

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010221/0306-IV/8/2018, vom 13. Februar 2019, betreffend Entlastung von einer internationalen Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO im Verhältnis zu China zu Recht erkannt:

- 1.) Der Beschwerde wird Folge gegeben.
- 2.) Die chinesische Steuer in der Höhe von  
56.130,00 Euro für das Veranlagungsjahr 2012  
72.717,57 Euro für das Veranlagungsjahr 2013  
48.907,84 Euro für das Veranlagungsjahr 2014

wird, soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist, auf die österreichische Steuer unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages angerechnet.

- 3.) Hinsichtlich des Zeitpunktes des Ausscheidens aus dem Rechtsbestand (Spruchpunkt 2 des angefochtenen Bescheides) bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.
- 4.) Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Mit Eingabe vom 23 Juli 2015 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.), eine österreichische Gesellschaft mbH, für die Jahre 2012, 2013 und Folgejahre die Einleitung eines Verständigungsverfahrens gemäß Artikel 26 des Abkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in weiterer Folge DBA China), BGBl 1992/679.

Gleichzeitig beantragte die Bf. die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO betreffend Anrechnung der chinesischen Quellensteuer auf die österreichische Steuer für die **Veranlagungsjahre 2012, 2013 und Folgejahre**.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2016 leitete der Bundesminister für Finanzen betreffend die Bf. für die Jahre 2012 bis 2014 ein Verständigungsverfahren mit der chinesischen Steuerverwaltung ein.

Mit Bescheid vom **21. November 2016, GZ. BMF-010221/0686/-VI/872016**, erteilte der Bundesminister für Finanzen der Bf. für die Veranlagungsjahre 2012 bis 2014 eine auf zwei Jahre befristete Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2017 weitete der Bundesminister für Finanzen das Verständigungsverfahren mit der chinesischen Steuerverwaltung auf das **Veranlagungsjahr 2015** aus und erteilte mit Bescheid, ebenfalls vom 5. Oktober 2017, eine weitere auf zwei Jahre befristete Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO.

Bezugnehmend auf den Bescheid vom **21. November 2016, GZ. BMF-010221/0686/-VI/872016**, beantragte die Bf. mit Eingabe vom 13. November 2018 auf Basis des § 48 BAO die Verlängerung der Frist zur Anrechnung der chinesischen Steuer bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2019 gewährte der Bundesminister für Finanzen der Bf. eine weitere auf zwei Jahre befristete Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO, wobei die chinesische Steuer antragsgemäß in der Höhe von

116.752,17 Euro für das Veranlagungsjahr 2012

145.435,15 Euro für das Veranlagungsjahr 2013

97.815,68 Euro für das Veranlagungsjahr 2014

auf die österreichische Steuer unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages angerechnet wurde.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Anpassung der Beträge an anrechenbarer chinesischer Quellensteuer gemäß den nachfolgenden Erläuterungen. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der \*\*\*\* Ltd. eine (chinesische) Betriebsprüfung stattgefunden habe. Dabei seien die zur Verrechnung gebrachten management fees teilweise nicht anerkannt worden. Die auf den nicht anerkannten Teil der management fees entfallenden Quellensteuern seien allerdings nicht rückerstattet worden. Daraufhin sei für die Bf. in Österreich ein Gegenberichtigungsantrag eingebracht und insoweit eine Neuberechnung der erhaltenen Einkünfte aus der management fee bzw. der hierauf lastenden Quellensteuern durchgeführt worden. Da sich somit die in Österreich zu versteuernden management fees vermindert hätten, sei auch eine Verminderung der sich rechnerisch ergebenden chinesischen anrechenbaren Quellensteuern gegeben gewesen. Das Ausmaß der chinesischen Quellensteuern betrage daher:

2012: 56.130,00 Euro (statt 116.752,17 Euro)

2013: 72.717,57 Euro (statt 145.435,15 Euro)

2014: 48.907,84 Euro (statt 97.815,68 Euro)

Abschließend verweist die Bf. darauf, dass im Rahmen einer kürzlich abgeschlossenen Betriebsprüfung, welche die Veranlagungszeiträume 2012 bis 2015 umfasst habe, die begehrten reduzierten Anrechnungsbeträge bestätigt worden seien.

Mit Email vom 27. Juni 2019 bestätigte das Finanzamt die Richtigkeit der in der Beschwerde angeführten Beträge der anrechenbaren chinesischen Steuer.

Am 11. September 2019 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, dem Antrag des Bf. auf Verlängerung der Frist zur Anrechnung von Quellensteuern der Veranlagungsjahre 2012 bis 2014 mit einer Befristung bis 31. August 2019, stattzugeben. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass eine vorübergehende Entlastung nach § 48 BAO seit 1. September 2019 nicht mehr vorgesehen sei (§ 48 Abs. 5 idF EU-FinAnpG 2019).

Aus den parlamentarischen Materialien ergebe sich folgendes Verständnis des § 48 Abs. 5 BAO: „Abs. 5 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 48. Aufgrund der spezifischen Regelungen über die Verständigungs- und schiedsgerichtlichen Verfahren wird Abs. 5 in seinem Anwendungsbereich eingeschränkt: Er ist nur mehr dann anwendbar, wenn eine Antragstellung oder ein amtswegiges Tätigwerden des Bundesministers für Finanzen oder dessen bevollmächtigten Vertreters gemäß Abs. 1 des § 48 nicht möglich ist (z.B. weil mit einem Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden ist).“

Da ab dem 1. September 2019 ein Antrag nach § 48 Abs. 1 BAO möglich sei, liege die Voraussetzung für die vorübergehende Entlastung nach § 48 BAO nicht mehr vor.

## **II) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Unstrittig sind die in der Beschwerde beantragten Beträge, vgl. Vorlagebericht des Bundesministers für Finanzen:

**2012:** 56.130,00 Euro (statt 116.752,17 Euro)

**2013:** 72.717,57 Euro (statt 145.435,15 Euro)

**2014:** 48.907,84 Euro (statt 97.815,68 Euro)

### **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:**

## **1) Gesetzesgrundlage**

### **§ 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009 , lautet:**

„Verhältnis zum Ausland.

Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausglei chung 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.“

### **§ 48 BAO, BGBl. I 62/2019 lautet:**

„(1) Der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter hat auf Antrag des Abgabepflichtigen für Zwecke der Festsetzung von Beschwerdezin sen (§ 205a) oder der Aussetzung der Einhebung (§ 212a)

1. nach der Einbringung einer Streitbeilegungsbeschwerde gemäß § 8 des EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetzes – EU-BStbG, BGBl. I Nr. 62/2019 oder
2. nach der Einleitung eines Verständigungsverfahrens aufgrund einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG, sofern sich dieses im Zeitpunkt der Antragstellung auf einen bereits verwirklichten Sachverhalt bezieht,

mit Bescheid die Art und die Höhe der Abgabe, die Gegenstand der Streitbeilegungsbeschwerde bzw. des Verständigungsverfahrens ist, den Zeitraum, für den die Abgabe erhoben werden soll bzw. entrichtet worden ist sowie den Zeitpunkt der Einbringung der Streitbeilegungsbeschwerde oder der Einleitung des Verständigungsverfahrens festzustellen.

(2) Der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter hat, sofern ein Verwaltungsgericht noch nicht mit Erkenntnis über die Streitfrage oder über eine Maßnahme, die Gegenstand des relevanten Verständigungsverfahrens war, entschieden hat, von Amts wegen mit Bescheid festzustellen:

1. Die Einigung
  - a) in einem Verständigungsverfahren gemäß § 26 EU-BStbG oder
  - b) in einem Verständigungsverfahren nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG, sofern sich dieses auf einen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits verwirklichten Sachverhalt bezieht;
2. Die abschließende Entscheidung gemäß § 58 EU-BStbG oder
3. das Ergebnis eines Schiedsverfahrens zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG.

(3) Der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter hat von Amts wegen mit Bescheid das Datum festzustellen, an dem

1. ein Verständigungsverfahren

a) nach dem EU-BStbG oder

b) nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG, sofern sich auf einen dieses im Zeitpunkt der Antragstellung bereits verwirklichten Sachverhalt bezieht;

2. ein schiedsgerichtliches Verfahren nach dem EU-BStbG oder

3. ein Schiedsverfahren zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG

geendet hat, wenn ein Bescheid gemäß Abs. 1 zu diesem Zeitpunkt noch im Rechtsbestand und kein Bescheid gemäß Abs. 2 zu erlassen ist. Im Fall der Z 1 darf der Bescheid frühestens nach Ablauf von 50 Tagen ab dem Tag erlassen werden, der dem Tag folgt, an dem der betroffenen Person bzw. der Person, die ihren Fall unterbreitet hat, mitgeteilt worden ist, dass das Verständigungsverfahren ergebnislos geendet hat. Wurde innerhalb dieser Frist ein Antrag auf Einsetzung eines Schiedsgerichtes gestellt, darf der Bescheid frühestens zu jenem Zeitpunkt erlassen werden, in dem sicher ist, dass kein Schiedsgericht eingesetzt wird.

(4) Der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter hat den Bescheid gemäß Abs. 2 von Amts wegen aufzuheben, wenn

1. ihm nach einem schiedsgerichtlichen Verfahren aufgrund des EU-BStbG von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates mitgeteilt worden ist, dass ein zuständiges Gericht dieses Mitgliedstaates die mangelnde Unabhängigkeit einer am schiedsgerichtlichen Verfahren beteiligten unabhängigen Person oder der bzw. des Vorsitzenden erkannt hat (§ 61 Abs. 2 EU-BStbG) oder

2. er innerhalb von sieben Jahren ab der Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides davon Kenntnis erlangt, dass ein Staat,

a) mit dem ein Verständigungsverfahren geführt worden ist,

b) der Partei eines schiedsgerichtlichen Verfahrens nach dem EU-BStbG gewesen ist oder

c) der Partei eines Schiedsverfahrens zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung nach einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG gewesen ist,

sein Besteuerungsrecht nicht endgültig in jenem Umfang ausgeübt hat, von dem der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter anlässlich der Erlassung des Bescheides gemäß Abs. 2 ausgegangen ist.

(5) Ist Abs. 1 nicht anwendbar, kann der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter 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. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.“

§ 48 BAO, BGBl. I 62/2019, ist am 1. September 2019 in Kraft getreten. Ausdrückliche Regelungen, ob und inwieweit der zeitliche Rechtsbedingungsbereich und/oder ob der zeitliche Rechtsfolgenbereich der Fassung durch BGBl. I Nr. 20/2009 in diesem Zusammenhang endet, sind nicht normiert worden.

Aus den Gesetzesmaterialien zum EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019 (EU-FinAnpG 2019) geht hervor, dass der Aufbau des § 48 („Verhältnis zum Ausland“) anlässlich der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl. Nr. L 265 vom 14.10.2017 S. 1 (im Folgenden: Richtlinie), in österreichisches Recht, neu gestaltet wird. Dabei wird der Inhalt des § 48 BAO zum neuen § 48 Abs. 5 BAO.

Angesichts der spezifischen Regelungen über die Verständigungsverfahren bzw. die schiedsgerichtlichen Verfahren wird § 48 Abs. 5 BAO in seinem Anwendungsbereich jedoch eingeschränkt und kommt nur mehr dann zur Anwendung, wenn eine Antragstellung oder ein amtswegiges Tätigwerden des Bundesministers für Finanzen oder dessen bevollmächtigten Vertreters gemäß § 48 Abs. 1 BAO nicht möglich ist.

## **2) Würdigung**

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. mit Eingabe vom 13. November 2018 die Verlängerung der Frist zur Anrechnung der chinesischen Steuer bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens auf Basis des § 48 BAO beantragt. Zu diesem Zeitpunkt war § 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009, noch in Kraft.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2019 gewährte der Bundesminister für Finanzen der Bf. eine auf zwei Jahre befristete Ausnahmegenehmigung und stützte diese ebenfalls auf § 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009.

In ihrer Beschwerde vom 25. Februar 2019 beantragte die Bf. schließlich die Reduktion der anrechenbaren chinesischen Steuer. Auch zu diesem Zeitpunkt war § 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009, noch in Kraft.

Am 1. September 2019 ist § 48 BAO idF BGBl. I 62/2019 ohne ausdrückliche Übergangsregelung in Kraft getreten.

Damit ist - wie die belangte Behörde ausführt – die diesbezügliche Rechtsgrundlage des § 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009, für die Zukunft weggefallen. Für davor eingebrachte Anträge ist dies nicht zwingend der Fall. Vielmehr kann eine vor dem 1. September 2019 durch rechtzeitige Antragstellung eingetretene Erfüllung des Tatbestandes des § 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009, nicht durch den Entfall dieser Bestimmung während des Rechtsmittelverfahrens rückwirkend vernichtet werden. Die Modifizierung der Bewilligung

des vor Inkrafttreten des neuen § 48 BAO gestellten Antrages, welcher den Tatbestand des § 48 BAO alt erfüllte, ist ebenfalls auf den alten § 48 BAO zu stützen.

Daher ist der Beschwerde Folge zu geben und dem im Rahmen der Beschwerde gestellten Antrag auf Anrechnung von Quellensteuern der Veranlagungsjahre 2012 bis 2014 im geänderten Ausmaß zu entsprechen.

### **C) Zulässigkeit 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.

Da für die Frage, ob eine durch rechtzeitige Antragstellung eingetretene Erfüllung des Tatbestandes des § 48 BAO, BGBl. I Nr. 20/2009, durch den Entfall dieser Bestimmung rückwirkend vernichtet wird, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu finden ist, liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung nach der Definition des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, sodass die Revision für zulässig erklärt wird.

Wien, am 3. Dezember 2019