

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterin Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Mag Sabine Puntigam in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. November 2024 betreffend Körperschaftsteuer 2014, Körperschaftsteuer 2015, Körperschaftsteuer 2016, Körperschaftsteuer 2017 und Körperschaftsteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Mai 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 15.7.2024 erstattet die Beschwerdeführerin (Bf), eine deutsche Anstalt des öffentlichen Rechts, eine „Mitteilung zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit d EStG“, in der sie ausführt, im Rahmen des Eigenbestandes von Anteilen an einem deutschen Immobilien-Investmentfond befinden sich im Fondsvermögen auch österreichische Immobilien, und mit den Einkünften daraus sei ihr eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich samt Erklärungspflicht bis einschließlich 2023 erwachsen, derer sie sich erst anlässlich einer Änderung des § 99 Abs 1 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2023 bewusst geworden sei. Angemerkt werde, dass eine österreichische Erklärungspflicht von derartigen Einkünften durch im Ausland ansässige Personen ohne umfassende Kenntnis des österreichischen Steuerrechts häufig übersehen werde, grob fahrlässiges oder gar vorsätzliches Handeln könne daraus nicht abgeleitet werden.

Die belangte Behörde veranlagte daraufhin nicht nur die Jahre 2019-2023, sondern auch 2014-2018 mit Bescheiden vom 29.11.2024. Mit gesonderter Begründung vom 5.12.2024 trifft die belangte Behörde Feststellungen zur objektiven und insbesondere zur subjektiven Tatseite des aus ihrer Sicht verwirklichten Hinterziehungstatbestandes: Aus Verkaufsprospekten und Jahresberichten der Fondsgesellschaft sei ersichtlich, dass in Österreich beschränkte Steuerpflicht besteht, und auch der für Körperschaften maßgebliche Steuersatz von 25 % sei angeführt. Für jedes einzelne Jahr seien die auf einen Anteil entfallenden in Österreich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassenden Einkünfte in Euro festgehalten. Sowohl detaillierte Angaben zur Steuerpflicht wie auch zu den Beträgen je Anteil fänden sich anhand des Inhaltsverzeichnisses mühelos im Jahresbericht, der für durchschnittliche Investoren formuliert sei. Damit seien keine besonderen Kenntnisse des österreichischen Abgabenrechts erforderlich, leichte Fahrlässigkeit könne jedenfalls ausgeschlossen werden.

Nach Ausführungen zur Nachweisintensität betreffend Vorsatz im Abgabenverfahren (nicht Finanzstrafverfahren; VwGH 25.4.1990, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250; 23.2.1994, 92/15/0159; BFG 23.8.2023, RV/6100268/2020 mit Verweis auf VwGH 30.3.2022, Ra 2020/13/0096; 17.12.2021, Ra 2019/13/0038) und allgemein zum Vorsatz stellt die belangte Behörde konkret fest: Auch bewusste Gleichgültigkeit stelle bedingten Vorsatz her (OGH 12.2.1975, 13 Os 6/75; 5.2.1970, 11 Os 166/75; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188). Bei einem institutionellen Anleger wie der Bf könne anhand der klaren Informationen aus den vorgelegten Jahresberichten ein Irrtum seitens der Bf ausgeschlossen werden. Den organschaftlichen Vertretern der Bf sei die Verwirklichung des tatbestandlichen Erfolges ernstlich möglich erschienen, und sie hätten sich damit abgefunden.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist bringt die Bf am 31.1.2025 Beschwerde ein und führt aus, die entgegen der internationalen Praxis existierende Erklärungspflicht in Österreich sei ihr nicht bewusst gewesen.

Für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gelte die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190). Daher sei für den Nachweis des Vorsatzes nicht von einer überwiegenden, sondern hohen Wahrscheinlichkeit auszugehen. Des weiteren könne von einem „Wissen-Müssen“ nicht ohne Weiteres auf ein Wissen und damit auf ein vorsätzliches Verhalten geschlossen werden.

Selbst dann, wenn man davon ausgehe, dass die Bf aufgrund der Jahresberichte von der beschränkten Steuerpflicht hätte wissen müssen, vermöge dies nicht aufzuzeigen, dass es ihr tatsächlich bewusst gewesen sei. Aufgrund des schieren Umfangs des Jahresberichtes könne auch ein interessierter Anleger die darin enthaltene Informationsflut nicht bewältigen, zumal ein Anleger derart spezifische steuerliche Informationen dort gar nicht vermuten müsse.

Des weiteren bestehe ein Unterschied zwischen einer Direktinvestition in ausländische Immobilien und dem hier vorliegenden deutschen Immobilienfonds, der international veranlage und dabei auch einige österreichische Immobilien halte. Die dadurch erforderlichen Detailkenntnisse des österreichischen Steuerrechts könnten von einem Investor nicht erwartet werden, zumal die Veranlagungsbestimmung zu § 98 Abs 1 Z 5 lit d EStG einzigartig und dem deutschen Pendant fremd sei. Selbst dann, wenn man von einem nicht entschuldbaren Irrtum ausgehe, begründe dies nach der Rechtsprechung bloß grobe Fahrlässigkeit (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059). Untermauert werde all das damit, dass alleine im vorliegenden Fall mehr als 150 deutsche Anleger betroffen seien.

Dessen ungeachtet habe sich die Bf keinesfalls mit der Möglichkeit einer umgangenen beschränkten Steuerpflicht in Österreich abgefunden. Vielmehr habe sie sofort nach Kenntnisnahme der Veranlagungspflicht in Österreich aus eigener Initiative entsprechende Maßnahmen gesetzt.

In der Begründung vom 18.4.2025 zur Beschwerdeentscheidung desselben Tages wendet sich die belangte Behörde zunächst gegen die von der Bf vorgebrachte Intensität des Beweismaßes. In seiner Rechtsprechung zu § 207 BAO habe der VwGH Unschuldsvermutung und Zweifelsgrundsatz ausdrücklich abgelehnt (VwGH 11.2.2025, Ra 2023/15/0103 Tz 21). Im wesentlichen wiederholt die belangte Behörde sodann ihre Argumente aus der Begründung zu den angefochtenen Bescheiden unter grafischer Einbindung von Passagen der Jahresberichte bzw des Anlageprospektes. Zusätzlich führt die belangte Behörde noch für Zwecke der französischen Besteuerung eingeholte Informationen ins Treffen.

Im nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 23.6.2025 bringt die Bf ergänzend vor, das Fondsinvestment bilde lediglich 1 % der Bilanzsumme, der auf österreichische Immobilien entfallende Anteil 0,038 %. Auf der von der Bf konsultierten Anlegerinformationsseite deka.de fänden sich keine Hinweise zur steuerlichen Behandlung in Österreich. Zur Besteuerung in Frankreich werden Gegen Ausführungen getätigt. Letztlich unterlägen nur aufgenommene Beweise dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung, wogegen die Vorwegnahme eines vermuteten Ergebnisses unzulässig sei.

In der mündlichen Verhandlung am 7.5.2026 schildert die Bf ergänzend, dass nach Auffallen des Fehlers Beratungen mit dem Sparkassenverband stattgefunden haben und auf Informationsschreiben an die Banken rund 180 Banken Fälle eingemeldet hätten, die sich zur Offenlegung entschieden haben, obwohl ein Informationsfluss von deutschen Behörden an die österreichische Finanzverwaltung nicht zu erwarten gewesen sei. Neben der Betonung der Freiwilligkeit wird weiters ausgeführt, dass zwischen einer Veranlagung in einem Private Equity Fonds mit entsprechender due diligence Prüfung und dem Investment in einem Publikumsfonds, das gemessen an der Bilanzsumme gering sei und auch geringere Prüfschritte nach sich ziehe, zu unterscheiden sei. Dennoch seien die Vorstände bemüht gewesen, alles

richtig zu machen, weil Verstöße gegen Compliance-Vorschriften unangenehme Folgen hätten. Auf Befragen des Senates, wozu es Prospekte und Jahresberichte gebe, antwortete der steuerliche Vertreter: „Damit man die Anleger informiert, dass etwas zu machen ist.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine deutsche Anstalt des öffentlichen Rechts, die in Deutschland ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung hat. Dort hält sie unter anderem einen Anteil am „***Fonds1***“, einem ebenfalls in Deutschland ansässigen Immobilien-Investmentfonds (Immobilien-Sondervermögen deutschen Rechts). Dieser Fonds hat unter anderem in österreichische Immobilien investiert, aus denen sich positive Einkünfte ergeben haben.

Der Fonds hat einen 74seitigen Verkaufsprospekt aufgelegt, der auf sechs Seiten steuerliche Informationen beinhaltet und dabei auch detaillierte Angaben zur steuerrechtlichen Lage in Österreich mit dem zusätzlichen Hinweis, dass der jährlich in Österreich zu versteuernde Betrag im jeweiligen Jahresbericht ausgewiesen ist. In den rund 100seitigen Jahresberichten finden sich zwölf Seiten steuerliche Hinweise für Anleger, wobei sich ein Absatz genau mit der österreichischen Steuersituation befasst und den hier steuerpflichtigen Betrag pro Anteil in Euro bezeichnet.

In den Jahren 2014 bis 2023 hat die Bf keine Körperschaftsteuererklärungen in Österreich abgegeben und wurde im Inland auch nicht zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Die Bf hat in den Wirtschaftsjahren 2014 bis 2018 für die Zwecke der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO Körperschaftsteuer hinterzogen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich anhand der vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Jahresberichte 2014/15 und 2015/16 sowie dem Verkaufsprospekt des Investmentfonds.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht (vgl. VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0118, Rn 45 mwN). Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH genügt hierbei schlussendlich der bedingte Vorsatz (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033).

Einer Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung gilt als bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabeananspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Vorauszuschicken ist, dass die Feststellung der Abgabenhinterziehung nicht darin besteht, der Bf einen strafrechtlichen Vorwurf zu machen, sondern in der notwendigen Feststellung von Tatsachen zur Prüfung der Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO (vgl. idS Zorn, Unschuldsvermutung des Art 6 EMRK bei „hinterzogenen“ Abgaben, RdW 2/2025, 77f).

Entgegen dem Vorbringen der Bf sind für die Frage der Annahme der objektiven und subjektiven Tatseite einer Hinterziehung nicht die (finanz)strafrechtlichen Beweisregeln, sondern die des Abgabenverfahrensrechts anzuwenden (vgl. zuletzt etwa VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103, Rn 21 mwN). Dies begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (nochmals VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103, Rn 22 mwN).

Die objektive Tatseite der Abgabenhinterziehung der Bf in den Wirtschaftsjahren 2014 bis 2018 betreffend Körperschaftsteuer ergibt sich daraus, dass die Bf trotz maßgeblicher Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht und trotz bestehender Erklärungspflicht keine Abgabenerklärung erstattet hat und somit der Abgabenbehörde die Abgabefestsetzung nicht möglich war.

Durch die Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wurde somit eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Zum Vorsatz

Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, zumindest ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet. Der Täter muss dabei den Eintritt des Taterfolgs als naheliegend ansehen und gewillt sein, einen solchen Erfolg hinzunehmen (vgl. bspw. VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260). Für die Annahme eines bedingten Tatvorsatzes reicht es aus, wenn der Täter die Abgabenverkürzung (ernsthaft) als mögliche Folge seiner Handlungsweise erkennt und in Kauf nimmt. Es wird nicht verlangt, dass der Abgabepflichtige diese anstrebt oder als untrennbar mit seiner Handlungsweise verbunden ansieht. Ausschlaggebend ist, dass der Täter die Abgabenverkürzung billigt und damit einverstanden ist.

Grundsätzlich sind die Leitungsorgane einer Körperschaft für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Bestimmungen verantwortlich. Soweit sie diese Verpflichtung nicht selbst

wahrnehmen, haben sie für ein ausreichendes Kontrollwesen zu sorgen. Im Rahmen einer Bank, die als institutioneller Anleger am Markt auftritt, gehört die Auseinandersetzung mit Verkaufsprospekten und Jahresabschlüssen von Anlagegütern, in die investiert wurde, zur sorgfältigen Geschäftsführung. Eine Abstufung des Sorgfaltsmaßstab nach der Größe oder Art des Investments, wie die Bf mit dem Hinweis auf Unterschiede zwischen Private Equity Fonds und Publikumsfonds argumentiert, gibt es nicht, denn abgabenrechtliche Pflichten bestehen unabhängig von der Höhe der Abgabe.

Im Inhaltsverzeichnis des Verkaufsprospektes des *****Fonds1***** findet sich ein Punkt 11. „Kurzangaben über die für die Anleger bedeutsamen Steuervorschriften“ und in Unterpunkt 11.2.4. „Beschränkte Steuerpflicht in Österreich“. In diesem Unterkapitel ist folgender Text abgedruckt: *„Seit 01. September 2003 ist in Österreich das Immobilien-Investmentfondsgesetz (ImmolnVG) in Kraft. Durch dieses Gesetz wurde in Österreich eine beschränkte Steuerpflicht für jene Gewinne eingeführt, die ein ausländischer Anleger über einen Offenen Immobilienfonds aus österreichischen Immobilien erzielt. Besteuert werden die laufenden Bewirtschaftungsgewinne aus der Vermietung und die aus der jährlichen Bewertung resultierenden Wertzuwächse der österreichischen Immobilien. **Steuersubjekt für die beschränkte Steuerpflicht in Österreich ist der einzelne Anleger**, der weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt (bei Körperschaften weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung) in Österreich hat. Für natürliche Personen beträgt der Steuersatz für diese Einkünfte in Österreich 25 Prozent. Erzielt der Anleger pro Kalenderjahr insgesamt maximal 2.000 Euro in Österreich steuerpflichtige Einkünfte, braucht er keine Steuererklärung abzugeben und die Einkünfte bleiben steuerfrei. Bei Überschreiten dieser Grenze oder nach Aufforderung durch das zuständige österreichische Finanzamt **ist eine Steuererklärung in Österreich abzugeben. Für Körperschaften beträgt der Steuersatz in Österreich 25 Prozent. Anders als bei natürlichen Personen gibt es für diese keinen gesetzlichen Freibetrag. Für die Besteuerung ist das Finanzamt Wien 1/23 zuständig. Die auf einen Anteil entfallenden in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte sind im Jahresbericht gesondert ausgewiesen. Dieser Betrag ist mit der vom Anleger im Zeitpunkt der Ausschüttung gehaltenen Anzahl von Anteilen zu multiplizieren.**“* [Hervorhebungen durch den Berichterstatter]

In den vorliegenden Jahresberichten findet sich im Inhaltsverzeichnis ebenso der Punkt „Steuerliche Hinweise für Anteilsinhaber“. Dort findet sich der selbe Text, wie im Prospekt, statt den letzten beiden Sätzen jedoch: *„Die auf einen Anteil entfallenden steuerpflichtigen österreichischen Einkünfte (ausschüttungsgleichen Erträge) eines in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Anlegers betragen 0,1085 EUR. Dieser Betrag ist mit der vom Anleger gehaltenen Anzahl von Anteilen zu multiplizieren.“*

Es war somit dem Durchschnittsanleger leicht und ohne spezielle Kenntnisse möglich und zumutbar, sich die für eine korrekte Durchführung der Besteuerung nötigen Informationen zugänglich zu machen. Es hätte auch zu den Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers eines

institutionalisierten Anlegers gehört, die entsprechenden Unterlagen zu lesen bzw ihre Bearbeitung zu veranlassen. Es erscheint dem erkennenden Senat nicht denkbar, dass die steuerlichen Bestimmungen trotz Prospektstudiums übersehen worden wären. Ein Außerachtlassen der einfach auffindbaren klar gehaltenen Informationen kann nur als Ignorieren dieser Bestimmungen und damit als billigendes Inkaufnehmen der Nichtbesteuerung gewertet werden.

Auf Befragen, welchen Sinn steuerliche Hinweise in Verkaufsprospekten haben, räumt der steuerliche Vertreter selbst ein, diese dienten den Anlegern zur Information darüber, dass etwas zu machen ist. Den Prospekt in dieser Hinsicht nicht hinreichend genau zu lesen oder steuerliche Informationen zum Investment auch nicht von anderer kundiger Seite eingeholt zu haben, kann nicht als Argument für eine schuldlose Unwissenheit ins Treffen geführt werden. Durch diese Unterlassung ist der Bf die Nichtabgabe von Steuererklärungen und die daraus folgende Abgabenverkürzung für Zwecke der Bestimmung des Verjährungszeitpunktes gemäß § 207 Abs 2 BAO vorwerfbar.

Dass die Bf nach Erkennen ihres Fehlers seine Richtigstellung veranlasst hat, führt für sich gesehen noch nicht zur Beseitigung des Vorsatzes, sondern kann nur nach Maßgabe des § 29 FinStrG die Strafbarkeit aufheben; es müssten noch weitere Elemente hinzutreten, um die Schuld zu verneinen. Es erscheint diesbezüglich auch nicht relevant, dass eine Vielzahl von Banken sich ähnlich sorgfaltswidrig verhalten hat. Pointiert formuliert, führt ein schlampiges Verhalten vieler nicht dazu, dass es als ordentlich zu werten ist, es ist dann vielmehr „ordentlich schlampig“.

Der erkennende Senat nimmt daher auch die subjektive Tatseite der Abgabenhinterziehung als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Als ausländische Körperschaft des öffentlichen Rechts, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat, unterliegt die Bf gemäß § 1 Abs 3 KStG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Diese erstreckt sich gemäß § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit d EStG auf ihre inländischen Einkünfte aus den vom Investmentfonds in Österreich gehaltenen Immobilien. Da gemäß § 99 Abs 1 Z 6 EStG idF vor BGBl I Nr 110/2023 kein Steuerabzug an der Quelle erfolgte, bestand in den Jahren 2014-2018 Erklärungspflicht (§ 24 KStG). Dieser Verpflichtung ist die Bf nicht fristgerecht (vgl § 134 Abs 1 BAO) nachgekommen.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO erster Satz beträgt die Verjährungsfrist der Körperschaftsteuer fünf Jahre.

Gemäß § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist hinterzogener Abgaben zehn Jahre. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (vgl. zB VwGH 09.04.2020, Ra 2020/16/0023, Rn 6). Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass eine Abgabenhinterziehung betreffend Körperschaftsteuer vorliegt. Die Verjährungsfrist beträgt damit zehn Jahre.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt eine Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeanpruchs.

Somit konnte die belangte Behörde im Jahr 2024 Körperschaftsteuerbescheide für Jahre ab 2014 erlassen. Die angefochtenen Bescheide waren demnach rechtmäßig und die Beschwerde abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zu Rechtsfragen der Verjährung bei hinterzogenen Abgaben besteht eine hinreichend gefestigte höchstgerichtliche Rechtsprechung. Ob im Einzelfall Hinterziehung vorliegt, ist eine Frage der Beweiswürdigung und damit des Sachverhaltes.

Wien, am 7. Mai 2026