

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. Arno Hirschvogel, Trattnerhof 2/3/301, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2. Jänner 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 30. November 2023 betreffend Änderung von Bescheiden gem. § 295a BAO, Steuernummer ***BFStNr*** 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

Mit Eingabe vom 21.6.2023 beantragte die Beschwerdeführerin, die Körperschaftsteuerbescheide 2016 bis 2021 gem. § 295a BAO abzuändern. Die Beschwerdeführerin habe eine Betriebsstätte in Deutschland, deren Betriebsergebnis sie nach der Profit-Split-Methode ermittelte. Demnach hätten sich für die deutsche Betriebsstätte in den Jahren 2015 und 2016 Verluste i.H.v. insg. € 696.691,00 ergeben, welche nach § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 die Einkünfte des Stammhauses verringert haben und ab dem Jahr 2017 nachversteuert wurden. Diese Methode sei im Rahmen einer Betriebsprüfung durch die österreichische Finanz nicht beanstandet worden. Auch die deutsche Finanz habe diese Berechnungsmethode akzeptiert und seien zunächst in beiden Ländern dementsprechend erklärungsgemäße Veranlagungen erfolgt. In der Folge habe jedoch die deutsche Finanzverwaltung eine Betriebsprüfung hinsichtlich der deutschen Betriebsstätte durchgeführt und sei dabei zur Auffassung gelangt, dass das Ergebnis der deutschen Betriebsstätte nicht nach der Profit-Split-Methode, sondern nach der Cost-Plus-Methode zu ermitteln sei. Die deutsche Finanz habe daher neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2018

erlassen. Die Verluste 2015 und 2016 seien darin nicht mehr anerkannt worden, weshalb es auch zu keiner Verwertung von (bisher festgestellten) Verlustvorträgen in den Jahren 2017 und 2018 gekommen sei. Dies stelle ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a Abs. 1 BAO dar, welches zur Folge habe, dass die Nachversteuerung der (nun nicht mehr anerkannten) deutschen Verluste von € 696.691,00 in Österreich zu einer Doppelbesteuerung geführt hat. Für den Fall, dass die belangte Behörde die Bescheide nicht nach § 295a BAO abändern sollte, regte die Beschwerdeführerin an, die Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 2016 bis 2021 nach § 303 BAO wiederaufzunehmen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 30.11.2023 wies die belangte Behörde den Antrag auf Bescheidänderung nach § 295a BAO ab, da es sich bei der geänderten Rechtsansicht der deutschen Finanzverwaltung nicht um ein rückwirkendes Ereignis im Sinne dieser Gesetzesbestimmung handle.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 2.1.2024 samt gesonderter Begründung vom 12.3.2024. Die Beschwerdeführerin führt darin ergänzend aus, dass die Änderung einer ausländischen Besteuerung unter den Ereignisbegriff des § 295a Abs. 1 BAO subsumiert werden könne, wenn das österreichische Besteuerungsrecht von der Besteuerung im Ausland abhängt. Erfolge die Besteuerung im Ausland nachträglich, also nach Erlassung des inländischen Abgabenbescheides, der infolge der Subject-to-tax-Klausel die ausländische Einkunftsquelle besteuert hat, so liege ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO vor. In den Veranlagungsjahren 2015 und 2016 habe die deutsche Finanz aufgrund der Subject-to-tax-Klausel deutsche Einkünfte (cost plus) besteuert. Eine Abänderung nach § 295a BAO komme zudem auch dann in Betracht, wenn die ausländische Besteuerung nachträglich beseitigt wird. Auch dies sei der Fall, denn zunächst seien beide Steuerbehörden von einer Profit-Split-Methode ausgegangen und hätten in diesem Sinn besteuert, aber diese Besteuerungsgrundlage sei nachträglich beseitigt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.7.2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die deutsche Betriebsprüfung habe keinen von der österreichischen Betriebsprüfung abweichenden Sachverhalt hervorgebracht. Es habe sich lediglich die rechtliche Beurteilung der Sachverhaltselemente durch den deutschen Prüfer geändert und sei hinsichtlich der Aufteilung des Betriebsergebnisses von der Profit-Split-Methode zur Cost-Plus-Methode gewechselt worden. Diese geänderte Beurteilung des deutschen Prüfers bei gleichem Sachverhalt sei aus Sicht der belangten Behörde nicht fremdverhaltenskonform, weshalb auch keine Gegenberichtigung erfolgen dürfe. Eine entstandene wirtschaftliche Doppelbesteuerung könne durch die Beantragung eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden.

Mit Schriftsatz vom 12.8.2024 stellte die Beschwerdeführerin Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Den darin gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zog sie mit Schriftsatz vom 14.4.2026 zurück. Dies wurde der belangten Behörde am 17.4.2026 zur

Kenntnis gebracht. Von ihrem Recht, gem. § 274 Abs. 1 letzter Satz BAO innerhalb von zwei Wochen ab diesem Zeitpunkt ihrerseits die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu beantragen, hat die belangte Behörde keinen Gebrauch gemacht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin beschäftigt sich mit der Planung, Errichtung und Wartung von Telekommunikationsanlagen (offenes Firmenbuch zu FN ***XXXXX***). Seit 2015 betreibt sie eine Betriebsstätte in ***D*** in Deutschland, die mit eigenem Personal vor Ort Anlagen von Mobilfunkanbietern technisch ausstattet, um deren Netzabdeckung, Datenvolumen und Übertragungsgeschwindigkeit zu optimieren. Die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen (Finanzierung, Kundenakquise, Preisverhandlungen, Vertriebstätigkeit) werden vom Stammhaus in Österreich getroffen. Die Projekte der Betriebsstätte werden unter Zuordnung einer eigenen Kostenstelle im Buchungsjournal des Stammhauses erfasst. Die direkten Erträge und Aufwendungen sind aus der Projektkostenrechnung ablesbar. Die Vertriebs- und Verwaltungskosten werden im Verhältnis der direkten Erträge und Aufwendungen der Betriebsstätte zu den Positionen der gesamten GuV umgelegt und mit einem Aufschlag von 3 % der Betriebsstätte zugerechnet (sog. Profit-Split-Methode). Das auf diese Weise ermittelte Ergebnis der deutschen Betriebsstätte weist für das Jahr 2015 einen Verlust i.H.v. € 107.092,00, für das Jahr 2016 einen Verlust i.H.v. € 589.569,00 und für das Jahr 2017 einen Gewinn i.H.v. € 377.447,00 aus. Die deutsche Finanz setzte die deutsche Körperschaftsteuer hinsichtlich der Betriebsstätte auf Grundlage dieser Betriebsergebnisse fest. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin durch das damalige Finanzamt Wien 2/20/21/22 untersuchte auch die österreichische Finanz die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Aufteilung des Betriebsergebnisses, fand diesbezüglich keinen Grund zur Beanstandung und setzte die österreichische Körperschaftsteuer ebenfalls auf Grundlage der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Aufteilung der Betriebsergebnisse fest (BP-Bericht des FA Wien 2/20/21/22 vom 16.1.2020, Anhang zu Tz. 2 Verluste BS ***D***).

In der Folge fand eine Prüfung der Beschwerdeführerin durch die deutsche Finanz statt. Diese kam zum Ergebnis, dass die Gewinne aus der deutschen Betriebsstätte nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln sind, da nach der Zuordnung der Funktionen und Risiken bei der deutschen Betriebsstätte von einem Routineunternehmen auszugehen sei. Ausgehend von einer Kostenbasis (Aufwendungen für die in Deutschland tätigen Mitarbeiter, in Deutschland beauftragte Fremdleister, auf Deutschland entfallende Standort- und Verwaltungskosten) sei ein fremdüblicher Kostenaufschlag von 7 % für die deutsche

Betriebsstätte bzw. von 5 % für die deutschen Bau- und Montagebetriebsstätten vorzunehmen (BP-Bericht des FA München vom 9.1.2023, Blg. 2 zum Antrag vom 21.6.2023, S. 6 f.). Das Finanzamt München erließ daher am 21.4.2023 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2018. Diesen liegt für die Jahre 2015 und 2016 anstelle eines Verlustes nunmehr ein Gewinn zugrunde. Folglich entfiel auch der Verlustvortrag für die Folgejahre (BP-Bericht des FA München vom 9.1.2023, Blg. 2 zum Antrag vom 21.6.2023, S. 8; Schreiben der BTU Simon GmbH Steuerberatung an die Beschwerdeführerin vom 3.5.2023 samt angeschlossener Bescheide des FA München vom 21.4.2023, Blg. 3 [offenbar versehentlich bezeichnet als Blg. 2] zum Antrag vom 21.6.2023).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf die in Klammer jeweils angeführten Beweismittel. Hinweise auf einen abweichenden Sachverhalt liegen nicht vor. Der Sachverhalt ist insoweit auch zwischen den Parteien unstrittig. Strittig ist die Rechtsfrage, ob es sich bei den Bescheiden des Finanzamtes München vom 21.4.2023 um ein Ereignis i.S.d. § 295a Abs. 1 BAO handelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Vorweg ist festzuhalten, dass die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides zwar auch die eventualiter begehrte Wiederaufnahme des Verfahrens insofern erwähnt, als eine geänderte Rechtsansicht in Deutschland im Rahmen der Betriebsprüfung auch keine neue Tatsache i.S.d. § 303 BAO darstelle. Im Spruch des Bescheides wird jedoch nur über den Änderungsantrag nach § 295a BAO abgesprochen und ist demnach auch nur die Bescheidänderung nach § 295a BAO Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

Gem. § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. § 295a BAO stellt hierbei lediglich den Verfahrenstitel zur Durchbrechung der Rechtskraft von (vor Eintritt des Ereignisses erlassenen) Bescheiden dar. Ob ein Ereignis Wirkung für die Vergangenheit hat, ist daher den Abgabenvorschriften zu entnehmen (VwGH 20.3.2024, Ro 2023/15/0016). Rückwirkende Ereignisse i.S.d. § 295a BAO sind sachverhaltsändernde, tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, aus denen sich eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind i.d.R. keine derartigen Ereignisse, es sei denn, sie werden von Abgabenvorschriften zu Tatbestandselementen erklärt, deren Vorliegen oder Nichtvorliegen steuerliche Auswirkungen nach sich zieht (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098). Dies ist etwa dann der Fall, wenn im

Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens die Befreiung bestimmter Einkünfte in einem Vertragsstaat davon abhängig ist, dass eben diese Einkünfte im anderen Vertragsstaat tatsächlich einer Besteuerung unterliegen (Subject-to-tax-Klausel). Die Besteuerung oder Nichtbesteuerung dieser Einkünfte in einem Vertragsstaat, also das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Abgabenbescheides ist dann ein Tatbestandsmerkmal für die Besteuerung oder Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat. Besteuern beide Vertragsstaaten derartige Einkünfte, kann der zeitlich spätere Bescheid ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO darstellen und zur Abänderung des zeitlich früheren Bescheides führen, wenn der Staat, der den zeitlich früheren Bescheid erlassen hat, diese Einkünfte nur deswegen besteuern durfte, weil der andere Staat dies (zunächst) nicht getan hat. Umgekehrt kann auch der Wegfall einer zunächst vorgenommenen Besteuerung (etwa infolge eines Rechtsmittels) in einem Vertragsstaat ein rückwirkendes Ereignis im anderen Vertragsstaat darstellen, wenn dieser die Einkünfte zunächst von der Besteuerung ausgenommen hat (so etwa zur Subject-to-tax-Klausel des Art. 15 Abs. 4 DBA D: VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050).

Die Beschwerdeführerin stützt ihr Begehren darauf, dass die deutsche Finanz die deutschen Einkünfte der Jahre 2015 und 2016 aufgrund einer Subject-to-tax-Klausel besteuert habe.

Im vorliegenden Fall geht es um die Besteuerung der Unternehmensgewinne der Beschwerdeführerin bzw. ihrer deutschen Betriebsstätte. Diesbezüglich bestimmt Art. 7 Abs. 1 DBA D, BGBl. III Nr. 182/2002, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus; diesfalls dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, soweit sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Die übrigen Absätze des Art. 7 DBA D regeln, wie die einer solchen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne zu ermitteln sind. Eine Subject-to-tax-Klausel, also eine Regelung, wonach die Besteuerung in einem Vertragsstaat von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängt, ist im DBA D für Unternehmensgewinne (anders als etwa für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit: Art. 15 Abs. 4 DBA D) jedoch nicht vorgesehen. Auch sonst ist nicht ersichtlich, inwiefern die Bescheide des Finanzamtes München vom 21.4.2023 Tatbestandswirkung für die österreichische Körperschaftsteuer haben sollten. Diese stellen daher kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO dar und ist auch sonst kein rückwirkendes Ereignis mit Auswirkung auf die Körperschaftsteuer ersichtlich. Es wird lediglich durch die beteiligten Finanzverwaltungen - ausgehend vom selben Sachverhalt - die Stellung der deutschen Betriebsstätte im Unternehmen der Beschwerdeführerin unterschiedlich beurteilt. Während die österreichische Finanz dieser Betriebsstätte eine gewisse Selbstständigkeit zubilligt und daher die direkte Methode der Gewinnzurechnung (Profit Split) für gerechtfertigt erachtet, geht die deutsche Finanz davon aus, dass diese Betriebsstätte lediglich Routinefunktionen ausübt und die Gewinnabgrenzung daher nach der Kostenaufschlagsmethode vorzunehmen ist. Für derartige Fälle sieht Art. 25 DBA D ein Verständigungsverfahren vor, wonach die sich österreichische

Finanz auf Anregung des Steuerpflichtigen bemüht, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen deutschen Behörde so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Beschwerdeführerin wurde bereits von der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung auf diese Möglichkeit hingewiesen.

Im Ergebnis war der Beschwerde daher ein Erfolg zu versagen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Dass gerichtliche oder behördliche Entscheidungen nur dann ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO darstellen können, wenn ihnen nach den Abgabenvorschriften - etwa im Wege einer Subject-to-tax-Klausel - Tatbestandswirkung zukommt, ist durch die zitierte Rechtsprechung hinreichend geklärt. Dass im hier anwendbaren DBA D eine solche Subject-to-tax-Klausel für Unternehmensgewinne nicht vorgesehen ist, ergibt sich bereits unmittelbar aus dem Abkommen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 5. Mai 2026