

34. Jahrgang / Mai 2024 / Nr. 5

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Stefan Bendlinger

**Ein begründetes Plädoyer gegen Mikro-Betriebsstätten**

*A Well-Reasoned Plea Against Micro PEs*

Michael Lang

**Entlastungsmaßnahmen bei Doppelbesteuerung**

*Relief Measures in Case of Double Taxation*

Jürgen Romstorfer / Michael Gleiss

**Wegzugsbesteuerung bei Anteilen an Immobiliengesellschaften**

*Exit Taxation of Interests in Real Estate Companies*

Thomas Kollruss

**Zwischengeschaltete transparente Personengesellschaften**

*Intermediary Partnerships and the New German CFC Taxation*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

**Linde**  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

Michael Lang<sup>\*)</sup>

## Entlastungsmaßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO bei wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung

### RELIEF MEASURES ACCORDING TO SEC 48 PARA 5 FEDERAL TAX CODE IN CASE OF ECONOMIC AND JURIDICAL DOUBLE TAXATION

In its decision of March 13<sup>th</sup>, 2024, RV/7100082/2022, the Austrian Federal Tax Court dismissed as unfounded an appeal against a decision by the Ministry of Finance denying the elimination of double taxation for the years 2000 to 2019 requested on the basis of Sec 48 para 5 Federal Tax Code. It concerned the exemption of income taxed in Liechtenstein or, alternatively, the crediting of tax paid in Liechtenstein. The proceedings for the elimination of double taxation pursuant to Sec 48 para 5 Federal Tax Code were preceded by another legal dispute concerning income tax for the years 2000 to 2007, which the Federal Tax Court ruled on in its decision of March 7<sup>th</sup>, 2016, RV/1100089/2012. The Austrian Supreme Administrative Court rejected the appeal lodged against this decision in its ruling of May 29<sup>th</sup>, 2018, Ra 2016/15/0062. The cause of the double taxation was, on the one hand, an allocation conflict. On the other hand, there was also a conflict of residence: The Liechtenstein tax administration assumed that the taxpayer was resident in Liechtenstein under the existing tax treaty between the two countries, while the Austrian tax administration assumed that the taxpayer was resident in Austria. A mutual agreement procedure carried out in accordance with Art 25 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein for the years 2000 to 2013 failed in 2018. In both countries, the tax authorities therefore continued to assume that their own country had the right to tax as the country of residence under the tax treaty. Thus, in addition to double taxation due to the aforementioned allocation conflicts, there was also double taxation of income of the same taxpayer.

#### I. Das BFG-Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022

Mit Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022, wies das BFG eine Beschwerde gegen einen Bescheid des BMF, mit dem die auf Grundlage des § 48 Abs 5 BAO beantragte Beseitigung der Doppelbesteuerung für die Jahre 2000 bis 2019 versagt wurde, als unbegründet ab. Es ging um die Freistellung von in Liechtenstein besteuerten Einkünften, und in eventu um die Anrechnung liechtensteinischer Steuer.

Dem Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nach § 48 Abs 5 BAO war ein anderer Rechtsstreit vorangegangen, der die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 betraf und den das BFG mit Erkenntnis vom 7. 3. 2016, RV/1100089/2012, entschied. Die gegen diese Entscheidung eingelegte Revision wies der VwGH mit Beschluss vom 29. 5. 2018, Ra 2016/15/0062, zurück.

Ursache der Doppelbesteuerung war zum einen ein Zurechnungskonflikt: Die Steuerpflichtige hatte in Liechtenstein 1994 eine Anstalt und 1999 eine Stiftung errichtet. Von der Gründung dieser Rechtsträger erlangte das Finanzamt durch eine 2008 eingebrachte Selbstanzeige Kenntnis. Ergebnis des bis zum VwGH geführten Verfahrens war, dass nach österreichischem Ertragsteuerrecht die Anstalt als intransparent behandelt wurde und Zuwendungen der Anstalt an die Steuerpflichtige bei dieser zu erfassen waren. Die Stiftung wurde in Österreich hingegen als steuerlich transparent behandelt. Ihre Einkünfte waren daher unmittelbar der Steuerpflichtigen zuzurechnen. Nach liechtensteinischem Ertragsteuerrecht war die Beurteilung diametral entgegen-

---

<sup>\*)</sup> Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Dominik Hemmelmeier danke ich für die Diskussion dieses Manuskripts und für die Unterstützung bei der Literaturrecherche sowie der Fahnenkorrektur.

gesetzt: Die Anstalt wurde steuerlich als transparent behandelt, die Stiftung jedoch als intransparent.

Zum anderen lag aber auch ein Ansässigkeitskonflikt vor: Die liechtensteinische Steuerverwaltung betrachtete die Steuerpflichtige als nach dem zwischen den beiden Staaten bestehenden DBA (in der Folge DBA Liechtenstein) in Liechtenstein ansässig, während die österreichische Finanzverwaltung von deren Ansässigkeit in Österreich ausging. Das BFG bestätigte in seinem Erkenntnis vom 7. 3. 2016, RV/1100089/2012, die österreichische Verwaltungsauffassung. Ein nach Art 25 DBA Liechtenstein für die Jahre 2000 bis 2013 durchgeführtes Verständigungsverfahren scheiterte 2018. In beiden Staaten gingen daher die Finanzverwaltungen weiterhin davon aus, dass jeweils der eigene Staat nach dem DBA Liechtenstein als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat. Das betraf nicht nur die nach Maßgabe der jeweiligen Zurechnungsgrundsätze des nationalen Steuerrechts bei der Steuerpflichtigen erfassten Einkünfte der Anstalt und der Stiftung und der aus diesen Rechtsträgern bezogenen Zuwendungen, sondern auch österreichische Pensionseinkünfte sowie Leistungen aus der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) Liechtenstein. Somit lag neben der Doppelbesteuerung aufgrund der erwähnten Zurechnungskonflikte auch eine Doppelbesteuerung von Einkünften bei derselben Steuerpflichtigen vor.

## II. Anwendungsvoraussetzungen und Ermessensübung

Das BFG unterschied zwar in seiner Begründung formal zwischen den Anwendungsvoraussetzungen und der Ermessensübung. Allerdings finden sich auf beiden Ebenen teilweise ähnliche Argumente. Die beiden Teile der Entscheidungsbegründung hängen inhaltlich eng zusammen.

Tatsächlich macht es zumindest in den Fällen, in denen Entlastungsmaßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO zur Gänze versagt werden, keinen Sinn, streng zwischen den Anwendungsvoraussetzungen und der Ermessensübung zu unterscheiden: Die „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ und die „Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ sind sogleich die Anwendungsvoraussetzungen und die für die Ermessensübung maßgebenden Leitlinien.<sup>1)</sup> Wer eine Vorschrift – wie § 48 Abs 5 BAO – als Ermessensvorschrift bezeichnet, bringt damit zum Ausdruck, dass ihr Wortlaut Entscheidungsspielräume zu eröffnen scheint, die der Rechtsanwender unter Berücksichtigung der aus ihrem Ziel und Zweck, ihrer Einbettung in die Systematik und aus der Rechtsentwicklung zu gewinnenden Argumente zu füllen hat.<sup>2)</sup> Die Ermessensübung liegt daher nicht im Belieben des Interpreten, sondern ist im konkreten Fall auf die erwähnten Tatbestände des § 48 Abs 5 BAO rückzubinden. Ermessensfragen können nur durch Interpretation geklärt werden.<sup>3)</sup> Daher können bei der Ermessensübung nach § 48 Abs 5 BAO keine anderen Kriterien von Bedeutung sein als jene, die durch Interpretation dieser Vorschrift gewonnen werden können.<sup>4)</sup> Ermessen und Rechtsanspruch schließen sich auch keineswegs aus: Oft lässt das im Sinne des Gesetzes geübte Ermessen nur eine einzige rechtsrichtige Lö-

<sup>1)</sup> Vgl zB VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043.

<sup>2)</sup> Dazu Gassner/Lang, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in Mayer et al, Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS Walter (1991) 159 (164 f); Lang, Der Österreichische Juristentag als Spiegel des Steuerrechts, in ÖJT, FS 50 Jahre Österreichischer Juristentag 1959 – 2009 (2009) 241 (252 ff); ähnlich auch Raschauer, „Ermessen“ als abwägungsgebundene Rechtsanwendung, in Haller et al, Staat und Recht, FS Winkler (1997) 881 (881 ff).

<sup>3)</sup> So schon Stoll, Ermessen im Steuerrecht, Gutachten 4. ÖJT (1970) 44 ff, wonach das „Ermessensproblem zum Interpretationsproblem“ wird; Gassner, Diskussionsbeitrag, Ermessen im Steuerrecht, 4. ÖJT, Band II (1970) 51 (53 ff); weiters Stoll, Ermessen im Steuerrecht<sup>2</sup> (2001) 68 ff.

<sup>4)</sup> Vgl zB VwGH 28. 1. 1980, 1430/78: Für den VwGH war entscheidend, „dass die Ablehnung einer Entlastungsmaßnahme im Anwendungsbereich des § 48 BAO mit dem Sinn des Gesetzes übereinstimmt und eine unbedenkliche Ermessensübung darstellt“.

sung zu.<sup>5)</sup> Konsequenterweise soll daher in der Folge auch nicht zwischen den Anwendungsvoraussetzungen und der Ermessensübung bei § 48 Abs 5 BAO unterschieden werden.

### III. Die Anwendung des § 48 BAO bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung

Die doppelte Besteuerung der Einkünfte bei der Anstalt und der Stiftung einerseits und der Steuerpflichtigen andererseits betrachtete das BFG als Fall einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Das BFG verneinte in seinem Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022, die Anwendbarkeit des § 48 Abs 5 BAO auf diese Einkünfte: Das im vorliegenden Fall relevante Tatbestandsmerkmal des Erfordernisses des Ausgleichs der in- und ausländischen Besteuerung verlange eine „*echte internationale Doppelbesteuerung*“. Damit ist die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum gemeint. Fälle „*wirtschaftlicher*“ Doppelbesteuerung – verstanden als die Besteuerung bei *unterschiedlichen* Steuersubjekten – wären hingegen nicht unter den Wortlaut des § 48 Abs 5 BAO zu subsumieren. Das BFG berief sich dabei auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29. 1. 1998, 95/15/0043, und vom 28. 9. 2004, 2000/14/0172, sowie insbesondere auf dessen Beschluss vom 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042. In Letzterem finden sich folgende Ausführungen: „*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 Ausgleichung 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 Steuerrecht<sup>6</sup>, 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.*“

Im – vom VwGH zitierten – Erkenntnis vom 28. 9. 2004, 2000/14/0172, findet sich folgende Aussage: „*Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des ‚Erfordernisses der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung‘ wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn eine ‚echte internationale Doppelbesteuerung‘ vorliegt; worunter die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden wird (vgl. mit zahlreichen Literaturhinweisen das schon angeführte Erkenntnis vom 29. Jänner 1998).*“ Mit dieser Begründung verweigerte der VwGH die Gewährung eines Anrechnungsvortrags, mit dem eine periodenübergreifende Doppelbesteuerung vermieden werden sollte. Es ist daher tatsächlich davon auszugehen, dass der VwGH bereits damals der Voraussetzung der „*Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung*“ nur den engen Inhalt der „*echten internationalen Doppelbesteuerung*“ unterstellte.

Beide Entscheidungen verweisen auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. 1. 1998, 95/15/0043. Darin formuliert der VwGH folgendermaßen: „*Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des ‚Erfordernisses der Ausgleichung der*

---

<sup>5)</sup> Dazu bereits Gassner, 4. ÖJT, Band II, 51 (53); Lang, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des „*Verständigungsverfahrens*“, JBI 1989, 365 (371 ff) mwN.

*in- und ausländischen Besteuerung‘ wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn ‚echte internationale Doppelbesteuerung‘ vorliegt; darunter wird die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden (vgl. z.B. Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, FS Stoll, 407, 410; Jirousek, Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gemäß § 48 BAO, ÖStZ 1985, 44, 45; Urtz, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 359, jeweils mwN).“ Damals ging es um einen Fall, der die Kriterien der „echten internationalen Doppelbesteuerung“ erfüllte. Die Voraussetzungen für die Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung waren daher *jedenfalls* gegeben. Diese Begründung muss aber nicht unbedingt so verstanden werden, dass der VwGH damit andere Doppelbesteuerungsfälle von § 48 Abs 5 BAO ausschließen wollte.*

Dafür spricht insbesondere auch das nach dem Erkenntnis vom 29. 1. 1998, 95/15/0043, ergangene Erkenntnis vom 30. 3. 2000, 99/16/0100. Der VwGH stufte diesen Fall später in seinem Beschluss vom 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, auch als Fall einer juristischen Doppelbesteuerung ein, weil es um die beiden Gesamtschuldner einer Schenkungssteuerschuld ging. Damals dürfte der VwGH dies aber noch als wirtschaftliche Doppelbesteuerung gesehen haben. Das geht aus folgender Formulierung der Entscheidungsbegründung hervor: „Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend vom Vorliegen der Rechtsvoraussetzungen für die Anwendung des § 48 BAO aus (vgl. zur unechten (wirtschaftlichen) internationalen Doppelbesteuerung, Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in FS Stoll, 411).“ Der Hinweis auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung macht sonst keinen Sinn. Tatsächlich sprach sich auch Loukota an der vom VwGH angegebenen Stelle für die Anwendung des § 48 BAO in einigen Fällen bloß wirtschaftlicher Doppelbesteuerung aus.<sup>6)</sup>

Dies führt weiter zur Auswertung der Literaturstellen, die der VwGH im Erkenntnis vom 29. 1. 1998, 95/15/0043, anführte. Neben Loukota zitierte er auch Jirousek und Urtz. Jirousek definierte zwar internationale Doppelbesteuerung in dem vom VwGH später verwendeten engen Sinn.<sup>7)</sup> Gleichzeitig trat er aber für die Verfügung von Maßnahmen gemäß § 48 BAO zugunsten von Subunternehmern ein<sup>8)</sup> und stimmt damit mit der später auch von Loukota bezogenen Position überein, der dies ausdrücklich als von § 48 BAO erfassten Fall wirtschaftlicher Doppelbesteuerung bezeichnete.<sup>9)</sup> Urtz meinte zwar, dass die Judikatur unter dem Tatbestand der „Ausgleichung“ nur die „tatsächliche internationale Doppelbesteuerung“ verstanden haben will, sprach sich aber selbst dafür aus, von diesem Tatbestandsmerkmal sowohl die Fälle wirtschaftlicher als auch die Fälle virtueller Doppelbesteuerung umfasst zu sehen.<sup>10)</sup>

Der Meinungsstand in Lehre und Rechtsprechung ist daher keineswegs so eindeutig, wie ihn der VwGH zuletzt in seinem Beschluss vom 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, beschrieb. Vor allem ist das enge Verständnis des Tatbestands der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung Ergebnis einer methodisch fragwürdigen Vorgangsweise: Der VwGH legte ein – unabhängig von der Vorschrift definiertes – tatsächlich oder vermeintlich international übliches Verständnis der Doppelbesteuerung in diesen Tatbestand hinein. Der Wortlaut des § 48 Abs 5 BAO ermöglicht es jedoch, auch Fälle

<sup>6)</sup> Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in Doralt et al, Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 407 (411 f).

<sup>7)</sup> Jirousek, Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gemäß § 48 BAO, ÖStZ 1985, 44 (45).

<sup>8)</sup> Jirousek, ÖStZ 1985, 44 (47).

<sup>9)</sup> Loukota in Doralt et al, FS Stoll, 407 (412).

<sup>10)</sup> Urtz, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 359 (370).

wirtschaftlicher Doppelbesteuerung zu erfassen.<sup>11)</sup> Historische, systematische und teleologische Argumente legen ebenfalls eine weite Interpretation nahe.<sup>12)</sup> Der VwGH hätte sogar ohne Befassung eines verstärkten Senats die Möglichkeit, sein Verständnis der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung zu erweitern:<sup>13)</sup> Aufgrund der durch BGBl I 2019/62 erfolgten Änderung des § 48 BAO kann der VwGH eine neue Auffassung zur nunmehrigen Vorschrift des § 48 Abs 5 BAO vertreten. Bei dem im Beschluss vom 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, enthaltenen Bekenntnis zur „*echten (also juristischen) Doppelbesteuerung*“ handelt es sich nur um ein obiter dictum: Diese Frage war nicht Gegenstand der Revision. Der VwGH ist daher an diese Auffassung auch nicht gebunden.<sup>14)</sup>

#### IV. Die Bedeutung der Mitwirkung im Verständigungsverfahren

Im Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022, hatte das BFG aber auch über Konstellationen „*echter internationaler Doppelbesteuerung*“ zu entscheiden: Zumindest in Hinblick auf die österreichischen Pensionszahlungen und die Leistungen aus der liechtensteinischen AHV kann kein Zweifel daran bestehen, dass ein Fall vorliegt, der vom Tatbestandsmerkmal der „*Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung*“ gedeckt ist. Das BFG erachtete eine Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO dennoch nicht für erforderlich:

Das BFG verlangte, dass Steuerpflichtige sich zunächst darum bemühen, dass die Doppelbesteuerung im Wege eines Verständigungsverfahrens beseitigt wird. Soweit die Doppelbesteuerung an sich durch Anwendung des DBA beseitigt hätte werden können, ist diese Forderung berechtigt: Maßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO sollen in diesen Fällen nur dann in Betracht kommen, wenn die Entlastung durch DBA-Anwendung scheitert. In erster Linie ist die korrekte DBA-Anwendung anzustreben.

Im konkreten Fall wurde auch ein Verständigungsverfahren durchgeführt, vermutlich auf Antrag der Steuerpflichtigen. Dieses Verständigungsverfahren war jedoch gescheitert: Keine der beiden zuständigen Behörden rückte von ihrem Standpunkt ab.

Verwirrend ist allerdings, dass das BFG festhielt, dass „*im Hinblick auf die Zurechnung der Pensionseinkünfte der Bf*“ gar kein Verständigungsverfahren durchgeführt worden wäre: Drei Absätze davor ist erwähnt, dass „*für [die] Pensionseinkünfte und [die] Leistungen aus der AHV Liechtenstein [...] das Vorliegen einer echten juristischen Doppelbesteuerung zu prüfen*“ ist. Bei diesen Einkünften liegt demnach gar kein Zurechnungskonflikt vor. Hingegen haben offenbar die Behörden in beiden Staaten Art 18 DBA Liechtenstein auf diese Einkünfte angewendet und aufgrund der unterschiedlichen Beurteilung der Ansässigkeit jeweils für sich das Besteuerungsrecht in Anspruch genommen. Gerade die Ansässigkeit war aber – wie wiederum auch aus der Entscheidung des BFG hervorgeht – Gegenstand des Verständigungsverfahrens.

Das BFG warf der Steuerpflichtigen vor, im Verständigungsverfahren nicht hinreichend mitgewirkt zu haben. Es wäre ihr „*doch möglich gewesen, [...] Nachweise zur Unter-*

---

<sup>11)</sup> Dazu auch grundlegend *Kofler*, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen nach § 48 BAO, in *Blasina* et al, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Tanzer (2014) 377 (390 ff).

<sup>12)</sup> So bereits grundlegend *Briem*, Unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1989) 62 ff.

<sup>13)</sup> Kritisch allerdings *Puck*, Zuständigkeit des verstärkten Senats, des Dreiersenats und des Einzelrichters, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 13 (35 ff).

<sup>14)</sup> Zur fehlenden Bindungswirkung von obiter dicta für Zwecke des § 13 Abs 1 Z 1 VwGG vgl *Puck* in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 13 (28 ff); vgl auch VwGH 17. 9. 1997, 93/13/0064: „[...] stellt ein sogenanntes ‚obiter dictum‘ dar, das von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zwar zweckmäßigerweise zu beachten sein wird, aber keine rechtliche Bindung bewirkt“.

mauerung ihrer Ansässigkeit (entweder in Österreich oder in Liechtenstein) [...] im Verständigungsverfahren beizubringen“. Das Ausmaß der Mitwirkung im Verständigungsverfahren zu einem Kriterium für die Anwendung des § 48 Abs 5 BAO zu machen, ist aber in mehrfacher Hinsicht problematisch: Das BFG sprach zwar an anderer Stelle davon, dass es um Beweismittel zum Nachweis und zur Begründung der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen in Liechtenstein geht und erwähnte dabei „*Zeugen, Mietvertrag oder Kaufvertrag hinsichtlich eines Wohnsitzes in Liechtenstein*“, ließ aber in der gerade zitierten Stelle offen, in welchem der beiden Staaten diese Nachweise zur Ansässigkeit führen hätten können. Daraus kann geschlossen werden, dass das BFG keine konkreten Vorstellungen über das Ausmaß der Mitwirkung, die man von der Steuerpflichtigen erwarten konnte, hatte. Das BFG traf auch keine Feststellungen darüber, ob die Steuerpflichtige von der das Verständigungsverfahren führenden zuständigen österreichischen Behörde überhaupt aufgefordert wurde, bestimmte Nachweise vorzulegen. Geht es um die Beweismittel über einen Wohnsitz in Liechtenstein, wäre es auch gar nicht nahegelegen, dass sich die österreichische Behörde an die Steuerpflichtige hält: Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens können auch Informationen ausgetauscht werden.<sup>15)</sup> Von der zuständigen Behörde des anderen Staates, die offenbar von der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen in Liechtenstein ausgegangen ist, konnte erwartet werden, dass sie die Gründe dafür darlegt. Die sonst – zumindest nach Auffassung der Gesetzesmaterialien zu § 115 Abs 1 Satz 2 BAO<sup>16)</sup> – bestehende Subsidiarität des Informationsaustausches gegenüber der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen steht dem nicht entgegen: Sie macht bei einem bereits eingeleiteten Verständigungsverfahren keinen Sinn. Sollte für Zwecke des § 48 Abs 5 BAO dennoch eine weitergehende Mitwirkung am Verständigungsverfahren verlangt werden, wäre die Frage nach dem Maßstab für das erforderliche Ausmaß dieser Mitwirkung keineswegs einfach zu beantworten: Es müsste wohl darauf ankommen, ob die Vorlage der von der Steuerpflichtigen erwarteten Nachweise den Abschluss einer Verständigungsvereinbarung wahrscheinlich gemacht hätte. Dabei würde es sich aber um reine Spekulation handeln. Im konkreten Fall war der Spielraum der österreichischen Seite, dem Verhandlungspartner entgegenzukommen, jedenfalls gering: Das BFG hatte schon 2016 entschieden, dass Österreich der Ansässigkeitsstaat ist.<sup>17)</sup> Es ist nicht anzunehmen, dass in einer solchen Situation die zuständige Behörde des anderen Staates die der österreichischen Seite fehlende Flexibilität aufgebracht hätte, um eine Einigung zu erreichen. Zu bedenken ist aber vor allem, dass Steuerpflichtige im Rahmen eines einmal eingeleiteten Verständigungsverfahrens überhaupt keine Parteienrechte haben.<sup>18)</sup> Daher liegt es nicht unbedingt nahe, bei der Anwendung des § 48 Abs 5 BAO zu verlangen, dass sie in besonderer Weise und möglicherweise sogar unaufgefordert in diesem Verfahren mitgewirkt haben.

Das Bemühen um die Einleitung eines Verständigungsverfahrens kann auch nur dann bei der Anwendung des § 48 Abs 5 BAO eine Rolle spielen, wenn es überhaupt um in einem solchen Verfahren zu klärende Fragen geht. Für die Vermeidung der durch den Zurechnungskonflikt entstandenen Doppelbesteuerung, die das BFG als „*wirtschaft-*

<sup>15)</sup> Vgl Art 25 Abs 2 letzter Satz DBA Liechtenstein (bis zur Fassung BGBl III 2017/8): „*Die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten werden einander dabei alle Auskünfte erteilen, die für die Beurteilung des Falles von Bedeutung sind oder sein könnten*“; weiters Art 25a DBA Liechtenstein (ab der Fassung BGBl III 2013/302); zum Zusammenhang zwischen Verständigungsverfahren und Informationsaustausch weiters *Loukota*, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299 (300).

<sup>16)</sup> ErlRV 1660 BgNR 25. GP, 24; kritisch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 115 Rz 10 und 13b f.

<sup>17)</sup> Zur Frage, ob man sich in einem Verständigungsverfahren über eine gerichtliche Entscheidung hinwegsetzen kann, *Papst/Urtz in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 25 Rz 111; vgl auch *Göritzer*, Rahmenbedingungen des internationalen Verständigungsverfahrens, SWI 2014, 525 (526).

<sup>18)</sup> Kritisch bereits *Lang*, JBl 1989, 365 (365 ff).

lich“ betrachtet und daher gar nicht vom Anwendungsbereich des § 48 Abs 5 BAO erfasst gesehen hatte, hätte daher nicht die Einleitung eines Verständigungsverfahrens verlangt werden dürfen: Dieser Konflikt wurzelte ausschließlich im nationalen Steuerrecht der beiden Staaten, die jeweils ihre eigenen und im Ergebnis legitimerweise unterschiedlichen Einkünftezurechnungsgrundsätze anwendeten. Das DBA kann diese Fälle der Doppelbesteuerung nicht vermeiden.<sup>19)</sup> Daher wäre die Einleitung eines Verständigungsverfahrens in Hinblick auf diese Einkünfte auch nicht zielführend gewesen.

## V. Die Bedeutung der Mitwirkung im österreichischen Rechtsmittelverfahren

Das BFG verlangte für die Anwendung des § 48 Abs 5 BAO auch, dass die nach nationalem Recht vorgesehenen Rechtsmittel ausgeschöpft sind. Tatsächlich hatte die Steuerpflichtige Beschwerde gegen die Abgabenbescheide erhoben und das Verfahren bis vor den VwGH geführt. Das BFG kritisierte aber, dass die Steuerpflichtige „nicht für alle vom Verständigungsverfahren gedeckten Jahre 2000 bis 2013 Rechtsmittel gegen die seitens der Abgabenbehörde erlassenen Einkommensteuerbescheide (sondern lediglich 2000 bis 2007) erhoben“ hat. Aus den vom BFG getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich nicht, dass in den Jahren ab 2008 andere Fakten ins Spiel gekommen sind. Wenn sich aber die maßgebliche Sach- und Rechtslage nicht verändert hat, gibt es keinen Grund, von der Steuerpflichtigen, deren Beschwerde für die Jahre 2000 bis 2007 vom BFG abgewiesen wurde, zu verlangen, nochmals die Gerichte mit denselben Fragen zu bemühen. Es wäre nicht zu erwarten gewesen, dass das BFG anders entschieden hätte. Eine Revision wäre wohl gar nicht zugelassen worden.

Das BFG verband diesen Vorwurf mit dem Hinweis, dass die Steuerpflichtige im „Rahmen dieser Rechtsmittelverfahren [...] ausreichend Gelegenheit gehabt [hätte], entsprechende Nachweise für eine Ansässigkeit in Liechtenstein oder eine Ansässigkeit in Österreich vorzulegen und damit einen Ansässigkeitskonflikt zu vermeiden“. Nachweise für eine Ansässigkeit in Österreich hätten in diesen Verfahren den Ansässigkeitskonflikt zwar nicht vermieden, weil der Ausgang eines Rechtsmittelverfahrens in Österreich keine Auswirkungen auf die Position der liechtensteinischen Finanzverwaltung gehabt hätte. Im Kern geht es dem BFG aber darum, dass die Steuerpflichtige schon im damals vor dem BFG zu RV/1100089/2012 geführten Verfahren nicht ausreichend mitgewirkt hätte. Wenn das Ausmaß der Mitwirkung der Steuerpflichtigen im damaligen Verfahren Bestandteil des für die nunmehrige Entscheidung maßgebenden Sachverhalts wird, kommt es auf die Feststellungen an, die das BFG dazu im Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022, traf. Diese finden sich als Teil der rechtlichen Beurteilung: „Darüber hinaus hat es die Bf. im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zu RV/1100089/2012 verabsäumt, Beweismittel zum Nachweis und zur Begründung ihrer Ansässigkeit in Liechtenstein zu präsentieren (Zeugen, Mietvertrag oder Kaufvertrag hinsichtlich eines Wohnsitzes in Liechtenstein) und auch dadurch – unter Verletzung ihrer im Hinblick auf den Auslandssachverhalt erhöhten Mitwirkungsverpflichtung – letztlich zur Entstehung der Doppelbesteuerung beigetragen.“ Ob allerdings „Zeugen, Mietvertrag oder Kaufvertrag hinsichtlich eines Wohnsitzes in Liechtenstein“ ausgereicht hätten, damit das BFG im zu RV/1100089/2012 geführten Verfahren die Ansässigkeit in Österreich verneint hätte, ist fraglich: Für die Ansässigkeit wäre im Fall von ständigen Wohnstätten in beiden Staaten der Mittelpunkt der Lebensinteressen entscheidend gewesen, für den andere Kriterien maßgebend sind.

---

<sup>19)</sup> Dazu ausführlich Lang, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114 (114 ff); Lang, Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2012, 857 (857 ff); Lang, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine Schweizer Gesellschaft, SWI 2022, 118 (118 ff); Lang, Aktuelle Rechtsprechung des VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht, SWI 2022, 494 (494 ff); zu DBA, die – anders als das DBA Liechtenstein – eine Art 1 Abs 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift beinhalten, näher Lang, Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153 (153 ff).

Der Umstand, dass die Steuerpflichtige nicht den Erwartungen des BFG entsprechend mitgewirkt hatte, kann aber ohnehin nicht alleine entscheidend sein: Nach Auffassung des BFG hatte die Steuerpflichtige dadurch „zur Entstehung der Doppelbesteuerung beigetragen“. Damit unterstellt das BFG, dass das Verfahren bei entsprechender Mitwirkung einen anderen Ausgang genommen hätte. Es bleibt aber bei der Behauptung, ohne nähere Begründung. Das BFG hätte für Zwecke des § 48 Abs 5 BAO das seinerzeitige Verfahren gedanklich neu aufrollen müssen, um zu simulieren, wie die Entscheidung des BFG ausgefallen wäre, wenn damals zusätzliche Sachverhaltsfeststellungen getroffen worden wären. Diese Sachverhaltsfeststellungen hängen von der Würdigung von Nachweisen ab, die die Steuerpflichtige aber niemals vorgelegt hat. Dem BFG hätte es daher gar nicht gelingen können, nachvollziehbar zu begründen, ob sein 2016 zuständiger Senat im Falle der Mitwirkung der Steuerpflichtigen im damaligen Verfahren zum Ergebnis gekommen wäre, die Steuerpflichtige wäre für abkommensrechtliche Zwecke in Liechtenstein und nicht in Österreich ansässig gewesen.

Letztlich wurde somit die damalige unzulängliche Mitwirkung der Steuerpflichtigen nunmehr bei der Anwendung des § 48 Abs 5 BAO pönalisiert. Dafür gibt es aber keine Rechtsgrundlage: Denn eine Verletzung der Mitwirkungspflicht darf nicht einmal in dem Verfahren, in dem diese Verpflichtung besteht, pönalisiert werden: Die fehlende Mitwirkung ist zwar zu würdigen, die Behörde bleibt aber dem Objektivitätsgebot verpflichtet. Unter Berücksichtigung aller vorhandenen Beweismittel ist nach wie vor von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat.<sup>20)</sup> Treffend schrieb schon Stoll:<sup>21)</sup> „Auch in den Fällen, in denen die Partei versagt, also ihrer in zumutbarer Weise abverlangten Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, müssen die sachverhaltsbezogenen Folgerungen der Behörde schlüssig sein und dürfen nicht gegen die Denkgesetze verstoßen, sondern müssen mit den allgemeinen Lebenserfahrungen im Einklang stehen (...). Keineswegs darf die Abgabenbehörde unbewiesenen oder beweislosen Behauptungen des Abgabepflichtigen ebenso beweislose Gegenbehauptungen oder unbewiesene Annahmen gegenüberstellen (...) und allein darauf den Bescheid stützen.“

Wenn die Steuerpflichtige schon in dem Verfahren, in dem sie nur unzureichend mitgewirkt hatte, nicht dafür zu bestrafen war, gilt dies umso mehr für das nunmehrige Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO. Die Vorschrift des § 48 Abs 5 BAO unterscheidet sich auch von der Nachsicht nach § 236 BAO, bei der das bisherige steuerliche Verhalten der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist, weil dort die „*persönliche Würdigkeit*“ im Vordergrund steht.<sup>22)</sup> Auch wenn die Mitwirkung der Steuerpflichtigen damals unter den Erwartungen geblieben ist, wurde die Ansässigkeit in Österreich vom BFG letztlich in einem ordnungsgemäß geführten Abgabenverfahren festgestellt. Es überzeugt daher nicht, wenn sich das BFG nunmehr über die damaligen Ermittlungsergebnisse und die darauf aufbauende rechtliche Würdigung hinwegsetzt, ohne selbst zu ermitteln, in welchem Staat die Steuerpflichtige ansässig ist.

Die vom VwGH aufgestellte Forderung, dass im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nicht im Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO nachgeholt werden dürfen, ist berechtigt.<sup>23)</sup> Vom Steuerpflichtigen kann verlangt werden, ein Rechtsmittel gegen Ab-

<sup>20)</sup> VwGH 23. 9. 2010, 2010/15/0078; 28. 10. 2010, 2006/15/0301; 26. 5. 2011, 2011/16/0011; 20. 7. 2011, 2009/17/0132; vgl auch Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 167 Rz 8; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> (Stand 15. 4. 2018, rdb.at) § 167 Anm 10.

<sup>21)</sup> Stoll, BAO II (1994) 1275.

<sup>22)</sup> So ausdrücklich Stoll, BAO III (1994) 2444: „Bei der Beurteilung des Begriffes der Billigkeit steht in Nachsichtsverfahren der Hilfsbegriff der Nachsichtswürdigkeit, der persönlichen Würdigkeit also, im bedeutsamen Vordergrund.“

<sup>23)</sup> VwGH 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025, Rz 17; vgl auch Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 48 Rz 7.

gabenbescheide zu ergreifen, die er als unrichtig ansieht. Dies bedeutet aber nicht, dass vor einer Antragstellung nach § 48 Abs 5 BAO *in jedem Fall* alle Rechtsmittel gegen die maßgebenden Abgabenbescheide auszuschöpfen sind. Der Antragsteller kann sich aber im Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO nicht erfolgreich darauf berufen, dass der Abgabenbescheid falsch ist, wenn er es unterlassen hat, ihn mittels Bescheidbeschwerde zu bekämpfen. Im vorliegenden Fall ging die Steuerpflichtige ohnehin von ihrer – sogar letztinstanzlich festgestellten – Ansässigkeit in Österreich aus, auf die sie die Erforderlichkeit der Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO stützte.

## VI. Die Bedeutung der „Umgehungsstrukturen“

Für das BFG waren aber auch andere Umstände für die Versagung der beantragten Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO ausschlaggebend: *„Selbst wenn die Erlassung eines auf § 48 Abs. 5 BAO gestützten Begünstigungsbescheides im vorliegenden Fall zwar billig sein möge, widerspräche sie doch dem Zweckmäßigkeitsmoment. Dies deshalb, weil die Bf. durch Konstruktionen zur Steuerumgehung selbst maßgeblich zu den, den vorliegenden Antrag gemäß § 48 Abs. 5 BAO auslösenden, Abgabennachforderungen und somit zur Entstehung einer Doppelbesteuerung beigetragen hat. Der belangten Behörde ist daher beizupflichten, wenn sie ausführt, dass es nicht im öffentlichen Interesse liegt, einen Anreiz dafür zu schaffen, komplizierte Steuerplanungs- und Umgehungsstrukturen mit dem Ziel der Verschleierung von Kapitaleinkünften aufzusetzen, um diese Einkünfte in der Folge über den Weg von Selbstanzeigen kombiniert mit der Entlastung gemäß § 48 Abs. 5 BAO in Österreich von der Besteuerung freizustellen. Vielmehr kann ein Abgabepflichtiger in einem solchen Fall nicht mit einer auf § 48 Abs. 5 BAO gestützten einseitigen Entlastungsmaßnahme rechnen.“*

Diese Begründung zielt offenbar auf die Errichtung der Anstalt und der Stiftung in Liechtenstein und die von und aus diesen Rechtsträgern bezogenen Einkünfte ab. Denn der österreichischen Pension und der liechtensteinischen AHV-Leistung liegt wohl keine komplizierte Steuerplanung zugrunde. Für die Versagung der Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung bei diesen Einkünften gibt diese Argumentation daher jedenfalls nichts her.

In Hinblick auf die liechtensteinische Anstalt und die Stiftung bedarf es näherer Überlegungen, um die vielfältigen Vorwürfe, die das BFG in die zitierten vier Sätze seiner Begründung verpackte, sorgfältig und nüchtern zu analysieren. Zunächst ist es zweifellos zutreffend, dass die Errichtung dieser Rechtsträger *„zur Entstehung einer Doppelbesteuerung beigetragen hat“*. Aber dies gilt letztlich für jede grenzüberschreitende Aktivität. § 48 Abs 5 BAO würde bedeutungslos werden, wenn seine Anwendung immer dann zu versagen ist, wenn der Steuerpflichtige durch Handlungen im Ausland zur Entstehung der Doppelbesteuerung beigetragen hat.

Auch die Beantwortung der Frage, ob der in den Jahren 1994 und 1999 erfolgten Errichtung einer Anstalt und einer Stiftung in Liechtenstein eine *„komplizierte“* Steuerplanung zugrunde lag, darf nicht entscheidungserheblich sein: Ob es in einem Sachverhalt um komplizierte oder weniger komplizierte Steuerplanungen geht und ob Steuerplanungsüberlegungen überhaupt eine Rolle spielten, kann für das Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO nicht von Bedeutung sein. Steuerplanung – verstanden als die Analyse der steuerlichen Konsequenzen unterschiedlicher Gestaltungsalternativen als eine der Grundlagen für die Entscheidungsfindung – ist nicht verwerflich. Zu Recht maß das BFG jedenfalls dem Umstand keine Relevanz bei, dass es sich um liechtensteinische Rechtsträger handelte.<sup>24)</sup>

---

<sup>24)</sup> Das „Liechtenstein-Bashing“, das sich gelegentlich in der älteren Rechtsprechung des VwGH fand, war völlig unangebracht: Dazu ausführlich Lang, Liechtenstein in der abgabenverfahrensrechtlichen Rechtsprechung des VwGH, in Hörtnagl-Seidner et al, FS Beiser (2024) 347 (347 ff).

Schillernd ist der in der Begründung gewählte Begriff der „Umgehungsstrukturen“. Dieser weckt unterschiedliche Assoziationen. Häufig ist damit gemeint, dass sich die Steuerpflicht auf die Vorschrift des § 22 BAO stützen würde. Im Fachschrifttum ist die Frage, ob die Subsumtion eines Sachverhalts unter § 22 BAO die Anwendung des § 48 Abs 5 BAO ausschließt, auch schon diskutiert worden.<sup>25)</sup> Nach der ua auch von mir für richtig gehaltenen Auffassung hat die Vorschrift des § 22 BAO keine selbständige normative Bedeutung, sodass sie als Grundlage für eine Steuerpflicht gar nicht in Betracht kommt.<sup>26)</sup> In der Praxis kürzen aber Abgabenbehörden in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige mit seiner Gestaltung an den Grenzen eines Besteuerungstatbestands bewegt, gelegentlich eine auf Ziel und Zweck gestützte Interpretation der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift ab, indem sie stattdessen einfach § 22 BAO ins Treffen führen. Der Beschluss des VwGH vom 29. 5. 2018, Ra 2016/15/0062, lässt jedoch ohnehin nicht erkennen, dass auch in diesem Fall § 22 BAO im Spiel war: Der VwGH wies darauf hin, dass für ihn „maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte [...] die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen“ ist. Im konkreten Fall gibt es auch sonst keine Anhaltspunkte dafür, dass während des Verfahrens § 22 BAO ins Treffen geführt wurde.

Oft ist dies aber anders: Mitunter löst der VwGH die von Vorinstanzen oberflächlich über § 22 BAO entschiedenen Fälle durch Interpretation der eigentlich maßgebenden Norm.<sup>27)</sup> Dies zeigt, dass es problematisch wäre, für Zwecke des § 48 Abs 5 BAO danach zu differenzieren, ob im Abgabenverfahren die Steuerpflicht auf § 22 BAO gestützt wurde: Die Frage der Anwendung des § 22 BAO oder der vermeintlich oder tatsächlich umgangenen Norm selbst hängt zunächst vom methodischen Zugang ab. Aber auch Rechtsanwender, die § 22 BAO für normativ bedeutend erachten, lösen nicht jeden Fall, in dem erkennbar ist, dass einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, über § 22 BAO.<sup>28)</sup> Bei identischem Sachverhalt kann sich daher die Steuerpflicht aufgrund von § 22 BAO oder aber aufgrund der Vorschrift ergeben, die der Steuerpflichtige umgehen wollte. Würde man für Zwecke des § 48 Abs 5 BAO darauf abstellen, ob im seinerzeitigen Abgabenverfahren vom Finanzamt oder einem Gericht § 22 BAO ins Treffen geführt wurde, wäre nur die – oft beliebig austauschbare – Rechtsgrundlage entscheidend.<sup>29)</sup> Dies wäre denkbar unbefriedigend.

Die Begründung des BFG weckt aber auch Assoziationen mit dem Beschluss des VwGH vom 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042. In diesem Fall wies der VwGH die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 20. 1. 2021, RV/7105428/2019, zurück, weil in der Revision keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Im zugrunde liegenden Fall ging es um Einkünfte aus einem österreichischen Grundstück, die nach österreichischem Steuerrecht dem in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen zuzurechnen waren, die aber auch bei einer maltesischen Gesellschaft versteuert wurden, die zum Zweck des Erwerbs des Grundstücks gegründet wurde und die dann das

<sup>25)</sup> Vgl zB *Schmidjell-Dommes*, BFG: In Steuerumgehungsfällen gebührt keine Maßnahme nach § 48 BAO zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung, SWI 2021, 233 (236), die allerdings einen nicht auf § 22 BAO beschränkten Begriff der Steuerumgehung zugrunde legt.

<sup>26)</sup> *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (419 ff); *Staringer*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574 (581 f); *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 22 Rz 17.

<sup>27)</sup> Dazu näher *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (177 f); *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (39).

<sup>28)</sup> Näher *Lang*, ÖStZ 1994, 173 (177 f); *Lang/Massoner* in *Lang/Schuch/Staringer*, Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten, 15 (39).

<sup>29)</sup> Zu einer vergleichbaren Problematik in Hinblick auf § 22 BAO *Lang/Pacher*, Der Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes, SWK 3/2021, 93 (97).

Grundstück im Rahmen ihrer wenige Jahre später erfolgten Liquidation dem Steuerpflichtigen schenkte. Die in Malta bezahlte Körperschaftsteuer wollte der Steuerpflichtige nach § 48 Abs 5 BAO in Österreich anrechnen lassen. Im Beschluss des VwGH ist davon die Rede, dass sich der Steuerpflichtige „*eines Steuerumgehungsmodells bedient habe, mit dem der Besteuerungshoheit Österreich unterliegende Einkünfte in eine funktionslose Gesellschaft in Malta verschoben werden sollten*“. Der VwGH wies auch darauf hin, dass der Steuerpflichtige die „*Konstruktion*“ auf Anraten eines Finanzberaters gewählt hatte. Aus dem BFG-Erkenntnis geht hervor, dass der Finanzberater mittlerweile wegen schweren Betrugs rechtskräftig zu einer Haftstrafe verurteilt wurde.<sup>30)</sup> Im Verfahren vor dem BFG wurde auch die Frage aufgeworfen, ob es sich um ein „*Scheinkonstrukt*“ handelt. Im BFG-Erkenntnis ist erwähnt, dass „*vorgebliche Einkünfte [...] willkürlich in Malta [...] erklärt wurden*“. In der Kommentierung des VwGH-Beschlusses ist daher auch von „*freiwilliger Steuerzahlung im Ausland*“ die Rede.<sup>31)</sup>

Die zuletzt erwähnten Anhaltspunkte könnten tatsächlich eine überzeugende Rechtfertigung dafür abgeben, warum das BFG in seinem Erkenntnis vom 20. 1. 2021, RV/7105428/2019, die Steueranrechnung verweigerte und der VwGH die erhobene Revision nicht zuließ: Wurde die maltesische Gesellschaft nur am Papier gegründet und handelte es sich um ein schon zivilrechtlich unwirksames Scheingeschäft, dann sind die über diese vermeintliche Gesellschaft getätigten Transaktionen für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung.<sup>32)</sup> Gleiches gilt, wenn die Errichtung der Gesellschaft zwar real war, aber die Immobilie nur zum Schein übertragen wurde. War der in Malta entrichtete Betrag – falls die Zahlung tatsächlich freiwillig erfolgte – gar nicht als Steuer zu qualifizieren, scheidet deshalb die Anwendung des § 48 Abs 5 BAO aus.

Andernfalls – wenn es also nicht um rein vorgetäuschte Sachverhalte ging – sind die damals vom BFG genannten und vom VwGH nicht gerügten Gründe für die Versagung der Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO aber problematisch: Das BFG ist in seinem Erkenntnis vom 20. 1. 2021, RV/7105428/2019, offenbar stark unter dem Eindruck einer – zugegebenermaßen atmosphärisch störenden – Gestaltung gestanden. Kriterien, die eigens entwickelt werden, um gerade in einer solchen Konstellation die Doppelbesteuerung bestehen zu lassen, sind jedoch fragwürdig. Sie laufen Gefahr, verallgemeinert und anschließend auch auf ganz andere Sachverhalte angewendet zu werden.

In dem dem BFG-Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022, zugrunde liegenden Fall war der Sachverhalt völlig anders gelagert: Es ging um vor Jahrzehnten in Liechtenstein gegründete Rechtsträger. Bei einem der beiden – der Anstalt – wurde auch vom BFG akzeptiert, dass für Zwecke der Einkünftezurechnung nicht durchgegriffen werden darf. In Hinblick auf die österreichischen Pensionseinkünfte und liechtensteinischen AHV-Leistungen kann von Gestaltungsmaßnahmen gar keine Rede sein. Dennoch verwendete das BFG die seinerzeit im Erkenntnis vom 20. 1. 2021, RV/7105428/2019, geprägten und vom VwGH im Rahmen der Behandlung der Revision nicht verworfenen Formulierungen, um die Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO auch hier zu versagen.

Tatsächlich besteht spätestens seit dem Beschluss des VwGH vom 30. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, mit dem er die Revision zurückgewiesen hat, Unsicherheit darüber, welche Sachverhalte der VwGH in Zukunft noch als „*Steuerumgehungsmodell*“ qualifizieren und § 48 Abs 5 BAO nicht zum Zug kommen lassen wird: Der Rechtssicherheit wäre ein großer Dienst erwiesen worden, wenn das BFG in seinem Erkenntnis vom

---

<sup>30)</sup> Dazu und zum Folgenden BFG 20. 1. 2021, RV/7105428/2019.

<sup>31)</sup> Vgl die Überschrift des Beitrags von *Knechtl*, Keine Beseitigung einer Doppelbesteuerung bei freiwilliger Steuerzahlung im Ausland, *ecolex* 2021, 857 (857).

<sup>32)</sup> Zu derartigen Überlegungen vgl näher *Lang*, Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in *Holoubek/Lang*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 187 (200 ff).

20. 1. 2021, RV/7105428/2019, diese Türe nicht geöffnet, sondern die Abweisung auf andere – auf § 48 Abs 5 BAO rückführbare – Gründe gestützt oder sonst eben die Entlastungsmaßnahme gewährt hätte. Atmosphärische Störgefühle sollten für den Ausgang abgabenrechtlicher Verfahren nicht ausschlaggebend sein. Das war der „Fluch der bösen Tat“.<sup>33)</sup> Das BFG rechnete sich im hier besprochenen Erkenntnis vom 13. 3. 2024, RV/7100082/2022, offenbar größere Chancen aus, mit seiner Entscheidung vor dem VfGH zu bestehen, wenn es auch den Begriff der „Umgehung“ verwendet. Andere Entscheidungen des BMF und des BFG werden vermutlich leider folgen: Selbst wenn die Abweisung des auf § 48 Abs 5 BAO gestützten Entlastungsantrags aus ganz anderen Gründen erfolgt, ist die Versuchung groß, die zugrunde liegende Gestaltung zusätzlich auch noch als „Umgehung“ zu brandmarken.

## VII. Die Bedeutung der Selbstanzeigen

Das BFG sprach aber auch von der „Verschleierung von Kapitaleinkünften“, erwähnte, dass die Steuerpflichtige Selbstanzeigen eingebracht hat, und verwies auf das Erkenntnis des BFG vom 7. 3. 2016, RV/1100089/2012, in dem das BFG ausgeführt hatte, „dass die Abgabenbehörde ‚vorsätzlich im Dunkeln gelassen wurde‘ und ‚der Tatbestand einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG in Kauf genommen wurde““. Dies hatte aber nur für Zwecke der Verjährung Bedeutung. Finanzstrafverfahren wurde keines eingeleitet.

Die Selbstanzeige wurde 2008 eingebracht. Es sind aus dem nunmehrigen BFG-Erkenntnis keine Anhaltspunkte erkennbar, dass noch nach Einbringung der Selbstanzeige Abgaben hinterzogen worden wären. Das Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO betraf aber die Jahre 2000 bis 2019. Für die Jahre ab 2008 besteht daher überhaupt kein Grund, die Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO aus Gründen der Abgabenhinterziehung zu versagen. Würde eine spätestens 2008 beendete Abgabenhinterziehung noch Auswirkungen darauf haben, ob für das Jahr 2019 eine Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO zu gewähren ist, wäre damit die Verfassungssphäre berührt: Der VfGH begründete die Aufhebung des § 3 Z 4 WohlverhaltensG unter Berufung auf den Gleichheitssatz ua damit, dass sich der Zusammenhang zwischen der (Nicht-)Gewährung der Begünstigung und dem steuerlichen Fehlverhalten immer stärker verdünnt und daher umso weniger eine Rolle spielen kann, je länger die vorsätzlich begangene Finanzstrafat zurückliegt.<sup>34)</sup>

Für die Jahre 2000 bis 2007 gilt: Selbstverständlich irritiert es, falls die Steuerpflichtige tatsächlich Abgaben hinterzogen hatte. Ob dies für die Anwendung der Entlastungsmaßnahme nach § 48 Abs 5 BAO schädlich sein sollte, ist aber eine andere Frage: Hätte die Steuerpflichtige die ihr dann letztlich zugerechneten Einkünfte von vornherein ordnungsgemäß deklariert, wären sie auch besteuert worden, und die Doppelbesteuerung wäre schon früher zu Tage getreten. Wenn die Steuerpflichtige in diesem Fall mit einem Antrag nach § 48 Abs 5 BAO erfolgreich gewesen wäre, ist nicht einzusehen, warum ihr die sonst zustehende Entlastung verweigert werden soll, wenn die von Anfang an bestehende Steuerpflicht erst später effektuiert wird. Die Versagung der Entlastung des § 48 Abs 5 BAO würde dann auf eine – allenfalls zusätzliche – Sanktionierung des Fehlverhaltens der Steuerpflichtigen hinauslaufen. Dafür gibt es aber keine Rechtsgrundlage: Anders als nach § 236 BAO kommt es nach § 48 Abs 5 BAO nicht auf die „persönliche Würdigkeit“ an.<sup>35)</sup>

<sup>33)</sup> Schiller, Wallenstein, Die Piccolomini, Fünfter Aufzug, erster Auftritt, Octavio: „Das eben ist der Fluch der bösen Tat, dass sie, fortzeugend, immer Böses muss gebären.“

<sup>34)</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 54 f; dazu ausführlich Lang, Gemeinnützigkeitsreform: Keine steuerlichen Begünstigungen bei Strafen und Verbandsgeldbußen, AVR 2024, 16 (16 ff).

<sup>35)</sup> Dazu nochmals Stoll, BAO III, 2444.

Instruktiv ist in diesem Fall die Rechtsprechung des VwGH zum Recht der steuerlichen Gemeinnützigkeit: Der VwGH weigerte sich, einer Körperschaft, die Abgaben hinterzogen hatte, *aus diesem Grund* die Gemeinnützigkeit zu versagen:<sup>36)</sup> „*Alle Rechtsträger – so auch begünstigte Rechtsträger – haben sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gesetzzestreu zu verhalten. Verstöße gegen die Rechtsordnung (wie etwa eine Abgabenhinterziehung) können zu verschiedenen, in der Rechtsordnung geregelten Rechtsfolgen führen. Dass eine dieser Rechtsfolgen auch eine Versagung der Begünstigungen, die sich aus den Abgabengesetzen iVm §§ 34 ff BAO ergeben, wäre, kann aus diesen Bestimmungen aber nicht abgeleitet werden.*“ Diese Entscheidung war letztlich für die 2023 erfolgte Gemeinnützigkeitsreform mit ausschlaggebend, nach der es nunmehr bei Strafen und Verbandsgeldbußen unter bestimmten Voraussetzungen zum Verlust der Gemeinnützigkeit kommt.<sup>37)</sup> Ohne gesetzliche Regelung war das nicht möglich.<sup>38)</sup>

Ein zusätzliches Argument lässt sich – allerdings nur für die Rechtslage nach dessen Inkrafttreten – aus dem WohlverhaltensG gewinnen: Der Gesetzgeber hat in § 3 Z 4 dieses Gesetzes festgelegt, dass bestimmte Förderungen nur dann zustehen, wenn – neben anderen Fällen – „*über den Antragsteller oder dessen geschäftsführende Organe in Ausübung ihrer Organfunktion in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden ist; steuerliches Wohlverhalten liegt jedoch, sofern es sich um eine Finanzordnungswidrigkeit oder eine den Betrag von 10.000 Euro nicht übersteigende Finanzstrafe oder Verbandsgeldbuße handelt.*“<sup>39)</sup> Dieser – vom VfGH später als unverhältnismäßig und daher gleichheitswidrig<sup>40)</sup> – aufgehobene Tatbestand kam nur im Falle einer Verurteilung zum Tragen. Eine Selbstanzeige war unschädlich. Vor allem aber ist die Versagung der Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO keine der Maßnahmen, die nach diesem Gesetz bei fehlendem „*steuerlichem Wohlverhalten*“ zum Tragen kommt.

Nicht übersehen werden sollte aber eine vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025, getroffene Aussage. Es ging um eine im Zuge einer Außenprüfung vorgenommene Verrechnungspreiskorrektur, die Doppelbesteuerung zur Folge hatte, von der wiederum durch eine Maßnahme nach der nunmehrigen Vorschrift des § 48 Abs 5 BAO entlastet werden sollte. Das BFG hatte dies verweigert und der VwGH die Revision mit folgender Begründung abgewiesen: „*Geht man davon aus, dass die von der Außenprüfung ermittelten Verrechnungspreise aus österreichischer Sicht zutreffend sind und daher das Ergreifen eines Rechtsmittels der Revisionswerberin nicht habe zugemutet werden können, wäre es aber jedenfalls 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.*“ Diese Formulierung erlaubt jedenfalls zwei Schlussfolgerungen: Zum einen schließt eine aufgrund einer Außenprüfung entstandene Doppelbesteuerung eine Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO keinesfalls generell aus. Sonst würde es keinen Sinn machen, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, die Gründe dafür darzulegen, warum er ursprünglich einen anderen Ansatz wählte. Zum anderen soll aber nach Auffassung des VwGH die Entlastung offenbar nicht in *allen* Fällen einer zur Doppelbesteuerung führenden Prüfungsfeststellung ge-

---

<sup>36)</sup> VwGH 14. 9. 2017, Ro 2016/15/0029; dazu ausführlich *Lang*, AVR 2024, 16 (19).

<sup>37)</sup> Ausführlich und kritisch *Starlinger*, Rechtsschutz bei Widerruf der Spendenbegünstigung, AVR 2024, 6 (6 ff); *Lang*, AVR 2024, 16 (16 ff).

<sup>38)</sup> Vgl dazu auch ErlRV 2319 BlgNR 27. GP, 15.

<sup>39)</sup> Zu der Problematik dieses Gesetzes ausführlich *Lang/Pacher*, SWK 3/2021, 93 (93 ff); *Lang/Pacher*, Das Wohlverhaltensgesetz aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht, SWK 6/2021, 433 (433 ff).

<sup>40)</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 54 f; dazu ausführlich *Lang*, AVR 2024, 16 (16 ff).

währt werden. Die Entscheidung des VwGH lässt aber offen, welche Gründe in Hinblick auf § 48 Abs 5 BAO schädlich und welche unschädlich sind.

Die zitierte Aussage des VwGH findet sich unmittelbar nach dessen Ausführungen darüber, dass im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nicht im Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO nachgeholt werden können. Sie könnte auch inhaltlich damit im Zusammenhang stehen: Die Behörde braucht für Zwecke des § 48 Abs 5 BAO die Abgabefestsetzung, die die Besteuerung in Österreich auslöst, auch dann nicht *jedemfalls* hinzunehmen, wenn der Steuerpflichtige weder damals noch im Rahmen des Antrags auf Entlastung Einwendungen dagegen erhob. Das Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO dient generell nicht dazu, eine in Österreich rechtswidrig erfolgte Abgabefestsetzung zu korrigieren. Die Behörde wird allerdings in solchen Verfahren nicht jeden Abgabebescheid kontrollieren müssen und auch gar nicht können. In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige aber zunächst eine andere Rechtsauffassung vertrat und dann im Rahmen des Abgabeverfahrens die für ihn nachteiligere Rechtsauffassung der Finanzverwaltung akzeptiert, liegt jedoch die Nachprüfung nahe, ob nicht doch die ursprünglich vertretene Rechtsauffassung die besseren Gründe für sich hat. In diesem Fall wäre nämlich die Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO nicht der richtige Weg, um doch noch dieser Auffassung zum Durchbruch zu verhelfen. Vor diesem Hintergrund macht es Sinn, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, die Gründe für den ursprünglich angenommenen Verrechnungspreis – oder allgemeiner: die Argumente für seine ursprünglich vertretene Rechtsauffassung – von sich aus offenzulegen. Dies ermöglicht dem BMF die Überprüfung, ob die seinerzeitige Rechtsauffassung doch überzeugender war und der Steuerpflichtige die Abgabefestsetzung bekämpfen und nicht eine Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO beantragen hätte sollen. Diese Deutung der Aussage des VwGH im Erkenntnis vom 18. 12. 2019, Ro 2018/15/0025, würde auch erklären, warum der VwGH in seinem Beschluss vom 20. 6. 2021, Ra 2021/15/0042, ebenfalls darauf hinwies, dass es Aufgabe des Steuerpflichtigen gewesen wäre, darzulegen, aus welchen Umständen er nicht von vornherein die Einkünfte in Österreich erklärt hatte: Auch hier kam es zur Besteuerung erst nach einer abgabenbehördlichen Prüfung.

Allerdings ist nicht auszuschließen, dass der VwGH solche Aussagen in künftigen Entscheidungen aufgreift, um beispielsweise in Fällen, in denen durch die Prüfungsfeststellung auch ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten aufgedeckt wird, die Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO zu verweigern. Kommt es dazu, dann ist damit zu rechnen, dass eine solche Rechtsprechung nicht bloß für aufgrund von Außenprüfungen entstandene Doppelbesteuerungen, sondern auch in Fällen, in denen die Steuererklärung verspätet eingereicht wurde, maßgebend werden könnte. In dem vom BFG entschiedenen Sachverhalt könnte dies die Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2007 betreffen. Nach all den zuvor angestellten Überlegungen wäre der VwGH aber nicht gut beraten, diesen Weg zu gehen: Es sind keine überzeugenden Argumente ersichtlich, die dafür sprechen, im Wege der Versagung der Entlastung nach § 48 Abs 5 BAO finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten gegebenenfalls ein weiteres Mal zu sanktionieren.

### VIII. Die Bedeutung der in Liechtenstein gesetzten Maßnahmen

Schließlich erachtete das BFG es für die Anwendung des § 48 Abs 5 BAO auch als schädlich, dass die Steuerpflichtige *in Liechtenstein* keine Rechtsmittel ergriffen hatte: *„Im Übrigen hat die Bf. weder nachgewiesen, in Liechtenstein Rechtsmittel gegen die (aus österreichischer Sicht) unrechtmäßige liechtensteinische Besteuerung erhoben noch eine unilaterale Entlastungsmaßnahme in Liechtenstein angestrebt zu haben. In Ermangelung des Versuches, eine Lösung des Besteuerungskonfliktes herbeizuführen, ist somit der in § 48 Abs 5 BAO geforderten Erforderlichkeit einer unilateralen Entlastung nicht entsprochen worden.“*

Die Steuerpflichtige vertrat in dem vor dem BFG zu RV/1100089/2012 geführten Verfahren die Rechtsauffassung, dass sie nach dem DBA in Liechtenstein ansässig ist. Dieser Auffassung zufolge erfolgte die Besteuerung der österreichischen Pension und der liechtensteinischen AHV-Leistungen zu Recht in Liechtenstein. Ein Rechtsmittel hätte in Liechtenstein nur erfolgreich sein können, wenn es ihr gelungen wäre, dort ihre österreichische Ansässigkeit durchzusetzen. Es wäre der Steuerpflichtigen aber wohl kaum zumutbar gewesen, in beiden Staaten in Rechtsmittelverfahren diametral entgegengesetzte rechtliche Positionen zu vertreten: Geht man davon aus, dass sie ihre Ansässigkeit in Liechtenstein als zutreffend erachtete, hätte sie vor den dortigen Gerichten gegen ihre Überzeugung argumentieren müssen.

Das BFG verlangte offenbar nicht, dass die Steuerpflichtige in Liechtenstein Rechtsmittel gegen die von den österreichischen Maßstäben abweichende Zurechnung der Einkünfte der Stiftung und der Anstalt ergreift. Denn in der Entscheidung ist von der „(aus österreichischer Sicht) unrechtmäßigen liechtensteinischen Besteuerung“ die Rede. Eine abweichende Zurechnung in Liechtenstein ist aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuerrechts tatsächlich nicht unrechtmäßig. Denn jedem Staat steht es abkommensrechtlich frei, welchen Rechtsträgern er welche Einkünfte zurechnet.<sup>41)</sup>

Spannend ist die Forderung des BFG, dass die Steuerpflichtige in Liechtenstein auch eine unilaterale Entlastungsmaßnahme anstreben hätte sollen. Ob dies in einem solchen Fall überhaupt möglich gewesen wäre, wird in der Entscheidung nicht näher behandelt. Wenn gerade bei einem Ansässigkeitskonflikt in beiden Staaten die Behörden die Gewährung einer Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung davon abhängig machen, dass zuvor eine solche Entlastung im anderen Staat begehrt wird, kann dies darauf hinauslaufen, dass Steuerpflichtige in keinem der beiden Staaten die Voraussetzungen für eine Entlastung erfüllen.

## IX. Zusammenfassende Würdigung

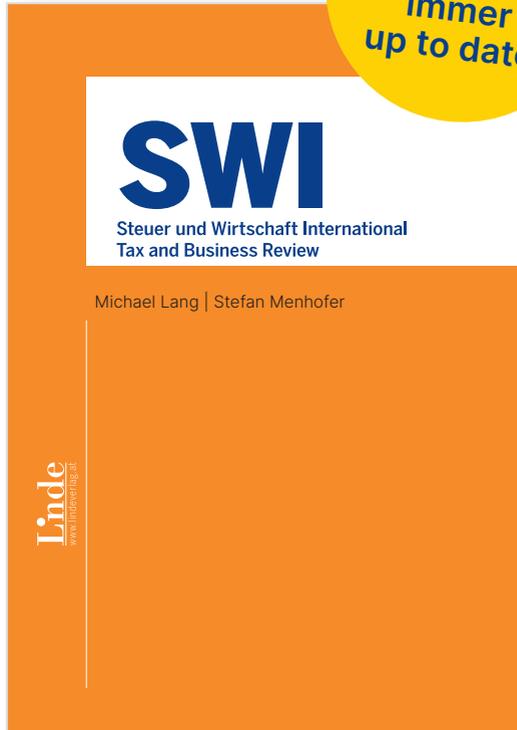
Wer die Entscheidung des BFG liest, bei dem bleibt ein Eindruck haften: Der Umstand, dass die Besteuerung in Österreich – und damit die dadurch entstandene Doppelbesteuerung – mit einer „vorsorglichen Selbstanzeige“ der Steuerpflichtigen ihren Ausgang nahm, hat der Steuerpflichtigen im Verfahren nach § 48 Abs 5 BAO sicherlich nicht geholfen. Das BFG bemühte eine Vielzahl an Argumenten, um der Steuerpflichtigen die beantragten Entlastungsmaßnahmen zu verweigern.

Die Analyse zeigte, dass der Sachverhalt vielschichtig ist: Die Doppelbesteuerung geht nicht bloß auf Einkünfte zurück, die erst durch die vorsorgliche Selbstanzeige des Jahres 2008 bekannt wurden. Die beantragten Entlastungsmaßnahmen betreffen auch viele spätere Jahre, bis einschließlich 2019. Vor allem aber waren es die vom BFG verwendeten rechtlichen Argumente wert, im Detail näher untersucht zu werden. Dabei zeigte sich, dass die Stichhaltigkeit jedes einzelnen Arguments bei nüchterner Betrachtung differenziert zu beurteilen ist. In manchen Fällen scheint die Begründung des BFG von der Rechtsprechung des VwGH nicht gedeckt. In anderen Fällen könnte das BFG die Rechtsprechung des VwGH auf seiner Seite haben. Allerdings erwies sich dabei mitunter auch die Rechtsprechung des VwGH als problematisch: Sie ist – beispielsweise bei der Forderung nach „echter“ internationaler Doppelbesteuerung für die Ausgleichen der in- und ausländischen Besteuerung – in den letzten Jahren restriktiver geworden. Parallel dazu hat sie auch andere Türen für die Versagung von Entlastungsmaßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO aufgestoßen, von denen noch unklar ist, ob sie sich zu breiten Schleusen entwickeln werden und ob sie nicht besser wieder geschlossen werden sollten.

---

<sup>41)</sup> Ausführlich Lang, IStR 2012, 857 (857 ff); Lang, SWI 2015, 153 (153 ff); Lang, IStR 2010, 114 (114 ff); Lang, SWI 2022, 118 (118 ff); Lang, SWI 2022, 494 (494 ff).

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



**Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!**

## Der Kompass für internationale Steuerfragen

### **DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht**

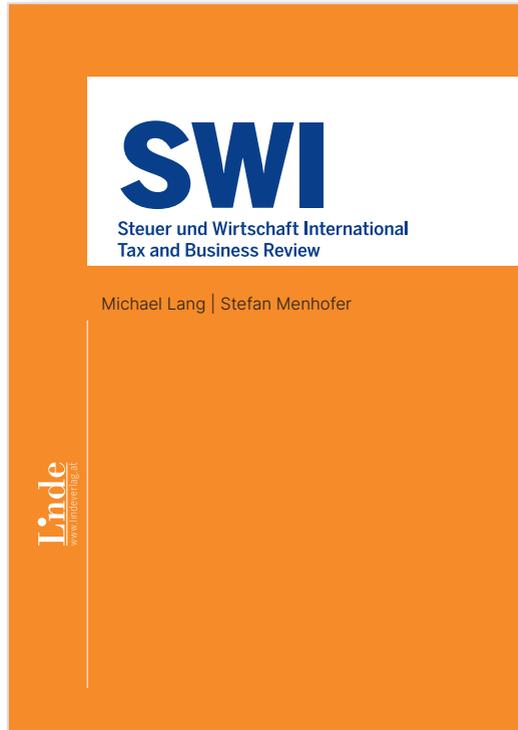
Entwicklungen, Trends, Analysen

### **Praxis & Wissenschaft**

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

### **News aus der EU, Rechtsprechung, EAS**

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



## SWI – Jahresabonnement 2024

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 359,30** (statt € 449,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)