

Ermessen und Mitwirkungspflicht bei unilateralen Maßnahmen nach § 48 BAO¹⁾

BEITRAG. In der Entscheidung des VwGH v 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025, beschäftigte sich der Gerichtshof mit der Ausübung des Ermessens bei der Gewährung der unilateralen Entlastung nach § 48 BAO aF, nunmehr § 48 Abs 5 BAO. Dabei ging der VwGH auch auf die Mitwirkungspflichten der Revisionswerberin im Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO ein. In der jüngst ergangenen Entscheidung des BFG v 20. 1. 2021, RV/7105428/2019, beschäftigte sich das Gericht ebenfalls mit der Bedeutung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers für die Gewährung der unilateralen Entlastung. **ecolex 2021/440**



Mag. Vera Hellebrandt ist PwC-Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

A. Die VwGH-Entscheidung im Überblick

Die in Österreich ansässige Muttergesellschaft, *Ö-GmbH*, erbrachte im Zeitraum zwischen 2003 und 2012 diverse Leistungen an ihre in Hongkong ansässige Tochtergesellschaft, *H-Ltd*. Zwei in Österreich durchgeführten Außenprüfungen zufolge wurden für diese Leistungen keine fremdüblichen Verrechnungspreise angesetzt, weshalb die Finanzverwaltung eine höhere Körperschaftsteuerschuld in Österreich festsetzte. Die *Ö-GmbH* zog ein Rechtsmittel gegen einen der abgeänderten KöSt-Bescheide zurück, als der damalige UFS die Möglichkeit einer Verböserung kommunizierte. Zwar bemühte sich die *Ö-GmbH* um eine Gegenberichtigung in Hongkong mit dem Ziel, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, aber es wurde ihr lediglich telefonisch mitgeteilt, dass dies nicht möglich sei. Schließlich stellte die Muttergesellschaft einen Antrag auf unilaterale Entlastung von der Doppelbesteuerung gem § 48 BAO.

Der BMF verweigerte die unilaterale Entlastung mit der Begründung, dass mangels Erhebung eines Rechtsmittels gegen die abgeänderten KöSt-Bescheide von einer gerechtfertigten Verrechnungspreiskorrektur auszugehen wäre und damit kein Raum für die Anwendung des § 48 BAO verbleiben würde. Die österr. Gesellschaft erhob gegen den Bescheid Beschwerde an das BFG. Das BFG führte hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2011²⁾ aus, dass die Erlassung eines Begünstigungsbescheids nach § 48 BAO stets im Ermessen des BMF läge. Das BFG wies die Beschwerde im Wesentlichen mit der Argumentation ab, dass im Fall einer Nichteinbringung bzw. Zurücknahme eines Rechtsmittels die Gewährung einer unilateralen Entlastung dem Telos des § 48 BAO zuwiderlaufen würde.³⁾ Gegen dieses Erk richtet sich die ordentliche Revision der *Ö-GmbH*.

Die Revision an den VwGH betraf somit die Frage, ob das Ermessen vom BMF innerhalb der Grenzen des § 20 BAO geübt worden war.

Das Vorliegen der Rechtsvoraussetzungen des § 48 BAO war nicht Revisionsgegenstand. Das BFG rechtfertigte in seiner ursprünglichen Entscheidung die Ermessensübung

damit, dass die Revisionswerberin kein Rechtsmittel gegen die im Zuge der Außenprüfung abgeänderten KöSt-Bescheide erhoben bzw. dieses zurückgezogen hatte und eine unilaterale Entlastung, ohne zuvor die Rechtsmittel auszuschöpfen, nicht mit dem Ziel des § 48 BAO vereinbar wäre. In seiner E v 18. 12. 2019 teilte der VwGH die Ansicht, dass „das Verfahren nach § 48 BAO nicht dazu dient, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen“.⁴⁾ Der VwGH verwies in seiner Begründung zusätzlich auf den Charakter des § 48 BAO als Begünstigungstatbestand: Der Begünstigungswerber habe „selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann“. Es wäre dem folgend „Aufgabe der Revisionswerberin gewesen, im Verfahren darzulegen, aus welchen – im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden – Umständen nicht von vornherein fremdübliche Verrechnungspreise in Ansatz gebracht worden waren“.⁵⁾ Folglich wies der VwGH die Revision als unbegründet ab.

B. Die unilaterale Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO

1. Voraussetzungen der unilateralen Entlastung

Seit der mit 1. 9. 2019 in Kraft getretenen Reformierung des § 48 BAO durch das EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019 ist die unilaterale Entlastung von der Doppelbesteuerung nunmehr in § 48 Abs 5 BAO geregelt.⁶⁾ Unilaterale Maßnahmen nach § 48

¹⁾ Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. Karoline Spies und Senatspräsident aD Dr. Josef Fuchs für die Anmerkungen zum Beitrag.

²⁾ Im Jahr 2012 trat das DBA Hongkong in Kraft, weshalb für das Jahr 2012 ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden konnte und das BFG für dieses Jahr eine (vorübergehende) Anrechnung der Hongkong Gewinnsteuer auf die KöSt gewährte. Siehe BFG 2. 8. 2018, RV/7102556/2017.

³⁾ Siehe BFG 2. 8. 2018, RV/7102556/2017, vgl. dazu ua *Deutsch*, Internationale Doppelbesteuerung bei Verkehrsabgaben, BFGjournal 2019, 311.

⁴⁾ VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025 Rz 17.

⁵⁾ VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025 Rz 18.

⁶⁾ § 48 Abs 1 bis 4 BAO sind in Umsetzung der EU-StreitbeilegungsRL (RL 2017/1852/EU des Rates v 10. 10. 2017 über Verfahren zur Beilegung von

Abs 5 BAO sollen auf nationaler Ebene das Übel der internationalen Doppelbesteuerung bekämpfen⁷⁾ und dienen nach Ansicht des VwGH auch zur Erleichterung wirtschaftlicher Beziehungen, indem die inländische steuerliche Belastung bei internationalen Sachverhalten gemildert oder beseitigt wird.⁸⁾ Insb kann § 48 Abs 5 BAO auch zur Vermeidung einer doppelten Steuerbelastung aufgrund einer Verrechnungspreiskorrektur angewendet werden.⁹⁾

Die Norm des § 48 Abs 5 BAO ermächtigt den Bundesminister für Finanzen (BMF) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung Bescheide oder Verordnungen zu erlassen, wenn folgende kumulative Voraussetzungen vorliegen:¹⁰⁾

- Die unilaterale Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO ist nur dann möglich, wenn keine Streitbeilegungsbeschwerde gem § 8 EU-BStbG eingebracht werden kann (§ 48 Abs 1 Z 1 BAO) und auch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens aufgrund einer anderen Rechtsgrundlage nicht möglich ist (§ 48 Abs 1 Z 2 BAO). Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn tatsächlich kein DBA existiert oder ein existierendes DBA nicht anwendbar ist.¹¹⁾
- Nach hA setzt eine unilaterale Entlastung gem § 48 Abs 5 BAO einen Antrag voraus.¹²⁾
- In den Anwendungsbereich der Bestimmung fallen Abgabepflichtige, die mit bestimmten Einkünften der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen. Neben Österreich muss auch der andere Staat völkerrechtlich zur Besteuerung berechtigt sein,¹³⁾ ohne dass es zwingend zu einer tatsächlichen Steuererhebung kommen muss.¹⁴⁾
- Zudem muss die Anwendung von § 48 Abs 5 BAO „erforderlich“ sein, und zwar entweder zur „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ oder zur „Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“.¹⁵⁾ Während die Voraussetzung der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung abzielt, bezweckt die auf Erzielung von Gegenseitigkeit gerichtete alternative Voraussetzung die gleiche Behandlung des Sachverhalts in beiden Staaten.¹⁶⁾ Allerdings dient § 48 Abs 5 BAO nicht zur unreflektierten Übernahme günstiger ausländischer Steuernormen, sondern es sind die internationale Steuerpraxis und die wirtschaftlichen Interessen der Republik miteinzubeziehen.¹⁷⁾

Das vorliegende Erk betraf einen Fall einer Antragstellung vor dem 1. 9. 2019, weshalb die Kriterien der Antragsmöglichkeit der Einbringung einer Streitbeilegungsbeschwerde bzw der Einleitung eines Verständigungsverfahrens noch nicht von Relevanz waren.¹⁸⁾ Im Streitgegenständlichen Fall unterlag die Muttergesellschaft in Österreich und ihre Tochtergesellschaft in Hongkong der Abgabenhöhe, weshalb die Muttergesellschaft einen Antrag auf unilaterale Entlastung zur Herstellung eines Ausgleichs zwischen der in- und ausländischen Besteuerung stellte.¹⁹⁾ Allerdings verneinten sowohl das BFG als auch der VwGH die Erforderlichkeit dieses Ausgleichs (s unten B.3). Der Revisionsgegenstand bezog sich jedoch nicht auf die Rechtsvoraussetzungen, sondern konzentrierte sich auf die Ermessensübung (s unten B.2).

2. Ermessensübung bei der unilateralen Entlastung

Bei Vorliegen der oben behandelten Voraussetzungen bleibt es dem Ermessen des BMF überlassen, ob ein Begünstigungsbescheid nach § 48 Abs 5 BAO erlassen wird und welche Methode zur Steuerentlastung herangezogen werden soll.²⁰⁾ Das BFG ist gem § 279 Abs 1 BAO iVm Art 130 Abs 3 B-VG befugt, die Er-

messensentscheidung des BMF in jede Richtung abzuändern. Hingegen beschränkt sich der VwGH bei der Überprüfung der Erk des BFG darauf, ob das Ermessen innerhalb der gesetzlichen Grenzen ausgeübt wurde (vgl Art 133 Abs 3 B-VG). Eine erfolgreiche Revision, die zur Aufhebung eines BFG-Erk führt, ist nur denkbar, wenn grobe Rechtsverstöße und unvertretbare Auslegungsergebnisse bei der Ermessensübung vorliegen.²¹⁾

Es folgt bereits aus rechtsstaatlichen Überlegungen, dass die Übung des Ermessens nicht willkürlich, sondern im Rahmen des Sinnes des Gesetzes unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 20 BAO auszuüben ist, dh zweckmäßig und billig.²²⁾ Nach stRsp des VwGH²³⁾ steht „Zweckmäßigkeit“ für das „öffentliche Anliegen an der Einbringung von Abgaben“ und „Billigkeit“ für das „berechtigte Interesse der Partei“. Nach *Werndl* ist die normative Aussagekraft des § 20 BAO zu gering, weshalb sonstige Kriterien miteinbezogen werden müssen, damit dem Sinn der Ermessensbestimmung zum Durchbruch verholfen wird. So sind etwa die Grundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit zu beachten, um bei Ermessensentscheidungen der Höhe des Aufwands, dem Verhältnis zwischen Aufwand und Erfolg und der Eignung einer Maßnahme zur Zielerreichung Rech-

Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABI L 2017/265) er-gangen.

⁷⁾ *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 48 Rz 8.

⁸⁾ Vgl VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115, der hier Überlegungen aus der Literatur aufgriff (s auch *Jirousek*, Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gem § 48 BAO, ÖStZ 1985, 44 [47]).

⁹⁾ Wenn ein anwendbares DBA besteht, das dem OECD-MA nachempfunden ist, kann eine Gegenberichtigung im Regelfall über Art 9 Abs 2 OECD-MA herbeigeführt werden. Im Fall des Fehlens einer solchen Bestimmung oder bei Auftreten von Streitfragen kann über Art 25 OECD-MA ein Verständigungsverfahren geführt werden. Siehe auch *Rosenberger*, Verfahrene Wege zur unilateralen Gegenberichtigung – „Good Luck“, TPI 2019, 138.

¹⁰⁾ *Ritz*, BAO⁶ § 48 Rz 1.

¹¹⁾ *Auer*, Unilaterale Entlastung gemäß § 48 Abs 5 BAO, ÖStZ 2020, 241 (241); *Auer* stellt zusätzlich in Frage, ob die Entlastung weiterhin für die Dauer eines bi- oder multilateralen Verfahrens gewährt werden darf, wie dies in der Vergangenheit aus Kulanzgründen in Form einer vorübergehenden Entlastung praktiziert wurde (s *Auer*, ÖStZ 2020, 241 [243]). *Rosenberger* betont darüber hinaus, dass bi- und multilaterale Verfahren keinen Vorrang gegenüber unilateralen Lösungen genießen sollen, weil § 48 Abs 1 bis 4 BAO nur bei Vorliegen einer Streitfrage vorliegen können (s *Rosenberger*, TPI 2019, 138 [141]).

¹²⁾ So ua *Stoll/Bramerdorfer*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO, Sonderbeilage FJ 7-8/2009, 12; hingegen kritisch aufgrund des Wortlauts und Ziels dieser Norm ua *Kofler*, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen nach § 48 BAO, in FS Tanzer (2014) 377 (381).

¹³⁾ VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069; 21. 7. 1993, 91/13/0119; s auch *Loukota*, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 407 (408).

¹⁴⁾ VwGH 8. 6. 1988, 87/13/0170; 21. 7. 1993, 91/13/0119; s auch *Stoll*, BAO-Kommentar I (1994) 508.

¹⁵⁾ *Ritz*, BAO⁶ § 48 Rz 3.

¹⁶⁾ *Jirousek*, ÖStZ 1985, 44 (45); *Urtz*, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 359 (370 f).

¹⁷⁾ VwGH 28. 9. 2000/14/0172; s auch *Loukota* in FS Stoll 407 (412 f); *Stoll/Bramerdorfer*, Sonderbeilage FJ 2009, 8.

¹⁸⁾ BFG 3. 12. 2019, RV/7105013/2019 zur Relevanz des Zeitpunkts der Antragstellung nach § 48 BAO aF.

¹⁹⁾ BFG 2. 8. 2018, RV/7102556/2017.

²⁰⁾ *Ritz*, BAO § 48 Rz 9.

²¹⁾ *Platzgummer*, Ermessen, Nachsicht und Anspruchszinsen, in FS *Ritz*, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung (2015) 223 (227).

²²⁾ *Stoll*, BAO I 205 f; *Werndl*, Ermessen im Steuerrecht, in FS *Hofer-Zeni*, Recht (v)ermessen (1998) 267 (273 ff).

²³⁾ Vgl zB VwGH 24. 2. 2011, 2009/15/0161; 24. 4. 2014, 2010/15/0159.

nung zu tragen.²⁴⁾ Zusätzlich brachte der VwGH für Zwecke der Ermessensübung des § 48 BAO mehrfach die Orientierung an den internationalen Grundsätzen des Steuervertragsrechts und der üblichen Staatenpraxis zum Ausdruck.²⁵⁾ Die Ausgestaltung des § 48 Abs 5 BAO soll es ermöglichen, eine Lösung zu finden, die dem Einzelfall möglichst gerecht wird.²⁶⁾

IZm Steuerumgehungsfällen soll der Abgabepflichtige keine Begünstigung durch eine Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO erfahren, wenn etwa nicht veranlagte Auslandseinkünfte bei einer Betriebsprüfung aufgedeckt werden, weil „ein allgemeiner Anreiz zur eigenmächtigen Steuerbefreiung“²⁷⁾ der Ermessensübung iS des Gesetzes nicht gerecht wird.²⁸⁾ Diese Sichtweise scheint sich im vorliegenden VwGH-Erk darin widerzuspiegeln, dass der Abgabepflichtige für eine positive Ermessensübung nachweisen muss, weshalb nicht von vornherein fremdübliche Verrechnungspreise festgesetzt wurden. Allerdings liegt das vordergründige Ziel des § 48 Abs 5 BAO in der Beseitigung des Übels der Doppelbesteuerung.²⁹⁾ Es könnte daher in Frage gestellt werden, ob dem steuerlichen Verhalten mehr Bedeutung als dem Ziel der Ermessensnorm zukommen sollte.³⁰⁾

3. Erforderlichkeit der unilateralen Entlastung

Der VwGH vertrat mehrfach in der Vergangenheit, dass eine Erfordernis zur Ausgleichung nur bei effektiver juristischer Doppelbesteuerung vorliegt, also derselbe Steuerpflichtige gleichen oder gleichartigen Steuern für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum unterliegt.³¹⁾ Ob diese Identität auch gegeben ist, wenn ein Sachverhalt vorliegt, der wie im streitgegenständlichen Erk die Besteuerung einer Mutter- und Tochtergesellschaft betrifft, wurde vom VwGH bislang noch nicht behandelt.

Im vorliegenden Erk ging der VwGH nicht näher auf das Vorliegen effektiver juristischer Doppelbesteuerung ein.

Art 9 OECD-MA die Vermeidung einer solchen Doppelbesteuerung bezweckt.³²⁾ Im Fall der Nichtanwendbarkeit des Art 9 OECD-MA wird in der Literatur eine Erstreckung der Möglichkeit zur unilateralen Entlastung auf Fälle der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung befürwortet. Die Erforderlichkeit wird von *Loukota* damit begründet, dass ein Besteuerungsausgleich bei Vorliegen eines DBA im Regelfall stattfinden würde und damit international üblich geworden wäre.³³⁾ Weder das BFG noch der VwGH befassten sich mit dem Vorliegen von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung.

Das BFG verneinte letztlich die Erforderlichkeit, weil eine unilaterale Entlastung nicht gewährt werden darf, wenn eine Lösung auf dem Rechtsmittelweg möglich ist bzw gewesen wäre.³⁴⁾ Der VwGH bestätigte im vorliegenden Erk diese bislang noch nicht vertretene Ansicht des BFG.³⁵⁾ Die Argumentationslinie von BFG und VwGH wird im Schrifttum mit dem Hinweis auf die Subsidiarität des § 48 BAO befürwortet, wonach es bei Vorliegen von Alternativen zur Streitbeilegung bereits an der Erforderlichkeit einer Ausgleichung über eine unilaterale Maßnahme fehlt.³⁶⁾ Die Voraussetzung der Erforderlichkeit bei der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung beschränkt sich anscheinend nicht nur auf die Ausschöpfung des österr Rechtsmittelwegs, sondern die Revi-

sionswerberin hätte sich auch ernstlich um eine Gegenberichtigung in Hongkong bemühen müssen.³⁷⁾

4. Bedeutung des Verhaltens und der Mitwirkungspflicht des Begünstigungswerbers bei Ermessensausübung

Der amtswegigen Ermittlungspflicht des § 115 Abs 1 BAO zufolge hat die Finanzverwaltung im Ermittlungsverfahren grundsätzlich alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, sofern dies in ihrer Möglichkeit steht,³⁸⁾ zu ermitteln. Der VwGH entwickelte in langjähriger Judikatur zur Einschränkung der amtswegigen Ermittlungspflicht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, die schließlich in § 115 Abs 1 Satz 2 BAO in Art 9 BGBl I 2017/136 ausdrücklich normiert wurde.³⁹⁾ Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug, um die geringeren Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung auszugleichen⁴⁰⁾ und bei Begünstigungstatbeständen, wie zB § 48 BAO.⁴¹⁾ Der Abgabepflichtige, der eine Begünstigung in Anspruch nehmen will, muss zufolge des VwGH-Erk demnach „selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels“⁴²⁾ darlegen, auf welche Umstände die Begünstigung gegründet werden kann.⁴³⁾

Nach *Ritz* kann bei der Ermessensübung das Verhalten der Partei im Hinblick auf die bisherige Erfüllung oder Verletzung abgaberechtlicher Pflichten berücksichtigt werden, solange dies im Einklang mit dem Sinn der Ermessensbestimmung steht oder zumindest diesem nicht widerspricht. Dient die Ermessensbestimmung hingegen primär der Herbeiführung von Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, dann ist auf das Verhalten der Partei bei der Ermessensübung nur ausnahmsweise Rücksicht zu nehmen.⁴⁴⁾

²⁴⁾ *Werndl* in FS Hofer-Zeni 267 (278ff).

²⁵⁾ VwGH 9. 10. 1991, 90/13/0007; 29. 1. 1998, 95/15/0043; 27. 1. 1999, 98/16/0228.

²⁶⁾ Vgl zum Ziel von Ermessensbestimmungen *Platzgummer* in FS *Ritz* 223 (224f).

²⁷⁾ *Loukota* in FS *Stoll* 407 (415).

²⁸⁾ Siehe auch BFG 20. 1. 2021, RV/7105428/2019.

²⁹⁾ Siehe dazu bereits unter Kapitel B.

³⁰⁾ *Ritz*, BAO⁶ § 48 Rz 10.

³¹⁾ VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043; 28. 9. 2004, 2000/14/0172.

³²⁾ *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 9 Rz 9ff.

³³⁾ Siehe zB *Urtz* in *Gassner/Lang/Lechner* 359 (370); *Loukota* in FS *Stoll* 407 (411).

³⁴⁾ Siehe BFG 2. 8. 2018, RV/7102556/2017.

³⁵⁾ VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025 Rz 17.

³⁶⁾ *Auer*, ÖStZ 2020, 241 (243).

³⁷⁾ *Seydl*, VwGH zu Entlastung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO, ÖStZ 2020, 238 (240).

³⁸⁾ Siehe zB VwGH 29. 5. 2015, 2012/17/0197.

³⁹⁾ ErläutRV 1660 BigNR 25. GP 24 zu BGBl I 2017/136.

⁴⁰⁾ Vgl zB VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069; 9. 10. 1991, 90/13/0007; 17. 12. 2003, 99/13/0070.

⁴¹⁾ Vgl zB VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069; 9. 10. 1991, 90/13/0007; 17. 12. 2003, 99/13/0070.

⁴²⁾ VwGH 30. 3. 2000, 99/16/0100; 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025 Rz 18.

⁴³⁾ Siehe auch den Wortlaut des § 119 Abs 1 BAO: „Die (...) für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“

⁴⁴⁾ *Ritz*, *Ermessen im Steuer- und Verwaltungsrecht*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Die allgemeinen Bestimmungen der BAO* (2012) 107 (112f).

Der VwGH trifft im vorliegenden Erk keine nähere Aussage dazu, welche Umstände den Ansatz von nicht fremdüblichen Verrechnungspreisen zugunsten einer positiven Ermessensentscheidung entschuldigen können.

Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn die Art und Weise, wie der Fremdvergleichsgrundsatz ausgelegt wird, sich zwischenzeitlich gewandelt hat, zB durch eine neue Judikaturlinie oder eine Änderung der Verwaltungspraxis und Ansicht der Finanzverwaltung.

C. Folgerechtsprechung des BFG

Das BFG folgte bereits im März 2020 dieser Rsp des VwGH in einer Rechtssache, die einen beinahe identischen Sachverhalt betraf. Im zugrundeliegenden Sachverhalt kam es ebenfalls zu einer Verrechnungspreiskorrektur, nachdem eine österr Muttergesellschaft nicht fremdüblich verrechnete Leistungen an eine Hongkonger Tochtergesellschaft erbracht hatte. Unter Verweis auf das VwGH-Erk verweigerte das BFG eine unilaterale Entlastung mit der Begründung, dass der Bf es verabsäumt hatte darzulegen, weshalb nicht von vornherein fremdübliche Verrechnungspreise angesetzt worden waren.⁴⁵⁾ In der Literatur wurde darauf hingewiesen, dass die Erforderlichkeit des Ausgleichs über eine unilaterale Entlastung in Frage gestellt werden könnte, weil zufolge einer E des *Court of Final Appeal of the Hong Kong Special Administrative Region* auch eine unilaterale Gegenberichtigung in Hongkong denkbar ist, sofern die Geschäftsführung nicht wissentlich zu hohe Gewinne erklärt hat.⁴⁶⁾

Ebenfalls scheiterte in einem im Jänner 2021 ergangenen Erk des BFG die Gewährung einer unilateralen Entlastung. Der zugrundeliegende Sachverhalt betraf allerdings keine Verrechnungspreiskorrektur. Der Bf fakturierte Leistungen über eine maltesische Gesellschaft, deren Gewinne in Malta zu einem effektiven KöSt-Steuersatz von nur 5% besteuert worden waren. Im Zuge einer Betriebsprüfung im österr Einzelunternehmen des Bf wurde die maltesische Gesellschaft nicht als Steuerrechtsobjekt anerkannt und alle Gewinne wurden in der Folge zur Gänze in Österreich versteuert. Der Antrag des Bf auf unilaterale Entlastung blieb erfolglos. Zum einen bestand keine Erforderlichkeit einer Ausgleichung der in- und ausländischen

Besteuerung, weil der Bf gegen einen österr Einkommensteuerbescheid kein Rechtsmittel erhoben und auch von der nach maltesischem Recht bestehenden Möglichkeit zur Steuererstattung nicht Gebrauch gemacht hatte. Zum anderen konnte der Bf nicht nur keine Umstände darlegen, die eine unilaterale Maßnahme rechtfertigen könnten, sondern er hatte offenkundig versucht, sich in einem Steuerumgehungsfall über § 48 Abs 5 BAO zu sanieren.⁴⁷⁾ Zu diesem Erk ist eine außerordentliche Revision beim VwGH anhängig.⁴⁸⁾

Schlussstrich

In der E des VwGH v 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025 bestätigte der Gerichtshof die Ansicht des BFG, dass eine unilaterale Entlastung von der Doppelbesteuerung nicht gewährt werden darf, wenn eine Lösung auf dem Rechtsmittelweg möglich ist bzw gewesen wäre. In diesem Fall mangelt es an der Erforderlichkeit der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten im Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO hätte die Revisionswerberin zudem darlegen müssen, aus welchen berücksichtigungswürdigen Gründen sie nicht von vornherein fremdübliche Verrechnungspreise angesetzt hatte. Der VwGH traf keine Aussage dazu, worin solche Gründe bestehen könnten. Ein bei der Ermessensübung berücksichtigungswürdiger Grund wäre etwa dann denkbar, wenn die Art und Weise, wie der Fremdvergleichsgrundsatz zu verstehen ist, sich zwischenzeitlich gewandelt hat (zB durch eine neue Auslegung seitens der Rsp bzw Finanzverwaltung). Das BFG folgte dieser Rsp des VwGH in bereits zwei Fällen, wobei zur jüngst ergangenen E des BFG 20. 1. 2021, RV/7105428/2019 eine außerordentliche Revision vor dem VwGH zu Ra 2021/15/0042 anhängig ist.

⁴⁵⁾ BFG 27. 3. 2020, RV/7105894/2018 zu einem Sachverhalt, der ebenfalls von einer Verrechnungspreiskorrektur bei einer österr Muttergesellschaft und dem Scheitern einer Gegenberichtigung bei einer Hongkonger Tochtergesellschaft vor dem Inkrafttreten des DBA handelte.

⁴⁶⁾ Court of Final Appeal of the Hong Kong Special Administrative Region 13. 3. 2014, FACV 5/2013, https://legalref.judiciary.hk/lrs/common/ju/ju_frame.jsp?DIS=92004&currpage=T&ILAN=en (abgerufen am 14. 5. 2021); Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung im Internationalen Steuerrecht, SWI 2020, 325 (327); Seydl, ÖStZ 2020, 238 (240).

⁴⁷⁾ BFG 20. 1. 2021, RV/7105428/2019.

⁴⁸⁾ Anhängig beim VwGH zu Ra 2021/15/0042.