

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Josef Ungericht, die Richterinnen Dr. Gerhild Fellner und die weiteren Senatsmitglieder Karl-Heinz Dobler und Dr. Andreas Kickl, im Beisein der Schriftführerin Claudia Zengin, in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Allgäuer & Partner - Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 01.03.2019 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Februar 2019 betreffend Körperschaftsteuer 2014, in der Sitzung vom 12. Dezember 2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1. Ergänzend zu der beim Finanzamt eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2014 teilte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) dem Finanzamt mit Schreiben vom 28.04.2016 mit:

„... Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden indische Quellensteuern im Betrag von EUR 296.395,00 als Betriebsausgabe berücksichtigt. Diese Position ist im übrigen betrieblichen Aufwand erfasst.

Mit Bescheid vom 26.02.2016 wurden die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2013 jeweils vom 23.03.2015 abgewiesen. Inhaltlich ging es bei diesem Rechtsstreit um die Zulässigkeit eines Anrechnungsvortrages hinsichtlich ausländischer Quellensteuern. Diese Rechtsfrage wurde vom VwGH am 27.11.2014 (GZ 212/15/0002) entschieden. Das BFG hat sich mit E vom 11.05.2015, RV/1100212/2012, betreffend die Körperschaftsteuer 2010 der ***Bf1*** der vorzitierten VwGH-Judikatur angeschlossen. Damit wird die gegenständliche indische Quellensteuer für die ***Bf1***

endgültig zum Aufwand.

Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bei der gegenständlichen indischen Quellensteuer ist diese Bedingung jedenfalls erfüllt. Gemäß § 12 Abs 1 Z 6 KStG sind Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern steuerlich nicht abzugsfähig. Nach herrschender Ansicht erstreckt sich dieses Abzugsverbot auch auf ausländische Steuern vom Einkommen (vgl.

Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Starringer (Hrsg), KStG², § 12 RZ 55 unter Hinweis auf VwGH 26.03.1965, 928/63), soweit diese inländischen Steuern vom Einkommen vergleichbar sind (arg: entsprechende ausländische Personensteuern). Im gegenständlichen Falle handelt es sich bei den indischen Quellensteuern nicht um vergleichbare ausländische Steuern vom Einkommen deshalb, weil die Steuer weit über 100 % der Bemessungsgrundlage (Gewinn der bezughabenden Geschäftsaktivitäten) ausmacht. Eine Steuerbelastung, die über 100 % jenes Betrages ausmacht, um welchen die Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen steigt, ist keine Einkommensteuer nach österreichischem Verständnis und sohin einer inländischen Steuer vom Einkommen nicht vergleichbar und somit vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 6 KStG nicht umfasst.“

1.2. Den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 24.03.2017 hat das Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

2. In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 24.03.2017 erhobenen Beschwerde vom 30.05.2017 aus hier nicht streitigen Gründen wurde die Anrechnung der im Jahr 2014 angefallenen indischen Quellensteuer, die laut Beschwerde in die am 30.04.2016 eingereichte Körperschaftsteuererklärung 2014 mangels Vorliegen des entsprechenden Nachweises noch nicht aufgenommen werden konnten, in Höhe von € 30.874,50 auf die österreichische Körperschaftsteuer 2014 beantragt. Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung vom 22.08.2018 den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 24.03.2017 abgeändert und die Anrechnung der im Jahr 2014 angefallenen indischen Quellensteuer mit einem Betrag in Höhe von EUR 25.604,30 vorgenommen (begrenzt mit der Höhe der auf diese Einkünfte entfallenden Körperschaftsteuer - 25 % von EUR 102.417,21 = EUR 25.604,30).

In dieser Beschwerdeentscheidung vom 22.08.2018 wurden die in den Vorjahren 2008 und 2009 angefallenen nicht anrechenbaren indischen Quellensteuern unverändert als abzugsfähige Betriebsausgaben mit dem Betrag von EUR 296.395,00 behandelt.

3.1. Am 06.02.2019 erließ das Finanzamt einen Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO, mit dem die Beschwerdeentscheidung vom 22.08.2018 betreffend Körperschaftsteuer 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde. Gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid vom 06.02.2019 erließ das Finanzamt die (die Beschwerdeentscheidung vom 22.08.2018) ersetzende Beschwerdeentscheidung vom 06.02.2019 betreffend Körperschaftsteuer 2014, mit der die

Zuerkennung der in der Körperschaftsteuererklärung 2014 als Betriebsausgaben geltend gemachten indischen Quellensteuern in Höhe von EUR 296.395,00 nunmehr aberkannt wurde.

3.2. Im Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hat das Finanzamt folgende Begründung angeführt: „Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Die im Zuge des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019 neu ergangene Beschwerde vorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 06.02.2019 enthält folgende Begründung: „Die ***Bf1*** hatte in den Jahren 2008 und 2009 indische Quellensteuer iHv 10 % der Umsätze bezahlt, welche in diesen Jahren mangels ausreichend hoher Gesamteinkünfte nur teilweise bzw nicht auf die Körperschaftsteuer anrechenbar war. Der nicht anrechenbare Betrag iHv EUR 296.395 (davon 2008: EUR 124.801,55, 2009: EUR 171.592,98), für welchen ein Anrechnungsvortrag nicht zugelassen wurde, wurde im Jahr 2014 als Betriebsausgabe geltend gemacht. Gemäß § 12 Abs 1 Z 6 KStG dürfen Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Bei der indischen Quellensteuer handelt es sich um eine der inländischen Einkommensteuer vergleichbare Steuer und kann dem diesbezüglichen Vorbringen im Schreiben vom 28.4.2016 nicht gefolgt werden. Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 (Beschwerdevorentscheidung) erwies sich somit im Spruch als nicht richtig und war dieser daher gemäß § 299 BAO aufzuheben und im neu zu erlassenden Körperschaftsteuerbescheid der Gewinn um die zu Unrecht als Betriebsausgabe berücksichtigte indische Quellensteuer zu erhöhen.“

4. In der gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019 erhobenen Beschwerde vom 01.03.2019 wird die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt und begründend vorgebracht:

„Der angefochtene Bescheid enthält keinerlei Begründung. Die Wiedergabe eines gesetzlichen Tatbestandes ohne Konnex zu einem individuellen Verwaltungsakt ist keine Begründung. Gem § 93 Abs 3 lit A BAO wird hiermit die Bekanntgabe eines den Spruch des angefochtenen Bescheides zu tragen geeigneten Begründung beantragt. Dabei möge insbesondere berücksichtigt werden, dass es sich bei einer Maßnahme gem § 299 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, die nach den allgemeinen Regeln zu begründen ist. Weiters möge berücksichtigt werden, dass die Aufhebung eines Bescheides gem § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 13). Dieser Aspekt erscheint vor allem deshalb bedeutsam, weil der hier gegenständliche Sachverhalt (steuerliche Behandlung indischer Quellensteuern als Betriebsausgaben) in einem gleichzeitig mit der Steuererklärung eingereichten Schreiben vom 28.04.2016 offengelegt worden ist und somit diese Frage vom Finanzamt Feldkirch einmal bei Erlassung des Erstbescheides und in weiterer Folge auch im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens ganz offensichtlich abweichend von der jetzt

vertretenden Rechtsauffassung beurteilt worden ist.

Weiters sei darauf verwiesen, dass sich die Begründung zum im Zuge dieses Aufhebungsverfahrens ergangenen neuen Sachbescheid (Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 06.02.2019) mit dem Kern der Argumentation laut Schreiben vom 28.04.2016 überhaupt nicht auseinandersetzt, sondern lediglich Gemeinplätze aus der Literatur wiedergibt, die übrigens bereits im Schreiben vom 28.04.2016 anerkannt worden sind. ...“

5. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 05.03.2019 hat das Finanzamt die Beschwerde vom 01.03.2019 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019 als unbegründet abgewiesen. Dazu hat das Finanzamt folgende Begründung angeführt:

„Der aufgehobene Bescheid erwies sich aus den im Körperschaftsteuerbescheid 2014 (Beschwerdevorentscheidung) vom 6.2.2019 angeführten Gründen - auf die entsprechende Begründung wird verwiesen - als im Spruch nicht richtig und war daher gemäß § 299 BAO aufzuheben. Insbesondere war die im Schreiben vom 28.4.2016 im Hinblick auf die in Indien erhobene Quellensteuer dargelegte Rechtsmeinung nicht vertretbar und diese daher im aufgehobenen Bescheid zu Unrecht als Betriebsausgabe berücksichtigt worden. Da nach Ansicht des Finanzamtes die Rechtswidrigkeit des Bescheides mit Gewissheit feststand, war im Hinblick auf die nicht nur geringfügige steuerliche Auswirkung das Ermessen in der Weise zu üben, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit jenem der Rechtsbeständigkeit Vorrang einzuräumen und eine Aufhebung gemäß § 299 BAO vorzunehmen war.

Die Beschwerde war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.“

6. Dagegen brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 04.04.2019 einen Vorlageantrag ein. Im Vorlageantrag wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Im Vorlageantrag wurde ausgeführt:

„Der Beschwerdeschriftsatz vom 01.03.2019 (eingebracht am 04.03.2019) enthält auch einen Antrag gem § 93 Abs 3 lit a BAO auf Bekanntgabe einer Begründung. Dieser Antrag ist bisher unerledigt. Es handelt sich bei diesem Antrag um ein Anbringen, das gem § 85a BAO zur erledigen ist. Die Begründung zur Beschwerde vorentscheidung ist zur Begründung des Aufhebungsbescheides nicht geeignet, weil sie praktisch ausschließlich auf die Begründung zum neuergangenen Sachbescheid (Körperschaftsteuerbescheid 2014) verweist und hinsichtlich dieser Begründung bereits in der Beschwerde gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2014 vom 06.02.2019 (Schriftsatz vom 01.03.2019, eingebracht am 04.03.2019) ausdrücklich darauf verwiesen wurde, dass die Begründung am Kern der Argumentation vorbeigeht und sich in der Wiedergabe literarischer Gemeinplätze erschöpft. Das Vorbringen weiterer Ausführungen zur Begründung wird für einen Zeitpunkt nach Vorliegen einer tragfähigen Begründung des Aufhebungsbescheides vorbehalten.“

7. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 04.04.2019 wurde dem Bundesfinanzgericht am 03.07.2019 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 03.07.2019). Im

Vorlagebericht hat das Finanzamt angeführt: „Die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides steht zweifelsfrei fest und wurde auch ausreichend begründet. Dass die (detaillierte) Begründung in der Beschwerdeentscheidung bzw im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid vorgenommen wurde, macht im Übrigen den Aufhebungsbescheid nicht rechtswidrig.“

8. Mit dem von der steuerlichen Vertretung an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 12.03.2020 betreffend den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019 wurde (wie bereits in der Beschwerde vom 01.03.2019 und im Vorlageantrag vom 04.04.2019) eine tragfähige Begründung urgiert. Dazu wird ausgeführt:

„...“

1. Die Beschwerde vom 01.03.2019 konnte mangels Vorliegen einer tauglichen Begründung nicht adäquat begründet werden.
2. Das „Nachschieben“ einer Begründung im Rahmen einer Beschwerdeerledigung kann einen derartigen Bescheidmangel nicht heilen.
3. Die in der BVE vom 05.03.2019 gegebene Begründung genügt nicht den Vorgaben des § 93 BAO. Es werden - auch wenn es die Finanzbehörde nicht gerne hört - literarische Gemeinplätze zum Besten gegeben, die ohnehin völlig unumstritten sind. Mit der Kernfrage, nämlich der „Vergleichbarkeit“ setzt sich die Begründung abermals nicht auseinander. Genau dieses Element ist aber im gegenständlichen Falle essenziell. Ertragsteuern sind in der Regel durch zwei Basisparameter gekennzeichnet, nämlich zum einen die Bemessungsgrundlage und zum anderen der Steuersatz. Wenn ein Effektivsteuersatz von weit mehr als 100 % des Gewinnes resultiert, verdient dies eine Würdigung. Genauso verdient eine Würdigung, dass nach österreichischem Verständnis Ertragsteuern von einem Ertrag und nicht vom Umsatz, wie dies bei Abzugsteuern typisch ist, berechnet wird.

...“

9. Die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung wurde am 12.12.2023 durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine in Österreich ansässige GmbH und hat in Indien keine Betriebsstätte, erbringt bzw. erbrachte in den Jahren 2008 und 2009 in Indien „technische Leistungen“, für welche in Indien die indische Quellensteuer nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien einbehalten wurde. Im Übrigen liegt auf Grundlage der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenlage und der ergänzenden Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung der gegenständlichen Entscheidung der eingangs dargestellte Verfahrensgang als erwiesener Sachverhalt zugrunde.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich auf Grundlage der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenlage, der ergänzenden Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung und der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Einsichtnahme in das Firmenbuch. Dieser Sachverhalt ist auch nicht strittig.

3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung

Strittig ist, ob der an die Bf. ergangene Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 06.02.2019 vom Finanzamt zu Recht oder zu Unrecht erlassen wurde.

a) Gesetzliche Grundlagen

§ 299 BAO lautet:

„§ 299. (1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Nach § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern und die aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt.

Das Abkommen zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl. III Nr. 231/2001 idF BGBl. III Nr. 69/2021, (kurz: DBA-Indien), lautet auszugsweise:

„Art. 12 (1) Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf jedoch, wenn der Nutzungsberechtigte der Lizenzgebühren und der Entgelte für technische Leistungen eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen nicht übersteigen.

...

Art. 23 (1) Die in beiden Vertragsstaaten geltenden Gesetze bleiben weiterhin für die Besteuerung des Einkommens in beiden Vertragsstaaten maßgebend, soweit nicht dieses Abkommen ausdrücklich gegenteilige Vorschriften enthält.

(2) In Österreich wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Indien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b und c diese Einkünfte von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Absätzen 2 der Artikel 10, 11, 12, den Absätzen 4 und 5 des Artikels 13 und dem Absatz 3 des Artikels 22 in Indien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Indien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indien bezogenen Einkünfte entfällt.

...“

b) Rechtliche Würdigung

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Bescheide der Abgabenbehörde sind nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde oder aufhebende Bescheide. Auch Beschwerdeentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde und daher gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufhebbar (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 299 Rz 5, mwN).

Seitens der steuerlichen Vertretung wird in der Beschwerde vorgebracht, dass der angefochtene Aufhebungsbescheid keinerlei Begründung enthalte. „Die Wiedergabe eines gesetzlichen Tatbestandes ohne Konnex zu einem individuellen Verwaltungsakt ist keine Begründung.“

Nach dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung sei dabei zu berücksichtigen, dass es sich bei einer Maßnahme gemäß § 299 BAO um eine Ermessensentscheidung handle, die nach den allgemeinen Regeln zu begründen sei. „Weiters möge berücksichtigt werden, dass die Aufhebung eines Bescheides gem § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 13). Dieser Aspekt erscheint vor allem deshalb bedeutsam, weil der hier gegenständliche Sachverhalt (steuerliche Behandlung indischer Quellensteuern als Betriebsausgaben) in einem gleichzeitig mit der Steuererklärung eingereichten Schreiben vom 28.04.2016 offengelegt worden ist und somit diese Frage vom Finanzamt Feldkirch einmal bei Erlassung des Erstbescheides und in weiterer Folge auch im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens ganz offensichtlich abweichend von der jetzt vertretenden Rechtsauffassung beurteilt worden ist.“

Seitens des Bundesfinanzgerichts ist darauf hinzuweisen, dass § 299 BAO Aufhebungen gestattet, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 299 Tz 9ff).

Im beschwerdegegenständlichen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019 hat das Finanzamt allgemein als Begründung die gesetzliche Bestimmung des § 299 BAO angeführt: „Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

In der mit dem Aufhebungsbescheid vom 06.02.2019 gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen neu erlassenen Beschwerdeentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 06.02.2019 hat das Finanzamt dargelegt, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürften, es sich bei der indischen Quellensteuer um eine der inländischen Einkommensteuer vergleichbare Steuer handle und dem diesbezüglichen Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 28.4.2016 nicht gefolgt werden könne.

Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die "Unrichtigkeit" des Körperschaftsteuerbescheides 2014 bzw. der aufgehobenen Beschwerdeentscheidung vom 22.08.2018 in der Berücksichtigung der indischen Quellensteuern als Betriebsausgaben unter (rechtswidriger) Nichtanwendung des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 erblickt hat.

Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid vom jeweils 06.02.2019) ist daher zu erkennen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen. Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar. Im Beschwerdeverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119, mwN).

Soweit in der Beschwerde eingewendet wird, dass die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze, ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt in der Begründung der neu erlassenen Beschwerdeentscheidung vom 06.02.2019 eindeutig zum Ausdruck gebracht hat, dass die Argumentation der steuerlichen Vertretung nicht geteilt werde, wonach es sich bei der indischen Quellensteuer im Hinblick auf die im Vergleich zu Österreich hohe Besteuerung um keine mit österreichischen Steuern vom Einkommen vergleichbare ausländische Steuer im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 handle. Der erkennende Senat ist auch der Auffassung, dass die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides zweifelsfrei mit Gewissheit vorliegt.

Dass das Finanzamt den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 06.02.2019, wie in der Beschwerde vom 01.03.2019, im Vorlageantrag vom 04.04.2019 und im Schreiben an das Finanzamt vom 12.03.2020 vorgebracht, nur mangelhaft begründet habe und die in der Beschwerdeentscheidung vom 06.02.2019 gegebene Begründung nicht den Vorgaben des § 93 BAO im gebotenen Ausmaß genüge, wird seitens des erkennenden Senates zwar grundsätzlich geteilt. Was den weiteren Einwand der steuerlichen Vertretung im Schreiben an das Finanzamt vom 12.03.2020 betrifft, „Das „Nachschieben“ einer Begründung im Rahmen einer Beschwerdeerledigung kann einen derartigen Bescheidmangel nicht heilen“, wird diese von der steuerlichen Vertretung aufgezeigte Rechtsansicht nicht geteilt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 93 Rz 16; siehe auch das o.a. zitierte Erkenntnis VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119, mwN). Im Übrigen war die steuerlich vertretene Bf. durch nichts gehindert, ihren rechtlichen Standpunkt zur „Nicht-Vergleichbarkeit“ der indischen Quellensteuer mit den in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 angeführten und vom Abzugsverbot umfassten Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern darzulegen, was auch mit dem an das Finanzamt adressierten (und von diesem an das Bundesfinanzgericht weitergeleiteten) Schreiben vom 12.03.2020 und in der mündlichen Verhandlung vorgenommen wurde.

Die Sichtweise des Finanzamtes, wonach es sich bei der indischen Quellensteuer um eine der inländischen Einkommensteuer vergleichbare Steuer handle und dem diesbezüglichen Vorbringen im Schreiben vom 28.4.2016 nicht gefolgt werden könne, wird zunächst durch das DBA-Indien gestützt, das „zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen“ abgeschlossen wurde. In Art.

12 und Art. 23 des DBA-Indien ist die gegenständliche indische Quellensteuer als Einkommensteuer geregelt.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist dazu in Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien u.a. für den Fall, dass eine in Österreich ansässige Person Einkünfte bezieht, die nach Art. 12 Abs. 2 in Indien besteuert werden dürfen, normiert, dass Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der in Indien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indien bezogenen Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Eine weitergehende Maßnahme, wie die von der Bf. begehrte Berücksichtigung der gegenständlichen indischen Quellensteuer als Betriebsausgabe, ist solcherart im DBA-Indien nicht angeführt. Angemerkt in diesem Zusammenhang sei, dass auch der Wortlaut des § 48 BAO weder eine Reduktion des Steuersatzes noch einen Abzug einer ausländischen Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage erlaubt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 48 Tz 9).

Nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern. Im KStG 1988 ist ein solches Abzugsverbot von Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 gesetzlich angeordnet. Ausländische Personensteuern fallen ebenfalls unter das Abzugsverbot (vgl. VwGH 26.03.1965, 0928/63; VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0043). Betroffen ist davon insbesondere eine ausländische Quellensteuer (vgl. *Lachmayer*, in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer: Kommentar, § 12 Tz 107; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, § 12 Tz 111; ebenso zur gegenständlichen indischen Quellensteuer *Haselsteiner/Karte/Mitterlehner*, SWI 2023, 578, wonach bei einer Steuerüberwälzungsklausel im Rahmen der österreichischen Steuererklärung vom Netto-Auftragswert (zB 100.000 Euro) auf den Bruttowert inkl. Quellensteuer (zB 10 % laut DBA Indien) hochzurechnen sei, da ein anderes Ergebnis dem in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG manifestierten Abzugsverbot von Steuern vom Einkommen zuwiderlaufen würde (vgl. *Haselsteiner/Karte/Mitterlehner*, SWI 2023, 578, [585 iVm Fußnote 44]).

Soweit in Abkehr vom DBA-Indien seitens der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass es sich bei der indischen Quellensteuer um eine Umsatzsteuer bzw. Verkehrsteuer auf Bruttoentgelte handle, wird dem seitens des erkennenden Senates nicht gefolgt. Hinzuweisen ist auch darauf, dass die 10%ige indische Quellensteuer nach Art. 12 Abs. 1 DBA-Indien dann erhoben werden kann, wenn Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Übrigen in dem von der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 28.04.2016 angeführten Erkenntnis vom 27.11.2014, 2012/15/0002, in dem der Verwaltungsgerichtshof einen Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern nach der österreichischen Rechtslage verneint hat, auch auf das Urteil des BFH vom 26. Oktober 1972, I R 125/70, hingewiesen, wonach Anrechnungsüberhänge auch nicht über Billigkeitsmaßnahmen berücksichtigt werden. Dieser Rechtsprechung hat der BFH in seinem Urteil 26. Oktober 1972 vorangestellt, dass auch nach Bruttoentgelten (konkret: Bruttofrachteinnahmen) bemessene ausländische Steuern, bezüglich welcher im Ausland verlustbringende Tätigkeiten vorliegen, die ausländischen Steuern bei der Einkommensermittlung gemäß § 12 Nr. 2 KStG nicht abziehbar sind (BFH 26.10.1972, I R 125/70, Rz 15f).

Die Praxis zeigt, dass viele Staaten zwecks Sicherung des Steueraufkommens den Schuldner einer Dienstleistungsvergütung dazu verpflichten, einen Quellensteuerabzug vom Bruttobetrag der Vergütungen einzuheben. Auch Österreich erfasst Einkünfte, die beschränkt Steuerpflichtige aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) erwirtschaften, im Wege einer 20%igen Quellensteuer, wobei es dem beschränkt Steuerpflichtigen jedoch nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 überlassen bleibt, eine Veranlagung zu beantragen (vgl. *Bendlinger/ Kofler*, RdW 2009, 676 [678], Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“).

Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich solcherart bei der indischen 10%igen Quellensteuer um eine solche ausländische Steuer, die mit den in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 angeführten und vom Abzugsverbot umfassten Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern vergleichbar ist. Eine weitergehende selektive Unterscheidung danach, in welcher prozentmäßigen Höhe durch den in Indien vorgenommenen 10%igen Quellensteuerabzug von den Bruttoentgelten nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien die Nettoeinkünfte besteuert werden, ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 gesetzlich nicht normiert.

Insgesamt vertritt der erkennende Senat die Ansicht, dass die in Indien nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien erhobene Quellensteuer in Höhe von 10 % vom Bruttobetrag der Entgelte für technische Leistungen nach österreichischem Recht keine Betriebsausgaben bilden.

Was den weiteren Beschwerdeeinwand zur Ermessensübung angeht, ist darauf hinzuweisen, dass sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 20 Rz 8, uHa VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.9.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.3.1998, 93/13/0130).

Daher ist zB für Berichtigungen gem § 293 und § 293b, Aufhebungen gem § 299 sowie Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303) insbesondere der Vorrang des Prinzips der

Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 20 Rz 8).

Zur Ermessensübung hat das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 05.03.2019 ausgeführt: „Da nach Ansicht des Finanzamtes die Rechtswidrigkeit des Bescheides mit Gewissheit feststand, war im Hinblick auf die nicht nur geringfügige steuerliche Auswirkung das Ermessen in der Weise zu üben, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit jenem der Rechtsbeständigkeit Vorrang einzuräumen und eine Aufhebung gemäß § 299 BAO vorzunehmen war.“

Der zum Ermessen erhobene Beschwerdeeinwand, wonach „der hier gegenständliche Sachverhalt (steuerliche Behandlung indischer Quellensteuern als Betriebsausgaben) in einem gleichzeitig mit der Steuererklärung eingereichten Schreiben vom 28.04.2016 offengelegt worden ist und somit diese Frage vom Finanzamt Feldkirch einmal bei Erlassung des Erstbescheides und in weiterer Folge auch im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens ganz offensichtlich abweichend von der jetzt vertretenden Rechtsauffassung beurteilt worden ist“, ist im Hinblick auf die beträchtliche Höhe der indischen Quellensteuer bzw. der beantragten Betriebsausgaben nicht in einem solchen Ausmaß gewichtig, um von der Vornahme einer rechtsrichtigen Abgabenerhebung Abstand zu nehmen. Die Ermessensübung des Finanzamtes und die dafür im Beschwerdefall gegebene Begründung begegnet in Anbetracht der vorliegenden Sachverhaltskonstellation nach Ansicht des erkennenden Senates keinen Bedenken.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Dezember 2023

