

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft Wörgötter und Trixl Wirtschaftstreuhand KG, Ulmbichlweg 3, 6380 St. Johann in Tirol, über die Beschwerde vom 17. April 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 18. März 2020 betreffend Abweisung von Anträgen gemäß § 295a BAO hinsichtlich Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide 2016 bis 2018 zwecks Anrechnung japanischer Quellensteuern, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

1. Verfahrensgang

Am 5.3.2020 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) im Wege ihrer steuerlichen Vertretung über FinanzOnline drei Anträge gemäß § 295a BAO ein, mit welchen die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2016 bis 2018 begehrt wurde. Begründend führte sie aus, eine japanische Abzugsteuer auf Lizenzeinkünfte sei bei der inländischen Steuerberechnung anzurechnen.

Mit drei Bescheiden vom 18.3.2020 wies die belangte Behörde nach einem Vorhalteverfahren die gegenständlichen Anträge ab, wobei sie begründend ausführte, die Bf. habe durch eigene Mitarbeiter Tätigkeiten in Japan ausgeübt, die nicht der Bestimmung des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zu Lizenzgebühren, sondern jener zu Unternehmensgewinnen unterlägen. Österreich habe das alleinige Besteuerungsrecht an diesen Einkünften und die Anrechnung der von Japan zu Unrecht einbehaltenen Steuer sei nicht zulässig. Die Bf. habe vielmehr in Japan ein Rückerstattungsverfahren oder allenfalls ein Verständigungsverfahren zu beantragen.

Gegen diese Bescheide wenden sich die rechtzeitigen Beschwerden der Bf. vom 17.4.2020, in welchen sie zusammengefasst ausführt, die japanischen Steuerbehörden seien der Ansicht, dass ihre Leistung zu Lizenzeinkünften führe und die österreichische Behörde habe in diesem Fall kein Wahlrecht, ob sie die in Japan einbehaltene Quellensteuer anrechne oder nicht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.4.2020 wies die Abgabenbehörde die Beschwerden als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass die Bf. einerseits gar nicht nachgewiesen habe, dass sie überhaupt durch die japanische Abzugsteuer belastet sei, da diese dem japanischen Leistungsempfänger offenbar erst im Nachhinein vorgeschrieben worden sei, und andererseits die Einhebung der Abzugsteuer durch Japan unter den gegebenen Umständen nicht zulässig gewesen sei und diese daher ohnehin nicht angerechnet werden könne.

In ihren rechtzeitigen Vorlageanträgen vom 27.5.2020 wiederholt die Bf. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und verweist auf die vorgelegten Bestätigungen der japanischen Steuerbehörde, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgestellt worden seien.

Am 28.5.2020 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht führt sie weiter aus, die Bf. sei (noch) nicht mit japanischer Quellensteuer belastet, weshalb überhaupt keine Doppelbesteuerung vorläge.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Bf. mit Vorhalt vom 31.1.2023 um weitere Auskünfte und um Übermittlung weiterer Unterlagen. Diesem Ersuchen kam die Bf. fristgerecht und vollständig nach. Die belangte Behörde, nunmehr das Finanzamt Österreich, verzichtete per Mail vom 24.2.2023 auf eine Stellungnahme zur Vorhaltsbeantwortung.

2. Sachverhalt

Die Bf. erbrachte jeweils im ***Monat*** der Jahre 2016, 2017 und 2018 unterschiedliche Leistungen an den japanischen ***Leistungsempfänger***. Im Jahr 2016 bestand ihre Leistung darin, [...], [...] und [...]. In den Jahren 2017 und 2018 führte sie zudem selbst [...] sowie die [...] durch und stellte diverse technische Ausrüstungsgegenstände und Systeme bereit, wie etwa die [...].

Die Bf. erbrachte sämtliche Leistungen durch eigene Mitarbeiter, die zu diesem Zweck nach Japan reisten und die genannten Leistungen dort unter Zuhilfenahme der mitgebrachten technischen Ausrüstung der Bf., insbesondere ihrer eigenen [...] selbst erbrachten. Im Jahr 2016 genügte dazu aufgrund des geringeren Leistungsumfangs ein Techniker mit einem Laptop und mehreren Eingabeterminals. In den Jahren 2017 und 2018 war die Bf. mit drei Technikern am Einsatzort präsent, die das gesamte Equipment installiert, getestet und betreut haben.

Die Bf. verfügt in Japan über keine feste Einrichtung. Entsprechend den Vereinbarungen mit dem Leistungsempfänger hatte dieser für die Unterbringung und Verpflegung ihrer Mitarbeiter

zu sorgen. Die Leistungen der Bf. wurden in bzw. bei den Anlagen des Leistungsempfängers erbracht.

Für ihre Leistungen legte die Bf. an den Leistungsempfänger folgende Rechnungen:

Datum	Nr.	Betrag
2016	***ReNr1***	2.650,00 €
2017	***ReNr2***	26.216,63 €
2018	***ReNr3***	28.270,15 €

Die in Rechnung gestellten Beträge entsprechen den jeweils zuvor von der Bf. an den Leistungsempfänger gelegten Angeboten. Zwischen der Bf. und dem Leistungsempfänger war ausdrücklich vereinbart, dass die vereinbarten Beträge exklusive Steuern zu verstehen sind. Auf den Rechnungen ist (auf Englisch) vermerkt: *„Der oben angegebene Rechnungsbetrag ist der Nettobetrag, zusätzlich anfallende lokale Umsatz- bzw. Einkommensteuern sind vom Rechnungsempfänger zusätzlich zum Nettobetrag für die ***Bf1*** an die lokalen Steuerbehörden zu zahlen.“*

Die angegebenen Rechnungsbeträge flossen der Bf. – abgesehen von Bankspesen – ungeschmälert jeweils innerhalb von wenigen Tagen nach der Rechnungslegung zu.

Der Leistungsempfänger bezahlte am 27.11.2019 eine japanische Abzugsteuer (Einkommensteuer und Sondereinkommensteuer für den Wiederaufbau) in Höhe von 10 % der oben angegebenen Rechnungsbeträge an die japanische Steuerverwaltung. Auf der Bestätigung war als Tatbestand *„Royalties“* (Lizenzgebühren) angegeben. Die Bf. hat diesen Betrag dem Leistungsempfänger nicht erstattet.

3. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich ohne Widersprüche aus den Unterlagen, die von der Bf. vorgelegt wurden, insbesondere aus der Beschreibung ihrer Tätigkeit in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20.2.2023 und den dieser beigelegten Angeboten, Rechnungen und Bankbelegen. Der Sachverhalt war auch zwischen den Parteien zu keinem Zeitpunkt strittig. Das Bundesfinanzgericht konnte ihn daher bedenkenlos seiner Entscheidung zugrunde legen.

Dass die Bf. den vom Leistungsempfänger an die japanische Steuerverwaltung entrichteten Betrag erstattet hätte, hat die Bf. trotz diesbezüglicher Vorhalte durch die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht weder behauptet noch nachgewiesen, und es widerspräche überdies der getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarung, woraus das Gericht in freier Beweiswürdigung schließt, dass der Betrag nicht erstattet wurde.

Die im Sachverhalt wiedergegebenen Übersetzungen aus dem Englischen stammen vom erkennenden Richter, der umfassende Erfahrung in der Übersetzung von englischen Texten inklusive Rechtstexten besitzt.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zur Anrechenbarkeit der gegenständlichen japanischen Steuer

Auf den vorliegenden Sachverhalt ist das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Japan (Einkommensteuer) vom 20.12.1961, BGBl. 127/1963, in der Folge: DBA J (E), anzuwenden, da das Nachfolgeabkommen gemäß Art. 30 Abs. 2 BGBl. III 167/2018 erst auf Veranlagungszeiträume ab 2019 anzuwenden ist.

Gemäß Art. XIX Abs. 2 DBA J (E) rechnet Österreich den *„Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird“* auf die österreichische Steuer an.

Die Anrechnung durch Österreich setzt somit nach dem Wortlaut dieser Bestimmung voraus,

1. dass die japanische Steuer unmittelbar oder im Abzugsweg von der in Österreich ansässigen Person erhoben wird
2. und dass die japanische Steuer in Übereinstimmung mit dem Abkommen erhoben wird.

Im vorliegenden Fall sind beide Voraussetzungen nicht erfüllt.

Eine unmittelbare Erhebung der gegenständlichen japanischen Steuer liegt nicht vor, da die Bf. von der japanischen Steuerverwaltung offenkundig nicht selbst in Anspruch genommen wurde. Es liegt aber auch keine Erhebung im Abzugsweg vor. Dem Wesen einer Abzugsteuer entspräche es nämlich, dass ein Teil des vom Zahlenden an den Zahlungsempfänger zu leistenden Betrages vom Zahlenden einbehalten und unmittelbar an die Steuerverwaltung abgeführt wird. Im vorliegenden Fall ist der vom Leistungsempfänger zu zahlende Betrag der Bf. jedoch ungeschmälert zugeflossen. Die nachträgliche Inanspruchnahme des Leistungsempfängers durch die japanische Steuerverwaltung nach Art einer mit § 100 Abs. 2 EStG 1988 vergleichbaren Haftung begründet keine Erhebung dieser Steuer im Abzugsweg von der Bf., zumal die Bf. nicht zur Erstattung der Steuer an den Leistungsempfänger verpflichtet war und eine solche auch tatsächlich bislang nicht vornahm. Würde Österreich die gegenständliche japanische Steuer anrechnen, obwohl sie von der Bf. nicht entrichtet wurde, wäre die Bf. zudem ungerechtfertigt bereichert.

Die gegenständliche japanische Steuer kann daher nicht angerechnet werden, weil eine der im Art. XIX Abs. 2 DBA J (E) angeführten Voraussetzungen für die Anrechnung – die Erhebung einer japanischen Steuer von der Bf. – nicht vorliegt.

Im Übrigen erfolgte die Erhebung der gegenständlichen Steuer durch Japan auch entgegen dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen.

Art. VI DBA J (E) lautet auszugsweise:

„(1) Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines der Vertragstaaten unterliegen in dem anderen Vertragstaat nicht der Besteuerung, es sei denn, daß das Unternehmen in dem anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte gewerblich tätig ist. Übt es in dieser Weise eine gewerbliche Tätigkeit aus, so dürfen die Gewinne in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind. [...]

(4) Absatz 1 ist nicht so auszulegen, daß einer der Vertragstaaten gehindert wird, gemäß den Vorschriften dieses Abkommens und gemäß den Gesetzen dieses Staates gesondert eine Steuer auf Einkünfte (z. B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder aus unbeweglichem Vermögen), die aus Quellen in diesem Vertragstaat von einer im anderen Vertragstaat ansässigen Person bezogen werden, zu erheben, wenn diese Einkünfte keiner Betriebsstätte im erstgenannten Vertragstaat zurechenbar sind. [...]“

Art. XI DBA J (E) lautet auszugsweise:

„(1) Der Satz der Steuer, die von einem der Vertragstaaten von Lizenzgebühren erhoben wird, die aus Quellen innerhalb dieses Vertragstaates von einer im anderen Vertragstaat ansässigen Person bezogen werden, darf 10 v. H. dieser Lizenzgebühren nicht übersteigen.

(2) In diesem Artikel bedeutet der Ausdruck "Lizenzgebühren" alle Lizenzgebühren und andere Beträge, die als Entgelt für die Benutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten, Patenten, Gebrauchsmustern, geheimen Herstellungsverfahren und Formeln, Handelsmarken oder anderen ähnlichen Rechten gezahlt werden; er schließt auch Lizenzgebühren und ähnliche Zahlungen für kinematographische Filme (einschließlich der für das Fernsehen verwendeten Filme) oder für die Benutzung industrieller oder wissenschaftlicher Ausrüstungen, nicht aber Lizenzgebühren und andere Beträge ein, die für den Betrieb eines Bergwerks, Steinbruchs oder für eine andere Ausbeutung von Bodenschätzen gezahlt werden. [...]“

Die japanische Steuerverwaltung vertritt offenbar die Ansicht, die Zahlungen des Leistungsempfängers seien als Lizenzgebühren im Sinne des Art. XI Abs. 2 DBA J (E) anzusehen und unterwarf sie deshalb einer Steuer in Höhe von 10 %.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Nach dem festgestellten Sachverhalt bestand die Leistung der Bf. in der Erbringung konkreter Dienstleistungen für den Leistungsempfänger unter Zuhilfenahme ihrer eigenen Software und technischen Ausstattung. Keinesfalls kann darin eine Rechteüberlassung (an der Software) erblickt werden, verwendete die Bf. die gegenständliche Software doch unmittelbar selbst zur Erbringung der vereinbarten Dienstleistungen.

Eine Betriebsstätte im Sinne des Art. IV DBA J (E) besaß die Bf. in Japan im gegenständlichen Zeitraum nicht. Die gegenständliche Tätigkeit ist daher mangels japanischer Betriebsstätte der Bf. gemäß Art. VI Abs. 1 DBA J (E) allein von Österreich zu besteuern.

Selbst wenn man also die Ansicht verträte, dass im gegenständlichen Fall tatsächlich eine japanische Steuer von der Bf. erhoben worden sei, wäre diese von Österreich gemäß Art. XIX Abs. 2 DBA J (E) nicht anzurechnen, da die Erhebung der japanischen Steuer jedenfalls entgegen dem Abkommen erfolgt ist.

4.2. Zum Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Nach herrschender Lehre stellt die nachträgliche Entrichtung einer anzurechnenden ausländischen Abgabe ein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit dar (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 295a Rz 8 ff; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295a Anm 15).

Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde die japanische Steuer jedoch nicht von der Bf. entrichtet. Es ist daher auch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO eingetreten, welches eine Bescheidänderung aufgrund dieses Verfahrenstitels rechtfertigen könnte. Selbst wenn man eine Entrichtung durch die Bf. annähme, läge kein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung vor, da die japanische Steuer – wie oben ausgeführt – aufgrund des alleinigen Besteuerungsrechts Österreichs zu Unrecht erhoben wurde und auch deshalb nicht angerechnet werden kann.

Überdies spräche der Umstand, dass es durch eine solche Anrechnung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Bf. auf Kosten des Staatshaushalts käme, im Rahmen der Ermessensübung gegen eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO.

4.3. Zur möglichen Umdeutung der gegenständlichen Anträge

Da die gegenständlichen Anträge – abgesehen von der Auswahl des Verfahrenstitels § 295a BAO in der FinanzOnline-Eingabemaske – nicht ausdrücklich auf diese Bestimmung Bezug

nehmen, ist nach Ansicht des Gerichts zu prüfen, ob den Anträgen bei Anwendung eines anderen Verfahrenstitels Erfolg beschieden sein könne.

Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO käme nur hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2018 in Betracht, da die Jahresfrist hinsichtlich der anderen Bescheide zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen war. Allerdings wäre aus einer Umdeutung in einen Antrag gemäß § 299 BAO für die Bf. nichts gewonnen, da sich der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2018 jedenfalls hinsichtlich der (Nicht-)Anrechnung der japanischen Steuer nicht als unrichtig erweist (siehe Ausführungen im Abschnitt 4.1.). Überdies würde wiederum im Rahmen der Ermessensübung die ungerechtfertigte Bereicherung der Bf. gegen eine Aufhebung gemäß § 299 BAO sprechen.

Eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO kommt nicht in Betracht, weil es sich bei der nachträglichen Besteuerung des Leistungsempfängers in Japan nicht bloß um einen neu hervorgekommenen, sondern um einen erst nach der Bescheiderlassung eingetretenen Umstand handelt. Andere Verfahrenstitel kommen von vornherein nicht in Betracht. Da folglich auch eine Umdeutung der Anträge kein günstigeres Ergebnis für die Bf. zur Folge hätte, konnte sie unterbleiben.

4.4. Zusammenfassung

Mangels Entrichtung der japanischen Steuer durch die Bf. liegt überhaupt kein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit vor, welches eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO rechtfertigen könnte. Auch eine Umdeutung in einen Antrag auf Grundlage eines anderen Verfahrenstitels kommt nicht in Betracht, zumal die Anrechnung materiellrechtlich ohnehin ausgeschlossen ist. Im Rahmen der Ermessensübung wäre zudem zu Ungunsten der Bf. zu berücksichtigen, dass die von ihr begehrte Anrechnung eine ungerechtfertigte Bereicherung zur Folge hätte.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.5. 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.

Da die Anträge der Bf. – wie im Abschnitt 4.2. ausgeführt – spätestens im Rahmen der Ermessensübung wegen des Eintritts einer ungerechtfertigten Bereicherung auf Kosten des Staatshaushalts abzuweisen wäre und die Ermessensübung grundsätzlich nicht revisibel ist,

liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da somit zumindest eine tragfähige Alternativbegründung im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt (vgl. VwGH 16.12.2019, Ra 2019/05/0310). Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 24. Februar 2023