgegebenen (zeitlichen) Anwendungsbereich von § 212a Abs 2 lit c BAO, sodass es sich bei dem angeblichen Verhalten der Beschwerdeführerin auch unter diesem Gesichtspunkt um keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO handeln kann.

5. Bloßer Vorwurf der Verwirklichung des strittigen abgabenrechtlichen Tatbestands

Betrachtet man zudem die Rechtsprechung des VwGH zu § 212a Abs 2 lit c BAO, wird darüber hinaus deutlich sichtbar, dass die jeweilige Gefährdungshandlung (Verkauf von Liegenschaften, Vermögenschiebung vom Inland ins Ausland, Übertragung von Vermögen an Verwandte oder eine Stiftung, Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungs- Verbotes an Liegenschaften)⁷ und der im Abgabenverfahren strittige Sachverhalt (Abzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben, Umsatzsteuerpflicht bestimmter Geschäfte etc) immer zwei verschieden Dinge und daher strikt auseinander zu halten waren.

Nach einer getrennten Gefährdungshandlung, die § 212a Abs 2 lit c BAO anspricht, sucht man im vorliegenden Fall jedoch vergebens, denn die der Beschwerdeführerin vorgehaltenen

Gefährdungshandlung erschöpft sich in der Verwirklichung des (strittigen) abgabenrechtlichen Tatbestands einer verdeckten Ausschüttung (Verrechnung angeblich zu geringer Lizenzgebühren im Konzern etc).

Es liegt aber auf der Hand, dass die (strittige) Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestands bzw die zur Abgabebemessung und Abgabenfestsetzung führenden Umstände prinzipiell keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO darstellen können, da ansonsten bei praktisch jeder Bescheidbeschwerde § 212a Abs 2 lit c BAO einer Aussetzung der Einhebung entgegenstünde. Effektiven einstweiligen Rechtsschutz durch § 212a BAO gebietet aber das rechtsstaatliche Prinzip.⁸

6. (Keine) Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs 2 lit c BAO durch verdeckte Ausschüttungen

Genau vor diesem Hintergrund ist es auch ständige Rechtsprechung des UFS, BFG und VwGH, dass verdeckte Ausschüttungen, wie sie dem hg Rechtsstreit zu Grunde liegen, keine Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs 2 lit c BAO darstellen können. Der VwGH führt hierzu konkret das Folgende aus:⁹

"Allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter stellen allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes, Verhalten dar. Diese Beurteilung ist schon deshalb geboten, weil andernfalls in allen Berufungsfällen, in welchen die Frage verdeckter Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften strittig ist, eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung von Abgaben im Hinblick auf § 212a Abs 2 lit c BAO nie in Betracht käme."

Damit bringt der VwGH unmissverständlich zum Ausdruck, dass eben jener (strittige) Sachverhalt, der zur Verwirklichung der (strittigen) verdeckten Ausschüttung geführt haben soll, für sich allein kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes Verhalten iSd § 212a Abs 2 lit c BAO darstellen kann, sondern ein weiteres Verhalten des Abgabepflichtigen oder weitere besondere Umstände hinzutreten müssen.

Genau ein solches weiteres Verhalten oder besondere Umstände fehlen im vorliegenden Fall jedenfalls, denn gemäß den Ausführungen der belangten Behörde soll sich das gesamte auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtete Verhalten der Beschwerdeführerin darauf beschränken, im Konzern fremdunübliche Lizenzgebühren verrechnet zu haben und erschöpft sich damit in der (abgabenrechtlichen) Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung.

Da ein zusätzliches Verhalten oder eine besondere Konstellation, welche es ausnahmsweise rechtfertigen könnte, die angeblichen verdeckten Ausschüttungen auch als ein der begehrten Aussetzung der Einhebung entgegenstehendes Verhalten zu betrachten, nicht vorliegen und von der belangten Behörde auch nicht aufgezeigt wurden, bleibt für die Annahme eines

Gefährdungsverhaltens iSd § 212a Abs 2 lit c BAO im vorliegenden Fall sohin rechtlich kein Raum.

Ergänzend ist zudem auf die besonders einschlägige Folgerechtsprechung des Unabhängige Finanzsenat ("UFS") hinzuweisen, dass (auch) in Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen stehende, nicht erfolgte Vermögensvermehrungen und genau solche wirft die belangte Behörde der Beschwerdeführerin fallkonkret vor zu keiner Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO führen können:¹⁰

"Selbst aus dem Umstand, dass die Betriebsprüfung verdeckte Gewinnausschüttungen an [...] andere Gesellschafter feststellte, weshalb es eventuell zu keiner Vermögensvermehrung bei der Gesellschaft kam, kann eine Gefährdungshandlung nicht abgeleitet werden, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes allfällige verdeckte Gewinnausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten darstellt, [...]".

Die belangte Behörde bringt dazu in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 jedoch das Folgende vor:

"In diesem Zusammenhang übersieht die Bf, dass die vA alleine noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung entgegenstehendes Verhalten darstellt. Vielmehr ist die vA ein Ausfluss aus der gesetzten Handlung, welche die Gefährdung herbeiführte."

Dem ist jedoch deutlich zu widersprechen. Die belangte Behörde missversteht die oben angeführte Rechtsprechung des VwGH. Der VwGH meint, wenn er von verdeckter Ausschüttung spricht, nämlich nicht die verdeckte Ausschüttung als solche, sondern adressiert wie schon ausgeführt wurde pars pro toto die (strittige) Realisierung des Sachverhalts, der in rechtlicher Hinsicht zur Verwirklichung der (strittigen) verdeckten Ausschüttung geführt haben soll.

Im vorliegenden Fall sind die (angeblichen) verdeckten Ausschüttungen und die (vermeintlich) gesetzten Gefährdungshandlungen sohin ein und dasselbe. Die gegenläufige Behauptung der belangten Behörde, die (angebliche) verdeckte Ausschüttung und die (angeblich) gesetzte Handlung, welche die Gefährdung herbeigeführt haben soll, seien nicht deckungsgleich, sondern das eine nur ein Ausfluss des anderen, sind nicht nachvollziehbar.

Es gilt nur die (strittige) verdeckte Ausschüttung und die (strittige) gesetzte Handlung, welche gemäß belangter Behörde die Gefährdung herbeigeführt haben soll, nebeneinander zu stellen:

<i>(behauptete) verdeckte Ausschüttung</i>	<i>(behauptete) Gefährdungshandlung</i>
<i>- Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren an konzernzugehörige Schwestergesellschaften</i>	<i>- Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren an konzernzugehörige Schwestergesellschaften</i>

- Zu geringe (körperschaftsteuerpflichtige) Zuflüsse im Inland -Keine Vermögensvermehrung im Inland, auf die der Fiskus greifen könnte - Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland	- Zu geringe (körperschaftsteuerpflichtige) Zuflüsse im Inland -Keine Vermögensvermehrung im Inland, auf die der Fiskus greifen könnte - Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland
---	---

Ein Unterschied zwischen der (behaupteten) verdeckten Ausschüttung und der (behaupteten) Gefährdungshandlung ist nicht auszumachen. Das gegenteilige Vorbringen der belangten Behörde entbehrt daher evident jeder Grundlage. Die belangte Behörde verirrt sich hier in der eigenen Rabulistik und erkennt den relevanten Sachverhalt nicht mehr.

Soweit die belangte Behörde in diesem Zusammenhang im Übrigen erklärt, hier sei eine Handlung gesetzt worden, durch welche der österreichischen Finanzverwaltung Mittel entzogen wurden, ist auf die schon unter Punkt 3. getätigten Ausführungen zu verweisen.

Damit tritt aber offen zu Tage, dass das von der belangten Behörde behauptete Verhalten der Beschwerdeführerin (verdeckte Ausschüttung) so es denn überhaupt vorläge keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO darstellen könnte.

7. Kein Aufrechterhalten der Gefährdung der Einbringlichkeit

Die Bescheide über die Abweisung eines Aussetzungsantrags vom 16.02.2024 enthaltenen Ausführungen dazu, dass keine Forderungen gegenüber den Lizenznehmern eingestellt worden seien, die Lizenznehmer auch keine Lizenzgebühren nachbezahlt hätten und die Ergebnisse der Betriebsprüfung in der Körperschaftsteuererklärung 2021 nicht berücksichtigt worden wären.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 weist die belangte Behörde nunmehr darauf hin, dass mit diesen Umständen keine Gefährdungshandlungen geltend gemacht würden, sondern diese lediglich aufzeigen sollen, dass das auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtete Verhalten der Beschwerdeführerin noch andauere:

"Demzufolge kann die Argumentation der Bf nicht nachvollzogen werden, da in der Begründung des Bescheides nicht mit den oben angeführten Punkten die Gefährdungshandlung per se behauptet wurde, sondern das noch andauernde Verhalten dargestellt wurde."

Soweit die belangte Behörde sohin nach eigener Auskunft sohin (nur) ein noch andauerndes Gefährdungsverhalten darzustellen versucht, ist dem zu entgegen, dass unter Punkt 2. bis Punkt 6. bereits aufgezeigt wurde, dass die Beschwerdeführerin zu keiner Zeit ein Gefährdungsverhalten iSd des § 212a Abs 2 lit c BAO gesetzt hat. Ein nie gesetztes (Gefährdungs-)Verhalten kann aber weder andauern noch fortgeführt werden.

Dazu wären die von der belangten Behörde angeführten Umstände im Übrigen auch gar nicht geeignet:

Wenn die belangte Behörde nicht eingestellte Forderungen moniert, übersieht sie dabei, soweit sie die UGB-Bilanz im Blick hat, dass nach den für die Beschwerdeführerin geltenden österreichischen Rechnungslegungsvorschriften Forderungen nur dann angesetzt werden dürfen, wenn diese einbringlich und rechtlich durchsetzbar sind. Beides wäre hier nicht der Fall, denn rein durch die (strittige) Ansage der belangten Behörde, es seien zu geringe Lizenzgebühren verrechnet worden, entsteht gegenüber den ausländischen Lizenznehmern keine Forderungen, die a) rechtlich durchsetzbar und b) darüber hinaus einbringlich wären. Die von der belangten Behörde als fehlend beklagten Forderungen könnten und dürften in der UGB-Bilanz gar nicht angesetzt werden. Sollte die belangte Behörde hingegen nur auf die Einstellung einer Verrechnungspreisforderung in der Steuerbilanz rekurrieren, so ist auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde vom 14.03.2024 zu den VPR 2021 zu verweisen. Der steuerliche Ansatz einer Verrechnungspreisforderung liefe auf die Rückgängigmachung der (strittigen) verdeckten Ausschüttung hinaus.¹¹ Wie aber bereits dargestellt wurde, kann die (strittige) verdeckte Ausschüttung selbst schon kein Gefährdungsverhalten iSd § 212a Abs 2 lit c BAO darstellen. Das Unterlassen der Rückgängigmachung der (strittigen) verdeckten Ausschüttung kann daher erst recht kein antragsfeindliches Gefährdungsverhalten begründen oder andauern lassen. Auch ist ferner nicht zu erkennen, wie das rein steuerliche Einstellen einer a) rechtlich nicht durchsetzbaren und b) nicht einbringlichen Forderung nur in der Steuerbilanz also ein rein auf dem Papier existenter Akt irgendeinen realen tatsächlichen Einfluss auf die Einbringlichkeit der strittigen Abgaben haben könnte.

Wenn die belangte Behörde ferner anführt, die ausländischen Lizenznehmer hätten die Lizenzgebühren nicht nachbezahlt, so erschließt sich schon grundsätzlich nicht, wie die Beschwerdeführerin (Lizenzgeberin), sohin eine ganz andere Person, durch dieses Tun/Unterlassen der Lizenznehmer ein Verhalten gesetzt oder aufrechterhalten haben könnte. Das Tun/Unterlassen der Lizenznehmer ist völlig irrelevant, da § 212a Abs 2 lit c BAO ausschließlich auf Verhalten des Abgabepflichtigen (Lizenzgeberin) abstellt.

Ebenso ist nicht nachvollziehbar, wie sich der Umstand, dass die Ergebnisse der Betriebsprüfung in der Körperschaftsteuererklärung 2021 nicht berücksichtigt wurden, auf Vorjahre auswirken soll. Die belangte Behörde verabsäumt insofern schlüssig darzutun, wie ein offenbar das Abgabengjahr 2021 betreffendes Verhalten zu einer Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben der Jahre 2015 bis 2020 führen soll bzw wie hierdurch ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben der Jahre 2015 bis 2020 gerichtetes Verhalten aufrechterhalten wird. Eine Aussetzung der Einhebung setzt nach 212a Abs 1 BAO zudem grundsätzlich nicht voraus, dass der Beschwerdeführer die (Rechts-)Ansichten der Finanzbehörden akzeptiert und übernimmt. Umgekehrt zählen mangelnde Demuts- und Unterwerfungsgesten auch nicht zu den Hinderungsgründen des § 212a Abs 2 BAO. Dass die Ergebnisse der Betriebsprüfung in der

Körperschaftsteuererklärung 2021 nicht berücksichtigt wurden, ist für die begehrte Aussetzung der Einhebung sohin vollkommen ohne Belang. Vielmehr handelt es sich hierbei um einen alltäglichen und gewöhnlichen Ausfluss der noch andauernden Verrechnungspreisstreitigkeiten zwischen belangter Behörde und Beschwerdeführerin, zumal in der Körperschaftsteuererklärung 2021 die Einnahme einer abweichenden (Rechts-)Auffassung sorgsam offengelegt wurde.

Aus den in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 16.02.2024 getätigten Ausführungen bezüglich nicht eingestellter Forderungen udgl ist daher auch unter Berücksichtigung der klarstellenden Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 wie auch schon in der Bescheidbeschwerde vom 14.03.2024 ausgeführt wurde nichts für die belangte Behörde zu gewinnen, Die belangte Behörde kann sich vielmehr ersichtlich nicht damit abfinden, dass sich die Beschwerdeführerin der (Rechts-)Auffassung der belangten Behörde (im noch anhängigen Abgabenverfahren) nicht widerspruchslos beugen will.

8. (Unzulässige) Vorwegnahme der Beschwerdeentscheidung und Aushebelung des Rechtsschutzes

Abgesehen davon, dass die Bescheide über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 16.02.2024 sowie die Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 schon auf Sachverhaltsebene ihr Ziel verfehlen, ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtetes Verhalten der Beschwerdeführerin iSd § 212a Abs 2 lit c BAO gesetzeskonform darzutun (siehe dazu schon Punkt 2. bis Punkt 6.), ist die von der belangten Behörde vorgenommene implizite Vorwegnahmen der Beschwerdeentscheidung im Abgabenverfahren auch rechtlich unzulässig.

Einerseits ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH13 nämlich grundsätzlich nicht Aufgabe des Aussetzungsverfahrens, die Rechtsmittelentscheidung vorwegzunehmen, andererseits soll nach der Rechtsprechung des VfGH14 ein Beschwerdeführer nicht bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels mit den (finanziellen) Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung belastet bleiben.

Wie aber schon unter Punkt 2. gezeigt wurde, antizipiert die belangte Behörde in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 16.02.2024 sowie in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024 den Ausgang der den Aussetzungsanträgen zu Grunde liegenden Bescheidbeschwerden zu ihren Gunsten, indem sie (unbewiesene) "fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland" und eine (angebliche) "Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges" einfach als gegeben annimmt, und gelangt auf dieser (nicht belegten) Basis (zu Unrecht) zu einem auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichteten Verhalten der Beschwerdeführerin, das einer Aussetzung der Einhebung entgegenstehen soll. Mit diesem Vorgehen beraubt die belangte Behörde die Beschwerdeführerin aber auf unzulässige Weise eben jenes Mindestmaßes an faktischer Effizienz von

Rechtsschutzeinrichtungen, den § 212a BAO in Hinblick auf das rechtstaatliche Prinzip gerade sicherstellen soll.

Im Licht der genannten VwGH-Rechtsprechung erweist sich diese Verfahrensweise der belangten Behörde insofern als rechtswidrig und angesichts der Rechtsprechung des VfGH zu Sinn und Zweck von § 212a BAO als denkunmöglich. Es ist schlicht vollkommen unzulässig, die Abweisung eines Antrags auf Aussetzung der Einhebung im Endeffekt nur damit zu begründen, dass man im noch gar nicht abgeschlossenen Abgabenverfahren Recht habe. Nichts anders macht aber die belangte Behörde im vorliegenden Fall.

Dies wiegt im vorliegenden Fall wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 14.03.2024 zu Recht ausgeführt wurde umso schwerer, als die erhobenen Bescheidbeschwerden hohe Erfolgsaussichten haben bzw die belangte Behörde in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrags vom 16.02.2024 sowie in der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 umgekehrt diesen nicht beschieden hat, nach Lage des Falles gemäß § 212a Abs 2 lit a BAO wenig erfolgversprechend zu sein.

9. Ergebnis und Anträge

Aus all dem folgt, dass der in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrags vom 16.02.2024 bzw in der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 geltend gemachte Ausschlussgrund gemäß § 212a Abs 2 lit c BAO nicht vorliegt.

Die belangte Behörde hat daher zu Unrecht ein Hindernis für die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung angenommen, sodass die Beschwerdeführerin entgegen der Conclusio der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 einen Rechtsanspruch auf die begehrte Aussetzung der Einhebung hat.¹⁵

Das BFG wird daher ersucht, den in der Bescheidbeschwerde vom 14.03.2024 gestellten Anträgen zu folgen und insbesondere dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 07.12.2023 (Aussetzungsbetrag: EUR 50.407.251,20) sowie den Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 19.12.2023 (Aussetzungsbetrag: EUR 4.723.462,73) stattzugeben.

Mit **Beschluss vom 11.12.2024 (OZ 90)** hielt das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde das Schreiben des rechtsanwaltlichen Vertreters und die folgende gerichtliche Rechtsmeinung vor:

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24.06.2003, 99/14/0343, ausgesprochen hat, stellen allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten dar. Diese Beurteilung ist schon deshalb geboten, weil andernfalls in allen Berufungsfällen, in welchen die Frage verdeckter Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften strittig ist, eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung von Abgaben im Hinblick auf § 212a Abs. 2 lit. c BAO nicht in Betracht käme.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24.06.2003, 99/14/0343, auch ausgesprochen hat, stellt eine Verlagerung von allenfalls als verdeckte Ausschüttungen einem Gesellschafter zugeflossenen Geldbeträgen ins Ausland (durch diesen) für sich allein kein der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten des von den Abgaben betroffenen Abgabepflichtigen (der GmbH) dar.

Wie dem VwGH-Erkenntnis vom 24.06.2003, 99/14/0343, an entscheidender Stelle zu entnehmen ist, bedarf es einer besonderen Konstellation, welche die verdeckten Ausschüttungen in den dem Beschwerdefall vorgelagerten Abgabenverfahren auch als ein der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten rechtfertigten. Diese besondere Konstellation ist von der Abgabenbehörde aufzuzeigen.

Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass das Verhalten des Abgabepflichtigen durch "Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland" auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist. Die Beschwerdeführerin berechne die Royalty Fee nicht vom Bruttoumsatz der Lizenznehmer, sondern nach Abzug der Cost of Sales. Es finde eine objektive Verkürzung der inländischen Erträge zu Gunsten der ausländischen verbundenen Gesellschaften statt. Die Beschwerdeführerin stelle zu niedrige Lizenzverrechnungen zu verbunden Unternehmen ins Ausland durch eine künstliche Verringerung der Lizenzbemessungsgrundlage her. Die für die Entrichtung der Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel würden durch fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden.

Das Bundesfinanzgericht kann aus diesen Ausführungen keine besondere Konstellation im Sinne des genannten VwGH-Erkenntnisses erkennen. Das Bundesfinanzgericht erwägt, die Aussetzung der Einhebung der Abgaben bewilligen.

Der Abgabenbehörde wird die Möglichkeit eingeräumt, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens Umstände einzuwenden, die für eine besondere Konstellation im Sinne des genannten VwGH-Erkenntnisses sprechen.

Mit **Schreiben vom 31.01.2025 (OZ 96)** brachte die Abgabenbehörde vor:

1. Ergänzendes Vorbringen vom 20.11.2024

In der Eingabe von Althuber Sponring & Partner vom 20.11.2024 "Ergänzendes Vorbringen" wird auf Seite 4 ausgeführt:

"Vielmehr nimmt die belangte Behörde in den Bescheiden über die Abweisung eines Aussetzungsantrages vom 16.02.2024 sowie in der Beschwerdevorentscheidung vom 06.06.2024 den Ausgang der den Aussetzungsanträgen zu Grunde liegenden Bescheidbeschwerden einfach in ihrem eigenen Sinn vorweg (zu Unzulässigkeit dieses Vorgehens siehe auch noch Punkt 7.). Dies läuft aber fallkonkret darauf hinaus, dass die

belangte Behörde als Begründung nichts anderes anzubieten hat, als dass eine Gefährdungsverhalte iSd § 212a Abs 2 lit c BAO schlicht deshalb vorliege, weil die Behörde mit ihrer Ansicht im Abgabenverfahren im Recht sei."

Der Bf. ist zwar beizupflichten, dass es nicht die Aufgabe des Aussetzungsverfahrens ist, die Entscheidung im Abgabenfestsetzungsverfahren vorwegzunehmen. Vorliegend hat das FAG die Abweisung des AE-Antrages aber nicht auf § 212a Abs. 2 lit. a BAO (geringe Erfolgsaussichten der Beschwerde), sondern explizit auf § 212a Abs. 2 lit. c BAO (Gefährdungsverhalten der Abg.Pfl.) gestützt. Die Erfolgsaussichten der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide waren daher bei der Erledigung des AE-Antrages nicht zu beurteilen. Folgte man der dazu von der Bf. vertretenen Auffassung, die Behörde dürfe im Aussetzungsverfahren nicht davon ausgehen, dass die aussetzungsgegenständlichen Abgaben zu Recht festgesetzt worden sind, würde § 212a Abs. 2 lit. c BAO ad absurdum geführt, da vor der Entscheidung über den Aussetzungsantrag die Rechtskraft der Abgabenbescheide abgewartet werden müsste. Nach Auffassung des FAG wurde im Verfahren betr. Aussetzung der Einhebung ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten seitens der Abg.Pfl. zu Recht angenommen. Die Wirkung des aussetzungsschädlichen Verhaltens hält nach wie vor an.

Im ergänzenden Vorbringen vom 20.11.2024 wird auf Seite 6 ausgeführt: "Finanzmittel, die sich niemals im Zugriffsbereich des Abgabenschuldigen und damit der österreichischen Abgabenschuldigen befanden, können aber eben diesem Zugriffsbereich denklogisch auch nicht entzogen werden." und "Es ist offensichtlich, dass ein (tatsächlicher) Abfluss (ins Ausland) nicht mit einem (eventuell) unterbliebenen Zufluss (ins Inland) vergleichbar ist."

Ein Gefährdungsverhalten liegt vor, wenn durch dieses Verhalten Befriedigungsmöglichkeiten des Abgabenschuldigen ausgeschlossen oder vermindert werden, etwa wenn Vermögen verschoben wird oder Deckungsmittel dem Zugriff des Abgabenschuldigen vorübergehend oder endgültig entzogen werden.¹

Vorliegend hat die Abg.Pfl. für sie nachteilige Vereinbarungen geschlossen, die sich zu Gunsten verbundener – im Ausland ansässiger – Unternehmen ausgewirkt haben. Dadurch wurden objektiv betrachtet Deckungsmittel dem unmittelbaren Zugriff des Abgabenschuldigen entzogen und ein typisches Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO gesetzt. Auf die Motive für diese (aus steuerlicher Sicht als ungerechtfertigt zu beurteilenden) Vermögensverschiebungen kommt es nicht an.²

Folgte man der Argumentation der Bf., würde ein Gefährdungsverhalten stets das Entziehen der der Abg.Pfl. bereits zugeflossenen Finanzmittel voraussetzen. Die Bf. übersieht aber, dass die Frage betreffend das Vorliegen eines Gefährdungsverhaltens danach zu beurteilen ist, ob "Befriedigungsmöglichkeiten des Abgabenschuldigen ausgeschlossen oder vermindert werden". Dies trifft im vorliegenden Fall zweifellos zu.

Bezogen auf die angesprochenen Befriedigungsmöglichkeiten des Abgabengläubigers ist der hier unterbliebene Zufluss (vom Ausland in das Inland) durchaus vergleichbar mit einem tatsächlichen Abfluss (vom Inland ins Ausland). Hat nämlich - wie hier - die Abg.Pfl. akzeptiert, dass ihr zustehendes Entgelt zu Gunsten eines verbundenen (im Ausland situierten) Unternehmens vorenthalten wird und damit die Einbringungsmöglichkeiten des Abgabengläubigers vereitelt, ist dieser Sachverhalt in Bezug die Anwendbarkeit des § 212a Abs. 2 lit. c BAO nicht anders zu beurteilen, als jener, in dem die Vermögensverschiebung erst nach Zufließen des Entgelts stattgefunden hat.

2. Besondere Konstellation iSd VwGH-Erkenntnis vom 24.06.2003, 99/14/0343

Im Vorhalt vom 11.12.2024 wird wiederholt auf das E des VwGH 24.06.2003, 99/14/0343, verwiesen, wonach allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter für sich allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten darstellt. Aus Sicht des FAG kann ein solches Verhalten durchaus den Tatbestand des § 212a Abs 2 lit c BAO erfüllen, wenn es zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung – und sei es bloß als Wirkung dieses Verhaltens - noch anhält.³ Letzteres hat das FAG im angefochtenen Abweisungsbescheid, in der BVE vom 06.06.2024 und auch im Vorlagebericht vom 30.07.2024 deutlich zum Ausdruck gebracht.

Ein der Aussetzung nach § 212a Abs. 2 lit c. entgegenstehendes Verhalten des Abgabepflichtigen liegt somit beispielsweise vor, wenn er sein Vermögen an nahe Angehörige,⁴ eine Stiftung⁵ oder nahestehende Gesellschaften⁶ überträgt. Der Umstand, dass die Einbringlichkeit einer Abgabe an sich gefährdet ist oder durch die Bewilligung der Aussetzung gefährdet wird, steht ihrer Bewilligung nicht entgegen.⁷

In einem anderen Fall hatte das BFG zu entscheiden, ob eine Gefährdungshandlung vorliegt.⁸ In diesem Fall wurden von der Beschwerdeführerin in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung mit Kaufverträgen wesentliche Teile des Handelswarenvorrates verkauft. Die Verträge wurden sowohl für die Verkäuferin als auch für die Käuferin von derselben Person als Geschäftsführerin beider Gesellschaften abgeschlossen.

Das BFG erkannte darin: "Damit wurden objektiv betrachtet Deckungsmittel dem unmittelbaren Zugriff des Abgabengläubigers entzogen und ein typisches Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO gesetzt. Auf die Motive für diesen Verkauf kommt es dagegen nicht an."⁹

Aus Sicht des FAG besteht die besondere Konstellation im angeführten Erkenntnis, dass die Geschäftsführerin beide Vertragspartner vertreten hatte. Sie konnte durch ihre Vertreterstellung beider Gesellschaften Vermögen von einer Gesellschaft auf die andere transferieren. Unter bestimmten Voraussetzungen würde die Rechtsfolge einer verdeckten

Ausschüttung eintreten. Festzuhalten ist dennoch, dass im angeführten Erkenntnis nur ein geringer Zahlungsfluss des Kaufpreises vorlag, der Großteil wurde nicht bezahlt. Diese Vorteilsgewährung hätte die Rechtsfolge einer verdeckten Ausschüttung. Das BFG hat in seiner Entscheidungsfindung aber eben nicht die Rechtsfolge der verdeckten Ausschüttung, sondern die offenkundige Willensentscheidung der Geschäftsführerin iZmd. typischen Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO beurteilt.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden ebenfalls objektiv betrachtet Deckungsmittel dem unmittelbaren Zugriff des Abgabengläubigers entzogen, indem eine Vereinbarung getroffen wurde, welche offensichtlich auf einen Verzicht von liquiden Mitteln hindeutet. Stellt man auf die Vertreter der handelnden Gesellschaften ab, kann auch im vorliegenden Fall eine Nahebeziehung- nicht nur im Konzerngeflecht - erkannt werden.

*Geht man von der zeitlich längsten und betraglich höchsten Leistungsbeziehung aus, kann auf die ***X*** ***E*** AG (CH) als Vergleichsgesellschaft abgestellt werden. In der Aufstellung wird die von der ***Bf-AG*** tatsächlich verrechnete Royalty Fee dargestellt.*

[Tabelle]

*Herr ***B*** war President of the Board of Directors and Chief Executive Officer von 28.09.2011 bis 07.03.2018 bei der ***X*** ***E*** AG (Lizenznehmer) und im gesamten Prüfungszeitraum 2015 bis 2019 selbständiger Vorstandsvorsitzender der ***Bf-AG*** (Lizenzgeber). Zusätzlich ist festzuhalten, dass ***B*** 10 % Anteilsinhaber der Konzernmutter ist. Herr ***A*** (Wirtschaftlicher Eigentümer des ***Y***-***Z***-***X***-Konzerns) hat ***B*** in einer Besprechung als CO-Founder des Konzerns bezeichnet.*

*Aus Sicht des FAG ergibt sich eine besondere Konstellation in der Doppelfunktion bei Vertragsabschluss bzw bei der Lizenzierung der zur Verfügung gestellten Leistung. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Vergleichsverträge von Fremden Dritten für die Leistungsabgeltung zur Erstellung der Verrechnungspreisstudie vorgelegen sind, in welchen die Lizenzierungen ausschließlich vom Bruttoumsatz berechnet wurde. Nur durch ein bewusstes Abweichen von den Vergleichsverträgen wurde – im Beispiel ***X*** ***E*** AG (CH) rd. 50 % - auf Deckungsmittel verzichtet. Dieser offenkundige Verzicht stellt nach Ansicht des FAG eine Gefährdungsverhalten dar.*

****B*** hat mit seinem Handeln objektiv betrachtet Deckungsmittel dem unmittelbaren Zugriff der Abgabenbehörde entzogen. Das Wirken dieser Handlung hält noch immer an. Die vorliegende verdeckte Ausschüttung ist lediglich die Rechtsfolge aus der getätigten Handlung.*

*Im Zuge der ***Y***-Konzernprüfung wurde ebenfalls die ***Z*** ***A*** GmbH einer abgabenrechtlichen Außenprüfung unterzogen. Die ***Z*** ***A*** GmbH ist eine*

Schwesterengesellschaft der ***Bf-AG*** und ebenfalls Lizenznehmerin wie die oben angeführte ***X*** ***E*** AG (CH).

In der laufenden Prüfung begehrte die Gesellschaft aufgrund der Feststellung bei der ***Bf-AG*** eine Gegenberichtigung, wies aber darauf hin, dass sie an der bestehenden Vereinbarung festhält. Mit anderen Worten begehrte die ***Z*** ***A*** GmbH den Aufwand für eine höhere Lizenzierung, welche aber von der Lizenzgeberin nicht eingefordert wird (ersichtlich in der Offenlegung der ***Bf-AG*** für die Körperschaftsteuer 2021). In der Beschwerde wurden die gesellschaftsrechtlichen Vertreter der Gesellschaften – welche sich in einer Leistungsbeziehung befanden - wie folgt dargestellt:

[Darstellung]

Auch in dieser Aufstellung ist ersichtlich, dass Herr ***B*** in beiden Gesellschaften Kontrollrechte ausübt. Weiters ist Herr ***C*** Vorstand der ***Z*** ***A*** GmbH (im Jahr 2019 vor Rechtsformänderung noch ***Z*** ***A*** AG) und President of the Board of Directors and Chief Executive Officer ab 07.03.2018 bei der ***X*** ***E*** AG (CH), sowie auch Vorstand bei der ***Bf-AG*** von 10.4.2014 bis 13.8.2015.

3. Zusammenfassung

Die oben erwähnten vermögensrechtlichen Dispositionen der Abg.Pfl. haben die Befriedigungsmöglichkeiten des FAG jedenfalls vermindert, wenn nicht gar vollständig vereitelt. In diesen Dispositionen ist ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtetes Verhalten im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO zu sehen, welches der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entgegensteht. Das FAG hält daher den der Beschwerdevorlage gestellten Antrag aufrecht.

Mit **Schreiben vom 04.02.2025 (OZ 99)** brachte die Abgabenbehörde ergänzend vor:

im Zuge von Recherchen in einer laufenden Außenprüfung wurde dem FAG folgender – für den vorliegenden Fall - relevanter Sachverhalt bekannt:

In der Stellungnahme des FAG vom 31.1.2025 wurde die "besonderen Konstellation" betreffend die Doppelfunktion bei Vertragsabschluss bzw bei der Lizenzierung der zur Verfügung gestellten Leistung von Herrn ***B*** angeführt.

In den oben angeführten Recherchen wurde heute bekannt, dass das Handelsgericht ***HG*** ***Land*** ***B*** die Tätigkeit als Direktor und Organ von Unternehmen ab dem 08. März 2024 für zwei Jahre in ***Land*** untersagt. Dieses Urteil betrifft seine Tätigkeit im ***X***-***Y***-***Z***-Konzern.

[Link zum Artikel](#)

[Link]

Zur Onlinequelle ****Onlinequelle****:

*Die Onlinequelle beschäftigt sich schon seit Jahren mit ***X***-***Y***-***Z*** und den damit verbundenen Betrugsverdacht. Sie unterstützt Geschädigte und Gläubiger des oben angeführten Konzerns.*

*https://www.bekm.eu/***X***-***Z***-***Y***/*

*Die angeführten Artikel sollen zur Untermauerung der in der Stellungnahme vom 31.1.2025 ausgeführten Gefährdungshandlungen dienen. Auch die von der Sperre in ***Land*** umfassten Unternehmen sind Lizenznehmerinnen der Bf.*

*Betreffend des in der Stellungnahme vom 31.1.2025 herangezogenen Vergleichsunternehmens "***X*** ***E*** AG (CH)" wird durch die angehängten Artikel ersichtlich, dass eine Verschiebung von Vermögen stattgefunden hat. Es wurden objektiv betrachtet Deckungsmittel dem unmittelbaren Zugriff des Abgabengläubigers entzogen, indem eine Vereinbarung getroffen wurde, welche offensichtlich auf einen Verzicht von liquiden Mitteln hindeutet. Nach Ansicht des FAG stellt der Verzicht ein typisches Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO dar.*

Anhänge in PDF:

- *Artikel: Konkurs der ***X*** ***E*** AG: Das unglückliche Los der Einzelkläger und ein frustrierter Konkursverwalter!*
- *Artikel: ***B*** mit Gerichtsbeschluss des Handelsgericht ***HG*** bei ***Y*** seines Postens enthoben und für zwei Jahre gesperrt.*
- *Artikel: ***A***'s Unternehmen werden reihenweise von Gerichten liquidiert – Jetzt die ehemalige ***Y*** ***I*** LIMITED!*

Mit **Schreiben vom 11.03.2025 (OZ 106 und OZ 109)** brachte die Beschwerdeführerin vor:

1. Ausgangslage

Mit Vorhalt vom 11.12.2024 forderte das BFG die belangte Behörde auf, jene "besondere Konstellation" aufzuzeigen, die es iSd des VwGH-Erkenntnisses vom 24.06.2003, 99/14/0343, rechtfertigen würde, die mutmaßlichen verdeckten Ausschüttungen, die den Gegenstand des Hauptverfahrens bilden, auch als ein der Aussetzung der Einhebung entgegenstehendes Verhalten zu qualifizieren.

Hierauf übermittelten die belangte Behörde dem BFG die hier gegenständlichen Schreiben vom 31.01.2025 und 04.02.2025. In diesen wiederholt die belangte Behörde jedoch lediglich ihre

bisherigen, unzutreffenden Argumente, zeigt aber trotz konkreter Aufforderung durch das BFG keine "besondere Konstellation" iSd Rechtsprechung des VwGH auf.

2. Ad "Ergänzendes Vorbringen vom 20.11.2024"

Zunächst führt die belangte Behörde auf Seite 1 des Schreibens vom 31.01.2025 aus, die Beschwerdeführerin habe nicht verstanden, dass sich die belangte Behörde nicht auf 212a Abs 2 lit a BAO, sondern auf § 212a Abs 2 lit c BAO stütze. Gleiches behauptete die belangte Behörde im Übrigen schon in der Beschwerdeentscheidung vom 06.06.2024.

Dem ist zu schlicht entgegen, dass die Beschwerdeführerin ausweislich ihres ergänzenden Vorbringens vom 20.11.2024 offenkundig erkannt hat, dass sich die belangte Behörde (zu Unrecht) auf § 212a Abs 2 lit c BAO stützt und das mehrfache Wiederholen offensichtlich anzutreffender Unterstellungen auch im Zeitalter alternativer Fakten nicht dazu führt, dass diese richtig werden.

In ihrem ergänzenden Vorbringen vom 20.11.2024 führte die Beschwerdeführerin unter Punkt 4. aus, Finanzmittel, die sich niemals im Zugriffsbereich des Abgabepflichtigen und damit der österreichischen Abgabengläubigers befanden, könnten eben diesem Zugriffsbereich denklogisch auch nicht entzogen werden. Hierzu vermeint die belangte Behörde auf Seite 2 des Schreibens vom 31.01.2025 nunmehr, dass dies irrelevant sei und es nur darauf ankomme, dass die Befriedigungsmöglichkeiten des Abgabengläubigers ausgeschlossen oder vermindert würden. Ein unterbliebener Zufluss (vom Ausland in das Inland) sei hierbei mit einem tatsächlichen Abfluss (vom Inland ins Ausland) vergleichbar. Die belangte Behörde begründet dies wie folgt:

"Hat nämlich - wie hier - die Abg.Pfl. akzeptiert, dass ihr zustehendes Entgelt zu Gunsten eines verbundenen (Im Ausland situierten) Unternehmens vorenthalten wird und damit die Einbringungsmöglichkeiten des Abgabengläubigers vereitelt, ist dieser Sachverhalt in Bezug auf die Anwendbarkeit des § 212a Abs 2 lit c BAO nicht anders zu beurteilen, als jener in dem die Vermögensverschiebung erst nach zufließen des Entgeltes stattgefunden hat."

Offenkundig rekurriert die belangte Behörde mit dieser Argumentation (Verzicht auf zustehendes Entgelt zu Gunsten eines verbundenen Unternehmens im Ausland) aber wieder nur auf die von ihr unterstellten und im Hauptverfahren strittigen verdeckten Ausschüttungen. Dass aber eben diese lediglich behaupteten verdeckten Ausschüttungen sowohl in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht per se gerade keine Gefährdungshandlungen iSd 212a Abs 2 lit c BAO darstellen, wurde bereits in dem ergänzenden Vorbringen vom 20.11.2024, auf das insofern verwiesen wird, ausführlich dargestellt.

Das unreflektierte Festhalten der belangten Behörde an ihrer diesbezüglich evident unrichtigen Rechtsauffassung ist - gerade auch angesichts des Vorhalts des BFG vom 11.12.2024 - schwer verständlich.

3. Ad "Besondere Konstellation iSd VwGH-Erkenntnis vom 24.06.2003, 99/14/0343"

In weitere Folge verweist die belangte Behörde auf Seite 3 des Schreibens vom 31.01.2025 nunmehr unter dem Aspekt der "besonderen Konstellation" wiederholend auf diverse Rechtsprechung des VwGH (VwGH 15.09.1999, 94/13/0063; VwGH 25.10.1994, 94/14/0096, VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, VwGH 21.12.1999, 94/14/0088).

Die belangte Behörde übersieht dabei aber weiterhin, dass diese Rechtsprechung ausschließlich Fälle betrifft, in welchen tatsächlich vorhandenes Vermögen, das sich im Zugriffsbereich des Abgabepflichtigen und damit der österreichischen Abgabengläubigers befand, dem Zugriff bzw der Verfügungsmacht des Abgabepflichtigen und damit des österreichischen Abgabengläubigers entzogen wurde, woraus sich eine objektive Gefährdungseignung des Verhaltens ergab. Genau eine solche Vermögensverschiebung liegt aber-wie schon unter Punkt 3. des ergänzenden Vorbringens vom 20.1.2024 dargestellt wurde - im gegenständlichen Verfahren nicht vor. Die von der belangten Behörde nunmehr bereits zum dritten Mal (repetitiv und ohne Neuerung in der Sache) angeführte Judikatur des VwGH ist daher (unverändert) nicht einschlägig.

Die belangte Behörde stellt hierauf folgend auf Seite 3 des Schreibens vom 31.01.2025 das Erkenntnis des BFG vom 24.05.2022, RV/5100712/2019, heraus. Die belangte Behörde geht davon aus, das BFG sei hier von einer "besonderen Konstellation" ausgegangen, da in diesem Fall die Geschäftsführerin beide Parteien, dh die Verkäuferin und die Käuferin, vertreten habe.

Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Das BFG ging in seinem zitierten Erkenntnis deshalb von einem Gefährdungsverhalten iSd § 212a Abs 2 lit c BAO aus, weil wesentliche Teile des (tatsächlich vorhandenen) Handelswarenvorrats, der sich im Zugriffsbereich der Abgabepflichtigen und des österreichischen Abgabengläubigers befand, durch Verkauf verschoben und hierdurch dem Zugriff bzw der Verfügungsmacht der Abgabepflichtigen sowie des österreichischen Abgabengläubigers entzogen wurde. Das und nichts anderes war die Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO. Der hier streitgegenständliche Sachverhalt ist aber - trotz gegenteiliger Behauptungen der belangten Behörde - offenkundig völlig anders gelagert. Es gibt keinen Abfluss (ins Ausland) oö. Gegensätzlich zur Auffassung der belangten Behörde erachtete das BFG im Übrigen den Umstand, dass die Geschäftsführerin die Verkäuferin und die Käuferin vertrat und die Motive für den Verkauf - ausweislich der von der belangten Behörde selbst zitierten Begründung des BFG - nicht als entscheidungsrelevant.

Aus dem Erkenntnis des BFG vom 24.05.2022, RV/5100712/2019, ist daher für die Position der belangten Behörde nichts zu gewinnen. Instruktiv für die vorliegende Fall ist vielmehr, dass

bereits unter Punkt 6. des ergänzenden Vorbringens vom 20.11.2024 zitierte Erkenntnis des UFS vom 07.08.2012, RV/2768-W/11, welches exakt den hier gegenständlichen Fall von nicht erfolgten Zuflüssen aus dem Ausland abbildet, und dezidiert ausspricht, dass nicht erfolgte Vermögensvermehrungen - und genau solche wirft die belangte Behörde der Beschwerdeführerin fallkonkret vor - zu keiner Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO führen können:

"Selbst aus dem Umstand, dass die Betriebsprüfung verdeckte Gewinnausschüttungen an [...] andere Gesellschafter feststellte, weshalb es eventuell zu keiner Vermögensvermehrung bei der Gesellschaft kam, kann eine Gefährdungshandlung nicht abgeleitet werden, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes allfällige verdeckte Gewinnausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten darstellt, [...]."

Die belangte Behörde beklagt auf Seite 4 des Schreibens vom 31.01.2025 im Weiteren, dass am Abschluss der Lizenzverträge auf Lizenzgeber- und Lizenznehmerseite teils dieselben Personen (***B***, ***A*** etc) tätig geworden seien. Dem ist zu entgegnen, dass es innerhalb eines Konzerns durchaus nicht ungewöhnlich ist, dass dieselben Personen auf mehreren Ebenen als Geschäftsführer anzutreffen sind. Eine "besondere Konstellation" wird hiermit also nicht aufgezeigt.

Wenn die belangte Behörde sodann auf Seite 5 des Schreibens vom 31.01.2025 moniert, es seien von eben diesen Personen Vereinbarungen getroffen worden, welche auf einen Verzicht von liquiden Mitteln hindeuteten und die diese Verträge einem Fremdvergleich nicht standhielten, so ist dem zu erwidern, dass die belangte Behörde damit wieder nur die im Hauptverfahren strittigen verdeckten Ausschüttungen aufgreift, welche aber nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, BFG und UFS per se keine Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs 2 lit c BAO darstellen. Eine "besondere Konstellation" iSd des VwGH-Erkenntnisses vom 24.06.2003, 99/14/0343 wird von der belangten Behörde hiermit jedoch - entgegen der konkreten Aufforderung des BFG - offensichtlich nicht dargetan.

Wenn die belangte Behörde auf Seite 5 des Schreibens vom 31.01.2025 schließlich und endlich vermeint, es sei auf Deckungsmittel verzichtet worden und dabei auf die ***Z*** ***A*** GmbH verweist und anführt, die Beschwerdeführerin habe gemäß der Offenlegung zur Körperschaftsteuer 2021 ihr zustehende höhere Lizenzgebühren nicht einfordert, so ist dem zu entgegnen, dass die Beschwerdeführerin mit besagter Offenlegung der belangten Behörde den bestehenden Verrechnungspreiskonflikt und ihre von der Finanzverwaltung abweichende Auffassung vorsorglich und sorgfältig anzeigte.

"Verzichtet" wurde von der Beschwerdeführerin damit aber auf rein gar nichts und es ist auch nichts Verwerfliches, wenn die Beschwerdeführerin in aller Transparenz auf ihrer Rechtsansicht beharrt und Rechtsschutz im Beschwerdeverfahren sucht. Bereits unter Punkt 7. des

ergänzenden Vorbringens vom 20.11.2024 wurde ausgeführt, dass eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a Abs 1 BAO nicht voraussetzt, dass die Beschwerdeführerin die (Rechts-)Ansichten der Finanzbehörden akzeptiert und übernimmt. Dass die Ergebnisse der Betriebsprüfung in der Körperschaftsteuererklärung 2021 nicht berücksichtigt wurden, wie die belangte Behörde hier augenscheinlich erneut bemängelt ist für die begehrte Aussetzung der Einhebung daher ohne Belang.

4. "Begleitschreiben zur Nachreichung vom 4. Februar 2025"

Mit Schreiben vom 04.02.2024 legte die belangte Behörde dem BFG ein Konvolut von drei dem Internet entnommener Zeitschriftenartikeln vor. Die belangte Behörde führt auf Seite 2 des Schreibens vom 04.02.2024 vage aus, die vorgelegten Artikel sollten der Untermauerung der in der Stellungnahme vom 31.05.2025 ausgeführten Gefährdungshandlungen dienen.

Wie aber die voranstehenden Ausführungen gezeigt haben, wurde seitens der belangten Behörde mit dem Schreiben vom 31.05.2025 weder eine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO noch eine "besondere Konstellation" iSd VwGH-Erkenntnisses vom 24.06.2003, 99/14/0343 dargetan. Die Nachreichung der belangten Behörde geht daher schon aus diesem Grund ins Leere.

Ferner wäre es an der belangten Behörde gewesen nachvollziehbar dazulegen, welche konkreten Tatsachen durch die vorgelegten Artikel unter Beweis gestellt werden sollen, warum eben diese Tatsachen für den Ausgang des Verfahrens relevant sind und inwiefern die vorgelegten Artikel dazu geeignet sind, eben diese entscheidungsrelevanten Tatsachen unter Beweis zu stellen. Nichts von alledem ergibt sich nämlich schlüssig aus dem Schreiben der belangten Behörde vom 04.02.2025 oder den vorgelegten Artikeln selbst.

Besonders plakativ zeigt sich dies am von der belangten Behörde vorgelegten Beitrag betreffend Herrn ***B***. Es ist schon von vornherein nicht ersichtlich, inwiefern die vom Handelsgericht ***HG*** verfügte Abberufung von ***B*** für die hier gegenständliche Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO relevant sein könnte oder diese gar belegen würde. Offensichtlich versucht die belangte Behörde ***B*** und die Beschwerdeführerin in ein schlechtes Licht zu rücken, indem sie suggeriert, ***B*** sei wegen wirtschaftsnaher Delikte (Betrug, Krida etc) vom Handelsgericht ***HG*** abberufen und gesperrt worden wie der Beitrag, ohne dies freilich direkte auszusprechen, insinuiert. Tatsächlich wurde ***B*** aber vom Handelsgericht ***HG*** abberufen und vorübergehend gesperrt, weil er die seinerzeit im Vereinigten Königreich aufgrund einer temporären Überforderung infolge der Corona-Pandemie mit den Einreichfristen für das Geschäftsjahr 2020 nicht zu Rande kam.

Soweit die belangte Behörde vermeint aus dem Artikel betreffend die ***X*** ***E*** AG (CH) ergäbe sich, dass Verschiebungen von Vermögen stattgefunden hätten, so ist dem zu entgegnen, dass der Artikel offenkundig die ***X*** ***E*** AG (CH) und nicht die

Beschwerdeführerin betrifft. Auch erwähnt der Artikel mit keinem einzigen Wort die verfahrensrelevanten und von der belangten Behörde konkret unterstellten Vermögensverschiebungen in Form angeblich zu geringen Lizenzgebühren (verdeckten Ausschüttungen) der Beschwerdeführerin (oder überhaupt Vermögensverschiebungen). Es ist daher nicht einmal ansatzweise greifbar, worauf die belangte Behörde mit dem beigebrachten Artikel beweistechnisch hinauswill. Der Artikel weist überhaupt keinen konkreten Bezug zum vorliegenden Fall auf. Nichts anderes gilt auch für den dritten von der belangten Behörde vorgelegten Beitrag.

In Summe ist daher im vorliegenden Fall nicht zu erkennen, was aus den drei vorgelegten Artikeln, die sich in unsubstantiierten und ersichtlich tendenzösen Behauptungen in einem fragwürdigen Medium erschöpfen, für den streitgegenständlichen Fall in Hinblick auf die Beschwerdeführerin und die von der belangten Behörde konkret behaupteten Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs 2 lit c BAO zu gewinnen ist. Für das hg Verfahren sind sie mangels Bezugs zur Sache ohne ersichtliche Relevanz.

5. Zusammenfassung

Entgegen dem Auftrag des BFG vom 11.12.2024 zeigt die belangte Behörde aus vorgenannten Gründen mit ihren Schreiben vom 31.01.2025 und 04.02.2025 weder eine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs 2 lit c BAO noch eine "besondere Konstellation" iSd VwGH-Erkenntnisses vom 24.06.2003, 99/14/0343 auf, die es erlauben würde, die mutmaßlichen verdeckten Ausschüttungen, die den Gegenstand des Hauptverfahrens bilden, auch als ein der Aussetzung der Einhebung entgegentretendes Verhalten zu qualifizieren.

Mit **Schreiben vom 17.03.2025 (OZ 113)** teilte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht unter Verweis auf die Beschwerdeentscheidung und auf die bereits übermittelte Stellungnahme vom 31.1.2025 sowie auf die Nachreichung zur Stellungnahme vom 4.2.2025 mit, dass sie von einer (weiteren) Äußerung absehe.

Der **Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 13.05.2026 (OZ 125)** ist zu entnehmen:

Mag. Martin Spornberger verweist in seiner Äußerung auf sein Schreiben vom 20.11.2024.

Mag. Michael Karre verweist auf den für die Feststellung in der Abgabensache fehlenden Gesamtgewinn der Gruppe, siehe Schreiben vom 14.03.2024.

Die Abgabenbehörde verweist auf ihre Stellungnahme.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Strittig ist, ob die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin die Aussetzung der Einhebung der Abgaben, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Bescheidbeschwerden in der Abgabensache abhängt, zu Recht versagt hat.

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Abgabenbehörde stützt die Versagung der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben auf die Bestimmung des § 212a Abs. 2 lit. c BAO.

Gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabensforderung steht an sich der Aussetzung der Einhebung nicht entgegen. Lediglich ein Verhalten des Abgabepflichtigen, das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist, stellt gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO ein Hindernis für die Bewilligung der Aussetzung dar (VwGH 25.10.1994, 94/14/0096; VwGH 21.12.1999, 94/14/0088; vgl. auch VwGH 15.09.1999, 94/13/0063, wonach selbst das [voraussichtliche] Fehlen der für die Abgabentrachtung erforderlichen finanziellen Mittel für sich allein noch kein Grund ist, einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattzugeben).

In den angefochtenen Bescheiden (OZ 3 und OZ 4) begründete die Abgabenbehörde die Versagung der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben im Wesentlichen damit, dass das Verhalten des Abgabepflichtigen durch "Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland" auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet sei. Die Beschwerdeführerin berechne die Royalty Fee nicht vom Bruttoumsatz der Lizenznehmer, sondern nach Abzug der Cost of Sales. Es finde eine objektive Verkürzung der inländischen Erträge zu Gunsten der ausländischen verbundenen Gesellschaften statt. Die Beschwerdeführerin stelle zu niedrige Lizenzverrechnungen zu verbunden Unternehmen ins Ausland durch eine künstliche Verringerung der Lizenzbemessungsgrundlage her. Die für die Entrichtung der Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel würden durch fehlende Zahlungsflüsse vom Ausland ins Inland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden.

In der (Sammel-)Beschwerdevorentscheidung (OZ 6) begründet die Abgabenbehörde die Versagung der Aussetzung der Einhebung dieser Abgaben unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.09.1999, 94/13/0063, im Wesentlichen damit, dass die objektive Gefährdungseignung mit dem vorliegenden Verhalten, nämlich mit der Handlung, dass zu verbundenen Unternehmen ins Ausland eine künstliche Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges, stattgefunden habe. Die Wirkung dieser "künstlichen Verringerung" der Lizenzbemessungsgrundlage halte noch an, weil damit die für die Entrichtung der geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung dauerhaft entzogen sei.

Im Schreiben vom 31.01.2025 (OZ 96) bringt die Abgabenbehörde vor, die Beschwerdeführerin habe für sie nachteilige Vereinbarungen geschlossen, die sich zu Gunsten verbundener – im Ausland ansässiger – Unternehmen ausgewirkt habe. Die Wirkung des aussetzungsschädlichen Verhaltens halte nach wie vor an. Die Frage betreffend das Vorliegen eines Gefährdungsverhaltens sei danach zu beurteilen, ob "Befriedigungsmöglichkeiten des Abgabengläubigers ausgeschlossen oder vermindert werden". Dies treffe im vorliegenden Fall zu. Der hier unterbliebene Zufluss (vom Ausland in das Inland) sei durchaus vergleichbar mit einem tatsächlichen Abfluss (vom Inland ins Ausland). Eine (bei verdeckten Ausschüttungen die Versagung der Aussetzung der Einhebung rechtfertigende) besondere Konstellation bestehe, weil Doppelfunktionen bei Vertragsabschluss bzw. bei Lizenzierung der zur Verfügung gestellten Leistungen bestanden hätten. Nur durch ein bewusstes Abweichen von den Vergleichsverträgen sei auf Deckungsmittel verzichtet worden.

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird entgegengehalten,

- dass es gegenwärtig noch vollkommen offen und in tatsächlicher Hinsicht von der Abgabenbehörde erst noch unter Beweis zu stellen wäre, ob das von der Abgabenbehörde behauptete, auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtete Verhalten der Beschwerdeführerin (Verrechnung zu geringer Lizenzgebühren, Verlagerung des wirtschaftlichen Erfolges ins Ausland etc.) überhaupt gegeben ist (Seite 4 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 20.11.2024 [OZ 89]);
- dass Finanzmittel, die sich niemals im Zugriffsbereich des Abgabepflichtigen und damit des österreichischen Abgabengläubigers befunden hätten, eben diesem Zugriffsbereich denklogisch auch nicht entzogen werden könnten (Seite 6 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 20.11.2024 [OZ 89] und Seite 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.03.2025 [OZ 109]);
- dass § 212a Abs. 2 lit c BAO insofern Handlungen erfasst, die zeitlich nahe vor dem Entstehen der Abgabennachforderung unter solchen Umständen gesetzt wurden, aus denen dem Abgabepflichtigen das drohende Entstehen der Abgabenschuld, deren Durchsetzung er gefährdet, bereits erkennbar wurde (Seite 8);

- dass die (strittige) Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestands bzw. die zur Abgabebemessung und Abgabenfestsetzung führenden Umstände prinzipiell keine Gefährdungshandlung iSd § 212a Abs. 2 lit c BAO darstellen können, da ansonsten bei praktisch jeder Bescheidbeschwerde § 212a Abs. 2 lit c BAO einer Aussetzung der Einhebung entgegenstünde (Seite 9);
- dass der VwGH unmissverständlich zum Ausdruck bringe, dass jener (strittige) Sachverhalt, der zur Verwirklichung der (strittigen) verdeckten Ausschüttung geführt haben soll, für sich allein kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes Verhalten iSd § 212a Abs. 2 lit c BAO darstellen kann, sondern ein weiteres Verhalten des Abgabepflichtigen oder weitere besondere Umstände hinzutreten müssen. Genau ein solches weiteres Verhalten oder besondere Umstände fehlen im vorliegenden Fall jedenfalls, denn gemäß den Ausführungen der belangten Behörde soll sich das gesamte auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtete Verhalten der Beschwerdeführerin darauf beschränken, im Konzern fremdunübliche Lizenzgebühren verrechnet zu haben und erschöpft sich damit in der (abgabenrechtlichen) Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung (Seite 9-10).

Mit Erkenntnis vom 15.09.1999, 94/13/0063, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass ein Verhalten des Abgabepflichtigen, ebenso wie es mehrere verschiedene materiell-rechtliche Abgabentatbestände verwirklichen kann (etwa auf dem Gebiet der Ertragsteuern und der Verkehrssteuern), zusätzlich auch verfahrensrechtliche Tatbestände erfüllen kann. Verlagert ein Abgabepflichtiger den wirtschaftlichen Erfolg seiner Aktivitäten durch fingierte Betriebsaufwendungen - dazu gehören auch überhöhte Einstandspreise - ins Ausland und hat diese Vorgangsweise zur Folge, dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch Zahlungsfluss ins Ausland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden, so ist ein solches Verhalten gleichermaßen für die Ermittlung der Abgabebemessungsgrundlagen wie auch für die Abgabeneinhebung von Relevanz. Es kann daher durchaus den Tatbestand des § 212a Abs. 2 lit. c BAO erfüllen, vorausgesetzt, dass es zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung als Verhalten oder als dessen Wirkung noch anhält.

Wie der VwGH mit Erkenntnis vom 15.09.1999, 94/13/0063, weiter entschieden hat, trifft es zwar zu, dass ein Verhalten, das gleichermaßen für die Festsetzung von Abgaben wie für deren Einbringlichkeit von Bedeutung ist, erst durch den Ausgang des Berufungsverfahrens seine Bestätigung findet. Es kann daher durchaus sein, dass ein von der Abgabenbehörde zunächst angenommenes Verhalten gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO sich im Zuge des Berufungsverfahrens als zu Unrecht angenommen herausstellt. Dies ändert aber nichts daran, dass es einer Aussetzung der Einbringung so lange entgegensteht, als seine Annahme gerechtfertigt erscheint. Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass die Tatbestände des § 212a Abs. 2 lit. a bis lit. c BAO selbständig nebeneinander normiert sind und jeder für sich allein der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entgegensteht. Das bedeutet, dass auch

dann, wenn der Tatbestand einer wenig erfolgversprechenden Berufung nicht gegeben ist, also das Rechtsmittel durchaus Erfolg haben kann, dennoch das Vorliegen eines Verhaltens, das auf die Gefährdung der Einbringlichkeit allfälliger Abgaben gerichtet ist, eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung unzulässig macht (arg. die Wortfolge: "die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen ...").

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 15.09.1999, 94/13/0063, schließlich entschieden hat, erscheint es durchaus vertretbar, dem Interesse des Abgabengläubigers an der Einbringlichkeit von Abgabenschulden ein derart hohes Gewicht beizumessen, dass ein Verhalten des Abgabepflichtigen, das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist, unabhängig von den Erfolgsaussichten der Berufung so lange als Hindernis für die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung zu sehen ist, als es sich nicht als zu Unrecht angenommen herausstellt.

Mit Erkenntnis vom 24.06.2003, 99/14/0343, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass allfällige verdeckte Ausschüttungen einer GmbH an einen Gesellschafter allein noch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben gerichtetes, der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten darstellt. Diese Beurteilung ist schon deshalb geboten, weil andernfalls in allen Berufungsfällen, in welchen die Frage verdeckter Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften strittig ist, eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung von Abgaben im Hinblick auf § 212a Abs. 2 lit. c BAO nicht in Betracht käme.

Besondere Konstellationen, welche die (von der Abgabenbehörde angenommenen) verdeckten Ausschüttungen in den dem Beschwerdefall vorgelagerten Abgabenverfahren auch als ein der Aussetzung der Einhebung von Abgaben entgegenstehendes Verhalten rechtfertigten, hat die Abgabenbehörde im Beschwerdefall mit den in den Schreiben vom 31.01.2025 und vom 04.02.2025 (OZ 96 und OZ 99) vorgebrachten Umständen nicht aufgezeigt.

Die angefochtenen Bescheide waren daher abzuändern und auszusprechen, dass die Einhebung der strittigen Abgaben ausgesetzt wird.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 4. Juni 2025