

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wals Treuhand Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals-Siezenheim, über die Beschwerden vom 3.12.2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4.11.2024 betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2023 gemäß § 299 BAO, Umsatzsteuer 2023 und Einkommensteuer 2023 zur Steuernummer ***BF1StNr3*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.1.2026 in Anwesenheit von Schriftführerin Roswitha Riefler zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit FinanzOnline-Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 4.3.2024 hat die beschwerdeführende Partei (bP) die Steuererklärungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer, jeweils für 2023, beim Finanzamt Österreich (FA) eingereicht.

Mit FinanzOnline-Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 6.3.2024 hat dieser einen Schriftsatz vom 29.2.2024 beim FA eingebracht, in dem Sachverhalte betreffend Zahlungen im Zusammenhang mit der geplanten Eröffnung einer Apotheke offengelegt worden sind.

Mit Bescheid vom 7.3.2024 hat das Finanzamt die Umsatzsteuer für 2023 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Bescheiden vom 4.11.2024 hat das FA den Umsatzsteuerbescheid 2023 gem § 299 BAO aufgehoben, einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2023 und einen Einkommensteuerbescheid für 2023 erlassen.

Mit Schriftsätzen des steuerlichen Vertreters vom 3.12.2024 hat die bP Beschwerde gegen die og Bescheide erhoben und dabei auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (BVE) gem § 262 Abs 2 lit a BAO verzichtet.

Mit Vorlagebericht vom 15.1.2025 hat das FA die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 12.1.2026 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zwischen den Verfahrensparteien ist die einkommen- und umsatzsteuerrechtliche Würdigung der unter 1.7. festgestellten Zahlung von EUR 125.000,00 strittig. Der in der Folge festgestellte Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die vom FA vorgelegten Akten. Insbesondere wurden als Beweismittel gewürdigt die Steuererklärungen, die angefochtenen Bescheide, der Beschwerdeschriftsatz, der Schriftsatz der bP vom 29.2.2024, die Vereinbarung vom Juni 2023, der Gesellschaftsvertrag vom Juni 2023, die Klage vom 23.8.2022 und die Klagebeantwortung vom 29.9.2022. Darüber hinaus wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung die bP als Auskunftsperson in eigener Sache befragt. Danach steht folgender Sachverhalt fest:

1.1. Die bP war seit 2018 bei der Apotheke ***Z*** OG als Pharmazeutin angestellt. Die Gesellschafter der OG waren und sind Mag. ***XY*** und die Mag. ***XY*** GmbH, bei der wiederum Mag. ***XY*** Geschäftsführer und Alleingesellschafter war und ist.

1.2. Die bP und Mag. ***XY*** vereinbarten, dass die bP mit Unterstützung von Mag. ***XY*** um eine Konzession zur Errichtung und zum Betrieb einer neuen öffentlichen Apotheke am Standort ***U*** ansucht. Mit Rechtskraft des LVwG-Erkenntnisses vom 16.12.2020 wurde diese Konzession der bP rechtskräftig erteilt.

1.3. Bereits vor der Erteilung der og Konzession fanden zwischen der bP und Mag. ***XY*** Gespräche zur Errichtung einer gemeinsamen Kommanditgesellschaft zur Betreibung einer Apotheke in ***U*** statt. Zunächst war eine Apothekeneröffnung bis zum 1.9.2022 geplant. Der dafür benötigte Mietvertrag mit einem Supermarkt kam jedoch nicht zustande.

1.4. Zwischen der bP und Mag. ***XY*** wurde in der Folge keine Einigung über den Inhalt eines Gesellschaftsvertrages erzielt. Dies führte zu einem Verfahren vor dem Landesgericht Salzburg.

1.5. Im Juni 2023 hat die bP und mit der Mag. ***XY*** GmbH einen Gesellschafts-vertrag unterzeichnet (Apotheke ***U*** OG), welcher unter Genehmigungsvorbehalt der Apothekenkammer steht. Die Gesellschaft wurde bisher nicht ins Firmenbuch eingetragen. Weder der Konzession der bP noch durch die bP selbst wurde bisher eine Apotheke eröffnet oder betrieben. Es bestand und besteht keine betriebliche Organisation oder gewerbliche Tätigkeit im Zusammenhang mit der Apothekenkonzession der bP.

1.6. Gleichzeitig haben die bP, Mag. ***XY*** und die Mag. ***XY*** GmbH eine Vereinbarung abgeschlossen, in der die Aufnahme des Apothekenbetriebs, die Mittelaufbringung und die Haftung näher geregelt worden ist. Darüber hinaus werden in Punkt V. der Vereinbarung die Kostenübernahme durch Mag. ***XY*** bzw die Mag. ***XY*** GmbH und Entgeltansprüche der bP vereinbart.

1.7. In Punkt V. der Vereinbarung haben sich Mag. ***XY*** und die Mag. ***XY*** GmbH ua dazu verpflichtet, als Entgelt dafür, dass die bP die Konzession nicht zurücklegt und diese nicht vor dem 30.11.2025 ausübt oder anderwärtig darüber verfügt und die bP die Apotheke im Zeitraum ab 1.12.2025 bis 31.3.2026 tatsächlich eröffnet, sofern die Vorbereitungs-handlungen dafür von Mag. ***XY*** und der Mag. ***XY*** GmbH gesetzt werden, ein Entgelt von EUR 125.000,00, fällig bis 23.6.2023 zu bezahlen. Dieser Betrag wurde im Juni 2023 an die bP überwiesen.

1.8. Die in 1.7. dargestellte Vereinbarung und Zahlung erfolgten zur Abgeltung eines bestimmten Verhaltens der bP. Diese Zahlung stellt eine Gegenleistung dafür dar, dass die bP die Konzession nicht anderweitig verwertet hat; insbesondere zur Eröffnung und den Betrieb einer eigenen Apotheke.

1.9. In den Steuererklärungen für 2023 hat die bP bisher eine Zahlung in Höhe von EUR 75.000,00 (= EUR 62.500,00 netto zuzüglich EUR 12.500,00 USt) als steuerpflichtigen Umsatz und betriebliche Einnahme erfasst.

1.10. Die Apotheke wurde bisher nicht eröffnet. Da sich die rechtlichen Voraussetzungen zur Eröffnung einer öffentlichen Apotheke zwischenzeitlich geändert haben, finden aktuell wieder Verhandlungen zwischen der bP und Mag. ***XY*** statt, um die Errichtung und den Betrieb der Apotheke unter diesen geänderten rechtlichen Voraussetzungen zu ermöglichen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu **1.1.** ergeben sich aus den vorgelegten Akten, Firmenbuchabfragen vom 3.3.2026 und der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu **1.2.**, **1.3.** und **1.4.** ergeben sich aus dem Klageschriftsatz vom 23.8.2022, der Klagebeantwortung vom 29.9.2022 und der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu **1.5.** ergeben sich aus dem Gesellschaftsvertrag, welcher am 23.6.2026 und am 27.6.2026 unterfertigt worden ist, den Beschwerdeschriftsatz und der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu **1.6.,** und **1.7.** ergeben sich aus der Vereinbarung, welche am 23.6.2026 und am 27.6.2026 unterfertigt worden ist, der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung und den Angaben des steuerlichen Vertreters und des Vertreters des FA.

Die Feststellungen zu **1.8.** ergeben sich aus Punkt V. der Vereinbarung, welche am 23.6.2026 und am 27.6.2026 unterfertigt worden ist und aus der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung, in der sie ausführte, dass sie die Zahlung in Höhe von EUR 125.000,00 als Gegenleistung dafür erachtete, dass sie mit der Konzession nicht selbst eine Apotheke eröffnet habe.

Die Feststellungen zu **1.9.** ergeben sich aus den Angaben des steuerlichen Vertreters, den Steuererklärungen der bP, den angefochtenen Sachbescheiden und der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu **1.10.** ergeben sich aus der Aussage der bP in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 2 EStG 1988 idgF lautet:

„(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

....

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.*

(4) Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind:

- 1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.*

....“

§ 22 EStG 1988 idgF lautet:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit. Dazu zählen auch Einkünfte aus Stipendien für eine der genannten Tätigkeiten, wenn diese wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Stipendien stellen keinen wirtschaftlichen Einkommensersatz dar, soweit sie jährlich insgesamt nicht höher sind als die Studienbeihilfe nach Selbsterhalt gemäß § 31 Abs. 4 des Studienförderungsgesetzes 1992. Die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. e bleibt davon unberührt.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

– staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

– Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

– Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,

– Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

– Bildberichterstatler und Journalisten,

– Dolmetscher und Übersetzer.

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, sowie Einkünfte als Notarzt, Vertretungsarzt oder Arzt für die Behandlung von Insassen von Justizanstalten gemäß § 2 Abs. 2a Z 2 bis 4 Freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetz – FSVG, BGBl. Nr. 624/1978.

c) Einkünfte aus

– der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

– der Tätigkeit als Hebamme

– der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961.

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

– im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

– sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

....“

§ 23 EStG 1988 idgF lautet:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

- 1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.*
- 2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.*
- 3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“*

§ 29 Z 3 EStG 1988 idgF lautet:

„Sonstige Einkünfte sind nur:

....

- 3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).*

....“

§ 32 Abs 1 EStG 1988 idgF lautet:

„(1) Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

- 1. Entschädigungen, die gewährt werden*
 - a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder*
 - b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder*

....“

§ 1 Abs 1 UStG 1994 idgF lautet:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

- 1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;*

....“

§ 2 Abs 1 UStG 1994 idgF lautet:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

§ 3a Abs 1 UStG 1994 idgF lautet:

„Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.“

§ 17 Abs 2 UStG 1994 idgF lautet:

„ Unternehmer,

....

2. deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 fallen, in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als 110.000 Euro betragen hat, haben die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Einkommensteuer:

In der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides führt das FA aus, dass es sich bei der Zahlung über EUR 125.000,00 um eine Entschädigung für die Nichtausübung einer Tätigkeit im Sinne des § 32 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 handle und erhöhte um den Nettobetrag der Zahlung (= EUR 104.166,67) die von der bP erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Beschwerdeschriftsatz führt die bP aus, dass keine Entschädigung für eine nicht ausgeübte Tätigkeit vorliege, da die bP keine konkrete Absicht gehabt habe, die Konzession auszuüben. Für die Verwirklichung des Tatbestandes gem § 32 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 sei entweder die Aufgabe einer Tätigkeit oder die Nichtausübung einer Tätigkeit erforderlich. Eine Tätigkeit werde dann aufgegeben, wenn sie endgültig nicht mehr ausgeübt werde. Eine Tätigkeit, die die bP nicht ausübe (was im gegenständlichen Fall gegeben sei), kann auch nicht aufgegeben werden. Die Nichtausübung einer Tätigkeit bestehe im Ruhen einer Tätigkeit, ohne dass diese (endgültig) aufgegeben werde. Keine der beiden Voraussetzungen für eine Versteuerung der Zahlung von EUR 125.000,00 sei gegeben, da auch bei der Nichtausübung einer Tätigkeit Voraussetzung wäre, dass die Tätigkeit bereits einmal ausgeübt worden wäre, was hier nachweislich nicht der Fall sei.

§ 32 EStG 1988 schafft keine eigene Einkunftsart (siehe dazu VwGH 15.1.1985, 85/13/0109). Es handelt sich vielmehr um eine die §§ 21 bis 31 EStG 1988 ergänzende Zurechnungsvorschrift, welche klarstellt, dass bestimmte Einkünfte unter den dort spezifizierten sieben Einkunftsarten zu erfassen sind (siehe dazu *Jakom EStG-Kommentar*, 18. Auflage, § 32, Tz 1).

Das FA hat die Zahlung über EUR 125.000,00 unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit subsumiert. Da es laut Sachverhalt an einem Betrieb fehlt, war diese Zahlung nicht unter einer betrieblichen Einkunftsart zu subsumieren. Selbst wenn ein Apothekenbetrieb bestanden hätte, würde es sich beim Betrieb einer Apotheke nicht um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handeln. Der Betrieb einer Apotheke fällt nicht unter die in § 22 EStG 1988 taxativ aufgezählten freiberuflichen Tätigkeiten (siehe oben § 22 Z 1 bis 3 EStG 1988). Vielmehr erfüllt der Betrieb einer Apotheke die Tatbestände des § 23 EStG 1988 und stellt somit einen Gewerbebetrieb dar (siehe oben § 23 EStG 1988 sowie VwGH 25.6.1969, 1430/68 und VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Insoweit ist der Argumentation der bP zu folgen, dass mangels Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einem (Gewerbe)betrieb und der Zahlung über EUR 125.000,00 bestehen kann. Es liegen keine betrieblichen Einkünfte vor.

In § 29 EStG 1988 ist die Steuerpflicht der sonstigen Einkünfte geregelt. In Z 3 werden Einkünfte aus Leistungen als steuerpflichtig normiert, ohne dass das Gesetz den Begriff „Leistungen“ näher bestimmt. Gem § 29 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte aus Leistungen subsidiär zu den anderen Einkunftsarten zu erfassen. Da eine andere Einkunftsart für eine mögliche Steuerpflicht der Zahlung über EUR 125.000,00 nicht in Frage kommt, ist zu untersuchen, ob diese Zahlung subsidiär als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegt.

Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 können in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen (VwGH 3.7.2003, 98/15/0128; 31.1.2018, Ro 2017/15/0018).

Im Streitfall liegt kein betrieblicher Vorgang, keine Veräußerung eines Wirtschaftsguts und keine laufende Einkunftsquelle vor. Es wurde ein Entgelt für ein Tun bzw Unterlassen vereinbart und vereinnahmt, welches nicht unter die anderen Einkunftsarten zu subsumieren ist.

Der Leistungsbegriff des § 29 Z 3 EStG 1988 umfasst ua Unterlassungen, Duldungen, Konkurrenzverbote und Stillhaltevereinbarungen. Die Zahlung über EUR 125.000,00 ist gerade als Gegenleistung für das vereinbarte Verhalten erfolgt.

Die Konzession wurde nicht veräußert oder übertragen. Das Entgelt wurde für die bloße vorübergehende Nichtnutzung bzw Nichtzurücklegung der Konzession sowie für die Bereitschaft, eine Apotheke zu eröffnen, geleistet.

Somit stellt die Zahlung über EUR 125.000,00 ein einmaliges oder gelegentliches Entgelt außerhalb eines Betriebsvermögens dar und ist unter § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren.

Da zwar vom FA eine falsche Subsumtion der Zahlung über EUR 125.000,00 unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfolgt ist, sich dadurch jedoch keine Änderung des angefochtenen Bescheidspruchs – insbesondere der festgesetzten Höhe der Einkommensteuer – ergibt, war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 4.11.2024 als unbegründet abzuweisen.

3.1.2. Umsatzsteuer:

Gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Nach § 3a Abs 1 UStG 1994 kann eine sonstige Leistung auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gem § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – auch wenn keine Gewinnerzielungsabsicht besteht.

Im gegenständlichen Fall hat die bP über mehrere Jahre gegen Entgelt auf die Nutzung ihrer Konzession sowie deren Zurücklegung verzichtet. Diese in der Folge näher zu bestimmende Tätigkeit erfolgte daher nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen.

Bei der Frage, ob die Zahlung von € 125.000,00 der Umsatzsteuer unterliegt, ist zu untersuchen, um welche Leistung es sich handelt. Laut Vereinbarung vom Juni 2023 wird dieser Betrag für folgende Leistungen bezahlt:

1. Die bP legt ihre Konzession nicht zurück;
2. Die bP übt ihre Konzession vor dem 30.11.2025 nicht aus oder verfügt anderwärtig darüber;
3. Die bP eröffnet ab 1.12.2025 bis 31.3.2026 eröffnet die Apotheke iSd Gesellschaftsvertrages.

Laut Beschwerdeschriftsatz handele es sich bei der Zahlung von EUR 125.000,00 um eine leistungslose Entschädigung, somit um echten Schadenersatz der nicht der Umsatzsteuer unterliege.

Wie der Vereinbarung zu entnehmen ist, wurde die Zahlung für das Unterlassen der Zurücklegung oder anderswertigen Nutzung der Konzession sowie für die tatsächliche Eröffnung der Apotheke geleistet. Darin ist keine leistungslose Entschädigung, sondern ein Entgelt für eine Unterlassung (Konzession) und ein aktives Tun (Eröffnung der Apotheke) zu sehen.

In der Vereinbarung wird ausgeführt, dass die EUR 125.000,00 „als Entgelt dafür“ bezahlt werde, dass die og Leistungen erbracht werden (Punkt V. Z 2. der Vereinbarung). Die EUR 125.000,00 stellen eine Gegenleistung für eine sonstige Leistung gem § 3a Abs 1 UStG 1994 dar. Eine Umsatzsteuerbefreiung oder -begünstigung von derartige sonstigen Leistungen sieht das Umsatzsteuergesetz nicht vor. Demzufolge unterliegt das Entgelt dem Normalsteuersatz.

Gem § 17 Abs 2 UStG 1994 hat die bP die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Ist-Besteuerung). Demzufolge waren die erklärten Lieferungen und sonstigen Leistungen um EUR 104.166,67 und die Zahllast um EUR 20.833,33 zu erhöhen. Diese Berechnung entspricht der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2023. Demzufolge war die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2023 vom 4.11.2024 als unbegründet abzuweisen.

3.1.3. Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2023

Der Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO vom 4.11.2024 wurde erlassen, weil das FA der Ansicht vertreten hat, dass sich der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2023 vom 7.3.2024 als nicht richtig erwiesen hätte.

Wie unter 3.1.2. ausgeführt hat sich der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2023 vom 7.3.2024 tatsächlich als nicht richtig erwiesen. Demzufolge war die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO vom 4.11.2024 als unbegründet 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.

Das vorliegende Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht ab. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen. Eine (ordentliche) Revision an den VwGH ist daher nicht zuzulassen.

Salzburg, am 28. Mai 2026