

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers WP und StB GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 25.9.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 19.8.2015, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Strittig im Verfahren war die Frage, ob eine verdeckt erfolgte Vorteilszuwendung empfängerseitig (ohne entsprechend abgegebene Erklärung vor Ablauf des Kalenderjahres) als Einlagenrückzahlung gewertet werden kann.

Dem Fall zugrundeliegend hielt eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft ("*US-Großmuttergesellschaft*") eine Beteiligung an der österreichischen beschwerdeführenden GmbH ("*Mutter-GmbH*"), die ihrerseits an einer weiteren österreichischen GmbH ("*Tochter-GmbH*") beteiligt war.

Aus einem Liegenschaftsverkauf erzielte die Tochter-GmbH am 14.4.2008 Einnahmen von EUR 20 Millionen. Am selben Tag gewährte sie der US-Großmuttergesellschaft ein „*Darlehen*“ iHv EUR 12,5 Mio. Im Jahr 2009 wurde in Bezug auf die Großmuttergesellschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet, in dessen Folge die Tochter-GmbH in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2008 die Darlehensforderung gewinnmindernd auf null abschrieb.

Die „*Darlehensgewährung*“ wurde aufgrund von Fremdunüblichkeit als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Die Abschreibung der Darlehensforderung wurde somit von Seiten der belangten Behörde (bestätigt durch Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28.12.2018,

RV/7105145/2015) nicht anerkannt, was zu einer weiteren Verminderung des steuerlichen Verlustes der Tochter-GmbH führte. Im Sinne einer „Durchschüttung“ war zunächst von einer Ausschüttung der Tochter-GmbH an ihre inländische Muttergesellschaft (Mutter-GmbH) auszugehen und von dieser weiter an die US-Großmuttergesellschaft. Die Mutter-GmbH wurde dabei von Seiten der belangten Behörde zur Haftung für die KEST iHv EUR 625.000,00 (EUR 12,5 Mio x 5 % reduzierter KEST-Satz gem Art 10 Abs 2 DBA-USA) herangezogen (beschwerdegegenständlich angefochtener KEST-Haftungsbescheid für das Jahr 2008 vom 19.8.2015).

Mit Beschwerde vom 25.9.2015 beantragte die Beschwerdeführerin, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Zunächst wurde dabei generell das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung in Abrede gestellt. Es erging dazu (jedoch) im parallel am Bundesfinanzgericht abgehandelten Beschwerdeverfahren der Tochter-GmbH das abweisende Erkenntnis vom 28.12.2018, RV/7105145/2015, mit dem die Beurteilung erfolgte, dass auf Ebene der Tochter-GmbH (sehr wohl) eine verdeckte Ausschüttung iHv EUR 12,5 Mio vorlag (vgl die Ausführungen im bezeichneten Erkenntnis; gegen das die Tochter-GmbH betreffende BFG-Erkenntnis wurde keine Revision erhoben).

Würde man dennoch von einer verdeckten Ausschüttung ausgehen, so das weitere Beschwerdevorbringen, sei im vorliegenden Fall – unabhängig von der Frage einer außerbilanziellen Hinzurechnung für körperschaftsteuerliche Zwecke – keine KEST festzusetzen, vielmehr liege stattdessen eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung vor. Weder die Tochter-GmbH noch die beschwerdeführende Mutter-GmbH hätten weder im Betriebsprüfungszeitraum 2006 bis 2009 noch insgesamt einen steuerlichen Gewinn erzielt. Auch die beabsichtigte außerbilanzielle Hinzurechnung iHv EUR 12,5 Millionen für körperschaftsteuerliche Zwecke im Jahr 2008 würde im Hinblick auf die Ergebnissituation 2008 daran nichts ändern. Die steuerlichen Einlagen-Evidenzkonten beider Gesellschaften wiesen in den Jahren 2007 und 2008 sehr hohe Stände auf, in denen auch der außerbilanzielle Hinzurechnungsbetrag leicht Deckung fände. In den Jahresabschlüssen der beiden Gesellschaften seien Kapitalrücklagen zur Verlustabdeckung aufgelöst worden und in den steuerlichen Evidenzkonten (Einlagen-Evidenzkonten) entsprechende Umbuchungen in das „Bilanzgewinn-Subkonto“ (mit der Bezeichnung „im Bilanzgewinn enthaltender Anteil einer aufgelösten Kapitalrücklage“) vorgenommen worden. Die Umbuchung in das „Bilanzgewinn-Subkonto“ habe bei der Tochter-GmbH im Jahr 2008 EUR 27 Millionen und bei der Beschwerdeführerin EUR 37 Millionen betragen. Mangels erwirtschafteter Gewinne könne daher nur eine Einlagenrückzahlung vorliegen.

Mit stattgebendem Erkenntnis vom 28.12.2018, RV/7105237/2015, hob das Bundesfinanzgericht den KEST-Haftungsbescheid 2008 ersatzlos auf. Es hätten mangels steuerlicher Gewinne und im Hinblick auf hinreichend hohe Einlagenstände nur Einlagen

zugewendet worden können. Die Qualifizierung der Zuwendung als steuerneutrale Einlagenrückzahlung wurde in diesem Sinne zugestanden.

Die gegen das BFG-Erkenntnis eingebrachte ao Amtsrevision erledigte der Verwaltungsgerichtshof stattgebend und hob mit Erkenntnis vom 30.6.2022, Ra 2019/13/0051, die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts als inhaltlich rechtswidrig auf. Wörtlich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs:

"18 Nach der Rechtsprechung des VwGH ist jedoch bei verdeckten Vorteilszuwendungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, außer es wird der Nachweis erbracht, dass eine Einlagenrückzahlung vorliegt (vgl. etwa VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027; 22. 11. 2018, Ra 2018/15/0037).

19 Das BFG ist im revisionsgegenständlichen Fall davon ausgegangen, dass dieser Nachweis als erbracht anzusehen sei, weil weder die [Tochter-GmbH] noch die [Mutter-GmbH] einen Gewinn erwirtschaftet hätten und ausreichend Einlagen vorhanden gewesen seien.

20 Damit hat es die Rechtslage verkannt. Weder vermag das Fehlen eines Gewinns noch das Vorhandensein ausreichender Einlagen das Vorliegen einer nicht kapitalertragsteuerverpflichtigen Einlagenrückzahlung rechtlich zu begründen. Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0037, ausgesprochen hat, setzen verdeckte Ausschüttungen das Vorliegen eines Gewinns nicht voraus. Im Falle von verdeckten Vorteilszuwendungen ist, wenn nicht der Nachweis einer Einlagenrückzahlung vorliegt, von einer (verdeckten) Ausschüttung auszugehen (vgl. VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, mwN).

21 Dass der als ‚Darlehen‘ gewährte Betrag nur mithilfe von Einlagen hätte bestritten werden können, hat das Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. Eine derartige Feststellung stünde, worauf das revisionswerbende Finanzamt zu Recht hinweist, auch in Widerspruch zu Ausführungen in der Beschwerde, wonach die [Tochter-GmbH] ‚aus der Veräußerung einer Liegenschaft einen Kaufpreis in Höhe von EUR 20 Mio. realisieren [habe können]. Davon gab sie am 14. 4. 2008 einen Teilbetrag von EUR 12,5 Mio. als kurzfristiges Darlehen an ihre indirekte Muttergesellschaft‘ aus. Schon im Hinblick auf dieses Vorbringen hätte das Bundesfinanzgericht nicht vom Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ausgehen dürfen."

Im fortgesetzten Verfahren erfolgte mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 16.11.2022 die Ladung zur neuerlich ausgeschriebenen mündlichen Senatsverhandlung. In Einem erging an die Beschwerdeführerin die Aufforderung, zu nachfolgend wiedergegebenen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs im Erkenntnis vom 30.6.2022, Ra 2019/13/0051, (Rz 20 und 21) Stellung zu beziehen:

„Im Falle von verdeckten Vorteilszuwendungen ist, wenn nicht der Nachweis einer Einlagenrückzahlung vorliegt, von einer (verdeckten) Ausschüttung auszugehen (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027, mwN).

Dass der als „Darlehen“ gewährte Betrag nur mit Hilfe von Einlagen hätte bestritten werden können, hat das Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. Eine derartige Feststellung stünde, worauf das revisionswerbende Finanzamt zu Recht hinweist, auch in Widerspruch zu Ausführungen in der Beschwerde, wonach die M Grundstückentwicklungs GmbH „aus der Veräußerung einer Liegenschaft einen Kaufpreis in Höhe von EUR 20 Mio. realisieren [habe können]. Davon gab sie am 14.4.2008 einen Teilbetrag von EUR 12,5 Mio. als kurzfristiges Darlehen an ihre indirekte Muttergesellschaft“ aus. Schon im Hinblick auf dieses Vorbringen hätte das Bundesfinanzgericht nicht vom Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ausgehen dürfen.“

Darauf hingewiesen wurde, dass der Verwaltungsgerichtshof offensichtlich auf die unabdingbare Erbringung eines Nachweises durch die Beschwerdeführerin abstelle, dass eine Einlagenrückzahlung vorliege – im gegenständlichen Fall somit in der Hinsicht, dass der als „Darlehen“ gewährte Betrag nur mit Hilfe von Einlagen bestritten hätte werden können. Als offenbar nicht ausreichend hat sich dabei der Umstand erwiesen, dass weder auf Ebene der Tochter-GmbH noch auf Ebene der beschwerdeführenden Mutter-GmbH ein erwirtschafteter Gewinn vorlag, der ausgeschüttet hätte werden können. Der derart geforderte Nachweis scheint damit, so die nicht verbindlich und nur vorläufig geäußerte Auffassung des Bundesfinanzgerichts, im gegenständlichen Fall bereits aus dem Grund nicht zu erbringen zu sein, weil, worauf der VwGH hinwies, der Erlös der Liegenschaftsveräußerung zur „Darlehenshingabe“ verwendet wurde.

Es erging sohin an die Beschwerdeführerin die Aufforderung, zur dargelegten Auffassung sowie generell zu den Auswirkungen des betreffenden VwGH-Erkenntnisses auf den gegenständlichen Beschwerdefall Stellung zu beziehen sowie allfällige andere taugliche Nachweise für eine demnach doch vorliegende Einlagenrückzahlung zu benennen bzw dem Gericht vorzulegen.

Mit Schreiben vom 2.12.2022 erklärte die Beschwerdeführerin die Zurücknahme der Anträge auf Entscheidung durch einen Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 9.12.2022 erklärte die Beschwerdeführerin, dass die relevanten Sachverhalts- und Rechtsfragen im Beschwerde- und Revisionsverfahren bereits schriftlich adressiert worden seien und daher keine weiteren Stellungnahmen zu Sachverhalts- oder Rechtsfragen mehr abgegeben würden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft (***; "US-Großmuttergesellschaft") hielt im beschwerdegegenständlichen Jahr 2008 eine Beteiligung an der österreichischen beschwerdeführenden GmbH (***; "Mutter-GmbH"), die ihrerseits an einer weiteren österreichischen GmbH (***; "Tochter-GmbH") beteiligt war.

Aus einem Liegenschaftsverkauf erzielte die Tochter-GmbH am 14.4.2008 Einnahmen von EUR 20 Millionen. Am selben Tag gewährte sie der US-Großmuttergesellschaft ein „Darlehen“ iHv EUR 12,5 Mio. Im Jahr 2009 wurde in Bezug auf die Großmuttergesellschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet (Antrag auf Gläubigerschutz nach Chapter 11 in den USA am ***.2009), in dessen Folge die Tochter-GmbH in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2008 die Darlehensforderung gewinnmindernd auf null abschrieb.

Nach dem (nicht angefochtenen) Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28.12.2018, RV/7105145/2015, lag auf Ebene der Tochter-GmbH eine verdeckte Ausschüttung vor (Hinzurechnung des Betrages von EUR 12,5 Millionen zur Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer).

Von Seiten der beschwerdeführenden GmbH wurde (trotz ausdrücklicher Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht) keinerlei Nachweis erbracht, dass (an die US-Großmuttergesellschaft) Einlagen rückgezahlt wurden. Es sind im Übrigen auch keine Umstände erkennbar und wurde auch kein dahingehendes Vorbringen erstattet, dass der als „Darlehen“ gewährte Betrag nur mithilfe von Einlagen hätte bestritten werden können. Klarzulegen ist schließlich, dass von Seiten der Geschäftsführung der beschwerdeführenden GmbH auch nicht eine innerhalb des beschwerdegegenständlichen Kalenderjahres 2008 dem Finanzamt gegenüber eine Erklärung abgegeben wurde, wonach die vorliegende verdeckte Vorteilszuwendung als Einlagenrückzahlung zu werten sei.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen beruhen auf dem vorliegenden Verwaltungsakt und können als unstrittig angesehen werden. Neues Vorbringen wurde im fortgesetzten Verfahren nicht erstattet bzw erklärte die Beschwerdeführerin, dass die relevanten Sachverhalts- und Rechtsfragen im Beschwerde- und Revisionsverfahren bereits schriftlich adressiert worden seien und daher keine weiteren Stellungnahmen zu Sachverhalts- oder Rechtsfragen mehr abgegeben würden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Der gegenständliche Beschwerdefall wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 28.12.2018, RV/7105237/2015, zunächst stattgebend beurteilt. Mit Erkenntnis vom 30.6.2022, Ra 2019/13/0051, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts als inhaltlich rechtswidrig auf.

Der Verwaltungsgerichtshof wies dabei darauf hin, dass bei verdeckten Vorteilszuwendungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen ist, außer es wird der Nachweis erbracht, dass eine Einlagenrückzahlung vorliegt. Weder das Fehlen eines Gewinns noch das Vorhandensein ausreichender Einlagen vermögen das Vorliegen einer nicht kapitalertragsteuerpflichtigen Einlagenrückzahlung rechtlich zu begründen (zumal verdeckte Ausschüttungen das Vorliegen eines Gewinns nicht voraussetzen).

Der Prämisse der im ersten Verfahrensgang ergangenen BFG-Entscheidung, dass nicht zwingend von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen sei, weil die Gesellschaft keine Gewinne erwirtschaftet hatte, folgte der Verwaltungsgerichtshof nicht.

Zumal von Seiten der beschwerdeführenden GmbH ein tauglicher Nachweis für eine vorgenommene Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) nicht erbracht wurde, war nunmehr grundsätzlich eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Entsprechend obiger Feststellungen gab die Geschäftsführung der beschwerdeführenden GmbH dem Finanzamt gegenüber auch nicht eine innerhalb des Kalenderjahres 2008 eine Erklärung ab, wonach die vorliegende verdeckte Vorteilszuwendung als Einlagenrückzahlung zu werten sei.

Die Beschwerde war daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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 gegenständlich zugrundeliegende Rechtsfrage wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30.6.2022, Ra 2019/13/0051, bzw auch bereits mit Erkenntnis vom 5.2.2021, Ro 2019/13/0027, hinreichend geklärt. Die Revision war daher gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Februar 2023