

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X in der Beschwerdesache der BF, vertreten durch die Ludwig & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Schreyvogelgasse 2 Tür 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 02.03.2017 gegen den Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 13.01.2017, mit dem ein Antrag gemäß § 48 BAO auf Beseitigung der Doppelbesteuerung für die Jahre 2008 bis 2011 abgewiesen worden ist, sowie vom 17.2.2017 mit dem ein Antrag gemäß § 48 BAO auf Beseitigung der Doppelbesteuerung für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2012 abgewiesen worden ist, zu Recht erkannt:

- 1.) Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 13.01.2017 und vom 17.02.2017, soweit sie die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 bis 2011 betreffen, wird als unbegründet abgewiesen.
- 2.) Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 17.02.2017, soweit er das Jahr 2012 betrifft, wird teilweise Folge gegeben.

Auf Grund des im Rahmen einer Neuerung im Beschwerdeschriftsatz gestellten Antrages auf temporäre Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO für die Dauer des Verständigungsverfahrens gemäß Art. 24 DBA - M wird für das Jahr **2012** angeordnet:

- a.) Die auf einen von der Bf. an ihre Tochtergesellschaft T in M geleisteten Verrechnungspreis iHv Euro 931.825,87 entfallende M Gewinnsteuer wird, soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist, auf die österreichische Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages angerechnet.
- b.) Diese Anordnung scheidet mit Beendigung des Verständigungsverfahrens, spätestens nach Ablauf von zwei Jahren ab Zustellung dieses Erkenntnisses, aus dem Rechtsbestand aus.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft m.b.H. (BF) mit Sitz in Y, ist die Entwicklung, Herstellung sowie der Vertrieb von Einrichtungen. Die BF ist weltweit an Tochtergesellschaften beteiligt, welche in ihrer Funktion als Vertriebsgesellschaften im jeweiligen Vertriebsgebiet die von der BF hergestellten Produkte vertreiben, wie beispielsweise der T in M.

Bei der BF wurden zwei Außenprüfungen durch die Großbetriebsprüfung A abgeführt, die 1. Prüfung (Schlussbesprechung am 14.07.2009) umfasste die Jahre 2003-2007, die 2. Prüfung (Schlussbesprechung entfiel laut Verzichtserklärung vom 07.11.2014) umfasste die Jahre 2008-2012.

Bei beiden Außenprüfungen beanstandete die Betriebsprüfung u. a., dass die Verrechnungspreise der BF für Warenlieferungen an die T nicht angemessen gewesen und die anteilige Übernahme von Geschäftsführerkosten für die T nicht fremdüblich wären. Zusätzlich wurde (betreffend die Jahre 2003-2007) bemängelt, dass Aufwendungen für Sozialprojekte an die T weiter zu verrechnen gewesen wären.

Aufgrund der angesprochenen Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die genannten Jahre (Anm.: das Geschäftsjahr deckt sich mit dem Kalenderjahr) wieder auf und erließ berichtigte Körperschaftsteuerbescheide.

Den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden, die in Rechtskraft erwachsen, wurden die nachfolgend angeführten Einkommen (diese entsprechen bis auf das Jahr 2003 den Einkünften aus Gewerbebetrieb) zugrunde gelegt:

Jahr	Einkommen
2003	1.214.623,86 (1.691.663,77 - 318.039,91 Verlustabzug)
2004	2.659.405,49
2005	9.861.199,15
2006	11.559.047,89
2007	10.015.425,15
2008	3.783.802,33
2009	2.456.316,71
2010	2.884.600,87
2011	10.856.845,08
2012	9.013.425,52

Die oben angeführten Feststellungen der Betriebsprüfung fanden dabei (betragsmäßig) wie folgt Berücksichtigung und wurden mit 34% (2003 und 2004) bzw. 25% ab dem Jahre 2005 der Körperschaftsteuer unterzogen:

	2003	2004	2005	2006	2007
--	------	------	------	------	------

Verrechnungspreise	400.000,00	720.000,00	780.000,00	980.000,00	1.240.000,00
Geschäftsführerkosten	57.216,00	64.208,00	67.372,00	80.323,00	89.488,00
Sozialaufwand	26.543,26	25.965,26	48.464,63	59.948,74	119.321,30
Summe	483.759,26	810.173,26	895.836,63	1.200.271,74	1.448.809,30
Köst	164.478,14	275.458,90	223.959,15	300.067,93	362.202,32

	2008	2009	2010	2011	2012
Verrechnungspreise	1.618.568,91	1.717.129,75	2.631.371,77	3.245.022,97	931.825,87
Geschäftsführerkosten	124.968,67	122.924,98	153.962,50	137.054,41	--
Summe	1.448.809,30	1.840.054,73	2.785.334,27	3.382.077,38	931.825,87
KÖSt	362.202,32	460.013,68	696.333,56	845.519,33	232.956,46

In weiterer Folge wurde (nach dem Vorbringen der BF) versucht, in M eine entsprechende Gegenberichtigung (Berücksichtigung der Gewinnerhöhungen als Betriebsausgaben bei der Tochtergesellschaft T) zu erwirken. In diesem Sinne soll eine unverbindliche, schriftliche Anfrage an die zuständige Finanzverwaltung bezüglich der Möglichkeit einer Gegenberichtigung gestellt worden sein. Eine schriftliche Erledigung von Seiten der Finanzverwaltung M ist laut BF bis dato nicht erfolgt. Die steuerliche Vertretung der T habe lediglich eine telefonische Rückmeldung erhalten, dass eine Gegenberichtigung nicht möglich sei, da die Änderungen der Gewinne der BF für Derartiges keine Grundlage biete.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes wurden schließlich noch die die T betreffenden asiatischen Steuerbescheiden für die Jahre 2005-2012 (Anm.: In M beginnt das Steuerjahr am 1.4. eines Jahres und endet am 31.3. des Folgejahres) übermittelt. Betreffend die Jahre 2003 und 2004 führte die steuerliche Vertretung der BF aus, dass es aufgrund des weit zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr möglich gewesen sei, Bescheide zugänglich zu machen.

In den Steuerbescheiden sind der steuerpflichtige Gewinn und die Gewinnsteuer (jeweils in M Dollar) wie folgt ausgewiesen:

Jahr	Gewinn \$	Gewinn €	Steuersatz	Steuer \$	Steuer €
2005/2006	9.530.806,--	953.008,06	17,5 %	1.667.892,--	166.789,20
2006/2007	18.820.931,--	1.882.093,10	17,5 %	3.293.662,--	329.366,20
2007/2008	29.330.933,--	2.933.093,30	17,5 %	5.132.923,--	513.292,30
2008/2009	30.681.337,--	3.068.133,70	16,5 %	5.062.420,--	506.242,--
2009/2010	30.586.722,--	3.058.672,--	16,5 %	5.046.809,--	504.680,90

2010/2011	49.891.294,--	4.989.129,40	16,5 %	8.232.063,--	823.206,30
2011/2012	71.574.675,--	7.157.467,50	16,5%	11.809.821,--	1.180.982,10

Angemerkt wird, dass sich der Kurs M Dollar Euro während der Jahre 2005 bis 2012 zwischen 1 Euro = 0,9 bzw. 0,11 M Dollar geschwankt hat. In der obigen Tabelle wurde (zum Zwecke der Veranschaulichung) lediglich eine (grobe) Umrechnung mit einem Durchschnittswert 1 Euro = 0,10 M-Dollar vorgenommen.

II. Anträge gemäß § 48 BAO

Mit Schriftsatz vom 29.7.2015 beantragte die BF für die Jahre 2003 bis 2007 die oben angeführten gewinnerhöhend berücksichtigten Beträge aus der österreichischen Steuerpflicht auszuscheiden, weil diese bereits bei der Tochtergesellschaft in M versteuert worden seien und somit eine zusätzliche Besteuerung in Österreich eine Doppelbesteuerung darstellen würde. Aus Sicht der BF bestehe auch keinerlei Hinweis auf eine (willkürliche) Gewinnverschiebung zwischen den einzelnen Ländern, die eine Korrektur aus österreichischer Sicht notwendig oder sinnvoll erscheinen lasse. Mit Schriftsatz ebenfalls vom 29.7.2015 beantragte die BF Gleiches für die Jahre 2008 bis 2012. Die BF ergänzte, dass nur für 2012 ein DBA mit M zur Anwendung komme (Jahr des Inkrafttretens des DBA) und somit für den Zeitraum 2008-2011 kein Verständigungsverfahren eingeleitet werden könne.

Mit den im Spruch genannten **Bescheiden** wies das **Bundesministerium für Finanzen** die Anträge ab und führte für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 sowie die Jahre 2008-2011 inhaltlich gleichlautend Folgendes aus:

*" § 48 BAO lautet: 'Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zum Ausgleich 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 die ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.'*

Die Antragstellerin erachtet laut Antragsbegründung die österreichische Primärkorrektur als materiell unzutreffend. Im Falle einer unberechtigten Primärkorrektur in Österreich wäre der Sachverhalt folgendermaßen zu würdigen: Gegen den das Betriebsprüfungsergebnis umsetzenden Bescheid hätte innerhalb der gesetzlich normierten Frist Beschwerde erhoben werden können, wodurch eine allenfalls eintretende Doppelbesteuerung gegebenenfalls vermieden worden wäre. Laut Aktenlage wurde von Seiten des Steuerpflichtigen jedoch versäumt, Rechtsmittel einzulegen. Dem Begehren einer unilateralen Entlastung kann sohin mangels der in § 48 BAO gesetzlich normierten Erforderlichkeit nicht entsprochen werden. Aus diesem Umstand ergibt sich jedoch per se gar keine Notwendigkeit für eine unilaterale Entlastung nach § 48 BAO, da auf dem Rechtsmittelweg eine Lösung des Besteuerungskonfliktes zumindest gesucht hätte werden können. Daran, dass eine unilaterale Entlastung nicht erforderlich ist, vermag

auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Beschwerdefrist nach § 245 Abs. 1 BAO ungenutzt verstrichen ist. Ein Ermessensspielraum wird dabei nicht eingeräumt. Im Falle einer - wie das Bundesministerium für Finanzen erachtet - berechtigten Primärkorrektur durch Österreich wäre das Ermessen zu prüfen, das § 48 BAO der Abgabenbehörde einräumt. Das Ermessen ist dabei unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben. Gegenständlich könnte zwar durch die Doppelbesteuerung zu einem gewissen Grad eine Unbilligkeit vorliegen. Laut dem geschilderten Sachverhalt bestehen diesbezüglich allerdings keine außergewöhnlichen Umstände.

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

Darüber hinaus ergibt sich durch das in der Rechtssache *Damseaux* ergangenen EuGH-Urteil vom 16.10.2009, C-128/08, dass eine internationale Doppelbesteuerung nicht gegen Unionsrecht verstößt. Denn der Umstand, dass sowohl der Ursprungsmitgliedstaat als auch der Wohnsitzmitgliedstaat Einkünfte besteuern, bedeutet nicht, dass der Wohnsitzmitgliedstaat aufgrund des Gemeinschaftsrechts Vorkehrungen gegen die Nachteile zu treffen hätte, die sich aus der Ausübung der auf diese Weise zwischen beiden Mitgliedstaaten verteilten Befugnis ergeben könnten (siehe Rn 34 des Urteils). Unionsrechtliche oder verfassungsrechtliche Gründe, die für eine unilaterale Entlastung sprechen, bestehen nicht (vgl. EuGH RS. *Damseaux*).

Aus Gründen der überwiegenden Zweckmäßigkeit erscheint daher eine unilaterale Entlastung im Rahmen des § 48 BAO nicht möglich.

Der Antrag ist abzuweisen."

Bezüglich des Jahres **2012** wurde seitens des Bundesministeriums für Finanzen im Bescheid vom 17.2.2017 Nachstehendes ergänzt:

"Gem. Art. 27 Abs. 2 lit. b DBA-M ist selbiges Abkommen seit 1. Jänner 2012 anwendbar. Für 2012 wurde am 13. Juli 2017 ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 24 DBA-M eingebracht. Da aufgrund des offenen Verständigungsverfahrens eine bilaterale Lösung möglich ist, kann die gewinnerhöhende Korrektur der Verrechnungspreise 2012 in der Höhe von 931.825,87 Euro mangels Erforderlichkeit nicht - wie beantragt - nach § 48 BAO aus der österreichischen Abgabepflicht ausgeschieden werden.

Da der Antrag nicht rechtswirksam zurückgezogen wurde, hat die Abgabenbehörde gemäß § 85a BAO über den Antrag zu entscheiden.

Der Antrag ist daher abzuweisen.

Hinweis: Für einen allfälligen Antrag nach § 48 BAO auf eine vorübergehende Entlastungsmaßnahme für die Dauer des Verständigungsverfahrens betreffend 2012

würden o.g. Ausführungen nicht gelten, sodass dieser ggf. gesondert geprüft werden würde. "

III. Beschwerde

In der gegen die Abweisungsbescheide des Bundesministeriums für Finanzen eingebrachten Beschwerde wird Nachstehendes ausgeführt:

1. Zur Anwendbarkeit des §48 BAO

Die in Österreich vorgenommenen Erhöhungen des steuerlichen Gewinnes führe im Verhältnis zur Besteuerung der T in M zu einer Doppelbesteuerung, da die in Österreich zugerechneten Erträge im Ausland nicht automatisch zu einer Berücksichtigung als Betriebsausgabe führten. Im Ergebnis würden bereits auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft im Ausland versteuerte Gewinne der einzelnen Jahre in Österreich noch einmal besteuert werden.

Diese tatsächliche Doppelbesteuerung sollte durch die im Jahre 2015 eingebrachten Anträge auf Vermeidung der Doppelbesteuerung für die Jahre 2003-2007 sowie die Jahre 2008-2012 gemäß § 48 BAO vermieden werden.

Die Anwendung des § 48 BAO setze voraus, dass Entlastungsmaßnahmen entweder zum Zwecke des Ausgleichs der in- und ausländische Besteuerung oder zur Erzielung der Gegenseitigkeit **erforderlich** sein müssen (vgl. *Ritz*: BAO-Kommentar, Jahr 2014 § 48 Rz 3).

Genau auf diese „Erforderlichkeit“ beziehe sich das BMF in seinen Bescheiden vom 13.1.2017 sowie 17.2.2017 und argumentiere, dass diese Voraussetzung für die Anwendung des § 48 BAO nicht vorliege. Vielmehr begründe das BMF die Abweisung der Anträge gemäß § 48 BAO damit, dass von Seiten des Steuerpflichtigen versäumt worden sei, Rechtsmittel gegen die entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide innerhalb offener Frist zu erheben. Offenbar gehe das BMF davon aus, dass Beschwerden gegen Betriebsprüfungskorrekturen hätten eingereicht werden müssen, um die Voraussetzung der „Erforderlichkeit“ iSd § 48 BAO zu erfüllen.

Nach herrschender Literatur sowie Judikatur zum § 48 BAO stelle hingegen die "Erforderlichkeit zur Ausgleichung einer in- und ausländische Besteuerung,, vielmehr auf die **tatsächlich erfolgte internationale Doppelbesteuerung** ab (vgl. *Ritz*: BAO-Kommentar, Jahr 2014 § 48 Rz 4; ebenso VwGH 21.10.2019, 93,91/13/0119). Demnach sei ein Ausgleich „erforderlich“, wenn **ein und dieselbe Person von zwei oder mehreren Staaten aufgrund desselben Tatbestandes für den selben Zeitraum oder zum selben Zeitpunkt zu gleichen oder gleichartigen Steuern herangezogen werden würden** (vgl. Jirousek, ÖStZ 1985,45; vgl. VwGH 29.01.1988, 95/15/0043; VwGH 20.1.1998, 95/15/0043; VwGH 28.09.2004, 2000/14/0172).

Eine solche Doppelbesteuerung liege auch vor, wenn die (doppelte) Besteuerung bei unterschiedlichen Abgabepflichtigen oder wenn sie zeitverschoben erfolge (vgl. *Weniger*, SWI 1999,207; *Stoll/Bramersdorfer*, FJ 2009,7).

Es sei nicht nachvollziehbar, wieso sämtliche Rechtsmittel in Österreich ausgeschöpft sein müssten, bevor ein Antrag gemäß § 48 BAO überhaupt möglich sein solle. Diese Argumentation (Erforderlichkeit des Ausschöpfung sämtlicher Rechtsmittel) würde bedeuten, dass im „Extremfall“ auch der Weg bis zu den Höchstgerichten bereits beschritten worden sein müssten, bevor eine Entlastung iSd § 48 BAO „erforderlich“ wäre. In Anbetracht langer Verfahrensdauer vor den Höchstgerichten und der Verjährungsfristen, könne dies wohl nicht Sinn und Zweck der Bestimmung des § 48 BAO sein.

Durch die tatsächlich erfolgte internationale Doppelbesteuerung sehe die BF es daher als erforderlich und zweckmäßig, eine Auflösung der Doppelbesteuerung im Sinne des § 48 BAO zu schaffen.

Der Vollständigkeit halber solle noch kurz erläutert werden, wieso tatsächlich keine Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide erhoben worden sei.

Wie bereits angeführt, sei die BF für den Zeitraum 2003-2007 einer Außenprüfung unterzogen worden, in der Korrekturen hinsichtlich der Verrechnungspreise, der Geschäftsführer Kosten sowie der Sozialprojektaufwendungen seitens der BP festgestellt worden seien. Für diese Bescheide habe man sich seinerzeit entschlossen, eine Beschwerde einzulegen, die im Jahr 2013 schließlich vor dem (damaligen) UFS behandelt worden sei. Im Zuge der Behandlung dieser Beschwerde sei der BF kommuniziert worden, dass die Beschwerde keine Erfolgsaussichten habe und sei - mit Verweis auf eine mögliche Verböserung - eine Rücknahme des Vorlageantrages empfohlen worden. Dieser Empfehlung sei die BF gefolgt und habe die damalige Beschwerde zurückgezogen. Dies sei vor allem auch in dem Glauben erfolgt, dass eine Gegenberichtigung der Betriebsprüfungskorrekturen möglich wäre.

Im Hinblick auf diese Erfahrungen habe man sich nach der Außenprüfung für die Jahre 2008-2012 entschieden, für diesen Zeitraum kein Rechtsmittel einzulegen; dies wiederum in dem Glauben, dass seine Wertberichtigung der Betriebsprüfung Korrekturen in M möglich wäre.

2. Ermessensausübung gemäß § 48 BAO

Die Erlassung von auf § 48 BAO gestützten Begünstigungsbescheiden liege stets im Ermessen des Bundesministeriums für Finanzen. Hierbei seien gemäß § 20 BAO sowohl Billigkeit als auch Zweckmäßigkeit der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen.

Unter Billigkeit verstehe die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit "das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. *Ritz*: BAO-Kommentar, Jahr 214, § 20 Rz 7).

Da es - wie weiter oben bereits dargestellt - im vorliegenden Fall zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung komme, sei es nach Ansicht der BF unstrittig, dass durch die

Betriebsprüfungskorrektur jedenfalls eine Unbilligkeit für die BF vorliege. Dies wäre auch seitens des Bundesministeriums für Finanzen in den Bescheiden vom 13.1.2017 sowie vom 17. 02.2017 so festgehalten.

In Anbetracht der Höhe der doppelt zu steuernden

Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage iHv und 4,7 Mio (!) Euro für den Zeitraum 2003-2007 sowie 10,7 Mio (!) Euro für den Zeitraum 2008-2012 sei die Unbilligkeit für die BF jedenfalls beträchtlich. Dass - wie seitens des BMF in den strittigen Bescheiden ausgeführt - "keine außergewöhnlichen Umstände" vorlägen und eine Unbilligkeit lediglich "zu einem gewissen Grad" vorliege, könne seitens der BF in Anbetracht der strittigen Höhe der Doppelbesteuerung nicht nachvollzogen werden. Gerade die beträchtliche Höhe der Doppelbesteuerungsbeträge sollte bei der Ermessensübung seitens der Finanzverwaltung besonders berücksichtigt werden.

Wenn von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen in der Begründung der Bescheide im Hinblick auf die Zweckmäßigkeit ausgeführt werde, dass "es Aufgabe des Ansässigkeitstaates des verbundenen Unternehmens (M) wäre, eine allenfalls eintretende Doppelbesteuerung zu beseitigen", so könne dem entgegengehalten werden, dass eine solche Beseitigung in M durch die BF durchaus angestrebt worden sei. Ein solcher Antrag auf Gegenberichtigung sei allerdings letztlich trotz mehrfacher Versuche erfolglos geblieben. Die BF habe somit im vorliegenden Fall alles in ihrer Macht stehende versucht, im Ausland eine Gegenberichtigung der Außenprüfungskorrektur zu erwirken.

Das Bundesministerium für Finanzen habe in seiner Begründung des Bescheides vom 13.1.2017 sowie vom 17.2.2017 zusätzlich mit Verweis auf das EuGH-Urteil *Damseaux* ausgeführt, dass eine internationale Doppelbesteuerung nicht gegen Unionsrecht verstoße. Es dürfe dabei aber nicht übersehen werden dass derselbe Gerichtshof in der erwähnten Entscheidung auch Folgendes aussage: *Zwar gehört die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der europäischen Gemeinschaft zu den Zielen des EG-Vertrages, doch ist festzustellen, dass bis heute - **abgesehen vom Übereinkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnsberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Abl. L 255, S. 10)** - die Mitgliedstaaten kein multilaterales Übereinkommen nach Art. 293 EG mit diesem Ziel geschlossen haben (vgl. Urteil vom 12. Mai 1988, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2739, Randnr.23).*

Dies zeige, dass auch innerhalb der EU bereits ein Abkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung geschlossen worden sei und es zu den ausdrücklichen Zielen der EU gehöre, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Eine Doppelbesteuerung wie im vorliegenden Fall werde daher auch nicht im Sinne des EuGH sein.

Zudem sei nicht nachvollziehbar, inwiefern das EUGH-Urteil zur Lösung des gegenständlichen Sachverhalts beitragen könne, da es sich beim vorliegenden Fall um keinen Sachverhalt innerhalb der EU handle, sondern Drittlandsbezug (M) aufweise und der im Fall *Damseaux* behandelte Sachverhalt auch deshalb mit dem vorliegenden Sachverhalt nur eingeschränkt vergleichbar sei.

Da § 48 BAO seitens des Gesetzgebers nach Meinung der BF für solche Fälle wie den vorliegenden geschaffen worden sei (kein Vorliegen eines gültigen DBAs, tatsächliche Doppelbesteuerung), sei die Frage der Zweckmäßigkeit einer Entlastung im vorliegenden Fall jedenfalls zu bejahen.

Im Rahmen einer Ermessensentscheidung sei festzulegen, welche Methode der Steuerentlastung gewählt werde. Diesbezüglich räume § 48 BAO allerdings nur die Auswahl zwischen zwei Methoden (teilweise oder gänzliche Ausscheidung bestimmter Gegenstände aus der Steuerpflicht, teilweise oder gänzliche Anrechnung ausländischer Abgaben) ein. Eine entsprechende Begründung bedürfe die Auswahl einer der beiden Entlastungsmaßnahmen wie jede Ermessensentscheidung, wenn sie dem Parteienantrag nicht vollinhaltlich stattgegeben wird (vgl. VwGH 09.08.2001, 2000/16/2624). Die Ermessensübung werde sich hiebei vor allem an internationalen Steuervertragsgrundsätzen orientieren (vgl. VwGH 30.03.2011, 99/16/0100).

Im Hinblick auf das seit dem Jahr 2012 geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit M und die darin festgelegte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen gemäß Art. 22 iVm Art. 7 DBA Österreich M, plädiere die BF auch im vorliegenden Fall für die Anwendung der "Befreiungsmethode" bei Anwendung des § 48 BAO zur Auflösung der tatsächlichen Doppelbesteuerung in Österreich.

3.) Zur Begründung des BMF betreffend das Jahr 2012

Betreffend das Jahr 2012 führe das BMF im Bescheid vom 17.2.2017 aus, dass der Antrag abgewiesen werde, da - durch die Einleitung des Verständigungsverfahrens - eine bilaterale Lösung möglich sei und eine Erforderlichkeit zur Anwendung des § 48 BAO damit nicht gegeben sei.

In einem "Hinweis" werde zusätzlich angeführt, dass *"ein allfälliger Antrag nach § 48 BAO auf eine vorübergehende Entlastungsmaßnahme für die Dauer des Verständigungsverfahrens gesondert geprüft werden würde."*

Hierzu dürfe angemerkt werden, dass genau eine solche "temporäre" Entlastung gemäß § 48 BAO für die Dauer des Verständigungsverfahrens der Hintergrund des Antrags gemäß § 48 BAO für das Jahr 2012 gewesen sei. Eine "endgültige" Entscheidung über Doppelbesteuerung lasse sich - wie richtigerweise vom Bundesministerium für Finanzen ausgeführt - nur durch das eingeleitete Verständigungsverfahren treffen.

Um die Unbilligkeit der Doppelbesteuerung über rund TEUR 932 im Jahre 2012 bereits vor Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens zu beseitigen, habe die BF den Antrag gemäß § 48 BAO auch für das Jahr 2012 gestellt.

4. Zusammenfassung

Dass eine Anwendung des § 48 BAO eine Ausschöpfung aller Rechtsmittel voraussetze - wie seitens des Bundesministeriums für Finanzen angedeutet - lasse sich nach Ansicht

der BF der Bestimmung nicht entnehmen. Die Argumentation, dass die Berichtigung in M hätte erfolgen müssen, ignoriere schlichtweg, dass genau dies (leider ergebnislos) versucht worden sei. Mehr könne von einem Steuerpflichtigen wohl nicht verlangt werden. Es lasse sich auch festhalten, dass die Voraussetzungen für eine positive Ermessensentscheidung der Behörde (Zweckmäßigkeit und Billigkeit) im vorliegenden Fall jedenfalls gegeben seien. Die abweichende Argumentation des Bundesministeriums für Finanzen sei nach Ansicht der BF nicht nachvollziehbar. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Erlass eines Bescheides gemäß § 48 BAO sei daher nach Meinung der BF jedenfalls zweckmäßig und im vorliegenden Fall geeignet, um die vorliegende Doppelbesteuerung zu vermeiden.

5. Antrag

Die BF beantragte daher ihren Anträgen auf Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO für die Jahre **2003-2011** stattzugeben und die eingangs dargestellten Beträge aus der österreichischen Abgabepflicht auszuscheiden.

Für das Jahr 2012 beantragte die BF eine temporäre Vermeidung der Doppelbesteuerung und den oben dargestellten Betrag gemäß § 48 BAO bis zum Abschluss des Verständigungsverfahren mit M aus der (österreichischen) Abgabepflicht auszuscheiden.

IV. VORLAGEBERICHT

Im - der BF zugestellten - Vorlagebericht nahm das Bundesministerium für Finanzen zum Beschwerdebegehren und den Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz Stellung wie folgt:

1. betreffend die Jahre 2003-2011

"Bei Begünstigungstatbeständen - dazu zählt auch § 48 BAO - tritt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Steuerpflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. VwGH 09.10.1991, 90/13/0007; VwGH 30.03.2000, 99/16/0100).

Aus Sicht der BF bestehen keinerlei Hinweise auf Gewinnverschiebungen zwischen den einzelnen Ländern, die eine Verrechnungspreiskorrektur nur auf österreichischer Seite notwendig oder sinnvoll erscheinen ließen. Die Argumentation der BF beschränkt sich im Wesentlichen darauf, dass Feststellungen oder Schlussfolgerungen der in Österreich durchgeführten Betriebsprüfung unrichtig seien. Woraus sich die Unrichtigkeit der Primärkorrektur konkret ergibt, lässt die BF sowohl in der Antragsbegründung als auch im Beschwerdeschriftsatz offen. Maßgeblich sei lediglich, dass tatsächlich eine

Doppelbesteuerung erfolgt sei, da die Finanzverwaltung in M laut Aussagen der dortigen steuerliche Vertretung eine Sekundärberichtigung nicht in Betracht ziehen würde. Strittig ist, ob die Erforderlichkeit zur Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung ausschließlich darauf abzielt, dass eine Doppelbesteuerung vorliegt. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen stellt die h.L. zwar fest, dass die tatsächliche internationale Doppelbesteuerung eine Grundvoraussetzung für die Erforderlichkeit zur Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung darstellt (z.B. Loukota / Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 386, Stand: 1.2.2015, rdb.at; Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 48 Rz. 4). Jedoch erscheint die Interpretation der BF, wonach sich die Erforderlichkeit ausschließlich daraus ergebe, zu kurz gegriffen.

Der Begriff „erforderlich“ bedeutet laut Wiktionary (17.5.2007, 01:41 UTC, <https://de.wiktionary.org/w/index.php?title=erforderlich&oldid=5567466> abgerufen am 18.5.2017] nämlich "notwendig, nötig, obligatorisch, unabdingbar, unentbehrlich, unerlässlich, vonnöten". Der Wortlaut impliziert daher, dass eine Entlassung nach § 48 BAO nur "subsidiär" (vgl. Seydl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG V/A Kap. II Stand: 1.10.2014, rdb.at) erfolgen kann, also nur, wenn betroffenen Steuerpflichtige sonst keine sinnvoll erscheinende Möglichkeit zur Beseitigung des Übels der tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung eingeräumt wurde. Hätte der Gesetzgeber einen weniger strengen Maßstab vorgesehen, müsste es anstelle von „erforderlich“ wohl „geeignet“ heißen.

Anhand dieser Beispiele wird verdeutlicht, dass Steuerpflichtige zuerst ernsthaft versuchen müssen, ihre Möglichkeiten zur Verhinderung der internationalen Doppelbesteuerung zu nutzen. Welche Maßnahmen ergriffen werden müssen, hängt dabei vom jeweiligen Einzelfall ab. Etwa kann es nicht das Ziel der Bestimmung des § 48 BAO sein, dass Steuerpflichtige nicht mehr gegen ausländische Bescheide Beschwerde einlegen, die offensichtlich der dort ständigen Rechtsprechung widersprechen würden. Schließlich würde dies dazu führen, dass Steuerpflichtige regelmäßig wegen höherer Verfahrenskosten im Ausland (o. ä. Gründe) eine unilaterale Entlastung auf Kosten der Allgemeinheit in Österreich vorziehen würden (Externalisierung von Kosten). Eine Auslegung, die keine Verpflichtung zur Ergreifung im Einzelfall geeignete Rechtsmittel vorsieht, wäre folglich offensichtlich zweckwidrig.

Die BF stützt die Beschwerde darauf, dass die österreichische Verrechnungspreiskorrekturen materiell unrichtig seien. Konkrete Gründe, die eine Behebung derartiger Unrichtigkeiten im ordentlichen Rechtsmittelweg nicht als realistisch erscheinen ließe (z. B. mangelnde Rechtsstaatlichkeit, materielle Richtigkeit der Bescheide), nannte die BF nicht.

Der BF wäre es also offensichtlich möglich gewesen, unrichtige Körperschaftsteuerbescheide infolge einer österreichischen Betriebsprüfung im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens zu beheben und dadurch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu verhindern. Da aufgrund der Subsidiarität gegenständlich dem Beschwerdeverfahren Vorrang gegenüber Maßnahmen nach § 48 BAO einzuräumen ist, war der Antrag in den Jahren 2003-2011 zwingend als unbegründet abzuweisen.

Auf das Ermessen kommt es daher nicht mehr an, sodass darauf nicht mehr gesondert eingegangen wird."

2. betreffend das Jahr 2012

"Für das Jahr 2012 wurde hingegen ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 24 DBA - M eingebracht. Da mangels eingebrachter Bescheidbeschwerde gem. § 212 a BAO keine Aussetzung der Enthebung möglich ist, sind die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Anwendung des § 48 BAO erfüllt. Dass nunmehr eine temporäre Maßnahme begehrt wird, ist unstrittig. Insoweit die Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl II 2002/474, keine Anwendung findet, ist nach § 48 BAO neben dem Handlungsermessen gegebenenfalls auch Auswahlermessen bezüglich der anzuwendenden Methode der Steuerentlastung zu üben (Ellinger/Sutter/Urz, BAO³ § 48 Anm. 8, Stand 1.1.2017, rdb.at). Angemerkt sei, dass bei Ermessensentscheidungen unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände (§ 20 BAO) sowohl auf Erwägungen der Billigkeit (berechtigtes Interesse des Abgabepflichtigen) als auch auf solche der Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse) Bedacht zu nehmen ist. Die Doppelbesteuerung stellt grundsätzlich eine Unbilligkeit dar. Befreiungs- und Anrechnungsmethode sind gleichwertig (EuGH vom 10.02.2011, C-436/08 und C-437/08, Haribo/Salinen; Laudacher, SWK 7/2011/, 040). Bis zum Abschluss des Verfahrens erscheint es zweckmäßig, nicht über das notwendige Mindestmaß hinaus eine Entlastung herbeizuführen. Es soll daher nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen zur vorläufigen Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommen (vgl. BFG 27.10.2016, RV/7105146/2016). Die Anordnung für 2012 wäre zudem - als beantragte temporäre Maßnahme - zu befristen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

a.) betreffend die Jahre 2003 - 2011

Vorweg wird festgehalten, dass die Erlassung von auf § 48 BAO gestützten Bescheiden keine Maßnahme der Abgabenfestsetzung ist. Sie ist daher nicht durch die Bemessungsverjährung (§ 207 ff BAO) befristet (vgl. Ritz, BAO⁶, Anm. 15 z. § 48). Wie bereits in den angefochtenen Bescheiden ausgeführt wurde, legt § 48 BAO Folgendes fest:

„Das Bundesministerium für Finanzen kann 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 ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche

Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise die inländischen Abgaben anzurechnen."

Im gegenständlichen Fall stützt sich das Begehren der BF auf einen Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung.

Ein "Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung" (als Rechtsvoraussetzung für die Erlassung eines Bescheides nach § 48 BAO) kann nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. bereits das Erkenntnis VwGH 21.07.1993, 91/13/0119) 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 - so der Gerichtshof unter Hinweis auf Vorjudikatur (VwGH 12.07.1990, 89/16/0069) - verlangt das Gesetz mit dieser Rechtsvoraussetzung ausdrücklich das Bestehen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung; die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden („virtuelle Doppelbesteuerung„), ist hier nicht ausreichend.

Eine solche Doppelbesteuerung liegt nach Ansicht des BMF auch vor, wenn die (doppelte) Besteuerung bei unterschiedlichen Abgabepflichtigen erfolgt (Ritz, BAO⁶, unter Hinweis auf - wie von der BF angeführt - *Weniger*, SWI 1999,207, und *Stoll/Bramersdorf*, FJ 2009,7; sowie weiters *Kofler* in Tanzer-Festschrift 390 ff). Diese Meinung wird auch vom VwGH bestätigt (VwGH 30.03.2000, 99/16/0100).

Die Frage, inwieweit das Tatbestandsmerkmal einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung zumindest für die Jahre ab 2005 (für die Vorjahre vermochte die BF laut den Ausführungen ihrer steuerlichen Vertretung auf Grund des weit zurückliegenden Zeitraumes keinerlei Bescheide betreffend die T mehr beizubringen) im gegenständlichen Fall tatsächlich erfüllt worden ist, bedarf nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keiner abschließenden Beantwortung. Ebenso wenig muss darauf eingegangen werden, ob im Falle des Vorliegens einer etwaigen derartigen Doppelbesteuerung (inwieweit die bei der BF vorgenommenen Gewinnerhöhungen sich bei der T auch tatsächlich als Betriebseinnahmen niedergeschlagen haben, wurde nicht dargetan) das Tatbestandsmerkmal des Erfordernisses („erforderlich") im Sinne der Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen erfüllt ist.

Die Erlassung von auf § 48 BAO gestützten Begünstigungsbescheiden liegt nämlich - wovon auch beide Verfahrensparteien übereinstimmend ausgehen - stets im Ermessen des Bundesministeriums 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", dem Begriff „Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliche Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beigemessen.

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 diese Einbringung nicht rechtfertigen lassen.

Das „berechtigte Interesse der Parteien“ im Sinne des aufgezeigten Billigkeitsmomentes (§ 20 BAO) ist im Interesse des Steuerpflichtigen an der Ansteuerung zu sehen. Dieses berechtigte Interesse der Partei schlägt aber dann nicht durch, wenn das öffentliche Anliegen einer Einbringung der Abgabe im Sinne des Zweckmäßigkeitmomentes überwiegt (VwGH 14.03.1990, 89/13/0115 m.w.N.).

Im vorliegenden Fall mag die Erlassung eines der BF vorschwebenden Begünstigungsbescheides zwar (angesichts des Umfangs der Steuernachforderung) zwar billig sein, widerspräche jedoch jedenfalls dem Zweckmäßigkeitmoment: Die den vorliegenden Antrag auslösenden Abgabennachforderungen fußen nämlich auf Bescheiden, die im Anschluss an eine Betriebsprüfung erlassen worden sind und gegen die die BF entweder gar kein Rechtsmittel (2008 - 2012) ergriffen hat bzw das gegen diese Bescheide bereits erhobene Rechtsmittel wieder zurückgenommen hat. Insoweit folgt das Bundesfinanzgericht (bei Übung seines Ermessens) den Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen, dass es nicht das Ziel der Bestimmung des § 48 BAO sein kann, ohne Ausschöpfung von Rechtsmitteln bzw. im Falle der Zurücknahme von Rechtsmitteln (wegen des Hinweises auf eine mögliche Verböserung!) eine Steuerentlastung zu erwirken und dergestalt die Außenprüfung ad absurdum zu führen.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht entsprochen werden und war spruchgemäß zu entscheiden.

b.) betreffend das Jahr 2012

Zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Sonderverwaltungsregion M der Volksrepublik China wurde erst mit Wirksamkeit ab dem Jahr 2012 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geschlossen (unterzeichnet am 25. Mai 2010, BGBl. III 9/2011).

Artikel 9 dieses Abkommens trifft Regelungen betreffend **VERBUNDENE UNTERNEHMEN**:

„(1) wenn

a) ein Unternehmen einer Vertragspartei unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens der anderen Vertragspartei beteiligt ist oder dieselben Personen

b) unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens einer Vertragspartei und eines Unternehmens der anderen Vertragspartei beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehung an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einer Vertragspartei den Gewinnen eines Unternehmens dieser Partei Gewinne zugerechnet - und entsprechend besteuert -, mit denen ein Unternehmen der anderen Vertragspartei in dieser Partei besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen der erstgenannten Partei erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarte Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt die andere Partei eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobene Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden zuständige Behörden der Vertragsparteien einander konsultieren.,,

Nach Art. 22 (**METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung**) wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

(1) In der Sonderverwaltungsregion M:

Nach Maßgabe der Bestimmungen der Gesetze der Sonderverwaltungsregion M über die Anrechnung der in einer anderen Jurisdiktion gezahlten Steuer der Sonderverwaltungsregion M (die die allgemeinen Grundsätze dieses Artikels nicht beeinträchtigen) wird die nach österreichischem Recht und Übereinstimmung mit diesem Abkommen für Einkünfte, die von einer in der Sonderverwaltungsregion M ansässigen Person aus österreichischen Quellen bezogen werden, unmittelbar oder im Abzugswege gezahlte österreichische Steuer auf die für diese Einkünfte zu zahlende Steuer der Sonderverwaltungsregion M angerechnet. Die Anrechnung darf jedoch den Betrag der Steuer der Sonderverwaltungsregion M nicht übersteigen, der gemäß den Steuergesetzen der Sonderverwaltungsregion M auf dieses Einkommen entfällt.

(2) in Österreich:

(a) bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Sonderverwaltungsregion M besteuert werden und werden diese Einkünfte oder dieses Vermögen dort besteuert, sondern Österreich vorbehaltlich der lit. b bis e von der Besteuerung aus.

(b) bezieht eine in Österreich ansässige Person, die nach den Art. 10, 12 und Art. 13 Abs. 4 in der Sonderverwaltungsregion M besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Sonderverwaltungsregion M gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Sonderverwaltungsregion M bezogenen Einkünfte entfällt.

(c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Abs. 2 lit. b, die von einer in der Sonderverwaltungsregion M ansässigen Gesellschaft an eine Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechtes Österreichs, aber ungeachtet allfälliger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in Österreich von der Besteuerung ausgenommen.

(e) lit. e gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, wenn die Sonderverwaltungsregion M dieses Abkommen so anwendet, dass die Sonderverwaltungsregion M diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Abs. 2 des Artikels 10 oder des Artikels 12 auf diese Einkünfte anwendet.“ Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens sind die zwei Regierungen zudem über folgende Bestimmungen übereingekommen, die einen integrierenden Bestandteil dieses Abkommens bilden:

II. in Bezug auf Art. 22

Für Zwecke des Artikels 22 kann Österreich aufgrund einer Verordnung gemäß § 48 der österreichischen Bundesabgabenordnung unter Berücksichtigung der Grundsätze des Artikels 23 B des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen („OECD-Musterabkommen,“) in bestimmten Fällen die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwenden, wenn die gegenseitige Anwendung der Anrechnungsmethode im öffentlichen Interesse Österreichs gelegen ist. Es besteht Einvernehmen, dass ein solcher Wechsel zur Anrechnungsmethode nur nach vorheriger Mitteilung an die zuständige Behörde der Sonderverwaltungsregion M erfolgen wird.

Artikel 24 des Abkommens trifft Regelungen betreffend die Vornahme bzw. Abwicklung eines Verständigungsverfahrens, dessen Einleitung die BF mittlerweile (am 13. Juli 2017) beantragt hat.

Es besteht zwischen den Verfahrensparteien nunmehr Übereinstimmung darüber, dass angesichts dessen eine vorübergehende Maßnahme nach § 48 BAO gerechtfertigt ist.

Die Auswahl einer der beiden von § 48 BAO vorgesehenen Entlastungsmaßnahmen ist eine Ermessensentscheidung und bedarf - wovon auch die Verfahrensparteien übereinstimmend ausgehen - wie alle Ermessensentscheidungen (wenn sie dem Parteiantrag nicht vollinhaltlich stattgegeben) einer entsprechenden Begründung (VwGH, 09.08.2001, 2000/16/0624).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erscheint es sachgerecht, bei Vornahme einer unilateralen Entlastungsmaßnahme gemäß § 48 BAO die Ermessensübung an der üblichen Staatenpraxis beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen - wie dies insbesondere im OECD-Musterabkommen zum Ausdruck kommt - zu orientieren (VwGH 30.03.2000, 99/16/0100 unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Während die BF für die Anwendung der Befreiungsmethode plädiert, meint das Bundesministerium für Finanzen, dass mit der Anrechnungsmethode das Auslangen gefunden werden könne.

Die BF begründet ihr Begehren mit dem Hinweis auf Art. 7 des DBA. Art. 7 des DBA betrifft jedoch Unternehmensgewinne, wogegen im gegenständlichen Fall der oben wiedergegeben Art. 9 betreffend verbundene Unternehmen zur Anwendung gelangt. Letztere Artikel hat nicht (wie Art. 7) die Zuordnung des Besteuerungsrechtes (und damit einhergehend der etwaigen Befreiungsmethode) für Gewinne von Unternehmen an die Vertragsparteien zum Gegenstand, sondern die Ermittlung des unter Bedachtnahme auf fremdüblicherweise zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbarten Bedingungen erwirtschafteten Gewinnes.

Vorliegendenfalls ist der Gewinn der BF des Jahres 2012 von der Betriebsprüfung unter Heranziehung eben solcher Grundsätze ermittelt und (rechtskräftig) der Besteuerung unterworfen worden. Eine einseitige österreichische Entlastungsmaßnahme kann daher bestenfalls in der Berücksichtigung einer allfälligen tatsächlichen Doppelbesteuerung durch M (keine Gegenberichtigung durch Verminderung der Betriebseinnahmen bei der T) im Umfang der in M angelasteten Gewinnsteuer erfolgen.

Die BF konnte daher nur durch die Anrechnungsmethode und nicht durch die Befreiungsmethode entlastet werden. Die Entlastung war zudem - als beantragte vorübergehende Maßnahme - (den Erfahrungswerten des Bundesministeriums für Finanzen entsprechend) zu befristen.

Nach all dem war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Rechtsprechung zur Frage, ob das Unterlassen der Einbringung eines Rechtsmittels bzw. die Zurücknahme eines bereits eingebrachten Rechtsmittels einer Maßnahme nach § 48 BAO entgegensteht, fehlt. Die Revision war daher zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. August 2018

