

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X, den Richter Y und die fachkundigen Laienrichter Z und Zz im Beisein der Schriftführerin Zy in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch StB1, über die Beschwerde vom 27. November 2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Klagenfurt, vertreten durch Fv vom 21. Oktober 2009, betreffend Rückerstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 94a EStG 1988 in der Sitzung am 05. Juli 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Company Limited by shares mit Sitz in A, Zypern, wurde am 23. November 2006 mit einem Grundkapital von Euro 1.000 gegründet.

Ihre Aktien wurden im April 2007 von der B Limited, gleichfalls auf Zypern situiert, erworben. Zugleich wurde das Grundkapital der Bf. auf Euro 11.100 erhöht und eine Gesellschaftereinlage von Euro 351.239.900 geleistet.

Gesellschafter der B Limited sind zwei auf den Channel Islands (C Limited mit 45,56%) bzw. den British Virgin Islands (D Limited mit 41,42%) und ein russischer Großinvestor (E mit 13,02%). Letzterer ist laut dem Beschwerdevorbringen der „Ultimate Shareholder“ der in Russland situierten C Gruppe zu der auch die Bf. gehört.

Die Bf. erwarb im Jahr 2007 (neben Aktien an der J F AG) 28.500.001 Stück Aktien (das entspricht einem Anteil von 25% des Grundkapitales zuzüglich einer Aktie) an der G SE, einer europäischen (Aktien-)Gesellschaft mit Sitz in Österreich um insgesamt EURO 1.275.000.040. Der Aktienwerb durch die Bf. war der Kommission der Europäischen Gemeinschaft nach der EG-Fusionskontrollverordnung zu melden, die dagegen keinen Einwand erhob.

Im Juni 2008 schüttete die G SE an die Bf. Dividenden in Höhe von Euro 15.675.000,55 aus, wobei sie gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm § 95 Abs. 4 EStG 1988 Kapitalertragsteuer (Euro 3.918.750,14) einbehielt und dem zuständigen Finanzamt abführte. Die Überweisung des Nettobetrages (Euro 11.756.250,41) erfolgte auf ein Londoner Bankkonto der Bf. in London.

Die Bf. beantragte die Rückerstattung dieser Kapitalertragsteuer gemäß § 94 a Abs. 2 Z. 2 letzter Satz EStG 1988, der eine der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, Abl. EG Nr. L 225 S. 6 (Mutter/Tochter – Richtlinie) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer vorsieht. Diesen Antrag wies das Finanzamt – nach Vornahme internationaler Wirtschaftsdatenabfragen – mit der Begründung ab, dass die Beteiligung der Bf. an der G SE im Hinblick auf § 22 Abs. 1 BAO missbräuchlich erfolgt sei.

Der von der Bf. gegen den diesbezüglichen Abweisungsbescheid erhobenen Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, mit **Berufungsentscheidung vom 10. März 2011, Zl. RV/0392-K/09**, Folge gegeben und ausgesprochen, dass der Bf. die Kapitalertragsteuer gemäß § 94a EStG 1988 zu erstatten sei.

Diese Berufungsentscheidung wurde vom **Verwaltungsgerichtshof** auf Grund einer vom Finanzamt erhobenen Beschwerde mit **Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Zl. 2011/15/0080**, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften **aufgehoben**.

Der Gerichtshof verwies vorweg auf seine ständige Rechtsprechung, wonach

„als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen wird, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der im tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, sowie mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Stoll, BAO-Kommentar, 248).“

Der Verwaltungsgerichtshof beanstandete sodann - aufbauend auf den in der Berufungsentscheidung dargestellten Sachverhalt - Folgendes:

„Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid das Vorliegen eines Missbrauches iSd § 22 BAO schon deshalb ausgeschlossen hat, weil gegenständlich lediglich ein einziger

Rechtsschritt, nämlich der Erwerb von Aktien durch die Mitbeteiligte, gesetzt worden sei, verkennt sie, dass der von ihr isoliert betrachtete Aktienerwerb lediglich der letzte Schritt in einer Kette von Rechtshandlungen war.

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die Bf. von in Russland ansässigen (physischen und juristischen) Personen beherrscht wird (vgl. die aktenkundigen Stellungnahmen der Übernahmekommission sowie Veröffentlichungen im Amtsblatt der Europäischen Union COMP/M.nn).

Diese haben die streitgegenständlichen Aktien nicht selbst erworben, sondern im Wege einer EU-Gesellschaft als Subholding (der Bf.), deren Muttergesellschaft (die B Ltd.) wie die Bf. gleichfalls mit dem Sitz in Zypern als Holdinggesellschaft fungiert. Gesellschafter der Muttergesellschaft sind weitere Gesellschaften (C Limited, Channel Island und D Limited, British Virgine Islands), die in bekannten Steueroasen angesiedelt sind. Die Angemessenheit dieses Weges ist Gegenstand der vorzunehmenden Missbrauchsprüfung.

Anders als für bloße Kapitalanlagegesellschaften typisch, denen lediglich Finanzierungs- und Verwaltungsaufgaben zukommen, für welche in der Regel keine besondere sachliche und personelle Ausstattung benötigt wird, hat die Bf. anlässlich ihres Einstiegs bei der G SE im Syndikatsvertrag vom 23. April 2007 weitere Aufgaben übernommen. Zweck ihrer Beteiligung sollte die Entwicklung der Russischen Föderation und der Staaten der früheren Sowjetunion als Kernmarkt der G SE sein. Auch wurden der Bf. u.a. Nominierungsrechte von Aufsichtsratsmitgliedern der SE eingeräumt. Weiters fällt auf, dass die Mitbeteiligte im angeführten Syndikatsvertrag als Tochtergesellschaft der C bezeichnet wird. Bei der C handelt es sich nach Veröffentlichungen der EU Kommission um ein Unternehmen, das überwiegend im Gebiet Russlands tätig und vom russischen Großinvestor beherrscht wird.

Das Vorliegen von Bezügen nach Zypern ist an Hand der - den österreichischen Behörden und den europäischen Institutionen gegenüber - offen gelegten tatsächlichen und rechtlichen Umstände nicht zu erkennen. Die vom Unabhängigen Finanzsenat seiner Entscheidung zu Grunde gelegte Aktenlage bietet keine Anhaltspunkte dafür, die Zwischenschaltung einer auf Zypern situierten Gesellschaft als wirtschaftlich sinnvoll erscheinen zu lassen. Wirtschaftliche Aktivitäten der Mitbeteiligten in Zypern wurden nicht behauptet. Über welche Einrichtungen die Mitbeteiligte verfügte, um die mit dem Syndikatsvertrag verbundenen Aufgaben zu erfüllen, zeigt der angefochtene Bescheid nicht auf. In der Gegenschrift der Bf. wird zu diesem Punkt eingeräumt, es liege auf der Hand und wurde natürlich auch so praktiziert, dass bei einschlägigen Aufgaben natürlich die Spezialisten des Konzerns eingesetzt wurden. Aus diesem Grund hätten - so die Bf. weiter - „russische Mitglieder des (BE-Konzerns) [Anm.: einen weiteren Vertrag - Optionsvertrag] ausverhandelt“. Dieser Umstand sei darauf zurückzuführen, dass „hier einfach Spezialisten notwendig waren, um den Vertrag entsprechend zum Vorteil bzw. im Sinne der Bf. abzuschließen“.

Welche Rolle der C im Beschwerdefall zukommt, hat der Unabhängige Finanzsenat nicht festgestellt. Diese offenbar in Russland ansässige Gesellschaft wird in aktenkundigen Stellungnahmen der Übernahmekommission als Muttergesellschaft der Bf. (bzw. die Bf. als Tochtergesellschaft der C) bezeichnet. Nach dem von der Bf. vorgelegten Schaubild ist Muttergesellschaft der Bf. hingegen die in Zypern situierte B Limited.

Die Beherrschung der Bf. durch Personen (gegenständlich von in Russland ansässigen Personen), denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, spricht entgegen der Annahme der belangten Behörde für das Vorliegen missbräuchlicher Rechtsgestaltung, wenn für die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

Die Bf. hat die gewählte Form des Anteilserwerbs mit Gründen der Konzernstrukturierung nach Sektoren, Regionen und Geschäftsfeldern erklärt. Der internationale Bausektor sei in der Bf. konzentriert. Diese Gliederung gewährleiste eine professionelle Verwaltung, was zu einer Optimierung der Verwaltungs- und Organisationstätigkeit führe und diene der Haftungsbegrenzung.

Dass die Zwischenschaltung von in Steueroasenländern situierten Holding- und Subholdinggesellschaften der Professionalisierung und Optimierung der Organisation diene, steht im Widerspruch zu dem unstrittigen Umstand, dass ‚Professionalisten des Konzerns‘ (wohl der C) zu all jenen Aufgaben herangezogen werden mussten, die über das bloße Halten von Beteiligungen hinausgingen. Welche Haftungen es im Zusammenhang mit dem Besitz von Aktien zu begrenzen galt, wurde von der Mitbeteiligten nicht dargelegt. Sollte mit der ‚Haftungsbegrenzung‘ das Entstehen-Müssen für eigene Schulden (der Erwerb der Aktien war zu einem großen Teil fremdfinanziert) gemeint sein, hat schon das Finanzamt diesen Einwand zu Recht als nicht überzeugend angesehen, weil es wenig wahrscheinlich ist, dass eine (von den zu erwerbenden Aktien abgesehen) vermögenslose Limited ohne zusätzliche Besicherung (durch die sie beherrschenden Personen) einen Kredit der vorliegenden Größenordnung erhält.

Die im Verwaltungsverfahren eingewandten außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung der Mitbeteiligten (der Vorteil der englischen Sprache, die kulturelle Nähe Zyperns zu Russland) sind nicht nachvollziehbar.

Im Beschwerdefall gibt es keine Hinweise, dass die Bf. über das bloße Halten der Beteiligungen hinaus die ihr durch den Syndikatsvertrag zusätzlich eingeräumten Aufgaben ausgeübt hätte. Unstrittig verfügte die Mitbeteiligte weder über eigene Büroräume noch über das entsprechend qualifizierte Personal. Wenn der Unabhängige Finanzsenat dessen ungeachtet zur Beurteilung gelangt ist, dass es sich bei der Zwischenschaltung der Mitbeteiligten nicht um eine ‚rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung‘ (so EuGH-Urteil vom 12. September 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 68), also um keine Gestaltung handelt,

die einer missbräuchlichen Rechtsanwendung dient, konnte sie dafür eine schlüssige Begründung nicht geben.“

Im **fortgesetzten Verfahren** hielt die **steuerliche Vertretung** der Bf. fest, dass im gegenständlichen Fall vom Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung nicht die Rede sein könne und führte im Einzelnen Folgendes aus:

1. Objektiv nachvollziehbare Gründe für die Zwischenschaltung der Bf.

Wie bereits im Verfahren vorgebracht, sei die Bf. Subholding unter der ebenfalls zypriotischen Zwischenholding Valtoura Limited und würden bei der Bf. die „International assets“ gebündelt. Dabei umfasse der Konzern nicht - wie in der vorliegenden VwGH-Entscheidung dargestellt - bloß drei Ebenen, nämlich

- den Gesellschaftern auf den Channel Islands und auf den British Virgin Islands sowie in Russland,
- der B Limited als Zwischenholding und
- der Bf. als Subholding.

Die Valtoura limited stehe vielmehr einem Konzern mit insgesamt drei großen Divisionen (Untergesellschaften) vor und zwar der Division „International assets“ (Bf.), der Division „Infrastructure and development“ (L Limited) und der Division „Construction and construction materials“ (M Limited), die alle in Zypern ansässig seien und die ihrerseits weitere Untergesellschaften dirigieren würden.

Es wäre somit objektiv nachvollziehbar gar nicht möglich, die Bf. willkürlich aus dieser Konzernstruktur herauszureißen und anderswo zu situieren. Zudem bedienten sich die Gesellschafter und wirtschaftlich Berechtigten der Valtoura Limited der in die drei Divisionen unterteilten Konzernstruktur, um eine Vielzahl von internationalen Beteiligungen in Russland, Mitteleuropa und Vorderasien zu bündeln. Die Existenz und Zwischenschaltung der Bf. habe somit konzernbegründende und ordnende Funktion, was für Konzerne in dieser Größenordnung auch nicht weiter ungewöhnlich sei.

Es läge zudem im Sinne einer sinnvollen Konzernstrukturierung, wenn alle beteiligungsverwaltenden, also wesentlichen Kerngesellschaften eines Konzerns im gleichen Land situiert seien. Dies ermögliche nämlich eine einfachere Konsolidierung der Ergebnisse (und auch eines Ausgleich im Sinne einer Gruppenbesteuerung).

Es käme zu einer faktischen Zersplitterung des Konzerns, wenn eine von drei Divisionen in ein anderes Land „ausgelagert“ werden würde. Daher stelle sich die Frage nach speziellen

Bezügen einer zwar in der Konzernhierarchie hoch-, aber insgesamt nachrangigen Gesellschaft zum Domizilierungsland nicht.

Bezüglich der Domizilierung des Gesamtkonzerns in Zypern gelte, dass es sich hierbei um eine freie unternehmerische Entscheidung handeln müsse. Der Vorwurf, der Gesamtkonzern mit seinen über 300 Beteiligungen wäre in Zypern angesiedelt worden, um Steuern aus einer einzigen österreichischen Unterbeteiligung rechtsmissbräuchlich zu sparen, könne jedenfalls als unrealistisch eingestuft werden.

2. Eigene wirtschaftliche Tätigkeit der Bf.

Die Bf. entfalte sehr wohl eine wirtschaftliche Funktion im Gesamtkonzern, nämlich die Verwaltung der ihr untergeordneten Beteiligungen.

Angesichts der Ausführungen in der Gegenschrift der Bf. vom 7.8.2012 überrasche die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Bf. unstrittig weder über eigene Büroräume noch über eigenes Personal verfügt habe:

Wie bereits im Vorverfahren hinlänglich ausgeführt (siehe zusammenfassend die Seiten 11 bis 13 des bekämpften Bescheides) habe die Bf. selbstverständlich über eigene Büroräumlichkeiten an der Adresse Adresse (Tel: 1, www.bf.), und eigene Mitarbeiter verfügt. So sei etwa neben den Langzeitdirektoren N und O in jüngerer Zeit ein internationales Management- und Beteiligungsverwaltungs-Board eingerichtet worden, dem etwa auch der „gelernte österreichische Investmentbanker“ und „Restrukturierer“ (Kurier, 2) P sowie zwei russische Top-Manager im Bereich der Bauwirtschaft, nämlich Q und R, angehörten.

Die Bf. sei nicht nur aktiv mit der Verwaltung ihrer Beteiligungen beschäftigt, sondern nehme insbesondere durch Inanspruchnahme renommierter Consulting-Unternehmen auch aktiv daran teil, die Zukunft der (Beteiligung an der) G SE mitzugestalten. Dies zeige etwa eine umfangreiche Ausarbeitung mit dem Titel „Value Transformation — Discussion with Mr. P“ der weltweit bekannten Unternehmensberatungsfirma The S Group über die Marktgegebenheiten und die weitere mögliche Zukunft der G SE (Blg ./1: laut im Weiteren beigebrachter beglaubigter Übersetzung in deutscher Sprache: „Werttransformation“ Besprechung mit Dr. P, Wien 9. Jänner 2015) sowie ein darauf beruhendes internes Strategiepapier über die wesentlichen Fragen und Vorschläge an die Mitgesellschafter T und U im Zusammenhang mit der zukünftigen Strategie bezüglich der Beteiligung (Blg ./2, Übersetzung: „Vorschlag Bf. in Bezug auf G – Aktionärsvereinbarung“ aus dem Jahr 2015).

Für alle Beteiligungen gebe es auch nationale Professionisten in den einzelnen Ländern, die die Interessen der Bf. im Umgang mit nationalen Vertragspartnern und Behörden unter Anleitung des genannten Boards vertreten und die eine Berichtspflicht direkt zur Geschäftsführung der Bf. in Zypern treffe würden. Für Österreich und Deutschland sei dies

konkret der muttersprachlich deutschsprachige Dr. P. Für Österreich sei etwa unlängst die renommierte Rechtsanwaltskanzlei Anwalt beauftragt worden, die steuerliche Vertretung werde von der StB1 durchgeführt, davor sei die Bf. bekanntlich von der StB2 steuerlich vertreten worden.

Dass das Management- und Beteiligungsverwaltungs-Board aktiv bemüht sei, zeige etwa auch die nicht gerade kurze Agenda betreffend die G SE („G Block“) des letzten „Board of Directors Meeting“ (Blg ./3, Übersetzung: Sitzung des Geschäftsführergremiums vom 19. Feber 2015 in Nikosia).

Die Bf. habe zudem ihr Portfolio um weitere Beteiligungen von zu leitenden und überwachenden Unternehmen (100 % Beteiligung an der x1, 100 % Beteiligung an der x2, 13 % der x3 Ltd.) erweitert, die ihrerseits wiederum eine Vielzahl an Unterbeteiligungen verwalteten, und einen Wert von mehreren Millionen USD verkörperten (Blg ./4, Übersetzung: „Anteilskaufvertrag“ vom 22. Dezember 2014). Daraus gehe hervor, dass die Bf. eine Beteiligung an der x3 Limited von der M Limited ebenfalls mit Sitz in Zypern erworben habe).

Die Bf. setze somit auch erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten im Bereich der Verwaltung und Entwicklung ihrer Beteiligungen. Dementsprechend könne keine Rede davon sein, dass es sich bei der Bf. bloß um eine leere Hülle handle, die lediglich zu Steuervermeidungszwecken (eine einzige von 300 Beteiligungen) gegründet worden sei.

Zu vom Verwaltungsgerichtshof im Einzelnen herausgegriffenen Themenbereichen – so die Bf. weiter – sei Nachstehendes festzuhalten:

a. zu den Verpflichtungen im Syndikatsvertrag

Laut abgeschlossenem Syndikatsvertrag habe die G SE mit Hilfe der Bf. ihren Kernmarkt auch auf die Russische Föderation und die Staaten der früheren Sowjetunion ausweiten sollen.

Bei der erwähnten Ausweitung des Kernmarktes der G SE sei von allen Beteiligten gemeint gewesen, dass sich E (der - wie verfahrens- und auch gemeinhin bekannt - Vorstandsvorsitzende der den Gesamtkonzern leitenden C) für eine Öffnung des russischen Marktes für die G SE einsetzen werde.

Die in Zypern befindliche Bf. habe klarerweise nicht im Stande sein können, unmittelbar und direkt den russischen Markt für die G SE zu öffnen. Dies sage aber nichts über den Aufgabenbereich der Bf. an sich aus - außer vielleicht in negativer Definition: Es könne nicht direkte Aufgabe einer Beteiligungsholding wie der Bf. sein, sich direkt in Russland für die G SE einzusetzen. Vielmehr liege der Aufgabenbereich der Bf. - wie das eben für eine Beteiligungsverwaltungsholding üblich - darin, die von ihr erworbenen Beteiligungen zu managen und zu verwalten, wie das eben für eine Beteiligungsverwaltungsholding üblich sei.

Dass man sich natürlich durch den Einstieg der C-Gruppe in die G SE durch den Vorstandsvorsitzenden E direkte und indirekte Wettbewerbsvorteile in Russland erwartet habe, stehe auf einem ganz anderen Blatt und sei im internationalen Wirtschaftsleben auch nicht unüblich. Daraus ergebe sich aber eindeutig und klar, dass es zwar nicht die Aufgabe der Bf. gewesen sei, den Einfluss der G SE in Russland zu erhöhen, sondern schlichtweg einen Kontakt zum Vorstandsvorsitzenden des Gesamtkonzerns herzustellen: Dieser werde natürlich daran interessiert sein, die G SE zu fördern, wenn ein Tochterunternehmen Anteile an dieser Gesellschaft halte. Alles andere wäre widersinnig und realitätsfremd. Insofern könne die mangelnde direkte (jedoch stets indirekte) Einflussnahme der Bf. auf den Markt der Russischen Föderation und der Staaten der früheren Sowjetunion nicht fruchtbar gemacht werden, um ihr ihre Eigenschaft als aktive Beteiligungsverwaltungsgesellschaft abzusprechen.

b. zur Verhandlung [Anm.: eines weiteren Vertrages - Optionsvertrages]

Im Zuge wichtiger Vertragsverhandlungen seien E oder auch andere - höherrangige - russische Manager durchaus auch im Sinne der Bf. tätig gewesen; dies aber immer nur auf Ersuchen der Bf. hin bzw. in ihrem Interesse gelegen, wenn der Vorstandsvorsitzende des Gesamtkonzerns eine causa prima bearbeitet und somit die Zuständigkeit direkt an sich gezogen habe.

Aber auch darin liege nichts Ungewöhnliches: In der wirtschaftlichen Realität verfügten Beteiligungsholdings über keine eigene Rechtsabteilung, sondern kauften die notwendigen Dienstleistungen zu. Es wäre ja schließlich auch nicht kosteneffizient, Spezialisten, deren Leistungen man nicht alltäglich brauche, zu beschäftigen.

Anders als die Bf. beschäftige der Gesamtkonzern C im Marketing & Acquisition - Geschäft hochspezialisierte Fachkräfte, um sie im Zusammenhang mit Beteiligungserwerben und Umstrukturierungen auf allen Konzernebenen einsetzen zu können. Diese Vorgehensweise sei kosteneffizienter, als wenn die einzelnen Konzerngesellschaften in jedem Anlassfall viel teurere externe Berater heranziehen würden.

Nun habe auch die Bf. konzerneigene Spezialisten angefordert und eingesetzt, statt externe Anwälte und Wirtschaftsberater heranzuziehen. Warum ihr das aber im Rahmen der Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Funktion zur Last gelegt werden solle, sei nicht nachvollziehbar - umso mehr als sie ja in keinem Fall selbst die Verhandlungen geführt hätte, da sie eben aus wirtschaftlich ganz klar nachvollziehbaren Gründen über keine auf Vertragsverhandlungen spezialisierten Marketing & Acquisition - Anwälte verfügt habe.

Es entspreche durchaus auch dem üblichen und professionellen Vorgehen, komplexe Tätigkeiten, die nicht zum Kerngeschäft gehörten, an Spezialisten auszulagern. Daraus könne der Bf. jedenfalls kein inhaltlicher Vorwurf gemacht werden.

Zu dem ergänzenden Vorbringen nahm das **Finanzamt** wie folgt **Stellung**:

Im ergänzenden Vorbringen werde ausgeführt, dass die „wesentlichen Kerngesellschaften des Konzerns in Zypern situiert“ seien. Es werde jedoch nicht dargelegt, warum nach Ansicht der Bf. C nicht die „wesentliche Kerngesellschaft“ sein solle. Ersteres widerspreche zudem der weiteren Aussage im ergänzenden Vorbringen, wonach die C als „die den Gesamtkonzern leitende“ Gesellschaft beschrieben werde (Zitat S 5: „Herr E, der [...] Vorstandsvorsitzender der den Gesamtkonzern leitenden C war und ist“).

Die Argumentation, der Bündelung einer Vielzahl von internationalen Beteiligungen sei bereits Gegenstand des VwGH Verfahrens gewesen (vgl. Erk S 4), vom VwGH jedoch offenbar als unzureichend angesehen worden, einen wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Grund für die Situierung der Bf. in Zypern auszumachen.

Aus dem Vorbringen, dass der B Ltd neben der Bf. noch weitere „Divisionen“ in Zypern angehörten, werde aber noch nicht deutlich, worin nun die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Situierung der mitbeteiligten Partei in Zypern gelegen sei. Zudem werde auch die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit weiterer „Divisionen“ in Zypern nicht erläutert bzw. ob es sich bei diesen „weiteren Divisionen“ gegebenenfalls ebenfalls lediglich um Sitzgesellschaften handle.

Worin der außersteuerliche Grund für die Situierung aller angeführten „Divisionen“, und der Bf. im Besonderen, in Zypern liege, werde in diesem ergänzenden Vorbringen in keiner Weise dargelegt. Weiters werde vorgebracht, es wäre unrealistisch davon auszugehen, dass der Gesamtkonzern mit über 300 Beteiligungen in Zypern angesiedelt worden sei, „um Steuer aus einer einzigen österreichischen Unterbeteiligung rechtsmissbräuchlich zu sparen“ (S 3). Dem müsse entgegen gehalten werden, dass es - wie oben bereits ausgeführt - nicht ersichtlich sei, dass „wesentliche Kerngesellschaften“ in Zypern situiert seien, ganz zu schweigen vom Gesamtkonzern. In dem ergänzenden Vorbringen selbst werde die C als „die den Gesamtkonzern leitende“ Gesellschaft angeführt (vgl. S 5 letzter Absatz, siehe dazu auch bereits oben). Überdies sei aus dem im bisherigen Verfahren vorgelegten Organigramm „Structure of the Construction sector“ nicht ersichtlich, dass in Zypern 300 Gesellschaften angesiedelt seien - dies wäre noch konkreter darzulegen. Vielmehr gehe jedoch daraus hervor, dass die „Operating Co's“ — die den weitaus überwiegenden Teil der (300??) Gesellschaften darstellten - allesamt in „RF“ (Russland?) und nicht in Zypern ansässig seien. Dieser Widerspruch wäre noch aufzuklären. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass sich das „Directive Shopping“ bei jeder europäischen Beteiligung auswirken würde, nicht lediglich bei der hier vorliegenden Beteiligung.

Das Vorbringen, dass die Bf. eigene Mitarbeiter beschäftige, sei bereits im vorgelagerten Verfahren Gegenstand von Ermittlungen und Beweiswürdigung gewesen. Der VwGH habe es

als unstrittig erkannt, dass die Bf. weder über eigene Büroräume, noch über geeignetes Personal verfüge (Erk. S. 12).

Aus dem Erkenntnis des VwGH gehe zudem hervor, dass im Syndikatsvertrag aus 2007 weitere Aufgaben der Bf. vorgesehen seien, die über die Aufgaben bloßer Kapitalanlagegesellschaften hinausgingen (vgl. Erk S 9f.). Im ergänzenden Vorbringen werde nun aber klargestellt, dass die Bf. selbst diese Aufgaben nicht erfüllt habe, sondern dass vielmehr der Vorstandsvorsitzende der den Gesamtkonzern leitenden C diese Aufgabe wahrnehme. Deutlich werde ausgeführt, dass die Bf. „nicht im Stande sein könne, unmittelbar und direkt den russischen Markt für die G SE zu öffnen“ (ergänzendes Vorbringen der mitbeteiligten Partei S 5). Darüber hinaus werde ausgeführt, dass der Aufgabenbereich der Bf. darin liege, „die von ihr erworbenen Beteiligungen zu managen und zu verwalten, wie das eben für eine Beteiligungsverwaltungsholding üblich“ (ergänzendes Vorbringen der mitbeteiligten Partei S. 5f) sei. Damit wird aber auch deutlich, dass die Bf. selbst keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfalte (vgl dazu Erk S 11 zweiter Absatz letzter Satz).

Dem ergänzenden Vorbringen könne daher insofern nichts Neues entnommen werden, vielmehr bekräftigten sie die Argumente des VwGH.

Abgesehen von § 22 BAO bzw. „Directive-Shopping“ bezogen auf die Mutter-Tochter-Richtlinie (Steuerfreiheit der Ausschüttungen würde C, Russland, nicht zustehen, zudem werde in Zypern keine Quellensteuer einbehalten) sei auch hinsichtlich der Frage der Einkünftezurechnung (nach dem EStG) im gegenständlichen Fall nicht erkennbar, dass die Dividenden nicht C, sondern der Bf. zuzurechnen gewesen seien, denn maßgeblich sei dabei, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern - siehe VwGH vom 27.08.2008, 2006/15/0013, und VwGH vom 23.06.2013, 2009/15/0219 etc.). Diesbezüglich gehe aus den vorliegenden Unterlagen und Ausführungen (Syndikatsvertrag bezeichnet C als Mutter der G SE, Umsetzung des Syndikatsvertrages unzweifelhaft nicht durch Bf., alle Tätigkeiten, die ebenfalls im Syndikatsvertrag benannt wurden und die außerhalb des „Haltens von Beteiligungen“ standen, würden ausschließlich von Professionisten der C wahrgenommen) eindeutig hervor, dass die Einkünfte C und nicht der Bf. zuzurechnen seien.

Als Reaktion auf die Stellungnahme des Finanzamtes brachte die Bf. noch ein **Schreiben** der bekannten Top-Manager **Gr** und **Gr1** (in englischer Sprache und beglaubigter Übersetzung in deutscher Sprache, datiert mit „Cyprus, June 15, 2016“) bei. Aus diesem Schreiben geht hervor, dass die beiden Genannten über zwei Gesellschaften Anteile an der B Limited, der Muttergesellschaft der Bf., halten:

„ ..., dass 12,5 % des Gesellschaftskapitals der B Limited (ebenfalls in Zypern eingetragen), der Muttergesellschaft der Bf., im Endeffekt von uns, Gr und Gr1, EU-Bürgern mit österreichischem bzw. deutschem Ausweisdokument, beherrscht werden. Wir halten diese Beteiligung über die

22 Limited (6.26 %) und die 33 Limited (6,24 %) für unsere eigene Rechnung seit Juni 2011. Daher haben wir Anspruch auf 12,5 % der an die Bf. ausbezahlten G-Dividenden, die zurzeit für 2011 bis 2014 zurückgehalten werden und nun einen Betrag von EUR 1.249.486,61 ausmachen. Dies zeigt ganz klar, dass Herr E nicht der Letztbegünstigte der an die Bf. ausbezahlten G-Dividenden ist.“

Mündliche Verhandlung

Zu Beginn der Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter (neben den beiden bereits aktenkundigen, der aufgehobenen Berufungsentscheidung als Beilage 1 und 2 angeschlossenen Diagrammen) ein weiteres Schaubild (das diesem Erkenntnis ebenfalls - als Beilage 3 - angefügt wird) bei, das die unter der B Limited angesiedelten Divisionen (in roter Farbe) darstellt.

Zur Erläuterung führte der steuerliche Vertreter aus, dass sich unter diesen Divisionen weitere Gesellschaften befänden, und zwar insgesamt ca. 300. Aus diesem Schaubild sei abzuleiten, dass für den Bereich Bauen die Bf. als Konzernholding verwendet worden sei. Neben der Beteiligung an der G SE habe die Bf. seinerzeit auch jene an der F AG in Deutschland gehalten und verwaltet. Derartige Strukturen seien international besonders bei russischen Konzernen üblich, weil Zypern englisches Recht anwende und in Zypern Dokumente in englischer Sprache verfasst und Gerichtsverfahren in englischer Sprache geführt werden könnten.

Diese Struktur sei bereits lange vor dem Erwerb der Beteiligung an der G SE eingerichtet worden. Erst für Zwecke der Einrichtung einer Division Bauen sei eine weitere Gesellschaft, nämlich die Bf., ursprünglich eine Vorratsgesellschaft eines Anwaltes, erworben worden. Ein Missbrauch dieser Gesamtstruktur sei schon deshalb ausgeschlossen, da die Rechtswahl und die Wahl des Sitzlandes aufgrund der dargelegten Gründe gerade für russische Eigentümer sinnvoll seien.

Die Amtsvertreterin hielt dem entgegen, dass die B Ltd. bereits im ersten Verfahren gegenständlich gewesen sei. Aufgrund eines vom Finanzamt seinerzeit eingeholten Firmenbuchauszuges sei diese Gesellschaft erst am 3.4.2007 in Zypern ins Firmenbuch eingetragen worden.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die beiden anderen Divisionen (nämlich die L Ltd. sowie die M Ltd.) bereits mit ihren Substrukturen bestanden hätten. Über diese beiden Gesellschaften sei sodann die B Ltd als Holdinggesellschaft eingezogen worden. In weiterer Folge sei eine eigene Division Bauen unter Heranziehung der Bf. eingerichtet worden, die Anteile an der F AG und an der G SE erworben habe.

Wer vorher an der L Limited und an der M Limited beteiligt gewesen sei, müsste – so der steuerliche Vertreter - erst in Erfahrung gebracht werden, sofern es entscheidungsrelevant sein sollte. Letztlich sei jedoch alles bei der C in Russland zusammengelaufen.

Die Amtsvertreterin entgegnete, für das Finanzamt sei es nicht glaubhaft, dass es sich bei der Bf. um die Bauholding (Division) für den Sektor Bau des C Konzerns handle. Dies ergebe sich bereits aus dem Diagramm Anlage 1 zur Berufungsentscheidung (Anm: Dieses und auch das Diagramm Beilage 3 werden auch dem Erkenntnis wiederum beigelegt). Demnach solle die M Ltd mit Sitz in Zypern die Mutter der Bb Corporation mit Sitz in Russland sein. Bei der letztgenannten Gesellschaft handle es sich ebenfalls um ein großes Bauunternehmen. Überdies sei die in diesem Schaubild abgebildete LI (lt. Homepage der C) eine der größten Baufirmen Russlands, keine Tochter der Bf.

Der steuerliche Vertreter berichtet seine Aussagen dahingehend, dass es sich bei den von ihm angesprochenen Bauaktivitäten um die außerrussischen handle. Die jetzige Homepage sei überdies für die Strukturen zum Zeitpunkt der streitgegenständlichen Gewinnausschüttung nicht aussagekräftig, weil sich die Strukturen mittlerweile geändert hätten.

Über Befragen der Amtsvertreterin führt der steuerliche Vertreter aus, dass die wirtschaftlichen Entscheidungen selbstverständlich in Russland von der C und dahinterstehend dem Hauptaktionär E getroffen werden würden. Dies ändere aber nichts daran, dass sich die Verwaltungs- bzw. Holdingsstruktur in Zypern befinde und von dort aus geleitet bzw. administriert werden würden.

Die Frage der Amtsvertreterin, warum dann nicht die russische C als Muttergesellschaft der B Ltd (Direktbeteiligung) eingerichtet worden sei, beantwortete der steuerliche Vertreter dahingehend, dass er dies nicht wisse.

Zur Finanzierung des Kaufpreises der Aktien der G SE führte der steuerliche Vertreter aus:

Die ursprüngliche Ankaufsfinanzierung sei durch Eigenmittel von über 300 Mio Euro und über eine Fremdfinanzierung der j Bank erfolgt. Zwischenzeitlich sei die j Bank durch die T Bank abgelöst worden (Umfinanzierung), wobei als Sicherheit die Aktien der Bf. an der G SE dienten. Es sei bei Finanzierungsvorgängen üblich, dass die finanzierende Bank ausschließlich Holdinggesellschaften verwenden möchte, um eine Vermischung mit anderen Geschäftsaktivitäten zu vermeiden und weiters sicherzustellen, dass der Dividendenfluss an jene Gesellschaft erfolge, welche auch die Fremdmittel für den Aktienankauf aufgenommen habe: D.h. letztlich diene die Bf. als Instrument für die Finanzierung und zugleich für den Eigentümer als Risikobegrenzung. Allein das sei als außersteuerlicher Grund ausreichend.

Die Amtsvertreterin bemängelte, dass entgegen dem bisherigen Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass die Bf. zum Zweck der Bündelung der außerrussischen Bauaktivitäten errichtet worden sei, nunmehr als Grund für die Errichtung der Bf. die Finanzierung der G-Anteile ins Treffen geführt werde.

Der steuerliche Vertreter erwiderte darauf, dass Letzteres nicht der Grund der Errichtung der Bf. gewesen sei. Die Umfinanzierung sei nach Verkauf der Anteile an der F AG durch die T Bank mit Verpfändung der Anteile an der G SE und der künftigen Dividendenansprüche der Bf. erfolgt. Diese Form der Verpfändung sei nur in Ländern mit englischem Recht, wie etwa Zypern oder das Vereinigte Königreich möglich, nach dem zukünftige Ansprüche verpfändet werden könnten. Nach österreichischem Recht sei dies nicht möglich.

Die Amtsvertreterin entgegnete, dass die Form der Finanzierung keine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. darstelle bzw. zu begründen vermöge.

Über Befragen der Vorsitzenden über welche Einrichtungen die Bf. verfügt habe, um die mit dem Syndikatsvertrag verbundenen Aufgaben zu erfüllen, führte der steuerliche Vertreter aus: Ursprünglich sei die Bf. eine Vorratsgründung des Anwaltes mit Sitz beim Anwalt gewesen. Nach Übernahme der Anteile durch die B Limited, allerdings mit etwas Verzögerung, seien ein eigenes Büro und Mitarbeiter eingestellt worden. Wie bereits ausgeführt seien für die Verhandlungen bezüglich des Syndikatsvertrages und des Aktienerwerbes jedoch Experten von C und externe Berater eingesetzt worden.

Die Amtsvertreterin stellte abschließend den Antrag die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter beantragt demgegenüber, der Beschwerde Folge zu geben und der Bf. die KEST nach § 94a EStG 1988 mit der hiezu ergangenen Verordnung zu erstatten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat im fortgesetzten Verfahren der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes folgend zu klären, ob wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der Bf. vorliegen.

Insbesondere ist zu untersuchen, ob bzw. welche (wirtschaftlichen) Aktivitäten die Bf. in Zypern entfaltet hat und über welche Einrichtungen sie verfügte, um die mit dem Syndikatsvertrag verbundenen Aufgaben zu erfüllen (S. 10, 2 Absatz des Erkenntnisses: *„Wirtschaftliche Aktivitäten der Bf. in Zypern wurden nicht behauptet. Über welche*

Einrichtungen die Bf. verfügte, um die mit dem Syndikatsvertrag verbundenen Aufgaben zu erfüllen, zeigt der angefochtene Bescheid nicht auf.“).

Zudem ist zu klären, welche Rolle der C mit Sitz in Russland im gegenständlichen Beschwerdefall zukommt (siehe S. 10, letzter Absatz des Erkenntnisses: *„Diese offenbar in Russland ansässige Gesellschaft wird in aktenkundigen Stellungnahmen der Übernahmekommission als Muttergesellschaft der Bf. bzw. die Bf. als Tochtergesellschaft der C bezeichnet.“*).

Dazu wird vorweg nochmals der wesentliche Inhalt des vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis angesprochenen Syndikatsvertrages auszugsweise dargestellt. In diesem Zusammenhang ist der Stellungnahme der Übernahmekommission vom 27. April 2009, GZ. 2009/3/2 – 42 Folgendes zu entnehmen

1.) Der **Syndikatsvertrag** ist am 23. April 2007 aus Anlass des Einstieges der Bf. bei der G SE zwischen den Altaktionären (HPH Gruppe, bestehend aus der U Familienprivatstiftung und zs U, sowie der Gruppe um T Uniqa) und der Bf. abgeschlossen worden (S. 2 Punkt I.1. 3 Absatz der Stellungnahme).

2.) Die Bf., eine nach zypriotischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft, eingetragen unter HE 1875, ist demnach eine Tochtergesellschaft der C (bb LLC, w), Russland, die von E kontrolliert und daher mittelbar von E beherrscht wird (S. 3 1. Absatz der Stellungnahme),

3.) Der Syndikatsvertrag sieht vor:

- Die Entwicklung der Russischen Föderation und der Staaten der früheren Sowjetunion als Kernmärkte der G SE (S 3, letzter Satz der Stellungnahme)
- Nominierungsrechte von Aufsichtsratsmitgliedern, die Koordinierung der Stimmrechte zwischen den Syndikatsmitgliedern, sowie Übertragungsbeschränkungen hinsichtlich der Anteile der Syndikatspartner an der G
- Die Zusammensetzung des Aufsichtsrates aus sechs Kapitalvertretern, wobei jedem Syndikatsmitglied das Nominierungsrecht für zwei Aufsichtsratsmitglieder zusteht.
- Die Willensbildung des Syndikats innerhalb der Syndikatsversammlung, die vor jeder Hauptversammlung bzw. jeder Aufsichtsratssitzung abzuhalten ist. ...
- Übertragungsbeschränkungen. ..
- Eine Rückgabeverpflichtung der Namensaktie bei Absinken der Beteiligung unter 12,5%

- Eine Mindestbeteiligung sämtlicher Syndikatsmitglieder für die Dauer des Syndikatsvertrages von jeweils mindestens 17%.“

Die Bf. konnte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (was ihr wegen des Auslandsbezuges oblägen wäre) nicht darlegen, welche (wirtschaftlichen) Aktivitäten die Bf. in Zypern entfaltet hat und über welche Einrichtungen sie verfügt hat, um die mit dem Syndikatsvertrag verbundenen Aufgaben zu erfüllen. Im gesamten fortgesetzten Verfahren wurde von der Bf. zum einen nämlich nur auf das bereits im Erstverfahren erstattete Vorbringen verwiesen bzw. dieses wiederholt. Die diesbezüglichen Ausführungen hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erstverfahren nicht als ausreichend erachtet.

Zum anderen hat die Bf. mit ihren Ausführungen, wie auch das Finanzamt in seiner Stellungnahme hervorhebt, zu erkennen gegeben, dass die Bf. die von ihr laut dem Syndikatsvertrag obliegenden Verpflichtungen tatsächlich gar nicht erfüllt hat bzw. erfüllen konnte (siehe das ergänzende Vorbringen S. 5: : „ .. dass die Bf. nicht im Stande sein kann, unmittelbar und direkt den russischen Markt für die G SE zu öffnen“; S 6: „ .. hat auch die Bf. konzerneigene Spezialisten herangezogen und eingesetzt ...“). Vom Entfalten einer eigenen Wirtschaftstätigkeit durch die Bf. kann demnach nicht die Rede sein. Die Bf. vermochte Derartiges auch nicht mit den beigebrachten Beilagen darzutun. Die streitgegenständliche Gewinnausschüttung ist nämlich bereits im Jahr 2008 erfolgt, wogegen die Beilagen 1-3 das Jahr 2015 betreffen und die Beilage 4 (weitere Anteilserwerbe) das Jahr 2014 anbelangt. Aus diesem Grund kann auch aus der im Verfahren beigebrachten Bestätigung von Gr und Gr1, wonach diese 12,5 % des Gesellschaftskapitales seit Juni 2011 halten würden, nichts für den Standpunkt der Bf. gewonnen werden.

Die Rolle der C wurde im fortgesetzten Verfahren (wie ebenfalls schon im Erstverfahren, etwa dem Syndikatsvertrag anklingend) bestätigt: als Gesamtkonzernmutter der Bf. (siehe beispielsweise Stellungnahme S. 6, zweiter Absatz: „ ... ein Einstieg der C Gruppe bei der G SE ...“ und die Ausführungen in der Beschwerdeverhandlung: „die wirtschaftlichen Entscheidungen werden selbstverständlich in Russland von der C getroffen.“).

Die Argumente der Bündelung von Beteiligungen und des Vorteiles der kulturellen Nähe Zyperns zu Russland und der englischen Sprache hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im ersten Verfahren als unzureichend für die Begründung für die Zwischenschaltung der Bf. eingestuft bzw. als nicht nachvollziehbar erachtet.

Zu Letzterem hat die steuerliche Vertretung der Bf. zwar in der Beschwerdeverhandlung noch ergänzt, dass der Standortvorteil von Zypern in der Anwendbarkeit englischen Rechtes, das allein die Verpfändung künftiger Dividendenansprüche kenne, und der Möglichkeit gelegen sei, Dokument in englischer Sprache verfassen und Gerichtsverfahren in englischer Sprache abwickeln zu können.

Auch dies vermag nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes angesichts dessen, dass es sich bei den Fremdfinanzieren des Aktieneinkaufspreises um zwei dem deutschsprachigen Raum angehörige Banken (nämlich die j Bank und sodann die Raiffeisenbank) gehandelt hat, nicht zu überzeugen.

Weitere führte die steuerlichen Vertretung in der Verhandlung ins Treffen, dass es bei Finanzierungsvorgängen durchaus üblich sei, Holdinggesellschaften zu verwenden, um eine Vermischung mit anderen Geschäftsaktivitäten zu vermeiden, und sicherzustellen, dass der Dividendenfluss an jene Gesellschaft erfolge, welche auch die Fremdmittel für den Aktienverkauf aufgenommen habe. Somit sei die Bf. ein Instrument zur Fremdfinanzierung und Risiko- bzw. Haftungsbegrenzung gewesen, was als außersteuerlicher Grund ausreiche. Die Argumentation einer (im Übrigen auch im fortgesetzten Verfahren nicht näher erläuterten Art der) Haftungsbegrenzung überzeugte bereits den Verwaltungsgerichtshof nicht (S. 11, letzter Absatz der Entscheidung). Im Übrigen hängt der Umfang einer möglichen Haftung vom haftenden Vermögen ab.

Aus all dem ergibt sich, dass relevante außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der Bf. im vorliegenden Fall nicht vorliegen und die angemessene rechtliche Gestaltung iSd § 22 Abs. 2 BAO in einer Direktbeteiligung der C (oder einer anderen Person) gelegen gewesen wäre. Da nach § 22 Abs. 2 im Falle des Vorliegens von Missbrauch die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären, gebührt der Bf. ein Erstattungsanspruch nach § 94a EStG 1988 nicht.

Die Prüfung, ob – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis (S. 12, 3. Absatz) ausführt - im Falle einer Direktbeteiligung die Voraussetzungen für eine (teilweise) Entlastung auf Grund völkerrechtlicher Verträge (Doppelbesteuerungsabkommen) im gegenständlichen Fall gegeben gewesen wäre, obliegt dem Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren nicht. Antragstellerin ist nämlich die Bf. Aus diesem Grunde bedurfte es auch einer Auseinandersetzung mit dem von der steuerlichen Vertretung (Anm.: der Bf.!) in der Beschwerdeverhandlung vorsorglich gestellten Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer an den wirtschaftlich Berechtigten nicht.

In der Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde seinerzeit das Begehren auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer alternativ auch auf § 240 Abs. 3 BAO und § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 gestützt. Ersteres hat die steuerliche Vertretung in der Beschwerdeverhandlung nicht mehr aufrecht erhalten. § 21 Abs. 1 Z. 1a KStG 1988 ist erst am 18.06.2009 mit der Veröffentlichung des Bundesgesetzblattes I Nr. 52/ in Kraft getreten

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zweifel an der Rechtsstaatlichkeit der Rechtsgrundlage

Der steuerliche Vertreter führte im fortgesetzten Verfahren in der eingebrachten ergänzenden Stellungnahme aus, dass sich die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung zum Ausdruck gelangte Ansicht auf die Verordnung BGBl II 56/1995 über die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie stütze. Diese sei vom zuständigen Finanzminister aufgrund einer Verordnungsermächtigung in § 94a Abs 2 Z 2 EStG (bzw. nunmehr § 94 Z 2 EStG) erlassen worden.

Wie sich im vorliegenden Fall zeige, widersprächen ihre nach der sogenannten "Außentheorie" orientierten Bestimmungen aber zum einen der Mutter-Tochter-Richtlinie, die nach der „Innentheorie“ organisiert sei (vgl. nur Stieglitz/Volpini de Maestri, Einschränkung der Quellensteuerentlastung bei Gewinnausschüttungen, SWK 2014, 422 (423)). Zum anderen widerspreche die gegenständliche Verordnung aber auch den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen - in concreto dem DBA Österreich - Zypern, BGBl I 709/1990.

Beide Rechtsquellen stünden im Stufenbau der Rechtsordnung über der seitens des VfGH zur Begründung seiner Entscheidung herangezogenen Verordnung.

Die Bf. regte daher an, die gegenständliche Verordnung

- dem Verfassungsgerichtshof der Republik Österreich zur Prüfung auf Gesetzwidrigkeit; und
 - dem Europäischen Gerichtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens zur Prüfung dahingehend, ob sie der Mutter-Tochter-Richtlinie entspricht,
- vorzulegen.

In der Beschwerdeverhandlung wurde dieses Begehren noch dahingehend erläutert, dass das Doppelbesteuerungsabkommen als Bundesgesetz über einer Verordnung stehe und im Doppelbesteuerungsabkommen eine Missbrauchsprüfung nicht vorgesehen sei, jedenfalls nicht in der von § 22 BAO vorgegebenen Form.

Das Bundesfinanzgericht sah sich nicht veranlasst, diesen beiden Anregungen nachzukommen, da im gegenständlichen Fall ein etwaiger Erstattungsanspruch der Bf. unmittelbar unter Heranziehung der Mutter – Tochter Richtlinie zu prüfen ist (vgl. § 94a Abs. 2 Z. 2 letzter Satz: „ ... ist eine der Mutter – Tochter Richtlinie entsprechend Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen." Die auch für die Republik Zypern als Mitglied der EU verbindliche Mutter Tochter – Richtlinie sieht eine Missbrauchsprüfung ausdrücklich vor (siehe Artikel 1 Abs. 2: „Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung

einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmung zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.“

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung beruht auf der durchgeführten Beweiswürdigung und entspricht dem oben angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 2014, Zl. 2011/15/0080. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Juli 2017