

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010221/0071-IV/8/2018, vom 5. April 2018, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 48 BAO auf Beseitigung der Doppelbesteuerung für die Jahre 2009 bis 2011, zu Recht erkannt:

1.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2.) Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mbH. mit Sitz in Österreich, welche eine 100%ige Tochtergesellschaft, die X Ltd., in Hongkong hat.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Bf. für die Jahre 2009 bis 2012 wurden die Leistungen, die von der Bf. an die Tochtergesellschaft ohne entsprechende Abgeltung erbracht wurden, als nicht fremdüblich festgestellt. Aus diesem Grund wurde zur Abgeltung der Fremdüblichkeit eine Konzernumlage in der Höhe von 1,5% der Gesamtumsätze der Tochter festgesetzt.

Mit Eingabe vom 19. März 2018 stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 48 BAO. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass im Dezember 2016 beim Finanzamt in Hongkong beantragt worden sei, die festgesetzte Konzernumlage als Betriebsausgabe zum Abzug zuzulassen. Die Finanzbehörde in Hongkong habe den Abzug für die Jahre 2009 bis 2011 mit der Begründung versagt, dass es für diese Jahre kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich gegeben habe. Durch die Versagung des Abzugs in Hongkong komme es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, da derselbe Besteuerungsgegenstand bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliege. Es würden daher die Rechtsvoraussetzungen für einen Ausgleich der ausländischen und österreichischen Besteuerung auf Grundlage des § 48 BAO vorliegen.

Mit Bescheid vom 5. April 2018 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag als unbegründet ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass gegen die das Betriebsprüfungsergebnis umsetzenden Bescheide im Falle einer rechtswidrigen Primärkorrektur innerhalb der gesetzlich normierten Frist Beschwerde hätte erhoben werden können, wodurch eine allenfalls eintretende Doppelbesteuerung vermieden werden hätte können. Seitens der Bf. sei es jedoch verabsäumt worden, ein Rechtsmittel einzulegen. Dem Begehren einer unilateralen Entlastung könne sohin mangels der in § 48 BAO gesetzlich normierten Erforderlichkeit nicht entsprochen werden, da durch den Rechtsmittelweg zumindest eine Lösung des Besteuerungskonfliktes gesucht werden hätte können.

Des Weiteren sei im Falle einer berechtigten Primärkorrektur durch Österreich das Ermessen zu prüfen, das § 48 BAO der Abgabenbehörde einräume. Dieses wäre dabei unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit zu üben. Gegenständlich könne zwar durch die Doppelbesteuerung zu einem gewissen Grad eine Unbilligkeit vorliegen. Laut dem geschilderten Sachverhalt würden diesbezüglich jedoch keine außergewöhnlichen Umstände bestehen.

Im Rahmen der Zweckmäßigkeit sei zu berücksichtigen, dass eine gegebenenfalls eintretende Doppelbesteuerung durch eine in Österreich durchgeführte Betriebsprüfung herbeigeführt worden sei. Die Außenprüfung würde ad absurdum geführt, wenn eine auf rechtsrichtigen Prüfungsfeststellungen basierende wirtschaftliche Doppelbesteuerung wiederum im Wege einer unilateralen Entlastung beseitigt würde. Vielmehr wäre es wohl eher Aufgabe des Ansässigkeitsstaates des verbundenen Unternehmens, eine allenfalls eintretende Doppelbesteuerung zu beseitigen.

In ihrer dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde bringt die Bf. vor, dass § 48 BAO nach herrschender Ansicht nicht nur auf juristische Doppelbesteuerung, also die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern vom selben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum, sondern auch auf wirtschaftliche Doppelbesteuerung anzuwenden sei. Darunter verstehe man die Erhebung gleicher oder ähnlicher Steuern bei verschiedenen Steuerpflichtigen oder zeitverschoben (vgl. *Ritz*, BAO, § 48 BAO Rz. 4, sowie EAS 2224, EAS 2391, EAS 2452).

Der Sinn des § 48 BAO sei darin zu sehen, eine allgemeine Möglichkeit zu eröffnen, auch ohne Doppelbesteuerungsabkommen, auf rein unilateraler nationaler Ebene das Übel der Doppelbesteuerung zu beseitigen. In der Doppelbesteuerung werde eine unbillige Härte für den Steuerpflichtigen gesehen. Das öffentliche Interesse an der Abgabenerhebung habe zurückzutreten, wenn die begehrte steuerliche Entlastungsmaßnahme Inhalt der üblichen Staatenpraxis bei DBA sei (vgl. *Loukota*, Internationale Steuerfälle, Rz. 414). Für die Beseitigung der Doppelbesteuerung sei im Regelfall der Heimatstaat zuständig.

Der Argumentation im angefochtenen Bescheid, wonach sich für eine unilaterale Einigung gemäß § 48 BAO deshalb keine Notwendigkeit ergebe, da durch den Rechtsmittelweg eine Lösung des Besteuerungskonfliktes gesucht hätte werden können, könne nicht gefolgt werden, da davon ausgegangen worden sei, dass das steuerliche Ergebnis der Betriebsprüfung die Körperschaftsteuer in Hongkong reduziere. Daher sei auf

Anregung der Betriebsprüfung die in Hongkong gezahlte Körperschaftsteuer in Österreich ausgesetzt worden. Darüber hinaus habe die Bf. aus Gründen der Verfahrensökonomie kein Rechtsmittel eingebracht.

Auch der Argumentation, wonach eine Entlastung gemäß § 48 BAO deshalb nicht zur Anwendung gelangen solle, weil die Doppelbesteuerung durch die Betriebsprüfung herbeigeführt worden sei und diese im Falle einer unilateralen Entlastung ad absurdum geführt werde, könne nicht gefolgt werden. Für die Behörde in Hongkong sei nämlich nicht die Genese der Konzernumlage entscheidend, sondern nur, dass es für die betroffenen Zeiträume kein Doppelbesteuerungsabkommen gegeben habe.

Abschließend beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 14. Dezember 2018 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss vom 21. Jänner 2020 setzte das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu der Geschäftszahl Ro 2018/15/0025 schwebenden Verfahrens aus.

Mit Eingabe vom 6. März 2020 zog die Bf. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II) Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Bf., eine Gesellschaft mbH. mit Sitz in Österreich, wurden für die Jahre 2009 bis 2012 die konzerninternen Verrechnungspreise in Bezug auf eine 100%ige Tochtergesellschaft in Hongkong, korrigiert (Primärkorrektur).

Gegen die das Betriebsprüfungsergebnis umsetzenden Bescheide wurde kein Rechtsmittel eingebracht.

Da die Finanzbehörde in Hongkong eine unilaterale Sekundärberichtigung mit der Begründung versagte, dass für die Streitjahre kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Hongkong bestanden hat, kam es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

In der Folge beehrte die Bf. auf Grundlage des § 48 BAO eine Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung.

Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 48 BAO kann der Bundesminister 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 auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Die angeführte Bestimmung stellt es, wenn die in ihr normierten Rechtsvoraussetzungen vorliegen, in das Ermessen des Bundesministers für Finanzen, die dort vorgesehene Entsteuerung anzuordnen (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Streit besteht im vorliegenden Fall bereits über das Vorliegen der Rechtsvoraussetzungen. Die belangte Behörde führt dazu aus, dass es die Bf. verabsäumt habe, gegen die das Betriebsprüfungsergebnis umsetzenden Bescheide Beschwerde zu erheben, mit welcher eine allenfalls eintretende Doppelbesteuerung vermieden hätte werden können. In Ermangelung des Versuches, eine Lösung des Besteuerungskonfliktes herbeizuführen, sei der in § 48 BAO geforderten **Erforderlichkeit** einer unilateralen Entlastung nicht entsprochen worden.

Der Gesetzeswortlaut des § 48 BAO setzt eindeutig voraus, dass die unilaterale Entlastung „erforderlich“ ist. Der Begriff ist restriktiv; nicht erfasst sind demnach Fälle, in denen Maßnahmen gemäß § 48 BAO einer „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ lediglich dienlich sind. Übereinstimmend mit dem Wortlaut soll entsprechend den Vorstellungen des Gesetzgebers § 48 BAO nur subsidiär (bei Fehlen anderer Möglichkeiten) zur Anwendung kommen.

Nun hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, bestätigt, dass das Verfahren nach § 48 BAO nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen bzw. Bescheidbeschwerden) nachzuholen. Der belangten Behörde ist daher beizupflichten, wenn sie davon ausgeht, dass eine Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO nicht als erforderlich gilt, wenn die Entlastung im Festsetzungsverfahren (insbesondere im Beschwerdeverfahren) hätte erfolgen können.

Im vorliegenden Fall hingegen geht die Bf. in ihrem Beschwerdeschriftsatz davon aus, dass die konzerninterne Korrektur der Verrechnungspreise in Österreich zurecht erfolgt ist. Es ist daher nicht ersichtlich, mit welcher Begründung es der Bf. hätte zugemutet werden können, ein Rechtsmittel gegen die – das aus der Sicht der Bf. zutreffende Betriebsprüfungsergebnis umsetzenden – Bescheide zu erheben.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes war der Antrag daher nicht mangels nachgewiesener Erforderlichkeit der Entlastungsmaßnahme gemäß § 48 BAO abzuweisen.

Die Erlassung von auf § 48 BAO gestützten Begünstigungsbescheiden liegt aber darüber hinaus stets im Ermessen des Bundesministers für Finanzen.

Die Ermessensentscheidung muss sich nach § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach **Billigkeit und Zweckmäßigkeit** unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei wird dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beigemessen (vgl. für viele VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Das **öffentliche Anliegen** an der Einbringung der Abgaben kann nicht nur im Interesse an der Erlangung finanzieller Mittel bestehen. Das öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben kann vielmehr auch zu bejahen sein, wenn öffentliche Rücksichten den Verzicht auf die Einbringung nicht rechtfertigen lassen (VwGH 14.3.1990, 89/13/0115).

Dem § 48 BAO liegt erkennbar (auch) die Zielsetzung zugrunde, die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Österreich und anderen Staaten dadurch zu erleichtern, dass die inländische steuerliche Belastung in Fällen von Auslandsbeziehungen gemildert (oder beseitigt) wird.

Das **berechtigte Interesse der Partei** im Sinne des aufgezeigten Billigkeitsmomentes (§ 20 BAO) ist im Interesse der Steuerpflichtigen an der Entsteuerung zu sehen. Dieses berechtigte Interesse der Partei schlägt aber dann nicht durch, wenn das öffentliche Anliegen einer Einbringung der Abgabe im Sinne des Zweckmäßigkeitsmomentes überwiegt (VwGH 14.3.1990, 89/13/0115 mwN).

Im vorliegenden Fall stützt sich das Begehren der Bf. auf einen Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung. Begründend wird dazu ausgeführt, dass der Sinn der Bestimmung des § 48 BAO darin zu sehen sei, auf rein unilateraler nationaler Ebene die Doppelbesteuerung, in welcher eine unbillige Härte zu sehen sei, zu beseitigen.

Dazu ist festzustellen, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zweifellos einen gewissen Grad an Unbilligkeit in sich birgt. Der Auslegung der Ermessensgrenzen dahingehend, dass aufgrund der Unbilligkeit jeglicher Doppelbesteuerung das Ermessen nur stattgebend ausgeübt werden dürfe, ohne auf die konkreten Umstände der Doppelbesteuerung einzugehen, kann jedoch nicht beigepflichtet werden. Selbst wenn die Erlassung eines auf § 48 BAO gestützten Begünstigungsbescheides im vorliegenden Fall zwar billig sein möge, widerspräche sie doch dem Zweckmäßigkeitsmoment. Dies deshalb, weil die den vorliegenden Antrag gemäß § 48 BAO auslösenden Abgabennachforderungen auf Bescheiden basieren, die im Anschluss an eine Betriebsprüfung erlassen wurden und gegen welche die Bf. kein Rechtsmittel ergriffen hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einem ähnlich gelagerten Fall ausgeführt hat, dient das Verfahren nach § 48 BAO nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Berufungen bzw. Bescheidbeschwerden) nachzuholen (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Daran vermag auch der Hinweis der Bf.

auf Verfahrensökonomie nichts zu ändern. Die Bf. hat ihren Antrag nach § 48 BAO aber gar nicht mit der Rechtswidrigkeit der nach der Außenprüfung ergangenen geänderten Körperschaftsteuerbescheide begründet. Sie hat ihren Antrag lediglich darauf gestützt, dass davon ausgegangen worden sei, dass das steuerliche Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung die Körperschaftsteuer in Hongkong reduzieren würde, weswegen die in Hongkong gezahlte Körperschaftsteuer in Österreich ausgesetzt worden sei.

Geht man daher – wie die Bf. in ihrer Beschwerde – davon aus, dass die von der Außenprüfung ermittelten Verrechnungspreise aus österreichischer Sicht zutreffend sind und daher das Ergreifen eines Rechtsmittels nicht habe zugemutet werden können, wäre es dennoch Aufgabe der Bf. gewesen, im Verfahren dazulegen, aus welchen – im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigenden – Umständen nicht von vornherein fremdübliche Verrechnungspreise in Ansatz gebracht worden waren (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen, dazu gehören auch Maßnahmen nach § 48 BAO, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0070).

Dies hat die Bf. unterlassen, obwohl der Bundesminister für Finanzen seinen Abweisungsbescheid ausdrücklich darauf gestützt hatte, dass der geschilderte Sachverhalt das Vorliegen außergewöhnlicher (im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigender) Umstände nicht erkennen lasse.

Aus den dargelegten Gründen waren daher Maßnahmen gemäß § 48 BAO im Rahmen des Ermessens abzulehnen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, vorgegebenen Judikatur gefolgt. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

