

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache 1. der ***Bf1*** und 2. der ***Bf2***, beide in ***Bf1 und Bf2-Adr***, beide steuerlich vertreten durch Allgäuer & Partner - Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 22.05.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 12. März 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 ***Bf1*** ***Bf1-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

1.1. Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge auch kurz: Bf.1) ist eine GmbH mit Sitz in Österreich. Die ***Bf1*** ist Gruppenmitglied. Gruppenträger ist die ***Bf2*** (in der Folge auch kurz: Bf.2) mit Sitz in Österreich. Bei der Bf.1 fand eine die Jahre 2014 bis 2015 betreffende Betriebsprüfung statt. Im Betriebsprüfungsbericht wurden folgende Feststellungen getroffen (Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.02.2018):

„Tz. 1 Betriebsstätte Peru 2015

Die ***Bf1*** (X.) hat 2015 und 2016 die Errichtung und den Betrieb einer Seiltransportanlage in Peru übernommen, wobei das Transportsystem nach der Errichtung an den Kunden überlassen werden sollte, die Abgabepflichtige jedoch die Instandhaltung und Überwachung des Betriebes der Anlage sowie die Unterstützung während der Projektdauer übernehmen sollte. Zu diesem Zweck war ein Mitarbeiter der X. vor Ort, der für den reibungslosen Betrieb der Anlage zu sorgen hatte. Im Vorfeld der Leistungserbringung war von der X. die gesamte

Planungs- und Engineeringleistung zu erbringen sowie das System vor Ort zu transportieren. Nach erfolgter Bauausführung war das Transportsystem wieder abzubauen und der Rücktransport zu veranlassen.

Vom Auftraggeber wurde von den fakturierten Beträgen eine Abzugsteuer iHv 24% (306.821,50) einbehalten.

In der Steuererklärung der X. für das Jahr 2015 wurde in der Mehr/Weniger-Rechnung die (anteilige) Abzugsteuer Peru (192.926,04 €) hinzugerechnet und das ermittelte Betriebsstätten-Ergebnis für Peru (462.985,46 €) abgezogen. Bei der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wurde der Gesamtgewinn 2015 in der Weise aufgeteilt, dass der Betriebsstätte die Leistungen vor Ort (Montage, 445.845 €) zu 95%, der Materialaufwand, die Provisionen und die Abwertung der Geräte zu 100% zugeordnet wurden. Dem Stammhaus wurden 5% der Montagekosten, 100% der Engineering-Kosten, 5% der sonstigen Kosten und 100% der Gemeinkosten zugeordnet, sodass sich ein Aufteilungsverhältnis Stammhaus/Betriebsstätte von 26,44% zu 73,56% ergab.

Nach der VO BGBl II 2002/474 zu § 48 BAO sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei der Ermittlung des Einkommens positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht und wenn sie im ausländischen Staat einer vergleichbaren Besteuerung von mehr als 15% unterliegen (§ 1 Abs. 1). Wird der Eintritt einer Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unter Beachtung des Anrechnungshöchstbetrages anzurechnen (Abs. 2).

Eine Steuerentlastung kann nur für Einkünfte in Anspruch genommen werden, die in einem ordnungsgemäß geführten Verzeichnis ausgewiesen werden, welches unter anderem Angaben über den Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung und Belege über die ausländische Besteuerung in den Fällen des Abs. 1, die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer in Fällen des Abs. 2 und die Darstellung der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages zu enthalten hat.

Das geprüfte Unternehmen hat Bestätigungen des peruanischen Auftraggebers der erbrachten Leistungen vorgelegt, die den Rechnungsbetrag und die Abzugsteuer von 24% ausweisen. Im Schreiben vom 22.12.2017 bestätigt das geprüfte Unternehmen, dass eine steuerliche Erfassung der Betriebsstätte in Peru nicht erfolgt ist. Jedoch vertritt das Unternehmen die Ansicht, dass dies deshalb irrelevant ist, weil das Bestehen einer Betriebsstätte nicht von einer steuerlichen Registrierung abhängig sei und selbst bei einem steuerrechtswidrigen Verhalten anzunehmen sei.

Dies gelte auch für die VO BGBl II 2002/474, weil diese auf das Unterliegen unter eine Besteuerung, nicht jedoch auf die tatsächliche Erhebung der Steuer abstelle.

Entgegen der vom Unternehmen vertretenen Ansicht setzt die Entlastung nach § 48 BAO nicht nur voraus, dass der Abgabepflichtige der Abgabenhoeheit mehrerer Staaten unterliegt, wofür auch eine potentielle Besteuerung ausreichend ist, sondern auch, dass diese Maßnahme zur Ausgleicheung der in- und ausländischen Besteuerung notwendig ist. Dieses Merkmal stellt auf die tatsächlich erfolgte (und nicht bloß virtuelle) internationale Doppelbesteuerung ab (*Ritz*, BAO § 48 Rz 4). Ein Nachweis der erfolgten Besteuerung des Betriebsstätten-Ergebnisses in Peru wurde nicht erbracht, es wurde vielmehr bestätigt, dass das geprüfte Unternehmen in Peru steuerlich nicht erfasst wurde.

Es liegt auch kein Nachweis vor, dass die von der Auftraggeberin einbehaltene Steuer tatsächlich abgeliefert und nicht rückerstattet wurde. Es ist davon auszugehen, dass in diesem Fall in Peru die Möglichkeit besteht, die Steuerlast auf das Betriebsstätten-Ergebnis im Wege einer ordentlichen Veranlagung zu reduzieren und die Differenz auf die zu viel bezahlte Abzugsteuer (24% vom Bruttobetrag der Rechnung) zurückzufordern. Da dies offensichtlich nicht erfolgt ist muss angenommen werden, dass die Abzugsteuer entweder nicht abgeliefert wurde oder dass diese möglicherweise - analog zu § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG - auch die Lohnkosten des vor Ort beschäftigten Mitarbeiters betreffen. In beiden Fällen liegt eine Doppelbesteuerung nicht vor und kann eine Entlastung nach der VO zu § 48 BAO auch deshalb nicht erfolgen, weil die dort vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Es ist daher auch nicht näher zu überprüfen, ob die vorgenommene Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sachgerecht ist.

Aus den dargelegten Gründen ist daher die bisher als Aufwand verbuchte Abzugsteuer dem Gewinn hinzuzurechnen und der Gewinn um das in der Mehr/Weniger-Rechnung abgezogene Ergebnis der Betriebsstätte Peru wieder zu erhöhen. Ausländische Quellensteuern sind nach § 12 Abs. 1 Z 6 KStG nicht abzugsfähig (*Achatz/Kirchmayr*, KStG § 12 Rz. 111).“

1.2. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in Abweichung der eingebrachten Abgabenerklärung 2015 den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 ***Bf1*** **Bf1-StNr*** vom 12. März 2018. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (gem. § 150 BAO) verwiesen.

2. Gegen diesen Feststellungsbescheid betreffend das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2015 vom 12. März 2018 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf.1 und der Bf.2 mit Schreiben vom 22.05.2018 nach zugestandender Rechtsmittelfristverlängerung fristgerecht (mit einem einheitlichen Schriftsatz) Beschwerde erhoben. In der Beschwerde wurde begründend vorgebracht:

„... Der angefochtene Bescheid ist im Nachklang zu einer Außenprüfung umfassend die Jahre 2014-2015 ergangen (ABNR xxx). Zu TZ 1 hat die BP festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung eines peruanischen Betriebsstätingewinnes nicht vorliegen würden.

Tatsächlich stellt die BP nicht in Frage, dass tatsächlich eine Betriebsstätte in Peru existiert. Sie stellt lediglich in Übereinstimmung mit der vom Management gemachten Angaben fest, dass diese Betriebsstätte in Peru steuerlich nicht erfasst worden ist. Damit ist als Zwischenergebnis bereits feststehend, dass das Engagement der ***Bf1*** in Peru Betriebsstätten sowohl im Sinne des § 29 BAO als auch im Sinne des Art 5 OECD-MA darstellen.

Die Betriebsprüfung bestätigt auch, dass in Peru Steuern in der Höhe von 24% vom Umsatz bezahlt worden sind. Bei einer angenommenen Umsatzrendite von 10% ergibt dies eine Steuerbelastung von mehr als 200% bezogen auf den Gewinn. Die Mutmaßung der Betriebsprüfung, in Peru wurde somit keine Steuer bezahlt, ist nicht nachvollziehbar.

Tatsächlich ist die Erfüllung des Betriebsstättenbegriffes weder im Verständnis des Art 5 OECD-MA noch im Verständnis des § 29 BAO von einer steuerlichen Registrierung im anderen Staat abhängig. Nachdem die VO BGBl II. 2002/474 auf das Unterliegen einer Besteuerung im anderen Staat rekurriert, ist die Bedingung für die Anwendung dieser Verordnung erfüllt, weil eine Erhebung oder eine Nichterhebung einer Steuer (aus welchen Gründen immer) nicht vom Tatbestand umfasst ist (vergleiche Ritz, BAO⁶, § 48 TZ 2 mit Verweis auf VwGH 21.07.1993, 91/13/0119). ...“

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. August 2018 hat das Finanzamt die Beschwerde vom 12. März 2018 als unbegründet abgewiesen ((auf die diesbezügliche, gesondert ergangene Begründung des Finanzamtes vom 16.08.2018 wird verwiesen, wiedergegeben in Pkt. II. 4.1.).

4. Dagegen brachte die steuerliche Vertretung der Bf.1 und der Bf.2 mit Schreiben vom 24.09.2018 einen Vorlageantrag ein. Zur Begründung wurde im Vorlageantrag auf die Begründung der Beschwerde vom 22.05.2018 verwiesen. Im Vorlageantrag wurde gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO die Befassung des gesamten Senates und gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit b BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 24.09.2018 wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 20.08.2019 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 20.08.2019).

6. Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 17.02.2025 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 BAO) zurückgezogen. Die mündliche Verhandlung hat am 18.02.2025 stattgefunden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zuständigkeit

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde bei der mündlichen Verhandlung vorab eingewendet, dass die zur mündlichen Verhandlung erschienen beiden Vertreter des Finanzamtes Österreich für das Beschwerdeverfahren nicht vertretungsbefugt seien. Die Zuständigkeit für Entscheidungen sei mit der Reform (Reform der Finanzverwaltung mit 01.01.2021) vom Finanzamt Feldkirch auf das Finanzamt Großbetriebe übergegangen. Die beiden Personen (Vertreter des Finanzamtes Österreich) seien daher nicht zuständig. Dieser Einwand war vom Bundesfinanzgericht zurückzuweisen. Gemäß § 265 Abs. 5 BAO ist Partei im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht auch die Abgabenbehörde, deren Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten ist. Der beschwerdegegenständliche Bescheid wurde vom Finanzamt Feldkirch erlassen. In § 59 BAO (idF BGBl. I 104/2019, Finanz-Organisationsreformgesetz – FORG) wird bestimmt, dass die Übertragung oder der Übergang der Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes nicht die Zuständigkeit des bisher zuständig gewesenen Finanzamtes im Beschwerdeverfahren betreffend der von diesem erlassenen Bescheide berührt. Im Zusammenhang mit Übergangsbestimmungen, die sich aufgrund der Neuorganisation der Finanzverwaltung ergeben, wird in § 323b Abs. 1 erster Satz BAO bestimmt, dass das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes treten. Die Zuständigkeit des Finanzamtes Österreich für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ist somit gegeben und war der vorgebrachte Einwand der steuerlichen Vertretung zur (Nicht-)Zuständigkeit zurückzuweisen.

2. Sachverhalt

Die Bf.1 ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich. Die Bf.1 ist Gruppenmitglied. Gruppenträger ist die Bf.2 mit Sitz in Österreich. Die Bf.1 errichtete in Peru eine Seilbahntransportanlage, woraus sie einen Gewinn erzielte. Den für diese Tätigkeit bzw. der als Betriebsstätte in Peru qualifizierten und dieser Betriebsstätte zugeordneten Gewinnanteil behandelte die Bf.1 in ihrer beim Finanzamt eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2015 auf Grundlage des § 48 BAO bzw. der Verordnung BGBl. II 2002/474 mit der Begründung der Vermeidung der Doppelbesteuerung als körperschaftsteuerbefreiten im Ausland (Peru) erzielten Betriebsstättengewinn. Die Betriebsstätte in Peru wurde von der Bf.1 gegenüber den peruanischen Behörden (Finanzbehörde) nicht angezeigt. Dass die Bf.1 hinsichtlich der Betriebsstätte in Peru Ertragsteuern bezahlt hat, wurde von der Bf.1 nicht nachgewiesen. Der in Peru erzielte Gewinn wurde vom Finanzamt im vollen Umfang der österreichischen Körperschaftsbesteuerung unterzogen.

3. Beweiswürdigung

Die sachverhaltsmäßigen Feststellungen ergeben sich aus den vorliegenden Verfahrensakten und insbesondere aus den Feststellungen der bei der Bf.1 vorgenommenen Betriebsprüfung für die Jahre 2014 und 2015, die im Betriebsprüfungsbericht angeführt sind (Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.02.2018).

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten u.a. inländische juristische Personen des privaten Rechts und diesen vergleichbare ausländische Rechtsgebilde (Z 1). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 1 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988).

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach § 48 BAO idF vor BGBl. I Nr. 62/2019 kann das Bundesministerium für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl. II Nr. 474/2002 (verordnet auf Grund von § 48 der Bundesabgabenordnung) lautet (auszugsweise):

„§ 1. (1) Bei Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung folgende positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt:

- a) Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen;
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen;
- c) Einkünfte, die aus einer im Ausland unternommenen Bauausführung oder Montage stammen;
- d) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten Vortrags- oder Unterrichtstätigkeit;
- e) Einkünfte aus einer im Ausland erfolgten Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung;
- f) Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten nichtselbständigen Arbeit.

Die Durchschnittsteuerbelastung ist in sinngemäßer Anwendung jener Grundsätze zu ermitteln, die für die Berechnung der in der Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 genannten Durchschnittsteuerbelastung festgelegt sind.

(2) Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar und wird der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Werden Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezogen, ist für die Einkünfte aus jedem Staat eine gesonderte Höchstbetragsberechnung anzustellen.

...“

2. In der abweisenden Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 16. August 2018 wird hinsichtlich der Begründung auf die gesondert (zusätzlich) ergehende Bescheidbegründung des Finanzamtes verwiesen (gesonderte Bescheidbegründung ebenfalls datiert mit 16.08.2018). Auf die in dieser Begründung des Finanzamtes enthaltenen Ausführungen wird vom Bundesfinanzgericht verwiesen.

„... Der Prüfer hielt im Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung fest, dass die ***Bf1*** in den Jahren 2015 und 2016 die Errichtung und den Betrieb einer Seiltransportanlage in Peru übernommen habe, wobei das Transportsystem nach der

Errichtung an den Kunden überlassen werden sollte, die ***Bf1*** jedoch die Instandhaltung und Überwachung des Betriebes der Anlage sowie die Unterstützung während der Projektdauer übernehmen sollte. Zu diesem Zweck sei auch ein Mitarbeiter der ***Bf1*** vor Ort gewesen, welcher für den reibungslosen Betrieb der Anlage verantwortlich gewesen sei.

Im Vorfeld der Leistungserbringung sei von der ***Bf1*** die gesamte Planungs- und Engineeringleistung zu erbringen sowie das System vor Ort zu transportieren, nach erfolgter Bauausführung das Transportsystem wieder abzubauen und der Rücktransport zu veranlassen gewesen. Vom Auftraggeber sei gemäß vorgelegter Rechnungen von den fakturierten Beträgen eine Abzugsteuer iHv EUR 306.821,50 (24%) einbehalten worden.

In der Steuererklärung der ***Bf1*** 2015 wurde in der Mehr-Weniger-Rechnung die abgezogene anteilige Abzugssteuer Peru iHv EUR 192.926,04 hinzugerechnet sowie das ermittelte Betriebstätten-Ergebnis iHv EUR 462.985,46 (Aufteilungsverhältnis Stammhaus - Betriebstätte 26,44% zu 73,76% aufgrund von Kostenzuordnung) in Abzug gebracht.

Das Unternehmen legte trotz mehrmaliger Aufforderung keine peruanische Steuererklärung vor. Zudem wurde vom Geschäftsführer, Herrn Gf., bei der Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO am 12.12.2017 mitgeteilt, dass in Peru keine steuerliche Erfassung der Betriebsstätte erfolgte, dies wurde auch im Schreiben vom 22.12.2017 bestätigt. Von Seiten der Behörde wurde vorgebracht, dass für eine Betriebsstätte Registrierungspflicht, Steuerklärungspflicht sowie die Pflicht einer fremdvergleichskonformen Gestaltung der Verrechnungspreise gelten würden; somit sei der in der Mehr-Weniger-Rechnung 2015 abgezogene Betriebstättergebnis hinzuzurechnen und die hinzugerechnete Quellensteuer abzuziehen. Zur Vermeidung der Unterbrechung der Schlussbesprechung wurde von Seiten der steuerlichen Vertretung zugesagt, eine schriftliche Stellungnahme an die Behörde zu übermitteln.

In der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 22.12.2017 wurde der Sachverhalt dargestellt und in der rechtlichen Beurteilung darauf verwiesen, dass mit Peru kein Doppelbesteuerungsabkommen bestehe und § 48 BAO und die dazu ergangene Verordnung VO BGBl II 2002/474 anwendbar seien, § 1 Abs 1 lit b VO II 2002/474 sei einschlägig. Es wurde argumentiert, dass eine Betriebsstätte gem § 29 BAO bzw Art 5 OECD-MA bestanden habe. Eine steuerliche Erfassung sei jedoch irrelevant, dies gelte auch für die VO II 2002/474, weil diese auf das Unterliegen einer Besteuerung rekurriere, nicht auf die Erhebung einer Steuer (verwiesen wird auf Ritz, BAO, § 48 mit Hinweis auf VwGH 21.7.1993, 91/13/0119).

Im Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.02.2018 wurde der in den ersten drei Absätzen dieser Begründung angeführte Sachverhalt dargestellt und auch auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 22.12.2017 Bezug genommen. Entgegen der in diesem Schreiben vertretenen Ansicht setze eine Entlastung nach § 48 BAO jedoch nicht nur voraus, dass der Abgabepflichtige der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliege, wofür eine potentielle Besteuerung ausreichend sei, sondern auch dass eine Entlastungsmaßnahme

nach § 48 BAO zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung notwendig sei, wobei dieses Merkmal auf die tatsächlich erfolgte (und nicht bloß virtuelle) internationale Besteuerung abstelle (verwiesen wird auf Ritz, BAO, Rz 4). Da ein solcher Nachweis der Besteuerung des Betriebstättengewinnes in Peru nicht erbracht worden sei und auch kein Nachweis vorliege, dass die von der Auftraggeberin einbehaltene Steuer tatsächlich abgeliefert und nicht rückerstattet worden sei, sei davon auszugehen, dass in diesem Fall die Möglichkeit bestehe, die Steuerlast auf das Betriebstättenergebnis im Wege einer ordentlichen Veranlagung zu reduzieren bzw eine Abfuhr der Steuerlast nicht erfolgt sei oder betreffe diese Abzugsteuer möglicherweise auch - analog zu § 98 EStG Abs Z 4 letzter Satz - die Lohnkosten des vor Ort beschäftigten Mitarbeiters.

In diesen Fällen liege jedoch keine Doppelbesteuerung vor und könne eine Entlastung nach der VO zu § 48 BAO nicht deshalb nicht erfolgen, weil die dort vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllt seien. Es sei daher auch nicht näher zu überprüfen, ob die vorgenommene Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebstätte sachgerecht sei. Die bisher als Aufwand verbuchte Abzugsteuer sei daher dem Gewinn hinzuzurechnen und der Gewinn um das in der Mehr-Weniger-Rechnung abgezogene Ergebnis der Betriebstätte wieder zu erhöhen, ausländische Quellensteuern seien nach § 12 Abs 1 Z6 KStG nicht abzugsfähig.

Im Antrag zur Fristerstreckung für die Einbringung der Beschwerde vom 16.04.2018 wurde auf "umfangreiche Erhebungen (auch im Ausland)" hingewiesen, am 30.04.2018 wurde ein weiterer Schriftsatz zur Verlängerung der Frist eingebracht, da die "erforderlichen Erhebungen noch nicht abgeschlossen" worden seien.

Bei der Beschwerde vom 22.05.2018, eingebracht am 22.05.2018, wurde vorgebracht, dass von Seiten der Betriebsprüfung die Existenz einer Betriebstätte in Peru nicht in Frage gestellt würde, weshalb als Zwischenergebnis feststehe, dass eine Betriebstätte der ***Bf1*** in Peru sowohl im Sinne des § 29 BAO als auch iSd Art 5 OECD-MA bestehe. Gemäß Ausführungen in der Beschwerde werde von Seiten der Betriebsprüfung auch bestätigt, dass in Peru Steuern iHv 24% des Umsatzes bezahlt worden seien. Da die VO BGBl II 2002/474 auf das Unterliegen einer Besteuerung im anderen Staat rekurriere, sei die Bedingung für die Anwendung dieser Verordnung erfüllt, weil eine Erhebung oder eine Nichterhebung einer Steuer nicht vom Tatbestand umfasst sei; verwiesen wird wie bereits im Schreiben vom 22.12.2017 auf Ritz, BAO, § 48 Tz 2 bzw VwGH 21.07.1993, 91/13/0119.

Bei internationalen Sachverhalten sind zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung ein und derselben Einkünfte einerseits zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung berücksichtigen, andererseits können auch unilaterale Entlastungsmaßnahmen wie insbesondere auf Grundlage des § 48 BAO vorgenommen werden. Gemäß Verwaltungspraxis ist bei der Beurteilung in drei Schritten vorzugehen (vgl auch Rz 32f EStR 2000). Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichem

Recht zu beurteilen, ergibt sich insoweit eine Besteuerungspflicht, ist einem weiteren Schritt zu beurteilen, ob dieses Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, die Erhebung der Abkommens gemäß Österreich zustehenden Steuern richtet sich in Stufe 3 wieder nach innerstaatlichem Steuerrecht.

Gemäß § 1 Abs 1 KStG unterliegen der Körperschaftsteuer Körperschaften, wobei als Körperschaften nach § 1 Abs 2 Z 1 leg cit ua juristische Personen des privaten Rechts gelten. Nach par cit sind sie unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 BAO) haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG 1988, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Jahres bezogen hat.

Weder ist der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung in Österreich verfassungswidrig (VfGH 4.12.1968, B 24/68) noch kennt das allgemeine Völkerrecht ein Verbot der Doppelbesteuerung (BFH BStBl II 1975, 497, 498). Dennoch sind Maßnahmen gegen internationale Doppelbesteuerung eine wirtschaftspolitische Notwendigkeit, wobei der wirkungsvollste Schutz durch Doppelbesteuerungsabkommen vermittelt wird. Da solche zwischenstaatliche Verträge aus Ressourcengründen nur mit einer begrenzten Zahl von Staaten abgeschlossen werden können, ergibt sich die Notwendigkeit einer Rechtsgrundlage, um auch im innerstaatlichen Recht Abhilfe gegen solche Doppelbesteuerungen zu schaffen (vgl Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Rz 378 f). Das öffentliche Interesse an der Abgabenerhebung soll dann zurücktreten, wenn bei einem Steuerinländer eine internationale Doppelbesteuerung eintritt und die begehrte Entlastungsmaßnahme Inhalt der üblichen Staatenpraxis bei DBA ist (vgl Loukota, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, 1990).

Die gesetzliche Basis für einseitige Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung wurde in § 48 BAO geschaffen. Gem § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen (nach der VwGH-Judikatur richtig: der Bundesminister für Finanzen, vgl. zB VwGH vom 21.7.1993, 91/13/0119) anordnen, bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, bestimmte Gegenstände aus der Abgabenerhebung ganz oder teilweise auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

Der "Sinn des § 48 BAO" ist zweifelsohne darin zu sehen, eine allgemeine Möglichkeit zu eröffnen, auch ohne internationales DBA auf rein nationaler Ebene eine internationale Doppelbesteuerung zu beseitigen (vgl Loukota, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, 1990).

Bereits aus dem Wortlaut des § 48 BAO geht hervor, dass eine doppelte Besteuerung derselben Einkünfte vermieden werden soll.

§ 48 BAO ist grundsätzlich anwendbar, wenn der Abgabepflichtige der Abgabenhoeheit mehrerer Staaten unterliegt, wobei die völkerrechtliche Berechtigung zur Besteuerung durch mehrere Staaten genügt. Es kommt sonach bei der Anwendung nicht auf die tatsächliche Besteuerung, sondern bloß auf die potentielle (virtuelle) Besteuerung an, wobei der andere Staat die völkerrechtliche Berechtigung besitzen muss, dies zu tun (vgl. Ritz, BAO, § 48, Tz 2ff mit Verweis auf VwGH 21.7.1993, 91/13/0119 sowie ua VwGH vom 12.7.1990, 89/16/0069, vom 19.10.1991, 90/13/0007).

Das Vorliegen einer bloß "virtuellen Doppelbesteuerung" reicht aber nicht aus, um auf Grundlage des § 48 BAO eine Steuerentlastungsmaßnahme nach dem Ermessen (§ 20 BAO) vorzunehmen. Neben der Rechtsvoraussetzung "Abgabenhoeheit mehrerer Staaten" muss noch eine zweite Rechtsvoraussetzung erfüllt sein. Diese ist alternativ formuliert:

- a) Es muss entweder die steuerliche Entlastungsmaßnahme "zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" erforderlich sein; oder
- b) es muss eine solche Maßnahme "zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung" erforderlich sein.

Ein "Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung" kann nur dann stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung tatsächlich erfolgt ist; denn nur dann kann begrifflich von einem "Ausgleich" hierfür bei der inländischen Besteuerung gesprochen werden. Somit verlangt das Gesetz mit dieser zweiten Rechtsvoraussetzung ausdrücklich das Bestehen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung; die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden, eine bloße "virtuelle Doppelbesteuerung", ist sonach nicht ausreichend (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0069, VwGH 9.10.1991, 90/13/0007).

Eine Entlastungsmaßnahme gem § 48 BAO darf nicht gewährt werden, wenn das österreichische Unternehmen vom ausländischen Staat zum Zweck der Investitionsförderung von der Steuerpflicht befreit, wenn im Ausland (illegalerweise) keine Steuern entrichtet werden, wenn der ausländische Staat (infolge von Kriegswirren) nicht in der Lage ist, die Steuern einzunehmen, eine zunächst vorgeschriebene Steuer nicht bezahlt wurde oder wenn eine entrichtete Steuer - aus welchen Gründen auch immer - rückerstattet wurde oder ein diesbezüglicher Anspruch besteht (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 00 Rz 386).

Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO ist daher von "echter internationaler Doppelbesteuerung" abhängig, dh der Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum (vgl. VwGH 29.1.1998, 95/15/0043).

Seitens der Europäischen Union wurde die Anwendung des § 48 BAO in Form von Einzelerledigungen im Sinne der Regeln des EU-Code of Conduct als potentiell steuerschädlich

angesehen, da aufgrund der Reichweite der Bestimmung die Möglichkeit bestanden hätte, im Ausland (fast) unbesteuerte Einkünfte in Österreich freizustellen. Daher wurde im Verordnungsweg die Anwendung der Befreiungsmethode an das Vorliegen einer ausländischen Mindestbesteuerung geknüpft sowie die Kriterien für die grundsätzliche Anwendung von einseitigen Maßnahmen für die generelle Entlastung von internationalen Doppelbesteuerungen dargelegt (vgl. Jirousek, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003, 29).

Gem § 1 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen BGBl. II Nr 474/2002 sind bei der Ermittlung des Einkommens iS von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung bestimmte positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt (Berechnung mittels sinngemäßer Anwendung der in der Verordnung BGBl. II Nr 57/1995 festgelegten Grundsätze).

§ 2 Abs 1 VO BGBl. II Nr 474/2002 bestimmt zudem:

§ 2. (1) Eine Steuerentlastung gemäß § 1 kann nur für jene Einkünfte in Anspruch genommen werden, die in einem ordnungsgemäß geführten Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis hat unter geordnetem Hinweis auf die den Eintragungen zugrunde liegenden Belege folgende Angaben für jede Einkunftsquelle zu enthalten:

- a) Bezeichnung des Staates der Einkünfteerzielung;
- b) Art der Einkünfte (Einkunftsart und geschäftsübliche Bezeichnung);
- * c) Höhe der Einkünfte unter Hinweis auf eine Berechnungsunterlage, in der die Ermittlung der Höhe der Einnahmen (Betriebseinnahmen) sowie der Werbungskosten (Betriebsausgaben) nach österreichischem Recht dargestellt ist;
- * d) Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung in den Fällen des § 1 Abs. 1 (unter Hinweis auf die Berechnungsunterlage für den Durchschnittsteuersatz und die Belege über die ausländische Besteuerung);
- e) Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer in den Fällen des § 1 Abs. 2 und 3 und Darstellung der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages;
- f) Angabe über die zeitliche Zuordnung (Zeitpunkt oder Zeitraum des Zuflusses oder der gewinnerhöhenden Erfassung in der Buchhaltung).

Durch die Verordnung wird die Entlastung von der internationalen Doppelbesteuerung aus dem bloßen Ermessensbereich des BMF ausgenommen und in einen Rechtsanspruch umgewandelt. Die in der Verordnung vorgesehenen Rechtsfolgen treten jedoch nicht automatisch ein, sondern sind einerseits von der ordnungsgemäßen Geltendmachung des Entlastungsanspruches in der Steuererklärung, andererseits von der Erfüllung der in § 2 näher geregelten Dokumentationserfordernisse abhängig.

Ein ordnungsgemäß geführtes Verzeichnis (mit Belegen) ist materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerentlastung (vgl Jirousek, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003, 29).

Die Verordnung BGBl. II Nr 474/2002 kommt daher für positive Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger aus Staaten zur Anwendung, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Voraussetzung ist, dass die Einkünfte im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, wobei die Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15% betragen muss. Aufgrund der "subject to tax-Klausel" ist die Verordnung nicht anwendbar, wenn der andere Staat keine Steuer erhebt (vgl Bendlinger ua, Internationales Steuerrecht Tz 177).

Österreich verfügt über kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Peru, weshalb keine dem OECD Musterabkommen, Artikel 7, vergleichbare Regelung zur Abgrenzung des Besteuerungsrechts des Betriebstättenergebnisses angewendet werden kann.

Die ***Bf1*** vertritt in der Beschwerde die Ansicht, dass in Peru eine Betriebstätte iS § 29 BAO als auch im Sinne des OECD-MA bestanden habe. Die Betriebsprüfung bestätige, dass in Peru Steuern iHv 24% vom Umsatz bezahlt worden seien. Nachdem die VO BGBl II. 2002/474 auf das Unterliegen einer Besteuerung rekurriere und daher die Bedingung für die Anwendung erfüllt sei, sei eine Erhebung oder Nichterhebung der Steuer nicht vom Tatbestand umfasst (mit Verweis auf Ritz, BAO, § 48 Tz 2 sowie VwGH 21.09.1993, 91/13/0119).

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, dass die Betriebsprüfung bestätige, dass in Peru Steuern iHv 24% vom Umsatz bezahlt worden seien, stellte der Prüfer lediglich fest, dass die Abgabepflichtige Bestätigungen des peruanischen Auftraggebers vorgelegt habe, die neben dem Rechnungsbetrag auch eine Abzugsteuer von 24% ausweisen würden. Ein Nachweis der Besteuerung des Betriebstättengewinnes in Peru sei jedoch nicht erbracht worden und es liege auch kein Nachweis vor, dass die von der Auftraggeberin einbehaltene Steuer tatsächlich abgeliefert und nicht rückerstattet worden sei. Im Gegenteil sei davon auszugehen, dass in diesem Fall die Möglichkeit bestehe, die Steuerlast auf das Betriebstättenergebnis im Wege einer ordentlichen Veranlagung zu reduzieren bzw eine Abfuhr der Steuerlast nicht erfolgt sei oder betreffe diese Abzugsteuer möglicherweise (auch) - analog zu § 98 EStG Abs Z 4 letzter Satz - die Lohnkosten des vor Ort beschäftigten Mitarbeiters. In diesen Fällen liege jedoch keine Doppelbesteuerung vor.

Wie oben dargestellt, ist die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO von „echter internationaler Doppelbesteuerung" abhängig, dh der Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum (vgl VwGH 29.1.1998, 95/15/0043). Dies gilt auch für die generelle

Entlastung gemäß der Verordnung BGBl. II Nr 474/2002, wobei hierfür noch die Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15% betragen muss.

Das in der Beschwerde zitierte VwGH-Erkenntnis (VwGH 21.7.1993, 91/13/0119) führt aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 48 BAO das Tatbestandsmerkmal "Abgabenhöhe mehrerer Staaten" im völkerrechtlichen Sinn zu verstehen und eine potentielle (virtuelle) Besteuerung ausreichend sei. In einem weiteren Schritt reiche das Vorliegen einer bloß "virtuellen" Besteuerung aber noch nicht aus, um auf Grundlage des § 48 BAO eine Steuerentlastungsmaßnahme nach dem Ermessen vorzunehmen, da zusätzlich zur Rechtsvoraussetzung "Abgabenhöhe mehrere Staaten" eine zweite Rechtsvoraussetzung zu erfüllen sei, nämlich müsse entweder die steuerliche Entlastungsmaßnahme zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder aber zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich sein. Ein "Ausgleich" könne nur stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung erfolgt sei, denn nur dann könne begrifflich von einem "Ausgleich" gesprochen werden, die Behörde habe im betreffenden Fall zu Recht eine Entsteuerungsmaßnahme aufgrund einer bloß möglichen Doppelbesteuerung versagt, weil eine notwendige Voraussetzung für die Anwendung des § 48 BAO nicht gegeben gewesen sei, die Ermessensübung habe daher unterbleiben können.

Auch Ritz verweist darauf, dass die Anwendung des § 48 BAO zusätzlich voraussetze, dass die Maßnahme entweder zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung der Gegenseitigkeit erforderlich sein müsse, wobei die internationale Besteuerung tatsächlich erfolgt sein müsse und nur dann vorliege, wenn ein und dieselbe Person von zwei oder mehreren Staaten für den selben Zeitraum oder zum selben Zeitpunkt zu gleichen oder gleichartigen Steuern herangezogen worden sei (vgl Ritz, BAO, § 48, Tz 3-4).

Die in der Beschwerde vertretene Auffassung, dass eine Erhebung oder Nichterhebung einer Steuer (aus welchen Gründen auch immer) nicht vom Tatbestand umfasst sei, widerspricht wie angeführt sowohl der Rechtslage des § 48 als auch der Verordnung BGBl. II Nr 474/2002, die die Anwendung des § 48 BAO präzisiert.

Zudem führt die Verordnung aus, dass die Durchschnittsbelastung der im ausländischen Staat vergleichbaren Steuer mehr als 15% betragen muss, wobei als Nachweis gemäß § 2 Abs 1 leg cit ein ordnungsgemäßes Verzeichnis geführt werden muss, das den angeführten Bedingungen entsprechen muss (ua Angaben über den Prozentsatz der durchschnittlichen ausländischen Steuerbelastung sowie diesbezügliche Belege).

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass gem § 115 BAO bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichten zu beachten ist. Zudem tritt bei Begünstigungstatbeständen - dazu zählt auch § 48 BAO - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 12.07.1990, 89/16/0069) die

Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat selbst einwandfrei das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). So ist dem Abgabepflichtigen in Erfüllung dieser ihm obliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht“ zuzumuten, die tatsächliche ausländische Besteuerung unter Beweis zu stellen (vgl VwGH 12.7.1990, 89/16/0069). Der Pflichtige hat daher die entsprechenden Nachweise über die tatsächliche Besteuerung im Ausland zu sammeln und für die Vorlage beim Finanzamt bereitzuhalten (vgl Loukota, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, 1990).

Ein solches Verzeichnis bzw Belege wurden nicht vorgelegt, sondern wurde im Gegenteil im Schreiben vom 22.12.2017 bestätigt, dass eine steuerliche Erfassung der Betriebstätte in Peru nicht erfolgt sei.

Im Antrag zur Fristerstreckung für die Einbringung der Beschwerde vom 16.04.2018 wurde auf "umfangreiche Erhebung (auch im Ausland)" hingewiesen, diesbezüglich wurden jedoch auch in der Beschwerde keine weiteren Unterlagen vorgelegt, es fehlt bis dato noch immer ein Nachweis, dass die auf den Rechnungen der Auftraggeberin angeführte einbehaltene Steuer tatsächlich abgeliefert und nicht rückerstattet wurde.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist daher davon auszugehen, dass die auf den Rechnungen angeführte "Abzugssteuer" entweder nicht abgeliefert wurde oder - analog zu § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG - (auch) die Lohnkosten des vor Ort beschäftigten Mitarbeiters betrifft. In beiden Fällen liegt eine Doppelbesteuerung nicht vor und kann daher eine Entlastung gem VO BGBl. II Nr 474/2002 nicht erfolgen, weil die vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich daher gem § 1 Abs 3 letzter Satz auf alle in- und ausländischen Einkünfte iS § 2 EStG, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Jahres bezogen hat.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.“

3. Diese wiedergegebene vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vorgenommene Begründung wird hiermit vom Bundesfinanzgericht vollinhaltlich übernommen und zum Begründungsteil der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung erklärt.

Das Finanzamt hat die Beurteilung des gegenständlichen Beschwerdefalles auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, wobei nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine Gründe ersichtlich sind, von dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen. Der Verwaltungsgerichtshof hatte zB in dem auch vom Finanzamt angeführten Erkenntnis VwGH 09.10.1991, 90/13/0007, über die Anwendungsvoraussetzungen des § 48 BAO zu entscheiden und hat dazu, wie bereits vom Finanzamt begründend angegeben, auszugsweise Folgendes ausgeführt:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Rechtsvoraussetzung des § 48 BAO "Abgabenhoheit mehrerer Staaten" im völkerrechtlichen Sinn zu verstehen und es geht hierbei bloß um die völkerrechtliche Berechtigung der Staaten, Steuertatbestände zu schaffen. Es kommt sonach nicht auf die tatsächliche, sondern bloß auf die potentielle (virtuelle) Besteuerung an. Es geht einzig und allein darum, daß der andere Staat die völkerrechtliche Berechtigung besitzen muß, dies zu tun (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Juli 1990, Zl. 89/16/0069).

Das Vorliegen einer bloß "virtuellen Doppelbesteuerung" reicht aber nicht aus, um auf der Grundlage des § 48 BAO eine Steuerentlastungsmaßnahme nach dem Ermessen (§ 20 BAO) der belangten Behörde vorzunehmen.

Es muß nämlich neben der Rechtsvoraussetzung "Abgabenhoheit mehrerer Staaten" noch eine zweite Rechtsvoraussetzung erfüllt sein. Diese ist alternativ formuliert:

- a) Es muß entweder die steuerliche Entlastungsmaßnahme "zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" erforderlich sein; oder
- b) es muß eine solche Maßnahme "zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung" erforderlich sein.

Ein "Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung" kann nur dann stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung erfolgt ist; denn nur dann kann begrifflich von einem "Ausgleich" hierfür bei der inländischen Besteuerung gesprochen werden. Mit anderen Worten, das Gesetz verlangt mit dieser zweiten Rechtsvoraussetzung ausdrücklich das Bestehen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung; die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden, sonach die bloße "virtuelle Doppelbesteuerung", ist hier nicht ausreichend (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 12. Juli 1990, Zl. 89/16/0069).“

In diesem VwGH-Erkenntnis 09.10.1991 hat der Verwaltungsgerichtshof klarstellend zur Nachweiserbringung der Doppelbesteuerung ausgeführt: „In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß bei Begünstigungstatbeständen - zu denen § 48 BAO zu zählen ist - die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1989, Zl. 88/16/0015). So ist dem Abgabepflichtigen in Erfüllung dieser ihm obliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht zuzumuten, die TATSÄCHLICHE ausländische Besteuerung unter Beweis zu stellen (vgl. wiederum das Erkenntnis vom 12. Juli 1990, Zl. 89/16/0069).“

Diese Anwendungsvoraussetzungen gelten auch für die Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002, die zu § 48 der Bundesabgabenordnung verordnet wurde.

Wie bereits sachverhaltsmäßig festgestellt, wurde von der Bf.1 bzw. Bf.2 kein tauglicher Nachweis dafür erbracht, dass von der Bf.1 in Peru Ertragsteuern an die peruanische Abgabenbehörde bezahlt worden sind, was u.a. zwingende Voraussetzung für die beantragte Steuerentlastung ist (arg. „einwandfrei“ iS VwGH 09.10.1991, „Belege über die ausländische Besteuerung“ iS § 2 BGBI. II Nr. 474/2002). Ungeachtet des Umstandes, dass die Bf.1 bei der Abgabenbehörde in Peru nicht registriert war, wäre es der Bf.1 zumutbar gewesen, wie auch vom Vertreter des Finanzamtes bei der mündlichen Verhandlung vorgebracht, eine Bestätigung von der Finanzverwaltung in Peru zu beantragen, dass die streitgegenständliche Abzugssteuer tatsächlich an die Abgabenbehörde in Peru bezahlt wurde und es diesbezüglich keine Rückerstattungsmöglichkeit und auch keine mögliche Veranlagung der Bf.1 mit Anrechnung (Rückerstattung) gibt.

Hingewiesen wird auch darauf, dass die von der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde angegebene Literaturmeinung *Ritz*, BAO⁶, § 48 TZ 2 mit Verweis auf VwGH 21.07.1993, 91/13/0119, den von der steuerlichen Vertretung aufgezeigten Rechtsstandpunkt, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes klargestellt, nicht zu stützen vermag. Auch nach dieser Literaturmeinung stellt die Voraussetzung der Erforderlichkeit zur Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung auf die tatsächlich erfolgte (und nicht bloß virtuelle) internationale Doppelbesteuerung ab (VwGH 21.7.1993, 91/13/0119) und muss die Besteuerung im Ausland tatsächlich erfolgen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 48 TZ 4 bzw. nunmehr *Ritz/Koran*, BAO 8. Aufl., § 48 BAO Rz 4).

Auf Grundlage der o.a. Rechtsprechung und des festgestellten Sachverhalts ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch für den hier zu beurteilenden Fall festzustellen, dass die Voraussetzungen für die beantragte Steuerentlastung (Steuerfreistellung) nicht vorliegen.

Aus diesen Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage betraf die Frage der Körperschaftbesteuerung von im Ausland erzielten Einkünften iZm § 48 BAO bzw. der Verordnung BGBI. II Nr. 474/2002. Da die genannte Rechtsfrage im Sinne der bestehenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurde (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes), war die (ordentliche) Revision für unzulässig zu erklären.

Feldkirch, am 30. September 2025