



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, den Hofrat Mag. Novak und die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des DI M B in B, vertreten durch die Rittmann KG Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, 2500 Baden, Braitnerstraße 36, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Jänner 2021, Zl. RV/7105428/2019, betreffend Antrag gemäß § 48 BAO (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Bundesminister für Finanzen), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Der Revisionswerber errichtete über einen Treuhänder in der Republik Malta im Jahr 2009 eine Limited (Ltd). Seit Februar 2015 befand sich diese Gesellschaft in Liquidation. Die Liquidation ist mittlerweile beendet und die Firma im maltesischen Handelsregister gelöscht.
- 2 In den Jahren 2010 bis 2013 erklärte die Ltd Gewinne, die vorab mit 35 % maltesischer Körperschaftsteuer versteuert wurden. Ein Teil der entrichteten Steuer wurde im Zuge eines Antrags rückvergütet, wodurch sich die maltesische Körperschaftsteuer auf einen effektiven Prozentsatz von 5 % des Gewinns vermindert hat. In den Jahren 2010 bis 2013 wurden dadurch Körperschaftsteuern im Ausmaß von 33.394 € in Malta entrichtet.
- 3 Im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung beim Einzelunternehmen des Revisionswerbers für die Jahre 2010 bis 2013 vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Ltd die von ihr fakturierten Leistungen mangels organisatorischer und personeller Ausstattung nicht erbringen können. Diese Leistungen seien vielmehr ebenso wie die erwirtschafteten Gewinne dem Revisionswerber zuzurechnen; es handle sich um eine reine Fakturierungsgesellschaft. Der Revisionswerber erklärte sein Vorgehen damit, dass er die Ltd auf Anraten eines Finanzberaters in erster Linie deshalb errichtet habe, um eine Liegenschaft in Ö zu erwerben. Der Revisionswerber habe bereits einmal eine Liegenschaft aus Anlass einer Scheidung verloren, und das Risiko eines derartigen Vermögensverlustes nicht noch einmal eingehen wollen. Die





Liegenschaft sei von der Ltd im Jahr 2009 erworben und im Jahr 2014 dem Revisionswerber geschenkt worden. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013, die die Einkünfte dem Revisionswerber zurechneten, wurde keine Beschwerde erhoben.

- 4 In weiterer Folge versuchte der Revisionswerber eine Rückerstattung der entrichteten maltesischen Steuer für die Jahre 2010 bis 2013 zu erlangen. Die maltesische Steuerbehörde teilte auf Anfrage des Treuhänders mit, dass eine Steuerrückerstattung aufgrund der mittlerweile erfolgten Liquidation der Ltd nicht erfolgen könne.

Der Revisionswerber beantragte daraufhin mit Schreiben vom 16. August 2018 beim Bundesministerium für Finanzen die Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit Malta. Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts scheiterte dieses Verständigungsverfahren. Die zuständige maltesische Behörde hielt an ihrer Position fest, dass aufgrund der Liquidation der Ltd keine Möglichkeit mehr bestehe, Steuern zurückzuerstatten - unabhängig davon, ob Malta nach dem DBA-Malta ein Besteuerungsrecht zukomme oder nicht.

- 5 Mit Schreiben vom 17. Mai 2019 stellte der Revisionswerber für den Fall des Scheiterns des Verständigungsverfahrens einen Antrag gemäß § 48 BAO betreffend die Jahre 2010 bis 2013.

- 6 Mit Bescheid vom 1. August 2019 wies der Bundesminister für Finanzen diesen Antrag ab. Begründend wurde ausgeführt, dass § 48 BAO unter der Voraussetzung, dass der Abgabepflichtige der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliege, die Anordnung bestimmter steuerlicher Entlastungsmaßnahmen gestatte, soweit dies zur Ausgleicheung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich sei. Im gegenständlichen Fall seien für die Jahre 2010 bis 2013 Einkünfte sowohl in Malta (von der Ltd) als auch in Österreich (vom Revisionswerber) versteuert worden. Es sei fraglich, ob im gegenständlichen Fall eine Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO erforderlich sei. Der Revisionswerber hätte nämlich zum einen die Steuerpflicht in Österreich durch



Erhebung einer Bescheidbeschwerde bekämpfen können. Zum anderen hätte er - wenn er davon ausgegangen wäre, dass die Besteuerung in Malta entgegen seiner ursprünglichen Steuerentrichtung unrichtig war - in Malta im Veranlagungsweg von seinem Recht auf Erstattung der Steuer Gebrauch machen können, und zwar vor der 2014 erfolgten Grundstücksschenkung und der sodann vom Revisionswerber herbeigeführten Liquidation der Ltd. Selbst wenn man zum Ergebnis gelangen sollte, dass die Rechtsvoraussetzungen des § 48 BAO im Grundsatz gegeben wären, liege es im Handlungsermessen der Behörde, ob überhaupt ein auf die genannte Bestimmung gestützter Begünstigungsbescheid erlassen werden solle oder nicht.

- 7 Dagegen erhob der Revisionswerber fristgerecht Beschwerde, in der er ausführte, dass die Gründung der Ltd im Rahmen der Finanzierung des Erwerbs einer Immobilie in Österreich als Firmen- und Wohnsitz und ausschließlich auf Anraten eines dafür lizenzierten - mittlerweile aber rechtskräftig verurteilten - Finanzberaters erfolgt sei. Der Revisionswerber habe zu keinem Zeitpunkt die Absicht gehabt, Steuern vorsätzlich zu hinterziehen. Die Steuerschulden in Österreich seien mittlerweile auch zur Gänze entrichtet worden.
- 8 Der Bundesminister für Finanzen legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Der Revisionswerber brachte einen ergänzenden Schriftsatz ein.
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte es aus, das Tatbestandsmerkmal „Abgabenhoheit mehrerer Staaten“ des § 48 BAO sei nach dem Vorbringen des Revisionswerbers erfüllt, weil Einkünfte sowohl in Malta bei der Ltd als auch in Österreich beim Revisionswerber einer Besteuerung unterzogen worden seien. Diesem Tatbestandsmerkmal könne auch dann Genüge getan sein, wenn die (doppelte) Besteuerung bei unterschiedlichen Abgabepflichtigen erfolge.
- 10 Im gegenständlichen Fall habe allerdings die Ltd in Malta gar keinen Steuertatbestand verwirklicht, weil sie keine der dortigen Abgabenhoheit





unterliegenden Einkünfte erwirtschaftet habe. Vielmehr seien in Malta (lediglich) dem Revisionswerber für die Jahre 2010 bis 2013 höchstpersönlich in Österreich zuzurechnende Einkünfte erklärt worden. Zudem müssten Maßnahmen gemäß § 48 BAO zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung „erforderlich“ und nicht nur etwa lediglich dienlich sein. Vom Vorliegen der „Erforderlichkeit“ einer Maßnahme könne im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein: Wie auch im angefochtenen Bescheid ausgeführt werde, habe nämlich zum einen der Revisionswerber selbst durch sein Verhalten die Erhebung von Steuern in Malta verursacht. Zum anderen habe er durch Unterlassung (Abstandnahme von der Erhebung eines Rechtsmittels in Österreich) und sein aktives Tun (Veranlassung der Schenkung des Grundstückes an ihn und anschließende Liquidierung der maltesischen Gesellschaft) eine Steuerrückerstattung verunmöglicht. Die Zulässigkeit der Setzung einer Maßnahme nach § 48 BAO vermöge auch mit dem Vorbringen nicht begründet werden, dass der Revisionswerber dem Rat eines lizenzierten Finanzberaters gefolgt sei und niemals die Absicht gehabt habe, Steuern zu hinterziehen. Die Folgen der letztlich durch den Revisionswerber selbst erfolgten Umsetzung des Rates eines lizenzierten Finanzberaters habe er nämlich immer auch selbst zu tragen. Im Übrigen sei die Ltd dem Vorbringen des Revisionswerbers zufolge auf Anraten des Finanzberaters in erster Linie deshalb errichtet worden, um eine Liegenschaft in Ö zu erwerben, und nicht, um in Malta Einkünfte zu erklären. Dem Vorbringen des Revisionswerbers, dass die Unterlassung der Erhebung eines Rechtsmittels gegen die im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung ergangenen Bescheide die Setzung einer Maßnahme nach § 48 BAO nicht hindere, sei nicht zu folgen.

- 11 Zum Ermessen führte das Bundesfinanzgericht aus, es schließe sich der Ansicht des Bundesministers für Finanzen an, dass die Zweckmäßigkeitserwägungen die Billigkeitsgründe überwögen. Der Revisionswerber habe in seinem Antragschriftsatz nicht behauptet, dass eine maßgebliche Unbilligkeit vorliege, die das Setzen einer Maßnahme nach § 48 BAO rechtfertige. Dem Vorbringen des Revisionswerbers, dass sich die „Billigkeit“ per se aus dem Faktum ergebe, dass ein Antrag auf Anrechnung der Steuer gemäß § 48 BAO auf die Einkommensteuer 2010 bis 2013 erfolgt sei, sei nicht zu folgen. Bei



§ 48 BAO handle es sich um einen Begünstigungstatbestand. Somit habe der Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne. Dies habe der Revisionswerber in seinem Antrag unterlassen. Die steuerliche Belastung in Malta betrage bloß 5%, dem stehe eine Spitzensteuerbelastung des Einkommens 2010 bis 2013 des Revisionswerbers in Österreich von 48% gegenüber. Dem Bundesminister für Finanzen sei zuzustimmen, wenn er ausführe, dass Steuerpflichtige in Steuerumgehungsfällen nicht mit einer nachträglichen Sanierung durch eine auf § 48 BAO gestützte Entlastungsmaßnahme rechnen dürften. Die Rückerstattung der maltesischen Steuer sei vom Revisionswerber durch die Liquidation der Ltd verunmöglicht worden. Es könne nicht unbillig sein, dass der Antragsteller die Risiken des gewählten Steuervermeidungsmodelles und der vorzeitigen Liquidation selbst zu tragen habe, anstatt diese auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Ziel des § 48 BAO sei unter anderem, Störungen der für Österreich besonders bedeutsamen Wirtschaftsbeziehungen zum Ausland zu beseitigen. Dabei habe der Gesetzgeber immer aktive wirtschaftliche Betätigungen vor Augen gehabt, die nicht durch Doppelbesteuerung gestört werden sollten. Gerade eine derartige bedeutsame wirtschaftliche Tätigkeit liege im Revisionsfall nicht vor: Vielmehr seien Einkünfte, die dem Revisionswerber selbst zuzurechnen seien, willkürlich in Malta (von der Ltd) erklärt worden.

- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, hinsichtlich der Rechtsvoraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 48 BAO sei fraglich, ob diese dennoch erfüllt sein könnten, wenn sich nachträglich herausstelle, dass der Steuerpflichtige keine im Ausland der dortigen Abgabenhöhe unterliegenden Einkünfte erwirtschaftet habe. Nicht geklärt sei auch, in welcher Form Einwendungen im Festsetzungsverfahren erhoben werden müssten, um die Voraussetzung für die Stellung eines Antrages nach § 48 BAO zu erfüllen. Hinsichtlich der Ermessensübung sei auch fraglich, unter welchen Gesichtspunkten eine Billigkeit im Sinne des § 48 BAO zu interpretieren sei und ob der Ermessensspielraum überschritten werde, wenn die Behörde dem



Steuerpflichtigen pauschal mit dem Argument die Anrechnung verwehre, dass in Steuerumgehungsfällen nicht mit einer nachträglichen Sanierung durch eine auf § 48 BAO gestützte Entlastungsmaßnahme gerechnet werden dürfe.

- 13 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.
- 14 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.
- 15 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 16 Nach der Regelung des § 48 BAO, nunmehr § 48 Abs. 5 BAO, kann der Bundesminister für Finanzen 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 auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.
- 17 Die Notwendigkeit einer derartigen unilateralen Maßnahme ist auch im Geltungsbereich internationaler Doppelbesteuerungsabkommen nicht grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0069, mwN).



- 18 Die genannte Regelung gestattet unter der Voraussetzung, dass der Abgabepflichtige der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegt, die Anordnung bestimmter steuerlicher Entlastungsmaßnahmen, soweit dies
- zur Ausglei chung der in- und ausländischen Besteuerung oder
 - zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist (vgl. VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172).
- 19 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).
- 20 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass eine Doppelbesteuerung, die bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen eintritt, ebenfalls von einer Maßnahme gemäß § 48 BAO erfasst sein kann. Dies steht im Gegensatz zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anwendung von § 48 BAO, wonach die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme nach dieser Bestimmung unter dem Gesichtspunkt des Erfordernisses der Ausglei chung der in- und ausländischen Besteuerung dann zu bejahen ist, wenn eine echte (also eine juristische) internationale Doppelbesteuerung vorliegt (vgl. die bei *Kanduth-Kristen in Bendlinger et al*, Internationales Steuerrecht², 173, zitierten Erkenntnisse VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172 und 29.1.1998, 95/15/0043). Anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom Bundesfinanzgericht zitierten und die Schenkungsteuer betreffenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2000, 99/16/0100, das die beiden Gesamtschuldner einer Schenkungssteuerschuld betraf. Dieses Thema ist allerdings - aufgrund der eingeschränkten Zulässigkeitsbegründung - nicht Gegenstand der vorliegenden Revision.
- 21 Das Bundesfinanzgericht hat die Anwendbarkeit des § 48 BAO unter anderem deshalb verneint, weil der Revisionswerber zum einen selbst durch sein Verhalten die Erhebung von Steuern für die Jahre 2010 bis 2013 in Malta verursacht habe. Zum anderen habe er durch Unterlassung (Abstandnahme von der Erhebung eines Rechtsmittels in Österreich gegen die



Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013) und sein aktives Tun (Veranlassung der Schenkung des Grundstücks an ihn und anschließende Liquidierung der maltesischen Gesellschaft) eine Steuerrückerstattung verunmöglicht.

- 22 Der Revision gelingt es mit ihrem Vorbringen jedenfalls nicht, im Bereich des Ermessens eine Rechtswidrigkeit der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes aufzuzeigen.
- 23 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 „berechtigter 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).
- 24 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, mwN).
- 25 Das Bundesfinanzgericht hat das Vorliegen einer Unbilligkeit auch deshalb verneint, weil die steuerliche Belastung in Malta bloß 5 % betrage und Steuerpflichtige in Steuerumgehungsfällen nicht mit einer nachträglichen Sanierung durch eine auf § 48 BAO gestützte Entlastungsmaßnahme rechnen dürften. Zudem sei es nicht unbillig, dass der Revisionswerber die Risiken des gewählten Steuervermeidungsmodelles und der vorzeitigen Liquidation selbst zu tragen habe, anstatt diese auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Der Revisionswerber habe Einkünfte der Jahre 2010 bis 2013, die ihm selbst zuzurechnen seien, willkürlich in Malta (von der Ltd) erklärt.
- 26 Geht man davon aus, dass der Revisionswerber - wie er dies im Verfahren vorgebracht hat - ein Rechtsmittel gegen die österreichischen



Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013 wegen Aussichtslosigkeit nicht erhoben hat, wäre es jedenfalls seine Aufgabe gewesen, im Verfahren darzulegen, aus welchen - im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigenden - Umständen er nicht von vornherein die Einkünfte in Österreich erklärt hat. Dies hat der Revisionswerber, der von der Richtigkeit der Erfassung in den Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2013 ausgeht, unterlassen, obwohl der Bundesminister für Finanzen sich in seinem Bescheid darauf gestützt hat, dass unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit zu berücksichtigen sei, dass sich der Revisionswerber eines Steuerumgehungsmodells bedient habe, mit dem der Besteuerungshoheit Österreichs unterliegende Einkünfte in eine funktionslose Gesellschaft in Malta verschoben werden sollten. Der Umstand, dass der Revisionswerber auf Anraten eines Finanzberaters eine derartige Konstruktion gewählt hat, vermag keine Unbilligkeit aufzuzeigen. Zudem bringt der Revisionswerber selbst vor, dass die maltesische Gesellschaft alleine zum Zweck des Erwerbs einer Liegenschaft gegründet wurde. Dies erklärt aber nicht, aus welchen Gründen die Einkünfte des Revisionswerbers in Malta über die Ltd erklärt wurden. Dazu kommt, dass der Revisionswerber durch die Veranlassung der Schenkung des Grundstückes von der Ltd an ihn und die anschließende Liquidation der Ltd maßgeblich dazu beigetragen hat, dass Malta die Erstattung der Körperschaftsteuer verweigert hat.

27 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 30. Juni 2021