

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***5***, ***6***, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 22. November 2016 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer sowie von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (Bf) und ihr Ehemann waren zu je 50% Gesellschafter einer österreichischen GmbH, die keine operative Tätigkeit, sondern nur geschäftsleitende Funktionen ausübte. Mit Notariatsakt vom 21.12.2007 brachten sie ihre Geschäftsanteile an dieser GmbH ohne Gegenleistung als Sacheinlage in die slowakische Gesellschaft ***1*** ***2*** k.s. mit Sitz in Bratislava ein. Diese Gesellschaft, die vom Typus her einer österreichischen GmbH & Co KG entsprach, entfaltete unter Einsatz von Betriebsräumlichkeiten und Arbeitskräften eine betriebliche Tätigkeit in der Werbebranche. An der slowakischen Gesellschaft waren die Bf und ihr Ehemann als Kommanditisten beteiligt, Komplementärin war eine slowakische Kapitalgesellschaft, deren Anteile die Ehegatten hielten.

In der Einkommensteuererklärung **2007** wurden von der Bf ua Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen iHv € 6.507.500 iZm der Abtretung der Gesellschaftsanteile erklärt. Für den genannten Betrag beantragte die Bf die Steuerschuld gemäß § 31 Abs 2 Z 2 EStG 1988 bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen. Die belangte Behörde lehnte den Antrag auf diese Wegzugsbesteuerung ab, da in Bezug auf die Beteiligung kein

notwendiges Betriebsvermögen der slowakischen k.s. vorliege. Der gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhobenen Beschwerde wurde durch das BFG mit Erkenntnis vom 28.01.2016, RV/7102307/20110, Folge gegeben und dem Antrag auf Nichtfestsetzung der Einkommensteuer wegen Wegzuges entsprochen. Begründend legte das BFG dar, dass in Bezug auf die Beteiligung zwar kein notwendiges Betriebsvermögen, jedoch jedenfalls gewillkürtes Betriebsvermögen der slowakischen k.s. vorliege und geeignet sei, einen solchen Umstand darzustellen, der zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führe. Die gegen das stattgebende Erkenntnis des BFG erhobene Revision betrifft ausschließlich die Wegzugsbesteuerung und nicht die Besteuerung der Einkünfte aus diesen Beteiligungen.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2017, Ro 2016/13/0015, wurde die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, da das BFG die maßgebliche Frage einer „tatsächlichen“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte nicht erkannt und die Zuordnung nicht vorgenommen hat, ohne einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte anzunehmen.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 durch das BFG Folge gegeben, da der funktionale Zusammenhang der GmbH-Beteiligung mit der slowakischen Gesellschaft zu bejahen und die tatsächliche Zugehörigkeit zur slowakischen Betriebsstätte damit gegeben ist, was zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs und in weiterer Folge zur (theoretischen) Wegzugsbesteuerung gemäß § 31 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in der für 2007 geltenden Fassung führt.

In den streitgegenständlichen Jahren **2009 bis 2011** hat die *****3***** Beteiligungs GmbH Ausschüttungen getätigt und unter Hinweis auf § 94a Abs 1 EStG 1988 (in der damaligen Fassung) keine Kapitalertragsteuer abgeführt, da die Ausschüttungen an die slowakische k.s. vorgenommen wurden. Der auf die Bf entfallende Anteil beträgt € 5.022.783,83.

Das Finanzamt ersuchte mit **Vorhalt** vom 06.11.2015 um Stellungnahme und Nachweis betreffend das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle nach § 94a EStG 1988. Slowakische Kommanditgesellschaften (k.s.) werden nach österreichischem Ertragsteuerrecht als Mitunternehmerschaften qualifiziert und nach dem Durchgriffsprinzip besteuert, dh nicht die k.s., sondern deren Gesellschafter sind Subjekt der österreichischen Ertragsteuern, sodass betreffend die erhaltenen Ausschüttungen Kapitalertragsteuer zu entrichten sei.

Die steuerliche Vertreterin erläuterte mit Schreiben vom Februar 2015, dass gemäß § 94a Abs 1 EStG (jetzt im § 94 geregelt) der Abzugsverpflichtete unter folgenden Voraussetzungen keine Kapitalertragsteuer abzuziehen habe:

- Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund- oder Stammkapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.
- Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikel 2 der Richtlinie Nr 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl EG Nr L225 S 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.

In der Anlage 2 sind unter Buchstabe „y“ Gesellschaften slowakischen Rechts angeführt, für die die Befreiungsbestimmung des § 94a gilt. Als letzte Gesellschaftsform ist explizit die „komanditná spoločnosť“ angeführt, die ***1*** ***2*** k.s. hat eine solche Gesellschaftsform.

Somit seien die Befreiungsbestimmungen nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes in Verbindung mit der Anlage 2 zu § 94a EStG auf die Gesellschaft ***1*** ***2*** k.s. anwendbar. Beigelegt ist eine Kopie der Ansässigkeitsbestätigung der slowakischen Finanzverwaltung für die betreffenden Jahre. Die im Vorhalt angesprochene Vorlage des Formulars ZS-QU2 sei nach § 94a EStG nicht vorgesehen.

Am 22.11.2016 wurde gemäß § 93 EStG mit **Bescheiden** für folgende steuerpflichtigen Kapitalerträge Kapitalertragsteuer von 25% festgesetzt:

- Für den Zeitraum 2009 bei einem steuerpflichtigen Kapitalertrag von 4.202.918,00 Euro eine Kapitalertragsteuer von 1.050.729,50 Euro.
- Für den Zeitraum 2010 bei einem steuerpflichtigen Kapitalertrag von 375.000,00 Euro eine Kapitalertragsteuer von 93.750,00 Euro
- Für den Zeitraum 2011 bei einem steuerpflichtigen Kapitalertrag von 444.865,82 Euro eine Kapitalertragsteuer von 111.216,46 Euro.

Begründend wurde auf § 95 Abs 1, Abs 2 sowie Abs 4 EStG 1998 verwiesen. Die Haftung gemäß § 95 Abs 1 EStG 1998 erscheine nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil die ***3*** Beteiligungs GmbH sämtliche Gewinne ausgeschüttet habe und per 31.12.2014 ein negatives Eigenkapital von 358.987,15 ausweise. Kapitalertragsteuer sei nicht einbehalten und abgeführt worden.

An der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige ***3*** Beteiligungs GmbH habe eine Beteiligung von 50% bestanden. Diese Anteile seien mit Vertrag vom 31.12.2007 an die ***1*** ***2***, k.s. mit Sitz in Bratislava übertragen worden. Nunmehr bestehe eine Beteiligung als Kommanditistin der slowakischen Gesellschaft.

In den Jahren 2009 bis 2011 habe die ***3*** Beteiligungs GmbH Ausschüttungen getätigt und unter Hinweis auf § 94a Abs 1 EStG 1988 (damalige Fassung) keine Kapitalertragsteuer abgeführt, da die Ausschüttungen an die slowakische k.s. vorgenommen worden seien.

Die slowakische k.s. werde abweichend vom österreichischen Steuerrecht in der Slowakei als steuerpflichtige Körperschaft behandelt (intransparent) und in Österreich als eine der Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform gewertet: nicht die Gesellschaft, sondern deren dahinter stehende Gesellschafter werden besteuert (transparent).

Ob eine Gesellschaft bei der Abkommensanwendung als transparent oder intransparent zu behandelt sei, werde im DBA nicht geregelt, sondern sei diese Frage auf der Grundlage von Art 3 Abs 2 BDA nach dem Recht des jeweiligen Anwenderstaates und unabhängig von der Behandlung der Gesellschaft im DBA-Partnerstaat zu entscheiden (VPR 277).

Die Frage, wem Einkünfte zuzurechnen seien, sei daher nach österreichischem Ertragsteuerrecht zu beurteilen.

Österreich besteuere Personengesellschaften ertragsteuerlich nach dem Durchgriffprinzip. Dieser Durchgriff auf die Gesellschafter greife auch in der Ertragbesteuerung ausländischer Personengesellschaften. Nach österreichischem Steuerrecht sei die slowakische k.s. als Personengesellschaft zu beurteilen. Dies sei auch unstrittig im Erkenntnis des BFG vom 28.1.2016 betreffend Einkommensteuer 2007 festgestellt worden, wonach die ***1*** ***2***, k.s. einer GmbH & Co KG vergleichbar sei.

Sei eine ausländische Gesellschaft hinsichtlich ihres Aufbaues und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung einer österreichischen Personengesellschaft vergleichbar, dann sei sie nach diesen Grundsätzen in Österreich als Personengesellschaft zu behandeln. Nicht entscheidend sei die steuerliche Behandlung der Gesellschaft bzw ihrer Gesellschafter in dem ausländischen Staat (VPR 278).

Nach österreichischem Steuerrecht werden Personengesellschaften nicht als eigenes Steuersubjekt behandelt, sondern es werden die von ihnen erwirtschafteten Gewinne anteilig in den Händen der Gesellschafter besteuert (VPR 276).

Die Übertragung der Anteile der österreichischen GmbH auf die slowakische k.s. führe aufgrund deren steuerlicher Transparenz nicht zu einem Zurechnungswechsel und seien die Beteiligungen weiterhin den hinter der slowakischen Personengesellschaft stehenden natürlichen Personen zuzurechnen. Folglich seien Empfänger der Ausschüttungen aus österreichischer Sicht die beiden natürlichen Personen und somit die steuerlichen Zurechnungssubjekte. § 94a Abs 1 EStG 1988 sei daher nicht anwendbar, da die slowakische k.s. gar nicht Empfänger der Ausschüttungen sei. Die Ausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH unterliegen somit dem Kapitalertragsteuerabzug von 25%.

Ziel von Doppelbesteuerungsabkommen sei die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und die Sicherung der steuerlichen Einmalerfassung von Einkünften. Die Slowakei habe das Recht, die Ausschüttungen der österreichischen GmbH zu besteuern, besteuere jedoch nicht. Eine ertragsteuerliche Belastung der Ausschüttungen in der Slowakei sei somit nicht gegeben. Die steuerliche Erfassung in Österreich führe daher nicht zu einer Doppelbesteuerung, sondern zu einer Einmalerfassung der Einkünfte (RdW 2010/469).

Gleichzeitig wurden mit **Bescheiden** vom 23.11.2016 für die Jahre 2009 bis 2011

Anspruchszinsen wie folgt festgesetzt:

- Für 2009 € 95.067,90,
- für 2010 € 7.932,47 und
- für 2011 € 8.456,13

Gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer sowie von Anspruchszinsen für die Zeiträume 2009 bis 2011 wurde von der steuerlichen Vertreterin mit Schreiben vom 21.12.2016 eine **Beschwerde** eingebracht. Darin wird den Ausführungen des Finanzamtes Folgendes begründend entgegengehalten:

„II. Begründung

*Wie bereits im Sachverhalt unter Punkt I angeführt, erfolgte die Ausschüttung der ***3*** Beteiligungs GmbH an die ***1*** ***2***, k.s. gemäß § 94a EStG (nun im § 94 EStG geregelt) unter Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie ohne Kapitalertragsteuerabzug.*

*Die damaligen Voraussetzungen gern § 94 EStG waren im Zeitpunkt der Ausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH erfüllt. Bei der ***3*** Beteiligungs GmbH handelt es sich um eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, an deren Stammkapital eine unter die Anlage 2 zu § 94 Z 2 EStG fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist. Die Beteiligung muss weiters über einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr bestehen. Die slowakische ***1*** ***2***, k.s. hält im Zeitpunkt der Ausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH 100% der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH über einen ununterbrochenen Zeitraum von einem Jahr.*

Nach den Bestimmungen der Mutter-Tochter Richtlinie ist die Rechtsform einer slowakischen K.S. als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren und explizit in Anlage 2 zu § 94 Z 2 EStG unter Z1 lit y erwähnt.

*Das Finanzamt führt wie unter Punkt 5 angeführt aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Beteiligungen aufgrund der aus österreichischen Sicht steuerlichen Transparenz nicht auf die slowakische ***1*** ***2***, k.s. übergegangen ist. Dieser Ansicht können wir nicht folgen, zudem auch der BFG in seinem Erkenntnis vom 26.01.2016 eindeutig festgehalten hat, dass für*

die Zurechnung der Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH "das wirtschaftliche Eigentum maßgebend ist, welches mit 31.12.2007 auf die slowakische ***1*** ***2***, k.s. übergegangen ist."

Die ***1*** ***2***, k.s. verfügt über eine (Personen-)Betriebstätte in der Slowakei. Dies lässt sich sowohl anhand des Vorhandenseins einer festen Einrichtung in der Slowakei als auch des Vorliegens einer dort ausgeübten operativen, der Ausführung des Betriebes dienenden Tätigkeit nachweisen. Das Vorhandensein einer operativen (Personen-)Betriebstätte bewirkt, dass dieser grundsätzlich ein wirtschaftliches Eigentum an Wirtschaftsgütern zugerechnet werden kann.

Mit dem Sacheinlage- und Abtretungsvertrag vom 31.12.2007 hat [der Bf] seine Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH auf die ***1*** ***2***, k.s. übertragen. Dadurch ist der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH auf die ***1*** ***2***, k.s. erfolgt.

Die ***1*** ***2***, k.s. ist seit der Übertragung des Anteils an der ***3*** Beteiligungs GmbH befugt, sämtliche positiven und negativen Befugnisse zivilrechtlichen Eigentums uneingeschränkt auszuüben, wodurch sie über eine geschützte Rechtsposition verfügt. Weiters ist durch die Übertragung des Anteils grundsätzlich auch das Risiko einer allfälligen Wertminderung sowie die Chance auf künftige Wertsteigerung der Anteile auf die ***1*** ***2***, k.s. übergegangen. Daher ist ihr ab dem Zeitpunkt der vollendeten zivilrechtlichen Übertragung grundsätzlich auch das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH zuzurechnen.

Die ***1*** ***2***, k.s. war ab dem Zeitpunkt des Überganges des Anteils an der ***3*** Beteiligungs GmbH in ihr zivilrechtliches Eigentum, weiters zur Nutzung sowie wirtschaftlichen Disposition über den Anteil berechtigt. Ausdruck der seitens der ***1*** ***2***, k.s. bestehenden Dispositionsbefugnis war unter anderem, dass diese über ein Stimmrecht im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung der ***3*** Beteiligungs GmbH verfügt und dieses auch tatsächlich ausgeübt hat. Die Gewinne wurden in den Generalversammlungen festgestellt und zur Ausschüttung gebracht. Die Generalversammlungen wurden durch die vertretungsbefugte Gesellschafterin, der ***1*** ***2***, k.s. abgehalten. Die (beschlossenen) Gewinnausschüttungen sind der ***1*** ***2***, k.s. in der Folge auch tatsächlich zugeflossen.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen sind der ***1*** ***2***, k.s. die Gewinnausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH, als deren wirtschaftliche Eigentümerin, aus steuerlicher Sicht zuzurechnen.

Nach Abtretung der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH kamen dem Ehepaar ***3*** keine Gesellschafterbefugnisse in Bezug auf die GmbH zu. Da auch Wertminderungen nicht mehr dem Ehepaar ***3*** zuzurechnen sind, kann nicht davon ausgegangen werden, dass

das wirtschaftliche Eigentum den Ehegatten ***3*** zukommt. Gemäß Schlussfolgerung des BFG ist das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum ab 31.12.2007 der ***1*** ***2***, k.s. zuzurechnen.

Aufgrund der Zurechnung der Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH zur slowakischen ***1*** ***2***, k.s. kann entgegen der Bescheide des Finanzamtes keine Zurechnung der Gewinnausschüttung [beim Bf] erfolgen. Die Gewinnausschüttungen sind der slowakischen ***1*** ***2***, k.s. zuzurechnen.

Gern § 95 Abs 4 EStG ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, sofern die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Wie bereits angeführt, handelt es sich beim Empfänger der Kapitalerträge nicht um [den Bf], sondern um die slowakische ***1*** ***2***, k.s. Die Vorschreibung einer allfälligen Kapitalertragsteuer ist daher von vornherein bereits verfehlt.

Da die ***1*** ***2***, k.s. unter Anwendung der Mutter-Tochter Richtlinie als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren ist, erfolgte die Ausschüttung der Dividenden zu Recht ohne Kapitalertragsteuerabzug. Die Einforderung einer allfälligen Kapitalertragsteuer von jemand anderem als dem Empfänger der Kapitalerträge (das ist die ***1*** ***2***, k.s.) ist gesetzlich nicht gedeckt.

Die zuvor angeführten Bescheide sind daher rechtswidrig.

III Verjährung iZm Kapitalertragsteuer und Anspruchszinsen 2009

Unabhängig von oben angeführten Ausführungen, weisen wir darauf hin, dass das Jahr 2009 bereits verjährt ist. Die Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt fünf Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO).

Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs 1 BAO durch nach außen wirksame und einwandfrei erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen um ein Jahr. Die Verlängerung um ein Jahr erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr die Amtshandlung erfolgt (vgl Ritz, BAO5, § 209 Tz 1). Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs 1 zweiter Satz BAO um jeweils ein weiteres Jahr, wenn im Verlängerungsjahr eine Amtshandlung gesetzt wird.

Da laut den uns vorliegenden Informationen für die Jahre 2009 bis 2011 bis zum 6.11.2015 (Ergänzungsersuchen des Finanzamtes betreffend die Gewinnausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH an die ***1*** ***2*** k.s.) keine Verlängerungshandlungen gesetzt wurden, ist daher das Jahr 2009 mit Ablauf des Jahres 2014 verjährt.

IV. Antrag

Wir stellen daher den Antrag, die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009, 2010 und 2011 vom 22.11.2016, eingelangt am 28.11.2016, sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009, 2010 und 2011 vom 23.11.2016, eingelangt am 28.11.2016 gemäß oben angeführter Begründung aufzuheben. [...]

Die am 09.02.2017 ergangenen abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen** wurden hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer wie folgt begründet:

*„Für die Zurechnung der Ausschüttungen ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Beteiligungen auf die ***1*** ***2***, k.s. nicht von Bedeutung. Wie in der Bescheidbegründung ausgeführt, ist auf Grundlage von Art 3 Abs 2 DBA nach dem Recht des jeweiligen Anwenderstaates und unabhängig von der Behandlung der Gesellschaft im DBA-Partnerstaat zu entscheiden, ob die ausländische Gesellschaft als transparent oder intransparent zu behandeln ist (VPR 277). Eine slowakische K.S. ist aus Sicht des österreichischen Steuerrechts eine einer österreichischen Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform (siehe auch das Erkenntnis des BFG vom 28.01.2016). Demnach gilt diese als Mitunternehmerschaft, deren Gewinne nach dem Durchgriffsprinzip besteuert werden. Sie ist also nicht als eigenes Steuersubjekt zu behandeln. Die erwirtschafteten Gewinne sind anteilig in den Händen der Gesellschafter zu besteuern (VPR 276). Aus diesem Grund unterliegen die Ausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH selbst bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligungen auf die ***1*** ***2***, k.s. dem Kapitalertragsteuerabzug von 25 %. Weiters ist es zwar richtig, dass eine slowakische K.S. als eine EU-Muttergesellschaft gilt die in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt ist, allerdings wird für eine Freistellung von der KEST verlangt, dass die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen der K.S. gehört (VPR 190). Wie das BFG im Erkenntnis vom 28.01.2016 festgehalten hat, stellt die Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH allerdings kein notwendiges Betriebsvermögen dar, sondern gewillkürtes.*

Im Übrigen wird die Begründung des Erstbescheides vom 22.11.2016 aufrecht erhalten.

Im Beschwerdevorbringen wurde nichts vorgebracht, was die Bescheidbegründung zu entkräften geeignet gewesen wäre. Aus diesem Grund ist die Beschwerde abzuweisen.“

Hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009 wurde dem Argument der steuerlichen Vertreterin zur Verjährung per Ende 2014 entgegengehalten, dass ua die Bescheidzustellung über die Einkommensteuer 2009, die im Jahr 2011 erfolgt ist, eine Verlängerungshandlung ist, die die Verlängerung der Verjährungsfrist von 5 Jahren bewirkt habe. Aus diesem Grund sei der Vorhalt vom 06.11.2015 innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist erfolgt, wodurch die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009 rechtzeitig stattfand.

Hinsichtlich der Festsetzung der Anspruchszinsen verwies das Finanzamt in den Bescheiden darauf, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sei und daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden könne, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei.

Im mit Schreiben vom 09.03.2017 übermittelten **Vorlageantrag** brachte die steuerliche Vertreterin Folgendes vor:

„[...]

II. Begründung des Vorlageantrags

1. Allgemeines

Bei der Frage der Zurechnung ist zwischen der Zurechnung des Vermögens und der Zurechnung der Einkünfte zu unterscheiden.

Grundsätzlich erfolgt die Zurechnung des Vermögens sowie der Einkünfte beim wirtschaftlichen Eigentümer. Im Regelfall wird der zivilrechtliche Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer sein. Die Wegzugbesteuerung gemäß § 31 Abs 2 Z 2 EStG (idF vor BBG 2011) tritt nur dann ein, wenn ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums stattgefunden hat.

*Mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, erfolgt die Zurechnung des Vermögens zur ***1*** **2***, k.s., welche nach Art 5 DBA Österreich-Slowakei eine Betriebsstätte in der Slowakei darstellt.*

Gewinne, die der slowakischen Betriebsstätte einer slowakischen k.s. zuzurechnen sind, sind gemäß Art 7 DBA CSSR in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen (EAS 3018, 18.11.2008).

2. Zurechnung des Vermögens

2.1. Wirtschaftliches Eigentum

Aus (österreichischer) steuerlicher Sicht, erfolgt die Zurechnung von Vermögen gemäß § 24 BAO entsprechend dem wirtschaftlichen und nicht nach dem zivilrechtlichen Eigentum. Das wirtschaftliche Eigentum ist als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu verstehen bzw ist auf die gleiche gedankliche Wurzel wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise zurückzuführen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist demnach derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet. In der Regel ist dem zivilrechtlichen Eigentümer eines Wirtschaftsgutes dieses auch steuerlich zuzurechnen (§ 24 Abs 1 lit d BAO; EStR Rz 121 ff; vgl Ritz, BAO, § 24, Tz 1 ff).

Als wirtschaftlicher Eigentümer an einem Wirtschaftsgut ist grundsätzlich derjenige anzusehen, der sowohl die positiven als auch die negativen Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben im Stande ist. Als Beispiele für die positiven Befugnisse zivilrechtlichen Eigentums sind Gebrauch, Verbrauch, Veräußerung, Veränderung und Belastung eines Wirtschaftsgutes zu nennen. Eine negatives Befugnis des Eigentumsrechts ist beispielsweise der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache (EStR 2000, Rz 122).

Obwohl der zivilrechtliche Eigentümer in der Regel auch der wirtschaftliche Eigentümer ist, kann es gegebenenfalls zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem- und wirtschaftlichem Eigentum kommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven und negativen Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind auszuüben in der Lage ist (vgl Ritz, BAO, § 24 Tz 1 ff). Selbst bei der Einräumung von Nutzungsrechten an GmbH-Anteilen, geht das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen auf den Nutzungsberechtigten über, wenn hinsichtlich der Anteile ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten besteht und der Nutzungsberechtigte zur Ausübung eines mit den Anteilen verbundenen Stimmrechts berechtigt ist (vgl Doralt, EStG, § 2, Tz 118 unter Verweis auf VwGH, 11.11.1975, 434/75, 1976)

Wie die herrschende Lehre (vgl zB Ritz, BAO, § 24, Tz 1 ff), so räumen auch die sich am Authorized OECD Approach (AOA) orientierenden Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) sowie die EAS des BMF dem wirtschaftlichen Eigentum bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern entscheidende Bedeutung ein (AOA 1/101). Nach dem AOA gilt der Grundsatz, dass Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte (hier: Personengesellschaftsbetriebsstätte) nur zugerechnet werden können, wenn diese "wirtschaftlicher Eigentümer" ist; das zivilrechtliche Eigentum reicht nicht aus (EAS 3010, 18.12.2008 unter Verweis auf AOA Part 1/107).

Der BFH verlangt für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine rechtlich geschützte Position, somit die Übertragung der Gesellschaftsrechte und des Risikos der Wertminderung (vgl Doralt, EStG, § 2, Tz 118 unter Verweis auf BFH, 15.12.1999, BStBl 2000 II, 527).

*Mit Sacheinlage- und Abtretungsvertrag vom 31.12.2007 haben Herr ***3*** und seine Gattin ihre Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH an die slowakische ***1*** ***2***, k.s übertragen. Über den Sacheinlage- und Abtretungsvertrag wurde ein Notariatsakt aufgenommen. Die ***1*** ***2***, k.s. hat nach der erfolgten Übertragung 100% der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH gehalten. Der Übergang der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH in das Eigentum der ***1*** ***2***, k.s. wurde am 17.01.2008 in das Firmenbuch eingetragen. Die ***1*** ***2***, k.s. scheint seit diesem Zeitpunkt als Eigentümerin mit einem Anteil iHv 100% an der ***3*** Beteiligungs GmbH im österreichischen Firmenbuch auf.*

Mit dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH war die ***1*** ***2***, k.s. berechtigt sämtliche positive (zB Veräußerung) und negative (Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Anteile) Befugnisse zivilrechtlichen Eigentums auszuüben. Durch die Übertragung des Anteils ist auch das Risiko einer allfälligen Wertminderung sowie die Chance auf künftige Wertsteigerung der Anteile auf die ***1*** ***2***, k.s. übergegangen.

Die tatsächliche Ausübung dieser Befugnisse eines Eigentümers findet ihren Ausdruck im vorliegenden Sachverhalt insbesondere in Form der durch die ***1*** ***2***, k.s. in den Generalversammlungen der ***3*** Beteiligungs GmbH als Gesellschafterin gefassten Beschlüsse. Der Jahresabschluss und damit der Bilanzgewinn wurden in den Generalversammlungen festgestellt und dieser zur Ausschüttung gebracht. Die Generalversammlungen wurden durch die vertretungsbefugte Gesellschafterin, der ***1*** ***2***, k.s. abgehalten. Die entsprechenden unterzeichneten Protokolle wurden notariell beglaubigt aufgenommen und der Beschwerde an das BFG vom 16.4.2010 als Beilage angeschlossen (siehe Beilage).

Das BFG hat in seinem Erkenntnis vom 28.1.2016 zudem festgehalten, dass im vorliegenden Fall das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH, mit Notariatsakt vom 31.12.2007 auf die ***1*** ***2***, k.s. übertragen wurde. „Ab diesem Zeitpunkt war daher die slowakische Personengesellschaft in der Lage, ihre Befugnisse als zivilrechtlicher Eigentümer auszuüben. Sie hat - nachgewiesen durch notariell beglaubigte Protokolle - als Gesellschafterin der ***3*** Beteiligungs GmbH Beschlüsse über die Jahresabschlüsse und die Gewinnausschüttungen gefasst. Dass der Bf und seine Ehegattin in ihrer Funktion als Organ der ***1*** ***2***, k.s. bzw der ***1*** s.r.o. auftreten, ändert nichts an der Tatsache, dass dem Ehepaar ***3*** ab der Abtretung der GmbH-Beteiligung keine Gesellschafterbefugnisse mehr in Bezug auf die ***3*** Beteiligungs GmbH, zukommen und die Gewinnausschüttungen der ***1*** ***2***, k.s. zugeflossen sind. Ebenso traf die Wertminderung der GmbH-Anteile die slowakische Gesellschaft. Folglich können der Bf und seine Ehegattin nicht als wirtschaftlicher Eigentümer an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH, angesehen werden.“

Es wurde daher bereits im Erkenntnis des BFG vom 28.1.2016 klargestellt, dass ab 31.12.2007 sowohl das zivilrechtliche, als auch das wirtschaftliche Eigentum der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH der ***1*** ***2***, k.s. zukommt.

Die Argumentation des Finanzamtes, weshalb die Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH der ***1*** ***2***, k.s. nicht zuzurechnen sei, stützt sich darauf, dass seitens der ***1*** ***2***, k.s. hinsichtlich der Beteiligung kein notwendiges Betriebsvermögen vorliege. Der vom Gesetzgeber in § 24 BAO normierten Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach dem wirtschaftlichen Eigentum und die darauf aufbauende in der Literatur und Judikatur

erarbeitete Zurechnungslehre, welche sich am wirtschaftlichen Eigentum orientiert, wird im Zuge der bisherigen Diskussion seitens des Finanzamts keine Beachtung geschenkt.

Die Orientierung am notwendigen Betriebsvermögen als Kriterium bei der Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum ist weder vom Gesetzgeber normiert, noch wird sie in der herrschenden Literatur oder der Judikatur vertreten. Sie hat ihren Ursprung vielmehr in der Ansicht der Finanzverwaltung (der Verrechnungspreisrichtlinie) respektive einer Interpretation des BMF zum AOA (vgl. EAS 3010, EAS 3018). In diesem Sinne wurde das eigentlich zu diskutierende Thema verfehlt, da es sich bei der Voraussetzung des Vorliegens von notwendigem Betriebsvermögen um ein eigenständig festgesetztes Erfordernis der Finanzverwaltung handelt, welches im Gesetz keine Deckung findet und somit nicht geeignet ist über die Zuordnung wirtschaftlichen Eigentums zu entscheiden.

Dementgegen kommt das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 9.2.2017 zu dem Ergebnis, dass auch das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist und schließt sich damit der Ansicht des BFG an.

*Das BFG führte in seinem Erkenntnis vom 28.1.2016 bereits zutreffend aus, dass „die slowakische Gesellschaft nur über eine Betriebsstätte (in Bratislava) verfügt und als rechtlich selbstständig sehr wohl zivilrechtliches (und auch wirtschaftliches - siehe oben) Eigentum an der Gesellschaft erworben hat. Die Regelung der AOA sind daher hier nicht anwendbar, sodass sich das Erfordernis der tatsächlich-funktionalen Bedeutung der Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH. bzw. der Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen daraus nicht ableiten lässt.“ Auch die Verrechnungspreisrichtlinien sind grundsätzlich zur gerechtfertigten Ergebnisaufteilung zwischen den Betriebsstätten eines Unternehmens entsprechend dem Fremdvergleich heranzuziehen. Nachdem die ***1*** ***2***, k.s. lediglich über eine Betriebsstätte verfügt, ist die Anwendung der Verrechnungspreisrichtlinien nicht geboten.*

*Wesentlich für die Zurechnung der Beteiligung zur ***1*** ***2***, k.s. ist deshalb nicht, ob seitens der ***1*** ***2***, k.s. im Hinblick auf die Beteiligung (notwendiges) Betriebsvermögen vorliegt, sondern, dass diese nach den in der Rechtslehre entwickelten Zurechnungskriterien wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung ist.*

2.2. Notwendiges Betriebsvermögen

2.2.1. Allgemeines

Sollte dennoch, entgegen der herrschenden Lehre und der Ansicht des BFG, das notwendige Betriebsvermögen als entscheidendes Kriterium für die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums herangezogen werden, kann wie folgt festgehalten werden:

Wie vom Finanzamt beschrieben, ist für das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen in Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht nur das zivilrechtliche

Eigentum relevant, sondern dass die Beteiligung auch tatsächlich, also funktional zu der Betriebsstätte gehört.

2.2.2. Funktionale Zugehörigkeit

*Aufgrund folgender Argumente ist auch die funktionale Zugehörigkeit der Beteiligung der GracnerBeteiligungs GmbH zur ***1*** ***2***, k.s. unseres Erachtens unstrittig:*

*Im Dezember 2007 wurden 100% der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH an die ***1*** ***2***, k.s. übertragen. Im Vermögen der ***3*** Beteiligungs GmbH waren die Beteiligungen an sämtlichen operativen Gesellschaften, die in Westeuropa (mit Ausnahme Österreich) tätig waren. Es waren dies die ***1*** GmbH (Deutschland), die ***1*** B.V. (Niederlande), die ***1*** s.r.o. (Tschechien), die ***1*** Ltd (England) und die ***1*** Sari (Frankreich). Außerdem wurden von der ***3*** Beteiligungs GmbH Anteile an der Joylite GmbH (Österreich) gehalten.*

Der Grund für die Übertragung der Anteile im Jahr 2007 lag vor allem darin, dass für die Zukunft geplant war, das Geschäft in Osteuropa zu intensivieren. Da die Umsätze in Westeuropa in den letzten Jahren vor der Übertragung signifikant abgenommen haben wollte man das Hauptaugenmerk auf die Expansion in die östlichen Nachbarstaaten und noch weiter ostwärts richten. Von der slowakischen Gesellschaft wurden in den Jahren 2008 und 2009 die Slowakei, Ungarn, Polen und die Ukraine bearbeitet. Auch in Russland gab es bereits erste Geschäftsanbahnungsversuche.

*Durch die Einlage der ***3*** Beteiligung GmbH in die ***1*** ***2***, k.s. erfolgte eine Vereinigung des organisatorischen und strategischen Managements in der Zentrale mit dem Standort Slowakei. Für die Erschließung des Marktes in Osteuropa war es insbesondere für Verhandlungen mit potenziellen Kunden auch von Vorteil, dass eine slowakische Gesellschaft als Vertragspartner auftritt und nicht eine österreichische Gesellschaft. Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Neuausrichtung der Unternehmensgruppe auch ohne die organisatorische Vereinigung des strategischen und operativen Managements hätte funktionieren können und die Übertragung der Anteile für die ***1*** ***2***, k.s. nicht förderlich war, kann nicht nachvollzogen werden und verkennt sämtliche dahinterstehende betriebswirtschaftliche (und damit außersteuerliche) Überlegungen der Geschäftsführung.*

*Die Slowakei dient dabei für die Länder Osteuropas als Zentrale, das heißt, die Länder werden von der Slowakei aus bearbeitet. Die Slowakei eignet sich für diese Gebiete sowohl aus geographischer als auch aus sprachlicher Sicht am Besten. Von großem Vorteil erwies sich dabei die Beteiligung an der ***1*** s.r.o. Tschechien - diese Gesellschaft hat die erste Ausgabe des slowakischen Couponkataloges organisiert – da man auf Kontakte zu deren Kunden und deren Mitarbeiter zurückgreifen konnte. Die Gesellschaften in Tschechien und der Slowakei profitieren sehr von diesen Synergieeffekten.*

Diese Synergieeffekte entsprechen unserer Ansicht nach auch genau den von Doralt geforderten ergänzenden Tätigkeiten (Doralt, EStG, § 4 Tz 52).

2.2.3. Enge wirtschaftliche Beziehung

Wie bereits ausgeführt, gehört nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn zwischen dieser und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (EStR 2000, Rz 492).

*Die Unternehmensgegenstände der ***1*** ***2***, k.s., der ***3*** Beteiligungs GmbH sowie sämtlicher Tochtergesellschaften sind vor allem die Werbung für andere Unternehmen mittels Kuponkatalogen, Verbundmailings, Pocketmagazinen, Prospekten, Organisation, Registrierung und Vermarktung von Adressen.*

*Die Gesellschaften (auch die ***3*** Beteiligungs GmbH) treten auch unter einer einheitlichen Marke, dem Namen „***1***“, auf und werden von den selben Personen geleitet. Im Jahr 2008, also im ersten (vollen) Jahr des Bestehens, hat die ***1*** ***2***, k.s. bereits einen operativen Umsatz mit Tätigkeiten in der Slowakei und Ungarn in Höhe von rund EUR 340.000,- erzielt. Ab dem Jahr 2009 wird außerdem von der ***1*** ***2***, k.s. eine Managementgebühr von den in Westeuropa tätigen Gesellschaften eingehoben.*

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008) ist eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft als typisches Beispiel für notwendiges Betriebsvermögen anzusehen.

*Weiters kann angeführt werden, dass der ***1*** ***2***, k.s. neben deren operativen Tätigkeit im Hinblick auf die Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH eine geschäftsleitende Funktion zukommt, welche ihren Ausdruck insbesondere in den oben angeführten Gesellschafterbeschlüssen findet. Dies wird (nach Ansicht des BFH) als weiteres Argument für einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Betriebstätte und ihrer Beteiligung gesehen (vgl BFH 19.12.2007, I R 66/06).*

*Aufgrund der oben ausgeführten Tatsachen ist es unseres Erachtens unstrittig, dass durch die ***3*** Beteiligungs GmbH der Betriebszweck der ***1*** ***2***, k.s. gefördert wird und, dass zwischen den Gesellschaften enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Aus diesen Gründen stellt die ***3*** Beteiligungs GmbH notwendiges Betriebsvermögen der ***1*** ***2***, k.s. dar.*

2.3. Betriebstätte der slowakischen k.s.

Wirtschaftsgüter können nach dem OECD Authorized Approach (AOA) grundsätzlich einer Betriebstätte als deren wirtschaftlichem Eigentümer zugeordnet werden (vgl VPR 2010, Rz

189f; AOA 1/107; AOA 1/101). Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte in der Slowakei setzt naturgemäß das Vorliegen einer solchen voraus.

Aus österreichischer steuerlicher Sicht ist eine Betriebsstätte gemäß § 29 BAO jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebs oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Als Betriebsstätten gelten insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet oder sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebs dienen (§ 29 Abs 1 iVm Abs 2 lit a und b BAO).

Unerheblich für die Beantwortung der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ist die Art der Tätigkeit (zB kaufmännisch, technisch etc), ob sie eine Haupt- oder Hilfstätigkeit ausübt sowie ob dort ein wesentlicher oder unwesentlicher Betrag zum Erfolg des Gesamtunternehmens geleistet wird (vgl Ritz, BAO, § 29 Rz 6 sowie BFH, BStBl 1985 II, 417).

Eine Betriebsstätte verlangt begrifflich nach der Ausübung eines „Betriebs“. Wenn es sich daher bei einer slowakischen k.s. lediglich um eine Holding-k.s. handelt, welche eine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, liegt nach Ansicht des BMF keine (Personen) Betriebsstätte vor (EAS 3018, 18.11.2008).

Wie bereits im Sachverhalt angeführt wurde aufgrund der sich verschlechternden Marktlage in Mittel- und Westeuropa von der Geschäftsführung der ***3*** Beteiligungs GmbH eine strategische Neuausrichtung der Unternehmenszweige, welche die verstärkte Bearbeitung der Märkte in Osteuropa ab 2008 zum Kerninhalt hat, erarbeitet. Zu diesem Zweck wurde die ***1*** ***2***, k.s, von der aus die Erschließung und Bearbeitung des Marktes in Zentral- und Osteuropa aus strategischen, organisatorischen und geographischen Gründen erfolgt, gegründet.

In der Folge wurden in der Slowakei Büroräumlichkeiten angemietet. Von diesem Standort aus waren im Zeitraum 2008 bis 2012 Arbeitnehmer (in Summe 6 Personen, darunter ein vertretungsbefugter Prokurist) im Rahmen der Bearbeitung des osteuropäischen Marktes tätig.

Bei den Büroräumlichkeiten der ***1*** ***2***, k.s. handelt es sich um eine feste örtliche Einrichtung. Die Tatsache, dass am Standort in der Slowakei (Bratislava) Arbeitnehmer im Rahmen der Erschließung und Bearbeitung des osteuropäischen Marktes aktiv tätig waren, ist als Ausdruck einer operativen Tätigkeit zu sehen und würde dadurch das Vorhandensein einer bloß vermögensverwaltenden Holding-k.s. ausschließen. Somit liegt seitens der ***1*** ***2***, k.s. eine Betriebsstätte in der Slowakei vor. Dies wurde auch seitens der slowakischen Finanzverwaltung überprüft, da die operative Tätigkeit in einer festen örtlichen Anlage in der Slowakei Voraussetzung für die Erteilung einer slowakischen UID ist.

3. Zurechnung der Einkünfte

3.1. Allgemeine Zurechnungskriterien

Bei bestimmten Einkunftsarten ergibt sich die Zurechnung aus der tatbestandsmäßigen Anknüpfung der Einkünfte, sodass letztlich zwischen persönlichen (Nutzung der eigenen Arbeitskraft) und sachlichen (Nutzung von Vermögen) Einkunftsquellen unterschieden wird (vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz 151), wobei die Beurteilung, wem Vermögen und wem Einkünfte zuzurechnen sind, dem Grundsatz nach unabhängig für jeden zu beurteilenden Steuertatbestand und für jede Steuer erfolgt.

Weder das österreichische EStG noch das KStG enthalten allgemeine Vorschriften über die persönliche Zurechnung von Einkünften. Daher wird im Schrifttum überwiegend auf die von Ruppe entwickelte Markteinkommenstheorie verwiesen, welche ursprünglich in Zusammenhang mit Familienverträgen entwickelt wurde und mit welcher vor dem Hintergrund der weitreichenden Problematik der persönlichen Zurechnung von Einkünften der Anspruch einer allgemeinen Zurechnungslehre verbunden wird (vgl. ua Ehrke-Rabel in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht, 31 ff; Kofier, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung, 19 ff, 58; Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg.), Stiftungshandbuch, Rz 1/47 ff).

Danach sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Die Zurechnung von Einkünften deckt sich nur in Ausnahmefällen nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. Ruppe in Tipke, Einkunftsquellen, 18; dem folgend E 20,09.1988, 87/14/0167, 1989,56; vgl. weiters EStR 2000, Rz 104 unter Verweis auf VwGH 21.07.1998, 93/14/0149). Zurechnungssubjekt ist somit die Person, welche die Einkunftsquelle beherrscht.

Für die Zurechnung von Einkünften ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (EStR 2000, Rz 104 ff unter Verweis auf VwGH 09.07.1997, 95/13/0025).

3.2. Besondere Zurechnungskriterien für Einkünfte aus Kapitalvermögen

Bei Dividenden handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG. Diese stellen sogenannte „Passiveinkünfte“ dar (vgl. Tanzer, Einkünftezurechnung ausländische Basis- und Finanzierungsgesellschaften (Teil I), GesRZ2005, 59; Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften, 25 ff).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (zB Dividenden oder Gewinnanteile einer GmbH) sind demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte (Kapitalanteile) berechtigt ist (EStR 2000, Rz 106 ff). Dem wirtschaftlichen Eigentum an dem (den Einkünften) zugrunde

liegenden Vermögen iSd § 24 BAO kommt dabei entscheidende Bedeutung zu (vgl Kofier, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung, 67).

Die Zurechnung einer Dividende (oder von Gewinnanteilen) erfolgt nach hM bei demjenigen, der im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung wirtschaftlicher Gesellschafter war (zB über das mit der Beteiligung zusammenhängende Stimmrecht verfügt hat) (vgl Marschner/Jakom EStG 2015 § 27, Rz 21 ff).

Da für die steuerliche Zurechnung der Dividenden als Passiveinkünfte als Vorfrage die Zurechnung des den Dividenden zugrunde liegenden Vermögens (Gesellschaftsanteil) relevant ist, verweisen wir an dieser Stelle auf Punkt 2 „Zurechnung des Vermögens“, in welchem die Zurechnung des Vermögens zur ***1*** ***2***, k.s. behandelt wurde. Dort wurde bereits dargelegt, dass die Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH in wirtschaftlicher (und daher steuerlicher) Betrachtungsweise der ***1*** ***2***, k.s. zuzurechnen sind.

Im Hinblick auf die Dispositionsbefugnis der ***1*** ***2***, k.s. betreffend die Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH kann festgehalten werden, dass diese im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung über ein Stimmrecht verfügt und dieses auch ausgeübt hat (die Ausübung der Stimmrechte kann durch die Protokolle der Generalversammlungen der ***3*** Beteiligungs GmbH nachgewiesen werden). Damit war die ***1*** ***2***, k.s. wirtschaftlicher Gesellschafter der ***3*** Beteiligungs GmbH.

Die in den Generalversammlungen beschlossenen Gewinnanteile der ***3*** Beteiligungs GmbH sind der ***1*** ***2***, k.s. als wirtschaftlichem Gesellschafter in weiterer Folge auch tatsächlich zugeflossen (der Zufluss kann durch die Bankauszüge der ***1*** ***2***, k.s. nachgewiesen werden).

Die Ausschüttung der ***3*** Beteiligungs GmbH an die ***1*** ***2***, k.s. erfolgte gemäß § 94a EStG (nun in § 94 Z 2 EStG geregelt) unter Anwendung der Mutter-Tochter Richtlinie ohne Kapitalertragsteuerabzug.

Die damaligen Voraussetzungen gem § 94a EStG waren im Zeitpunkt der Ausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH erfüllt. Bei der ***3*** Beteiligungs GmbH handelt es sich um eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, an deren Stammkapital eine unter die Anlage 2 zu § 94 Z 2 EStG fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist. Die Beteiligung muss weiters über einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr bestehen. Die slowakische ***1*** ***2***, k.s. hält im Zeitpunkt der Ausschüttungen 100% der Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH über einen ununterbrochenen Zeitraum von einem Jahr.

Das Finanzamt führte in den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 22.11.2016 aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Beteiligungen aufgrund der aus österreichischen Sicht steuerlichen Transparenz nicht auf die slowakische ***1*** ***2***, k.s.

übergegangen ist. Diese Ansicht ist, wie bereits unter Punkt 2.2. erläutert, unzutreffend, zumal auch das BFG in seinem Erkenntnis vom 26.01.2016 eindeutig festgehalten hat, dass für die Zurechnung der Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH "das wirtschaftliche Eigentum maßgebend ist, welches mit 31.12.2007 auf die slowakische ***1*** ***2***, k.s. übergegangen ist."

In der Beschwerdeentscheidung vom 9.2.2017 (eingegangen am 13.2.2017) vertritt das Finanzamt nunmehr, entgegen der Begründung in den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer der Jahre 2009, 2010 und 2011, die Meinung, dass zwar das wirtschaftliche Eigentum auf die ***1*** ***2***, k.s. übergegangen ist, dies für die Zurechnung der Ausschüttungen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Beteiligungen auf die ***1*** ***2***, k.s. jedoch nicht von Bedeutung sei.

Das Finanzamt legt seiner Argumentation die auf den AOA basierenden Verrechnungspreisrichtlinien zu Grunde. Dabei wird versucht für die Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen neben dem wirtschaftlichen Eigentum die Voraussetzung des notwendigen Betriebsvermögens zu fordern, die vom Gesetzgeber nicht vorgesehen ist. Zudem hat bereits das BFG in seinem Erkenntnis vom 28.1.2016 zutreffend ausgeführt, dass „die slowakische Gesellschaft nur über eine Betriebsstätte (in Bratislava) verfügt und als rechtlich selbstständig sehr wohl zivilrechtliches (und auch wirtschaftliches - siehe oben) Eigentum an der Gesellschaft erworben hat." Die Regelung der AOA sind daher, mangels Vorliegens mehrerer Betriebsstätten hier nicht anwendbar (siehe dazu bereits oben unter Punkt 2.1.).

Unstrittig ist, dass das zivilrechtliche Eigentum an der ***3*** Beteiligungs GmbH auf die ***1*** ***2***, k.s. übergegangen ist. Das BFG hat in seinem Erkenntnis vom 28.1.2016 bereits ausgeführt, dass es im Rahmen der Übertragung der Anteile auch zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der ***3*** Beteiligungs GmbH auf die ***1*** ***2***, k.s. gekommen ist. Dies hat nunmehr das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung vom 9.2.2017 anerkannt. Allerdings versucht das Finanzamt nun anhand der in diesem Fall nicht anwendbaren Verrechnungspreisrichtlinie zusätzliche Kriterien für die Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen hervorzuholen, die vom Gesetz nicht gedeckt sind.

Zudem wird, wie bereits oben ausgeführt, sowohl von der hM, als auch von der Finanzverwaltung die Meinung vertreten, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen demjenigen zuzurechnen sind, der zur Nutzung der Vermögenswerte (Kapitalanteile) berechtigt ist. Dabei kommt dem wirtschaftlichen Eigentum an dem (den Einkünften) zugrunde liegenden Vermögen iSd § 24 BAO entscheidende Bedeutung zu.

Nach hM erfolgt daher die Zurechnung einer Dividende (oder von Gewinnanteilen) bei demjenigen, der im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung wirtschaftlicher Gesellschafter war.

*Aufgrund der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH zur slowakischen ***1*** ***2***, k.s. kann entgegen der Bescheide des Finanzamtes keine Zurechnung der Gewinnausschüttung bei Herrn ***3*** erfolgen. Die Gewinnausschüttungen sind daher der slowakischen ***1*** ***2***, k.s. als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen.*

4. KEST - Vorschreibung

*Wie bereits angeführt, sind die Einkünfte im Zusammenhang mit der ***3*** Beteiligungs GmbH nicht Herrn ***3*** zuzuordnen, sondern der slowakischen ***1*** ***2***, k.s. Die Vorschreibung einer allfälligen Kapitalertragsteuer bei Herrn ***3*** ist daher von vornherein bereits verfehlt.*

*Da die ***1*** ***2***, k.s. gem Anlage 2 zu § 94a Abs 1 Z 3 bzw § 94 Z 2 EStG eine Gesellschaft im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie ist, erfolgte die Ausschüttung der Dividenden zu Recht ohne Kapitalertragsteuerabzug. Die Einforderung einer allfälligen Kapitalertragsteuer von jemand anderem als dem Empfänger der Kapitalerträge (das ist die ***1*** ***2***, k.s.) ist gesetzlich nicht gedeckt. Der Ansicht des Finanzamts, wonach der Übergang des zivilrechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung der Ausschüttungen nicht relevant ist, kann zudem nicht gefolgt werden.*

*Das Finanzamt bestätigte in der Beschwerdeentscheidung, dass die ***1*** ***2***, k.s. als eine EU-Muttergesellschaft gilt, die in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt ist, vertritt jedoch die Meinung, dass in der Rz 190 der Verrechnungspreisrichtlinien für eine Freistellung von der KEST verlangt wird, dass die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen der k.s. gehört.*

Das Finanzamt nimmt in seiner Argumentation generell auf die Verrechnungspreisrichtlinie Bezug. Diese basieren im Wesentlichen auf den AOA. Allerdings hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 28.1.2016 bereits eindeutig festgehalten, dass die Regelungen der AOA und somit die Verrechnungspreisrichtlinien mangels Vorliegens mehrerer Betriebsstätten im vorliegenden Fall nicht anwendbar sind, da die slowakische Gesellschaft nur über eine Betriebsstätte in Bratislava verfügt. Daher lässt sich das Erfordernis der Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen daraus nicht ableiten.

Zudem regelt die Rz 190 der Verrechnungspreisrichtlinie lediglich die Zurechnung einer Kapitalbeteiligung zu einer Betriebsstätte. Die Verrechnungspreisrichtlinie normiert hingegen nicht, dass die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehören muss, um die Befreiungsregelung des § 94 Z 2 EStG anzuwenden. Das Finanzamt unterstellt hier den Verrechnungspreisrichtlinien einen Inhalt, der diesen jedoch nicht entnommen werden kann.

*Das BFG hat in seinem Erkenntnis vom 28.1.2016 bereits zutreffend ausgeführt, dass sowohl das zivilrechtliche, als auch das wirtschaftliche Eigentum an der ***3*** Beteiligungs GmbH*

auf die ***1*** ***2***, k.s. übergegangen ist und daher dieser zuzurechnen ist. Dieser Ansicht hat sich nunmehr das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 9.2.2017 angeschlossen.

Selbst wenn das BFG im vorliegenden Fall entgegen dem bisherigen BFG-Erkenntnis zu der Ansicht gelangt, dass die Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen der k.s. gehören muss, um eine Freistellung von der KEST zu erreichen, ist diese Voraussetzung jedenfalls erfüllt (siehe dazu bereits oben).

Die zuvor angeführten Bescheide sind daher rechtswidrig.

Darüber hinaus wurde für jedes Veranlagungsjahr ein gesammelter Bescheid erlassen, der lediglich die Summe der KEST-Bemessungsgrundlage ausweist, bezieht sich aber dabei nicht auf die einzelnen Gewinnausschüttungen, die der KEST unterliegen sollen.

Im KEST-Bescheid sind grundsätzlich der Empfänger der Kapitalerträge zu bezeichnen und die einzelnen Zuflüsse anzugeben. Fehlen dem Bescheid diese Angaben, bedingt dies die ersatzlose Bescheidaufhebung (UFS 5.6.2012, RV/0453-W/10). Dies gilt insbesondere für die fehlende Konkretisierung jedes einzelnen Zuflusses (UFS 5.6.2012, RV/0453-W/10. „Die bloße Angabe eines Gesamtbetrages pro Kalenderjahr genügt nicht.“

Daher erweist sich der Spruch der betreffenden Bescheide schon aus diesem Grund als mangelhaft.

5. Verjährung iZm Kapitalertragsteuer und Anspruchszinsen 2009

Unabhängig von oben angeführten Ausführungen, weisen wir darauf hin, dass das Jahr 2009 bereits verjährt ist. Die Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt fünf Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO). Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs 1 BAO durch nach außen wirksame und einwandfrei erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen um ein Jahr. Die Verlängerung um ein Jahr erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr die Amtshandlung erfolgt (vgl Ritz, BAO5, § 209 Tz 1). Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs 1 zweiter Satz BAO um jeweils ein weiteres Jahr, wenn im Verlängerungsjahr eine Amtshandlung gesetzt wird.

Nach Ansicht des Finanzamts sei die Verjährung noch nicht eingetreten, da die Bescheidzustellung über die Einkommensteuer 2009 [vom Bf] die im Jahr 2011 erfolgt ist, eine Verlängerungshandlung darstellt, wodurch das Ergänzungsersuchen vom 6.11.2015 betreffend die KEST betreffend die Gewinnausschüttungen bei der ***3*** Beteiligungs GmbH im Verlängerungsjahr erfolgte. Dadurch wären die KEST-Bescheide in 2016 rechtzeitig ergangen.

Demgegenüber verweisen wir auf die Rechtsprechung, wonach bei der Beurteilung der Frist für die Festsetzungsverjährung für die ESt des Gesellschafters, die bei der Gesellschaft relevanten Unterbrechungshandlungen nicht mit zu berücksichtigen sind (vgl zB VwGH, 22.4.1992, 91/14/0009). Darüber hinaus greift im vorliegenden Fall aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie eine gewisse Abschirmwirkung, wodurch es sich beim Gesellschafter nicht um Herrn ***3***, sondern um die slowakische ***1*** ***2***, k.s. handelt.

6. Zusammenfassung

Die ***1*** ***2***, k.s. verfügt über eine (Personen-)Betriebstätte in der Slowakei. Dies lässt sich sowohl anhand des Vorhandenseins einer festen Einrichtung und Mitarbeitern in der Slowakei als auch des Vorliegens einer dort ausgeübten operativen, der Ausführung des Betriebes dienenden Tätigkeit nachweisen. Das Vorhandensein einer operativen (Personen-)Betriebstätte bewirkt, dass dieser grundsätzlich ein wirtschaftliches Eigentum an Wirtschaftsgütern zugerechnet werden kann.

Mit dem Sacheinlage- und Abtretungsvertrag vom 31.12.2007 hat [der Bf] seine Anteile an der ***3*** Beteiligungs GmbH auf die ***1*** ***2***, k.s, übertragen. Dadurch ist der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH auf die ***1*** ***2***, k.s. erfolgt.

Die ***1*** ***2***, k.s. ist seit der Übertragung des Anteils an der ***3*** Beteiligungs GmbH befugt, sämtliche positiven und negativen Befugnisse zivilrechtlichen Eigentums uneingeschränkt auszuüben, wodurch sie über eine geschützte Rechtsposition verfügt. Weiters ist durch die Übertragung des Anteils grundsätzlich auch das Risiko einer allfälligen Wertminderung sowie die Chance auf künftige Wertsteigerung der Anteile auf die ***1*** ***2***, k.s. übergegangen. Daher ist ihr ab dem Zeitpunkt der vollendeten zivilrechtlichen Übertragung auch das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen der ***3*** Beteiligungs GmbH zuzurechnen.

Die ***1*** ***2***, k.s. war ab dem Zeitpunkt des Überganges des Anteils an der ***3*** Beteiligungs GmbH in ihr zivilrechtliches Eigentum, weiters zur Nutzung sowie wirtschaftlichen Disposition über den Anteil berechtigt. Ausdruck der seitens der ***1*** ***2***, k.s bestehenden Dispositionsbefugnis war unter anderem, dass diese über ein Stimmrecht im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung der ***3*** Beteiligungs GmbH verfügt und dieses auch tatsächlich ausgeübt hat. Die Gewinne wurden in den Generalversammlungen festgestellt und zur Ausschüttung gebracht. Die Generalversammlungen wurden durch die vertretungsbefugte Gesellschafterin, der ***1*** ***2***, k.s, abgehalten. Die entsprechenden unterzeichneten Protokolle wurden notariell beglaubigt aufgenommen und sind als Beilage diesem Schreiben angeschlossen. Die (beschlossenen) Gewinnausschüttungen sind der ***1*** ***2***, k.s. in der Folge auch tatsächlich zugeflossen.

*Im Hinblick auf die obigen Ausführungen sind der ***1*** ***2***, k.s. die Gewinnausschüttungen der ***3*** Beteiligungs GmbH, als deren wirtschaftliche Eigentümerin, auch aus steuerlicher Sicht zuzurechnen.*

*Selbst wenn man, abweichend von der Rechtsprechung des BFG, davon ausgeht, dass die Beteiligung an der ***3*** Beteiligungs GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen der k.s. gehören muss, um eine Freistellung von der KESt zu erreichen, ist diese Voraussetzung erfüllt.*

Darüber hinaus ist die Bezeichnung der einzelnen Zuflüsse in den Bescheiden über die Festsetzung der KESt 2009 bis 2011 nicht erfolgt, weshalb der Bescheid an einem Begründungsmangel leidet.

Zudem ist die KESt betreffend das Jahr 2009 bereits verjährt, da die Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 BAO fünf Jahre beträgt. Nach der Judikatur des VwGH sind bei der Beurteilung der Frist für die Festsetzungsverjährung für die ESt des Gesellschafters, die bei der Gesellschaft relevanten Unterbrechungshandlungen nicht mit zu berücksichtigen.“

Mit Fax der vom 3.7.2020 verzichtete die steuerliche Vertretung auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf und ihr Ehemann waren bis zum Jahr 2007 an der ***3*** Beteiligungs GmbH jeweils zu 50% beteiligt. Mit Notariatsakt vom 31.12.2007 erfolgte eine Übertragung ihrer Anteile an die slowakische ***1*** ***2***, komanditná spoločnosť (im Folgenden: k.s.) mit Sitz in Bratislava, die nach slowakischem Recht als intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaft behandelt wird. Die k.s. wurde nun 100%ige Gesellschafterin der ***3*** Beteiligungs GmbH.

Diese slowakische Gesellschaft entfaltete unter Einsatz von Betriebsräumlichkeiten und Arbeitskräften eine betriebliche Tätigkeit in der Werbebranche. Nach dem Typenvergleich wird die k.s. in Österreich als transparente, eine der Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform angesehen. Die Rechtsform der k.s. entspricht der einer österreichischen GmbH & Co KG.

Die Ehegatten waren an der k.s. als Kommanditisten beteiligt. Komplementärin war die slowakische Kapitalgesellschaft ***1*** s.r.o., deren Gesellschafter ebenfalls die Bf und ihr Ehemann waren.

Die ****3**** Beteiligungs GmbH übte als Holdinggesellschaft eine geschäftsleitende Funktion aus und hielt Beteiligungen an verschiedenen Kapitalgesellschaften in Westeuropa und Tschechien, welche ebenfalls in der Werbebranche tätig waren. Das Ehepaar ****3**** war in allen Gesellschaften als Geschäftsführer tätig.

Nach der Übertragung der Anteile an der ****3**** Beteiligungs GmbH an die slowakische k.s. erfolgten in den Folgejahren Gewinnausschüttungen seitens der ****3**** Beteiligungs GmbH an die k.s., basierend ua auf den Gesellschafterbeschlüssen vom 28.01.2009, vom 31.03.2009, vom 16.02.2010 und vom 14.04.2011, die in Generalversammlungen (durch die vertretungsbefugte Gesellschafterin – die k.s.) festgestellt und zur Ausschüttung gebracht wurden. In den Jahren 2009 bis 2011 wurden Ausschüttungen von insgesamt € 10.045.567,65 getätigt, davon entfällt auf den Bf ein Betrag von insgesamt € 5.022.783,82 (2009 € 4.202.918,00; 2010 € 375.000,00; 2011 € 444.865,82).

Seitens der ****3**** Beteiligungs GmbH wurden für die erfolgten Gewinnausschüttungen jeweils Kapitalertragsteuer-Anmeldungen abgegeben, wobei angegeben wurde, dass die Gewinnausschüttungen gemäß § 94a Abs 1 EStG 1988 keinem KEST-Abzug unterliegen, da die k.s. als Muttergesellschaft der ****3**** Beteiligungs GmbH unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen.

Dem Ersuchen um Ergänzung vom November 2015 betreffend Nachweis der Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle nach § 94a Abs 1 EStG 1988 hinsichtlich der ****3**** Beteiligungs GmbH wurde mit Schreiben vom 29.02.2016 durch den steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass die k.s. nicht bloß vermögensverwaltend tätig sei, über Geschäftsräumlichkeiten verfüge und auch eigene Arbeitskräfte beschäftige.

Mit Erkenntnis des BFG vom 15.11.2018, GZ RV 7105347/2017, betreffend die Einkommensteuer 2007 im fortgesetzten Verfahren wurde der funktionale Zusammenhang der GmbH-Beteiligung mit der slowakischen Gesellschaft bejaht und damit die tatsächliche Zugehörigkeit zur slowakischen Betriebsstätte aus folgenden Erwägungen als gegeben angenommen:

Entscheidend ist, welche Tätigkeit die GmbH, an der die Beteiligung gehalten wird, entfaltet, und ob es einen hinreichend starken wirtschaftlichen/funktionalen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der slowakischen Personengesellschaft einerseits und jener der GmbH andererseits gibt (Zorn in RdW 2018, 254, unter Bezugnahme auf VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014).

Auch gemäß der österreichischen Finanzverwaltung kommt eine Zuordnung zur Betriebsstätte nur in Frage, wenn der Kapitalanteil funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte dient (VPR 2010 Rz 190).

In der mündlichen Verhandlung sowie in vorangegangenen Schriftsätzen wurde seitens der Bf nachvollziehbar dargelegt, dass der Beteiligungserwerb durch die k.s. in Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit steht.

Bedingt durch die Umsatzrückgänge in Westeuropa wollte die ***3*** Beteiligungs GmbH den Mittelpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit der Firmengruppe in den Osten Europas verlegen, was Ende 2007 mit der Gründung der k.s. in Bratislava und der Einlage der ***3*** Beteiligungs GmbH geschehen ist. Es ist davon auszugehen, dass die Bekanntheit, die Erfahrungen und die Kundenkontakte der ***3*** Beteiligungs GmbH bzw deren Tochtergesellschaften für die neugegründete slowakische Gesellschaft – nicht zuletzt aufgrund der Branchengleichheit - sehr von Vorteil waren. Ein großer Teil der Werbeeinschaltungen 2008 und 2009 in den von der slowakischen Gesellschaft herausgegebenen Couponheften erfolgte laut Bf durch deutsche, österreichische und niederländische Unternehmen, was auch aus den im Akt befindlichen entsprechenden Couponkatalogen ersichtlich ist.

Die k.s. hat bereits 2008, im ersten Jahr nach der Gründung, laut aktenkundiger Gewinn- und Verlustrechnung Umsätze von 10.193.000 SKK (338.345,72 Euro) erzielt. Es kann davon ausgegangen werden, dass ohne die Beteiligungseinlage sich die Anfangsphase einer auf sich allein gestellten Gesellschaft deutlich weniger erfolgreich gestaltet hätte. Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ist nachvollziehbar, dass eine neugegründete slowakische Gesellschaft ohne den Beteiligungserwerb keine Kundenaufträge von großen westeuropäischen Versandhäusern erhalten hätte.

Die Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit der slowakischen Gesellschaft ist in der Leistungsvereinbarung vom 9.7.2008 dokumentiert, wonach die ***3*** Beteiligungs GmbH im Bereich Kundenakquisition sowie Beratung zu Druck und Verteilung der Werbehefte tätig geworden ist. Für diese Leistungen hat die ***3*** Beteiligungs GmbH am 4.5.2009 an die slowakische Gesellschaft eine Rechnung über 40.000 Euro gelegt.

Da nach den Feststellungen des BFG der funktionale Zusammenhang zwischen der GmbH-Beteiligung mit der slowakischen k.s. gegeben ist, ist von einer DBA-rechtlichen Zuordnung zur Betriebsstätte in der Slowakei auszugehen. Daher gehören auch die den Erträgen zugrunde liegenden Vermögenswerte zur slowakischen Betriebsstätte. Es handelt sich dabei um die einzige Betriebsstätte der k.s.

Die stattgebende Entscheidung des BFG erwuchs in Rechtskraft.

Unstrittig ist die Übertragung von GmbH-Anteile auf die slowakische Personengesellschaft, die in Bratislava über eine Betriebsstätte im Sinne des Art 5 DBA-Slowakei verfügt.

2. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw der Bf sowie den Ermittlungen bzw Entscheidungen des BFG und des Verwaltungsgerichtshofes im Zuge des Beschwerdeverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Zu untersuchen ist, wie die von der österreichischen GmbH an die slowakische k.s. erfolgten Gewinnausschüttungen steuerlich zu behandeln sind.

Die Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, ist nach dem nationalen Ertragsteuerrecht der Vertragsstaaten zu beurteilen.

Es liegt also in der Hand der Vertragsstaaten, Personengesellschaften als Steuerschuldner von Ertragsteuern zu qualifizieren (Trennungsprinzip) oder nur deren Gesellschafter zu besteuern (Durchgriffsprinzip).

Eine ausländische juristische Person ist in Österreich für ertragsteuerliche Zwecke danach zu beurteilen, ob sie mit einer Gesellschaft des österreichischen Rechts vergleichbar ist („Typenvergleich“). Aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation der Gesellschaft kann es zu einer abweichenden Zurechnung der Einkünfte kommen („Zurechnungskonflikt“).

Aus österreichischer Sicht ist eine slowakische k.s. nach dem Typenvergleich, unabhängig von der ausländischen Behandlung, einer Personengesellschaft vergleichbar und wird daher als transparent behandelt und daher nur die Gesellschafter als Zurechnungsträger der erzielten Einkünfte gesehen werden. Aus slowakischer Sicht hingegen wird eine k.s. als Kapitalgesellschaft und somit intransparent qualifiziert.

Fraglich ist, wie Österreich die von der k.s. bezogenen Dividenden in der Hand der österreichischen Gesellschafter (der österreichischen Kommanditisten) besteuert.

Art 3, 5, 7, 10 und 23 des am 7. März 1978 mit der CSSR abgeschlossenen und auf Grund eines Notenwechsels, BGBl Nr 1046/1994, im Verhältnis zur Slowakischen Republik weiter anzuwendenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl Nr 34/1979 (DBA-Slowakei), lauten auszugsweise:

"Artikel 3

Allgemeine Definitionen

(...)

(2) Bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand dieses Abkommens sind.

Artikel 5

Betriebsstätte

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(...)

Artikel 7

Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(...)

(7) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

(...)

Artikel 10

Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen.

(...)

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.

(...)

Artikel 22

Vermögen

(...)

(2) Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, darf im anderen Staat besteuert werden.

(...)

Artikel 23

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) (...)

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden, so nimmt die Republik

Österreich, vorbehaltlich der lit. b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Republik Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10 oder 12 in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik bezogen werden."

Strittig ist, ob Österreich aufgrund des § 94a EStG 1988 verpflichtet ist, die von der österreichischen GmbH ausgeschütteten Dividenden steuerfrei zu stellen. Bis zum 31.3.2012 ist unter § 94a EStG 1988 die Mutter-Tochter-Richtlinie im österreichischen Steuerrecht umgesetzt worden.

Nach Art 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie sind die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit.

§ 94a EStG 1988 idgF AbgÄG 2004, BGBl I Nr.180/2004 lautet:

(1) Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat insoweit keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, als folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund- oder Stammkapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.
2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl EG Nr L 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.

(2) Abweichend von Abs. 1 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer in folgenden Fällen einzubehalten:

1. Im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung ist die Frist von einem Jahr (Abs. 1 Z 4) noch nicht abgelaufen.
2. Es liegen Gründe vor, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) sowie in den

Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 durch Verordnung anordnet.

Eine Unterlassung des Steuerabzugs im Sinne des § 94a Abs 1 EStG 1988 ist nach § 1 Abs 1 der Verordnung zu § 94a Abs 2 EStG 1988 unzulässig, wenn Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO sprechen und ein Missbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre (§ 2).

§ 95 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautet:

„(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...]

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. „

Streitgegenständlich wurden von der im Inland ansässigen Tochtergesellschaft - der ***3*** Beteiligungs GmbH – Gewinne an die slowakische Muttergesellschaft k.s. ausgeschüttet.

Die ***3*** Beteiligungs GmbH hat Gewinnanteile von € 5.772.773,00 (am 28.01.2009), von € 2.663.063 (am 31.03.2009), von € 750.000,00 (am 16.02.2010) und € 889.741,65 (am 14.04.2011) an die k.s. ausgeschüttet. Die Beteiligung hat auf diese Weise zweifellos nicht unbeträchtlich zum Betriebserfolg der slowakischen Gesellschaft beigetragen und deren Betrieb gefördert. Es ist davon auszugehen, dass die k.s. auf längere Sicht Erträge erwarten konnte.

Handelt es sich bei der slowakischen Gesellschaft um eine Gesellschaft, die im Anhang der Mutter-Tochter-RL genannt ist und auch die übrigen Voraussetzungen der Richtlinie erfüllt (insbesondere 10%ige Mindestbeteiligung), sind die Dividenden bereits nach § 94a EStG befreit.

Gesellschaften im Sinne des Artikels 2 der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 6), ist nach Anlage 2 zu § 94a jede Gesellschaft, die eine der angeführten Formen aufweist:

lit y) Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „komanditná spoločnosť“.

Auch nach dem Wortlaut des § 94a EStG 1988 iVm der Anlage 2 zum EStG hat die abzugsverpflichtete Tochtergesellschaft keine KEST abziehen, wenn die empfangende EU-Muttergesellschaft eine bestimmte Rechtsform aufweist sowie die Beteiligung mindestens ein Jahr besteht. Die Mindestbeteiligungshöhe beträgt 10%.

Da die slowakische Gesellschaft an der im Inland ansässigen GmbH nachweislich und unmittelbar zu mindestens 10% (nämlich zu 100%) beteiligt ist, die Beteiligung seit mindestens einem Jahr besteht (seit Ende 2007) und die Muttergesellschaft eine ausländische Gesellschaft ist, die die in der Anlage 2 des EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt, ist die ausschüttende im Inland ansässige Tochtergesellschaft berechtigt, Gewinne an die EU-Muttergesellschaft ohne Abzug von KEST auszuschütten. Im Sinne dieser Richtlinie ist nach Art 2 lit a „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ jede Gesellschaft die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist. Unter lit y) des Anhanges sind Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“ angeführt.

Im Hinblick darauf, dass es sich bei einer "komanditná spoločnosť" um eine in Anlage 2 zu § 94a genannte Gesellschaft im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie handelt, unterließ die ***3*** Beteiligungs GmbH für die nach den Anteilsübertragungen getätigten Gewinnausschüttungen den Abzug von Kapitalertragsteuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18.10.2017, Ro 2016/13/0015, hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 und der Frage, ob die Sacheinlage der Beteiligung dazu führte, dass deren Nutzung der Betriebsstätte in Bratislava im Sinne des Art 7 Abs 1 und 2 DBA-Slowakei „zugerechnet werden“ konnte und sie damit auch im Sinne des Art 13 Abs 2 DBA-Slowakei „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ in Bratislava wurde, ausgesprochen, dass nur die "tatsächliche" Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte eine Besteuerung von Dividenden nach Art 7 ermöglicht. Treffe dies zu, so bedeutete es in Verbindung mit Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei den Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs.

Eine von einer Personengesellschaft gehaltenen Beteiligung kann nach den Abkommensbestimmungen nur dann einer gewerblichen Betriebsstätte der Personengesellschaft zugeordnet werde, wenn ein hinreichender funktionaler Zusammenhang zwischen der Beteiligung und der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsstätte besteht. Der Verwaltungsgerichtshof betont in seinem Erkenntnis, dass es bei der DBA-rechtlichen Zuordnung nicht auf die UGB-Bilanz ankomme, es reiche auch nicht aus, dass das Eigentum an der Beteiligung auf die KG übertragen worden ist.

Entscheidend ist vielmehr, welche Tätigkeit die GmbH, an der die Beteiligung gehalten wird, entfaltet, und ob es einen hinreichend starken wirtschaftlichen/funktionalen Zusammenhang

zwischen der Tätigkeit der KG einerseits und jener der GmbH andererseits gibt (vgl Zorn, VwGH: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 254).

Nach dem Zusammenhang der Abkommensbestimmungen (vgl Art 3 Abs 2 DBA) sind funktionale Zurechnungskriterien aber auch von Bedeutung, wenn inländische Mitunternehmer nur eine (ausländische) Betriebsstätte haben.

Im fortgesetzten Verfahren bejahte das BFG mit Erkenntnis vom 15.11.2018, GZ RV/7105347/2017, den funktionalen Zusammenhang der GmbH-Beteiligung mit der slowakischen Gesellschaft und hielt fest, dass die tatsächliche Zugehörigkeit zur gewerblichen slowakischen Betriebsstätte damit gegeben ist.

Maßgeblich für die Zurechnung der österreichischen GmbH-Beteiligung zur slowakischen k.s.ist, dass für die Einschaltung der slowakischen Gesellschaft neben dem Motiv der Steuerersparnis wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen bzw keine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO vorliegt. Eine außersteuerliche Begründung könnte etwa in der Bewirtschaftung des osteuropäischen Raums liegen. Anhaltspunkte für das Fehlen von Missbrauch finden sich in § 2 der Verordnung zu § 94a EStG:

- Die k.s. muss eine Betätigung entfalten, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.
- Die k.s. muss eigene Arbeitskräfte beschäftigen.
- Die Gesellschaft muss über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügen.

Der von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachte außersteuerliche Grund für die Einbringung der Beteiligung in die k.s., aufgrund sinkender Umsätze bei den Untergesellschaften in West- und Mitteleuropa bzw der Marktsättigung den Unternehmensschwerpunkt in den Osten verlagert zu haben, ist glaubwürdig. Die Verlegung der Zentrale von Österreich nach Bratislava kann demgemäß nicht als ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung iSd § 22 BAO beurteilt werden.

Die k.s. konnte in den Streitjahren ihrer betrieblichen Tätigkeit in der Werbebranche auch aufgrund von vorhandenen Betriebsräumlichkeiten sowie der vorhandenen Mitarbeiter nachkommen, was schon im Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 2007 festgestellt wurde. Der starke Finanzierungsbedarf für die Expansionspläne (insbesondere in die Ukraine und Russland) hätte ohne die Übertragung der Beteiligung und deren Dividendenausschüttungen an die k.s. kaum gedeckt werden können. Es wurde dadurch der Betriebszweck der k.s. ermöglicht und wesentlich gefördert und hat der Ausübung der operativen Tätigkeit gedient.

Da die k.s. entsprechendes Sach- und Personalsubstrat hat, kann – aufgrund des Vorliegens von realen Tätigkeiten - nicht von einer missbräuchlichen Zwischenschaltung einer Auslandsgesellschaft gesprochen werden (vgl zB Zorn, Die Zurechnung von Einkünften unter

dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern, FS Doralt (2007) 527 (544).

Aus österreichischer Sicht wird eine solche k.s. nach dem Typenvergleich, unabhängig von der ausländischen Behandlung, als Personengesellschaft bzw aus abkommensrechtlicher Sicht als Betriebsstätte qualifiziert. Gewinne von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten der k.s. sind gemäß Art 7 Abs 2 DBA-Slowakei („Betriebsstättenprinzip“) in der Slowakei zu versteuern und in Österreich gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen („Befreiungsmethode“).

Voraussetzung ist, dass die slowakische k.s. tatsächlich operativ tätig ist. Eine bloße vermögensverwaltende Tätigkeit reicht nicht aus, da es in diesem Fall an der betrieblichen Tätigkeit zur Begründung einer Betriebsstätte fehlt. Außerdem muss die k.s. dem Typenvergleich standhalten und der Steuerpflichtige muss darlegen, dass es nicht-steuerliche Gründe (zB die Bearbeitung des slowakischen Markts, geringere Personalkosten) für diese Gestaltung gibt (vgl Hummer/Höhfurtner, SWI 2019, 601 - Die slowakische Komanditná Spoločnosť – eine hybride Gestaltung?).

In Österreich werden die Dividendeneinkünfte nach nationalem Steuerrecht wieder unmittelbar anteilig den Gesellschaftern der slowakischen K.S. zugerechnet, wird doch diese aus österreichischer Perspektive als transparent betrachtet. Erzielt die slowakische Personengesellschaft jedoch die Einkünfte in einer slowakischen Betriebsstätte (und sind ihr auch die entsprechenden Dividendeneinkünfte auch zuzurechnen), dann stellen die slowakischen Betriebsstätten der slowakischen Gesellschaft anteilig Betriebsstätten der österreichischen Mitunternehmer dar. In einem solchen Fall kommt dem Abkommen auch unstrittig eine Sperrwirkung zu. Die Verwaltungspraxis geht hier abkommensrechtlich von einer unmittelbaren Zurechnung der Personengesellschaftseinkünfte zu den Gesellschaftern im Jahr ihres Entstehens aus. Daraus folgt aber weiters, dass die Verteilungsnorm für Betriebsstatteneinkünfte iVm dem Methodenartikel (Art 7 iVm Art 23 Abs 1 DBA-Slowakei) Österreich zur Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der der slowakischen Personengesellschaft zufließenden Einkünfte (Dividenden) verpflichtet, weil diese einer in Slowakei gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind (vgl Kofler/Moshammer in SWI 2013, 6ff, Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften).

Der inländische Anteilsinhaber unterliegt demgegenüber grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Stammen allerdings die Einkünfte aus einer österreichischen Quelle und fließen sie einer betrieblich tätigen Personengesellschaft in der Slowakei („Personengesellschaftsbetriebsstätte“) zu, entfaltet das DBA- Slowakei Sperrwirkung für die österreichische Besteuerung: Die Dividendenzahlungen fallen aus österreichischer Perspektive zunächst nicht unter Art. 10, 11 oder 12 DBA Ungarn, weil diese Artikel nur auf grenzüberschreitende Erträge anwendbar sind. Denn nach diesen Artikeln müssen der Quellenstaat und der Ansässigkeitsstaat verschiedene Staaten sein. Dies trifft aber im Fall eines

österreichischen Gesellschafters nicht zu, da die österreichischen Dividendenzahlungen aus österreichischer Perspektive aufgrund der Transparenz der slowakischen Gesellschaft steuerlich an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden. Kommen diese Artikel aber nicht zur Anwendung, ist Österreich verpflichtet, Einkünfte einer slowakischen Betriebsstätte, zu denen auch die österreichischen Einkünfte gehören, in Österreich gem. Art. 7 DBA-Slowakei von der Besteuerung freizustellen.

Da aber die inländische Anteilsinhaberin zugleich Gesellschafterin der betrieblich tätigen slowakischen Personengesellschaft ist, sind auch die Betriebsstättengewinne nach Art 7 iVm Art 23 DBA-Slowakei in Österreich unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Für die gegenständlichen Dividendeneinkünfte steht daher Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zu.

Gewinnausschüttungen einer österreichischen GmbH an ihre betrieblich tätige Mutter-k.s. in der Slowakei sind bereits aufgrund des Art 7 des nach wie vor anwendbaren DBA-Slowakei von der österreichischen KEST zu entlasten. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschafter der k.s. in Österreich ansässig sind. Die Bf war daher auch nicht als Empfängerin der Kapitalerträge anzusehen und es konnte ihr keine KEST vorgeschrieben werden.

Zu den Anspruchszinsenbescheiden:

§ 205 BAO lautet:

„§ 205. (1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

§ 252 Abs 1 und 2 BAO lautet:

„(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs 1 sinngemäß.“

§ 252 Abs 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid darstellt. Dazu gehören ua die Anspruchszinsen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150). Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs 2 lit b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (vgl. VwGH 19.01.2005, 2001/13/0167).

Wie das Höchstgericht in dem angeführten Erkenntnis dargetan hat, sind Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs 4 EStG 1988) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des abgeleiteten Bescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen (vgl. Ritz BAO⁶ § 205 Tz 35).

Nach VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062 ist der Zinsenbescheid nach § 295 Abs 3 BAO anzupassen (bei nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides). Es wird darin ua auch auf die Entscheidung des VwGH vom 27.08.2008, 2006/15/0150, wonach Änderungen in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen von Anspruchszinsen jenen bei Verspätungszuschlägen gleichgestellt werden. Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden.

Streitgegenständlich waren daher – nach Wegfall der Stammabgabenbescheide - die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide aufzuheben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergibt sie sich unmittelbar aus den gesetzlichen Grundlagen.

Wien, am 6. Juli 2020