

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich betreffend die Bescheidbeschwerde der Bf. Anstalt, Fürstentum Liechtenstein situiert, StNr.: X1, vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrler, Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & CoKG, Eisengasse 34, 6850 Dornbirn, vom 15.04.2016, gegen die Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt Großbetriebe), vom 14.03.2016 und 17.03.2016, betreffend die Anträge vom 5.8.2013 und 23.10.2014 auf Rückerstattung von 2013 und 2014 einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer gemäß Artikel 10 DBA-Liechtenstein (BGBl III 24/1971 idF 302/2013), Evidenznummer: X2 und X3

beschlossen:

Die angefochtenen Zurückweisungsbescheide vom 14.03.2016 und 17.03.2016 sowie die Beschwerdeentscheidung vom 21.11.2016 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Anbringen vom 5.8.2013 und 23.10.2014 (Formular ZS-RD 1) wurden von der in Liechtenstein ansässigen ***Bf1***, Handelsregister-Nummer: FL-X3 (richtiger Name: Bf. Anstalt) Anträge auf Erstattung von im Jahr 2013 und im Jahr 2014 einbehaltener und abgeführter KEST gemäß Art 10 DBA-Liechtenstein beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingebracht. Die Rückerstattungsanträge wurden von MA1 als Organvertreter der Bf. Anstalt unterzeichnet. Dieser war kaufmännischer Geschäftsführer der A B C & D. AG, in Plz1 O1, Str1.

Laut den Angaben im KEST-Erstattungsantrag 2013 (EvidNr. X2 hat die Anstalt ihren Sitz in Plz2 02, Str2 gehabt. Im KEST-Erstattungsantrag betreffend das Jahr 2014 wurde als Anschrift Plz1 01, Str1 angeführt. Eine Abfrage im Handelsregister gibt als Sitz der Bf. Anstalt, Plz3 03, mit der Zustelladresse, c/o Tr., Adr3 an.

In den Rückerstattungsanträgen wurde erklärt, dass die Bf. am 16.05.2012 Aktien im Umfang von 562.000 Stück an der in Österreich situierten A- AG (FN X4) erhalten habe.

An diesem Tag (16.05.2012) fand die ordentliche Hauptversammlung der A- AG (im folgenden A-AG) statt und zu diesem Zeitpunkt hatte die A-AG nur zwei Aktionäre: Die B- GmbH, FNX10 (mit 15.000.000 Stück der insgesamt 15.562.000 Stück Namensaktien, 96,39%) und P- (mit 562.000 Stk Aktien, 3,61%). Nachgewiesen ist jedoch, dass jedenfalls spätestens am 27.06.2012 die Bf. Anstalt das im Rückerstattungsantrag angeführte Aktienpaket an der A-AG erworben hat (Beweis: Protokoll der HV v. 27.06.2012).

Die B- GmbH hat daher im Mai oder Juni 2012 von ihren bisherigen 15.000.000 Stück Aktien an der A-AG 562.000 Stück abgetreten und diese Aktien sind in das zivilrechtliche Eigentum der Bf. gelangt. Unbekannt ist auf welche konkrete Weise die Bf. diese Aktien an der A-AG erworben hat. Die Übertragung an die Bf. Anstalt kann direkt von der B- GmbH an die Bf. oder über einen Dritten (z.B. die Ehegatten B) erfolgt sein. Es kann ein entgeltlicher Erwerb (Kauf) oder auch eine bloße Änderung einer bereits bestandenen mittelbaren oder treuhändigen Beteiligung an der A-AG (über die B- GmbH und deren Gesellschafterin, die A- GmbH (FNX11) vorgelegen haben. Auch wie die Verfügungsmacht an diesen seit Mitte 2012 im zivilrechtlichen Eigentum der Bf. AG befindlichen Aktien an der A-AG ausgestaltet ist, ist im Verfahren gänzlich unbekannt geblieben.

Mit den angeführten Rückerstattungsanträgen wurde von der beschwerdeführenden Bf. Anstalt geltend gemacht, dass sie als Aktionärin der A-AG im Juni 2013 eine Dividende von € 343.113 und im Juni 2014 eine Dividende von € 843.000 erhalten habe und dazu Dividendenbescheinigungen und Bankbestätigungen vorgelegt. Der Antragstellerin (Bf.) stehe eine KEST-Rückerstattung von 10% der Dividenden gemäß Art 10 DBA-Liechtenstein zu, weil nach dieser Bestimmung der Quellenstaat (Österreich) verpflichtet sei, die zunächst in voller Höhe von 25% der Dividende eingehobene Kapitalertragssteuer gegenüber einem beschränkt steuerpflichtigen Steuerschuldner, der wirtschaftlicher Eigentümer der Dividende ist, auf den finalen Quellensteuersatz von 15% herabzusetzen.

Mit Vorhalt vom 17.2.2015 wurde die Bf. aufgefordert, darzulegen, ob eine über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit entfaltet werde, ob die Bf. eigene Arbeitskräfte beschäftige und über eigene Betriebsräume verfüge. Außerdem wurde verlangt, die organisatorische Struktur der antragstellenden Anstalt in einem Organigramm im Detail darzustellen.

Die Bf. gab durch ihren einschreitenden Vertreter (MA1, Gf. bei A) in den Schreiben vom 10.3. und 2.4.2015 folgende Erklärungen ab:

Die beschwerdeführende Bf. Anstalt (kurz Bf. genannt) sei am 2.5.2012 von VN-M B und VN-W B-C, gegründet worden. Die beiden Gründer seien je zur Hälfte an der Bf. Anstalt beteiligt. Die Anstalt sei von den Ehegatten, VN-M B und VN-W B-C, die beide in der Schweiz, O4, Str4 ihren Hauptwohnsitz haben, zu dem Zweck errichtet worden, sich über diese Anstalt an der A-AG zu beteiligen. Das Ehepaar B-C habe zur Wahrung ihrer Privatsphäre die beschwerdeführende Anstalt als Aktionärin der A-AG zwischengeschaltet.

Die Bf. Anstalt übe keine betriebliche Tätigkeit aus. Ihre Tätigkeit besteht in der Vermögensverwaltung, welche die gegenständliche Beteiligung an der A-AG umfasse. Die Bf. habe keine eigenen Arbeitskräfte und keine eigenen Betriebsräumlichkeiten und somit habe die Bf. auch kein Organigramm.

Mit Prüfungsauftrag vom 25.08.2018 wurde bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die beantragte KEST-Rückerstattung durchgeführt und ihr die bisherigen Ermittlungsergebnisse vorgehalten:

Die Bf. sei eine reine Domizilgesellschaft, die bloß deshalb von den Ehegatten B-C gegründet worden sei, um sie als Gesellschafterin der A-AG zwischenzuschalten. Mit Hilfe dieser indirekten Beteiligung sollte ihre Eigenschaft als die wahrhaft wirtschaftlich Berechtigten verschleiert werden.

Nach Ansicht des FA führe diese Form der Zwischenschaltung eines in Liechtenstein errichteten Rechtsvehikels als Gesellschafterin der A-AG zu einem begründeten Missbrauchsverdacht im Sinne des § 22 BAO, bzw. zum Verdacht eines Abkommensmissbrauchs (Treaty-Shopping). Das Verbergen der wirtschaftlichen Eigentümer durch Zwischenschaltung von Rechtsvehikeln, wie Trust, Stiftungen, Anstalten, werde erfahrungsgemäß häufig beim grenzüberschreitenden Steuerbetrug und Missbrauch eingesetzt. Der vorgebrachte Grund der „Anonymisierung der wirtschaftlich tatsächlich Berechtigten“, etwa durch Umgehung von Auskünften aus öffentlichen Büchern, wie dem Firmenbuch, Grundbuch oder Wirtschaftlichen Eigentümer Register, sei gerade kein einsichtiger und stichhaltiger außersteuerlicher Grund für die vorgenommene ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung bei der Unternehmensbeteiligung an der A-AG.

Die Bf. möge dazu Stellung nehmen und auch mitteilen, ob die erhaltenen Dividenden an die Ehegatten B-C weitergeleitet wurden oder im Vermögen der Bf. verblieben sind.

In den Schreiben vom 1.10.2015 und 25.02.2016 brachte die Bf. durch ihren beigezogenen steuerlichen Vertreter (StV) Folgendes vor:

Im von der Akademie der Wirtschaftstreuhänder betriebenen Firmenkompass würden bei Abfragen von nicht börsennotierten Aktiengesellschaften auch die Namen der Aktionäre und ihr Beteiligungsausmaß angegeben. Diese Veröffentlichung sei durch die Zwischenschaltung der Bf. als unmittelbar Beteiligte verhindert worden. Für die in der Öffentlichkeit bekannte Eigentümerfamilie sei dies ein wichtig Gestaltungsgrund gewesen. Wenn das FA vermeine, wegen der im Blickpunkt der Medien gestandenen Auftritte des Herrn B mit dem Mehrheitseigentümer der A-AG, F., erscheine der außersteuerliche Grund der Anonymisierung der Beteiligung der Familie B-C an der A-AG nicht plausibel, werde dem entgegengehalten, dass erst durch Indiskretionen der Presse die mittelbare Beteiligung der Familie B-C an der A-AG über die Bf. Anstalt bekannt geworden sei. Die starke Medienresonanz zeige die Berechtigung diese Unternehmensbeteiligung der Familie B-C zu verbergen. Auch sei darauf hinzuweisen, dass die Indiskretion in den Printmedien und die Veröffentlichungen nicht im Einflussbereich der Ehegatten B-C gelegen seien.

Es habe aber außer der leider fehlgeschlagenen Geheimhaltung der mittelbaren Beteiligung der Familie B-C an der A-AG auch noch andere außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der Bf. gegeben: Bei der Bf. seien alle Aktien an der A-AG in einer Hand. Diese Bündelung erleichtere das Auftreten in der Hauptversammlung durch eine Person. Zudem können über die Anstalt weitere Personen an dem von ihr gehaltenen Aktienpaket beteiligt werden, ohne dass sich nach außen hin, insbesondere im Auftreten gegenüber der S-AG, etwas ändere. Von dieser Möglichkeit sei auch Gebrauch gemacht worden. Die Gründerin und Miteigentümerin VN-W B-C habe im Juli 2015 von ihren bisherigen 50% Anteilsrechten an der Bf. an ihren Ehemann VN-M B 10% und an die Geschäftsführerin der A Group B-C&D., Frau Mag.FH K., (X9 in Ö. geboren, Schweiz wohnhaft) 20% an der Bf. Anstalt übertragen.

Dazu wird vom BFG angemerkt, dass der Wert des Immobilienportfolios der A-AG 2013 auf rd. 3 Mrd. Euro und Ende 2016 auf rd. 5 Mrd Euro geschätzt wird. Eine Mitte 2015 erfolgte tatsächliche Übertragung von 20% der Gründerrechte und Miteigentümerschaft an der Bf. AG - die mit 2,43 % an der A-AG beteiligt war - hatte daher einen geschätzten Vermögenswert von ca. 15 bis 18 Mill. Euro.

Zur Möglichkeit des leichteren einheitlichen Auftretens in der Hauptversammlung der A-AG durch die unmittelbare Beteiligung der Anstalt ist festzuhalten, dass bei der ordentlichen Hauptversammlung 2013 und 2014 die Bf. jeweils durch VN-M B vertreten worden ist.

Als weiteren außersteuerlichen Grund führte der StV ins Treffen, dass nicht ausgeschlossen sei, dass künftighin die Anstalt sich noch an anderen Gesellschaften beteilige und dadurch eine umfangreichere vermögensverwaltende Tätigkeit entfalte.

Zur Frage der Verwendung der zugeflossenen Dividenden, sei dem StV von der Anstalt die Information erteilt worden, dass diese liquiden Mittel (also die zugeflossenen Kapitalerträge)

im Darlehnswege an Herrn und Frau B-C weitergeleitet worden seien. Dazu werde festgehalten, dass dieser Vorgang auf eine Besteuerung in Österreich keine Auswirkung habe.

Zum Vorliegen eines Missbrauches wurde in der Stellungnahme des StV der rechtliche Einwand erhoben, dass durch die Zwischenschaltung der liechtensteinischen Anstalt als Gesellschafterin der A-AG keine Abgabepflicht in Österreich umgangen worden sein könne. Da die Steuerbelastung in Österreich im Zusammenhang mit den Dividendenausschüttungen der A-AG gleich hoch sei, unabhängig davon, ob die liechtensteinische Bf. Anstalt oder die in der Schweiz wohnhaften natürlichen Personen, die Ehegatten B-C, Gesellschafter und Dividendenempfänger seien, könne im gegenständlichen Fall per definitionem die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO nicht angewendet werden. Durch die Zwischenschaltung der Bf. wurde jedenfalls keine Abgabepflicht in Österreich umgangen oder gemindert und werde der Tatbestand des § 22 BAO daher nicht verwirklicht.

Die Möglichkeit einer Rückerstattung der gesamten KEST an die Bf. aufgrund des § 21 Abs. 1 Z1a KStG 1988 sei im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen, da konkret lediglich die in Art 10 DBA-Liechtenstein vorgesehene Rückerstattung von KEST in Höhe von 10% der Dividende (Reduktion der 25%igen KEST auf finale 15%ige Quellensteuer) beantragt worden sei. Im Übrigen sehe Art 23 DBA-Liechtenstein die Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen KEST vor, sodass eine Rückerstattungsmöglichkeit nach § 21 Abs. 1 Z 1a KStG überhaupt nicht anwendbar wäre und somit keinen durch die Gestaltung angestrebten Steuervorteil darstellen könne. Eine steuerliche Begünstigung, die nicht angewendet werden könne oder tatsächlich nicht angewandt wurde, führe zu keinem einen Gestaltungsmissbrauch begründenden Steuervorteil.

Aus diesen Ausführungen ergebe sich somit eindeutig, dass ein Missbrauch gemäß § 22 BAO ausgeschlossen sei. Die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe für die Beteiligung der Bf. an der A-AG seien wirtschaftlich begründet und hätten keine steuerliche Motivation. Bestehe auch nur ein außersteuerlicher Grund für die gewählte Gestaltung, liege kein Missbrauch vor, selbst wenn die Gestaltung als solche ungewöhnlich wäre.

Mit Bescheide vom 14.03.2016 und 17.03.2016 (Evidenznummern X3 und X2) wurden die Anträge der Bf. Anstalt auf Rückerstattung von Kapitalertragssteuer 2013 und 2014 betreffend die Dividenden der A-AG wegen fehlender Antragslegitimation als unzulässig zurückgewiesen und zur Begründung auf den BP-Bericht vom 14.03.2016 verwiesen.

Die Abgabenbehörde sei zu der Ansicht gelangt, dass die Zwischenschaltung einer in einem Drittstaat errichteten Durchlaufgesellschaft zur Beteiligung an der A-AG durch die in der Schweiz wohnhaften mittelbar beteiligten Ehegatten B-C eine ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung darstelle und die von der Bf. hierfür vorgebrachten Gründe nicht stichhaltig seien. Insgesamt seien keine die ungewöhnliche Gestaltung erklärenden wirtschaftlichen Gründe glaubhaft gemacht worden.

Der zunächst von der Bf. vorgebrachte Grund der Vermeidung von Eigentümerinformationen durch Auskünfte aus dem Firmenbuch sei widersprüchlich. Erst als dem StV vorgehalten wurde, dass bei einfachen Firmenbuchauszügen die Namen der Aktionäre nicht aufscheinen, führte er die nur von einem eingeschränkten Nutzerkreis verwendeten Abfragen im Firmenkompass der Akademie der Wirtschaftstreuhänder an. Diese Datenbankinformation sei offensichtlich nicht für die Gründung der liechtensteinischen Anstalt von Relevanz gewesen. Zudem würden die gemeinsamen öffentlichen Auftritte von Herrn B und F., dem Mehrheitseigentümer der A-AG, und dabei abgegebene Erklärungen an Medienvertreter darauf schließen lassen, dass die Geheimhaltung der mittelbaren Beteiligung der Familie B-C an der A-AG für sie nicht von Bedeutung war. (z.B. Bericht, M1 vom X8, F.s Spin Doctor; u.a.). Zudem seien Handlungen mit dem Ziel, Auskünfte aus öffentlichen Büchern über Eigentumsverhältnisse von öffentlichen Interesse zu umgehen, nicht schützenswert.

Auch mehrere Aktionäre hätten die Möglichkeit ihre Gesellschafterrecht in der Hauptversammlung – hier betreffend die A-AG - mit nur einer Stimme und durch einen gemeinsamen Vertreter wahrzunehmen. Dazu sei es üblich Stimmrechtsbindungsverträge abzuschließen und Bevollmächtigungen zu erteilen. Zur Erreichung dieses Zieles bedürfe es daher keiner dem Eigentumserwerb zwischengeschalteten Domizilgesellschaft und sei dieser Weg völlig unangemessen. Der weitere Grund für die Zwischenschaltung Bf., einheitlich und mit nur einer Stimme in der HV der A-AG auftreten zu können, auch dann noch, wenn Anteile an dem Aktienpaket – wie Mitte 2015 erfolgt sei- abgetreten würden, seien ebenfalls keine plausible außersteuerliche Erklärung für die gewählte Gestaltung.

Ebenso seien vage Pläne oder eine völlig unkonkretisierte Möglichkeit einer künftigen Erweiterung der Geschäftstätigkeit der Bf. (Erwerb weiterer Gesellschaftsbeteiligungen) keine tragfähigen außersteuerlichen Gründe für die vorgenommene Gestaltung und seien nach Auffassung der Behörde auch tatsächlich nicht maßgeblich für den Einsatz der Bf. als Durchlaufgesellschaft gewesen.

Die Legitimation der Bf. als Antragstellerin für die KEST-Erstattung nach dem DBA-Liechtenstein würde bedeuten, dass sie als Körperschaftssteuerrechtssubjekt auch eine geeignete Antragstellerin zur vollständigen KEST-Erstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG wäre. Damit würde sie einen Steuervorteil in Höhe von 15% der erhaltenen Bruttodividende erlangen, der den Ehegatten B-C als natürliche Person nicht zustehe. Dem Einwand der Bf., dass gemäß dem Abkommensrecht in Liechtenstein die österreichische KEST angerechnet werde und infolgedessen eine volle Erstattung der KEST gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG ausgeschlossen sei, werde entgegengehalten, dass diese KEST-Anrechnung zwar prinzipiell möglich sei, aber nach dem Wissenstand der Behörde, die ausländischen Kapitalerträge der Anstalt in Liechtenstein von der Einkommensbesteuerung ausgenommen seien. Dadurch werde die Steueranrechnung hinsichtlich dieser Kapitaleinkünfte nicht wirksam und sei die Vollerstattung der österr. KEST ein möglicher steuersparender Gestaltungszweck gewesen.

Das Finanzamt erblicke in der gewählten Konstruktion der im Eigentumserwerb der Ehegatten B-C an der A-AG zwischengeschalteten liechtensteinischen Anstalt keinen anderen verständlichen wirtschaftlichen Sinn, als jenen der Steuerersparnis.

Auf Grund des Vorliegens eines Missbrauches gemäß § 22 BAO sei die Abgabe so zu erheben – gegenständlich die Erstattung der KEST so vorzunehmen – wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre. Demgemäß komme eine KEST-Erstattung durch das von der Bf. missbräuchlich zur Anwendung gebrachte DBA-Liechtenstein nicht in Betracht.

Im Vorhalt vom 17.3.2015 und 26.08.2015 sei vom FA bereits darauf hingewiesen worden, dass auf Grund des Vorliegens einer missbräuchlichen Zwischenschaltung eines in einem Drittstaat ansässigen Rechtsvehikels nicht dieses, sondern deren Miteigentümer, die in der Schweiz wohnhaften Ehegatten B-C, antragslegitimiert zur KEST-Erstattung seien. Somit habe die österreichische Abgabenbehörde nur diesen Anspruchsberechtigten gegenüber die Erstattungsverpflichtung (Leistung des negativen Abgabenanspruchs) zu erfüllen.

Die von der Bf. Anstalt eingebrachten KEST-Erstattungsanträge seien daher zurückzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 15.4.2016 erhob die Bf. durch ihren StV gegen die beiden Zurückweisungsbescheide form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde und verwies zur Begründung auf ihre Ausführungen in den Schreiben vom 1.10.2015 und 25.02.2016 im Zuge der Außenprüfung.

Das FA sei auf die vorgebrachten Argumente im Wesentlichen nicht eingegangen. Vor allem der maßgebende Errichtungsgrund, dass durch die unmittelbare Beteiligung der Bf. Anstalt an der A-AG auch weitere Personen am Aktienpaket beteiligt werden konnten, habe das FA nicht hinreichend gewürdigt und nur pauschal hingewiesen, dass die „angeführten Argumente keine wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Gestaltungsform“ seien. Es werde nochmals auf die Tatsache hingewiesen, dass in der Zwischenzeit– wie schon davor geplant und angekündigt worden sei – Frau MA2, X9 in Ö. geboren, mit 20% an der Bf. Anstalt und somit auch mittelbar an der S-AG beteiligt sei. Eine persönliche Zurechnung der Vermögenssubstanz und der Vermögenserträge betreffend die Beteiligung an der A-AG an die beiden natürlichen Personen, Herrn B und Frau B-C sei somit ab diesem Zeitpunkt der Teilhabe einer dritten Person (Juli 2015) nicht mehr möglich.

Es werde beantragt die angefochtenen Abweisungsbescheide abzuändern und den KEST-Rückerstattungsanträgen der Bf. stattzugeben.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 21.11.2016 wurde die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Beschwerdevorbringen vermöge an der Beurteilung des FA zur

Sach- und Rechtslage, wie sie in den angefochtenen Bescheiden dargelegt wurde, nichts zu ändern. Die Beteiligung einer weiteren Person an der Bf. ab Mitte 2015 sei für Frage ihrer Antragslegitimation zur KEST-Erstattung betreffend Dividendenzuflüsse im Jahr 2013 und 2014 nicht maßgebend.

Die Bf. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG) über die Beschwerde. Mit Vorlagebericht vom 31.01.2017 wurde das Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG gemäß § 265f BAO vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Anfechtung von Zurückweisungsbescheiden und Prozessgegenstand

Die Beschwerde richtet sich gegen die Abweisung der Rückerstattungsanträge. Der steuerliche Vertreter der Bf. erklärte Abweisungsbescheide anzufechten und beantragte den beiden Rückerstattungsanträgen inhaltlich stattzugeben. Deshalb ist die Frage zu behandeln, ob mit den angefochtenen Bescheiden vom 14.03.2016 und 17.03.2016 (EvidenzNr. X3 und ***x***) verfahrensrechtliche Zurückweisungsbescheide oder materiell-rechtliche Abweisungsbescheide erlassen wurden.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10). Der Prozessgegenstand der angefochtenen Bescheide – Zurückweisung oder Abweisung der Anträge – begrenzt somit die „Sache“ dieses Beschwerdeverfahrens.

Gründe für die Zurückweisung von Anträgen sind das Fehlen der Prozessvoraussetzungen, insbesondere wenn der Antragstellerin die Antragslegitimation für das beantragte Begehren fehlt (keine Parteistellung) oder ein Antrag verspätet oder nach Ablauf einer gesetzlichen Antragsfrist eingebracht wird, Formgebrecen trotz Auftrag nicht behoben werden oder eine bereits entschiedene Sache (ne bis in idem) vorliegt.

Im vorliegenden Fall wurden von der Abgabenbehörde zweifelsfrei Zurückweisungsbescheide erlassen. Im Spruch und in der Bescheidbegründung, die auf den BP-Bericht vom 14.03.2016 verwies, wurde eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Anträge auf KEST-Rückerstattung zurückgewiesen werden. Diese Feststellung, dass die Antragstellerin nicht antragsberechtigt sei, ist ein typischer Zurückweisungsgrund. Der Spruch und die Bescheidbegründung stimmen hinsichtlich der Antragszurückweisung überein. Die Frage, ob die Zurückweisung eines Antrages rechtmäßig erfolgt ist, hat auf die Beurteilung des Vorliegens eines Zurückweisungsbescheides keinen Einfluss.

Die in der Beschwerde ohne weitere Begründung aufgestellte Behauptung, die belangte Behörde habe inhaltlich über die Anträge abgesprochen und diese abgewiesen, verkennt diese eindeutige Rechtslage. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind zweifelsfrei die angefochtenen Zurückweisungsbescheide betreffend die Anträge der Bf. auf Rückerstattung von KEST aus 2013 und 2014 gemäß Art 10 DBA-Liechtenstein.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (E. 03.05.2021, Ra 2020/13/0004) die Auffassung, wenn von einer Behörde ein Antrag zurückgewiesen worden ist und gegen den Zurückweisungsbescheid Beschwerde erhoben wird, Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Verwaltungsgericht ausschließlich die Rechtmäßigkeit dieser Zurückweisung ist. Wenn sich im Rechtsmittelverfahren erweisen sollte, dass die Zurückweisung der Anträge rechtswidrig war und daher von der belangten Behörde eine Sachentscheidung zu treffen gewesen wäre, hat vom Verwaltungsgericht eine ersatzlose Aufhebung der Zurückweisungsbescheide zu erfolgen. Damit wären die Anträge wieder unerledigt und die Abgabenbehörde hätte nunmehr neuerlich unter Bindung an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtes darüber zu entscheiden. Eine meritorische Entscheidung des Verwaltungsgerichtes über eine zu Unrecht erfolgte Zurückweisung eines Antrages ginge aber über die anhängige Sache hinaus und würde das Recht auf den gesetzlichen Richter, durch erstmalige inhaltliche Entscheidung der zuständigen Abgabenbehörde über diesen Antrag, verletzen (vgl. VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0129; 13.10.2020, Ra 2019/15/0036, jeweils mwN).

Deshalb ist vom BFG ausschließlich zu prüfen, ob von der Abgabenbehörde zu Recht die materiell-rechtliche Behandlung der Anträge auf Rückzahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer unterblieben ist. Die belangte Behörde vertrat in den angefochtenen Bescheiden die Auffassung, dass die Bf. kein subjektives Recht zur Rückerstattung der KEST betreffend die Dividendenausschüttungen der A-AG im Jahr 2013 und 2014 gehabt habe; sie also mangels Parteistellung nicht antragslegitimiert gewesen sei.

Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist daher ausschließlich die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Zurückweisung wegen fehlender Prozessvoraussetzung, insbesondere einer fehlenden Antragslegitimation der Bf.

Dazu ist anzumerken, dass das BFG bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Zurückweisungsbescheide die gesamte Sache zu prüfen hat und daher auch das Vorliegen eventuell anderer Zurückweisungsgründe, selbst wenn diese von der belangten Behörde in der Begründung des Zurückweisungsbescheides nicht angeführt worden wären, zu beachten hätte (VwGH, 06.06.2018, Ra 2017/12/0052).

2. Antragslegitimation für KEST-Rückerstattungen

Die Abgabenbehörde hat die Rückerstattungsanträge der Bf. mit der Begründung zurückgewiesen, dass sie wegen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 22 BAO nicht antragslegitimiert sei, also kein subjektives Recht auf die begehrte KEST-Erstattung gemäß Art 10 DBA-Liechtenstein iVm § 240 Abs. 3 BAO habe.

Das DBA-Liechtenstein enthalte hinsichtlich der Quellenbesteuerung von Dividenden kein zweistufiges Verfahren mit expliziten Erstattungsregeln (wie manche anderen DBA), sondern gestatte dem Quellenstaat (Österreich) nur eine verringerte Besteuerung in Höhe von 15% der Bruttodividende. Die erfolgte Einhebung der KEST mit dem Normalsteuersatz von 25% steht daher in Widerspruch mit Art 10 DBA-Liechtenstein und stellt eine gemäß § 240 Abs. 3 BAO „zu Unrecht einbehaltene Abgabe dar, weshalb dieser Betrag auf Antrag des „Abgabepflichtigen“ – also des Schuldners der Kapitalertragssteuer - gemäß § 95 EStG zu erstatten ist.

Damit übereinstimmend ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (13.01.2021, Ro 2018/13/0003 und 30.06.2021, Ro 2018/13/0011) die Antragsberechtigung ausländischer Rechtsträger zur KEST-Rückerstattung folgendem mehrstufigen Prüfungsschema zu unterziehen.

2.1. Antragsberechtigt ist nur ein Körperschaftssteuersubjekt gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 und § 3 KStG

Das antragstellende Rechtsgebilde muss daher im Rahmen eines zweistufigen, individuell-konkreten Typenvergleiches mit einer österreichischen Körperschaft vergleichbar sein oder wenn eine solche Vergleichbarkeit nicht gegeben ist, muss die Antragstellerin als eine körperschaftssteuersubjektfähige Anstalt, Stiftung oder ein solches Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm § 3 KStG zu qualifizieren sein (vgl. VwGH, 30.6.2021, Ro 2018/13/0011 und 16.11.2021, Ro 2021/15/0001 zur liechtensteinischen Stiftung).

Beim Typenvergleich ist zunächst die gesellschaftsrechtliche Struktur des konkreten ausländischen Rechtsgebildes zu ermitteln. Anschließend wird das ausländische Rechtsgebilde in seiner konkreten Ausgestaltung mit dem Typus jener inländischen Körperschaft verglichen, die dem ausländischen Gebilde (am ehesten) ähnlich ist (vgl. VwGH, 13.1.2021, Ro 2018/13/0003; Hohenwarther-Mayr in Lang u.a., KStG2, § 1 Tz 65a; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 264).

Es obliegt der Antragstellerin im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht den gesamten relevanten Sachverhalt für einen zweistufigen Typenvergleich offenzulegen und diesen Sachverhalt durch geeignete Unterlagen zu beweisen.

2.2. Steuerrechtliche Zurechnung der Dividendenerträge

Die Antragstellerin muss nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen der Einkünftezurechnung Zurechnungssubjekt der betreffenden Kapitaleinkünfte sein.

Nach st. Rsp. ist zwischen der Zurechnung von Wirtschaftsgütern und der Zurechnung von Einkünften zu unterscheiden und können diese Zurechnungen auch auseinanderfallen. Für Zwecke der Einkünftezurechnung ist nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden. Auch im Anwendungsbereich des Abkommensrechts kommen mangels einer eigenen Zurechnungsregelung die im innerstaatlicher Steuerrecht enthaltenen Grundsätze der Einkünftezurechnung zur Anwendung (Art 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein; VwGH, 24. April 2018, Ro 2017/13/0004).

Zurechnungssubjekt bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist in der Regel der wirtschaftliche Eigentümer der Einkunftsquelle, aus der sie stammen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der über die Einkunftsquelle (hier das Aktienpaket an der A-AG) verfügt, also wirtschaftlich über sie disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (z.B. Verfügungsgewalt zum Verkauf der Aktien an der A-AG zwecks Erwerbes anderer Wirtschaftsgüter).

Entscheidend ist für wirtschaftliches Eigentum nicht nur die Weisungsbefugnis, sondern vor allem auch der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlusts und die Chance einer Wertsteigerung den wirtschaftlich Berechtigten treffen (vgl. VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004; 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015). Die bloße Befugnis zur Verwaltung des Vermögens, gleichgültig in welcher formalrechtlichen Stellung (insb. in der Art eines beauftragten Vermögensverwalters, eines Treuhänders, eines Finanzinstituts, eines indirekten Stellvertreters und ähnliches), führt nicht zum wirtschaftlichen Eigentum an den übertragenen Vermögenswerten. Wirtschaftlicher Eigentümer im steuerrechtlichen Sinne bleibt in all diesen Fällen der wirtschaftlich Berechtigte (VwGH, 19.10.2022, Ro 2021/15/0013; 27.4.2022, Ra 2020/15/0061).

Für die Feststellung wer wirtschaftlicher Eigentümer des von der Bf. verwalteten Aktienpaketes an der A-AG ist, bedarf es daher der Sachverhaltsermittlung, wer die tatsächliche Herrschaft und Dispositionsbefugnis über dieses Kapitalvermögen hatte (z.B. Möglichkeit der Einwirkung durch Weisungsrechte an das geschäftsführende Organ) und als Machthaber dieses Aktienvermögens (wenn auch nur faktisch) das Risiko von Wertverlusten trug, bzw. dem die Chancen der Wertsteigerungen zukamen.

Für die Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes zur Beurteilung der Antragslegitimation der Bf., hinsichtlich ihrer Eigenschaft als beschränkt steuerpflichtiges Körperschaftssteuersubjekt und Zurechnungssubjekt der kapitalertragssteuerpflichtigen Dividendenerträge (wirtschaftliche Eigentümerin des Aktienpaketes), ist von ihr im Rahmen der Antragstellung keine Offenlegung der maßgebenden Verhältnisse erfolgt und sind vom Finanzamt auch keine Ermittlungen dahingehend durchgeführt worden.

2.3. Folgende Ermittlungen sind zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes notwendig und dieses Geschehen sowie die maßgebenden rechtlichen Verhältnisse der Bf. sind von ihr vollständig offenzulegen und nachzuweisen:

2.3.1. Zur Durchführung eines individuell-konkreten Typenvergleichs betreffend die Bf. Anstalt (FL-X3):

Es sind die Gründungsurkunden, Statuten und Beistatuten, sämtliche Statutenänderungen, Nebenvereinbarungen, Vertragsbeilagen, Side-Letter, Treuhandvereinbarungen, Mandatsverträge und alle sonstigen die Rechte der Anstalt ihrer Organe und Begünstigten betreffenden Vereinbarungen von der Abgabenbehörde abzuverlangen und von der Bf. im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht vorzulegen.

An Hand dieser die Stellung und Organisation der Bf. Anstalt regelnden Unterlagen ist die konkrete Ausgestaltung der Anstalt, die Stellung und Rechte ihrer Organe, der Gründer, der Verwaltungsräte und Begünstigten und die Bezeichnung ihres Namens und Wohnanschrift vollständig darzulegen.

Im zweiten Schritt ist anhand die getroffenen konkreten gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen und gesetzlichen Normen darzustellen, mit welcher inländischen juristischen Person - die Bf. Anstalt – entsprechend den Anforderungen des VwGH an den individuell-konkreten Typenvergleich – gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 lit. a KStG 1988 vergleichbar sein soll.

Wenn eine solche Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person nicht bestehen sollte, ist darzulegen, ob die Bf. als Anstalt, Stiftung oder anderes Zweckvermögen ein Körperschaftsteuersubjekt bildet. Dafür ist nach der Rsp. des VwGH entscheidend, ob die Bf. unwiderruflich und dauerhaft die tatsächlich Verfügungsberechtigte über das ihr gewidmete Kapitalvermögen ist oder andere Personen (Gründer, Verwaltungsräte, Begünstigte) Einfluss auf ihre Dispositionsbefugnis nehmen konnten (z.B. ausdrückliche oder konkludente Weisungsrechte, Recht zur Änderung der Begünstigten oder anderer für die Ausübung der Verfügungsmacht maßgebenden Rechte).

2.3.2. Zur Ermittlung des wirtschaftlichen Eigentümers am 2012 erworbenen Aktienpaketes an der A-AG in den Antragsjahren 2013 und 2014.

Erfahrungsgemäß kommt in den Fällen der Zwischenschaltung von Sitzgesellschaften der Sachverhaltsfeststellung zur Zurechnung der betroffenen Einkünfte die wesentlichste Bedeutung zu.

An Hand der vorstehend dargelegten Rechtslage und den angesprochenen von der Bf. vorzulegenden Unterlagen ist festzustellen, ob die Bf. rechtlich und tatsächlich die uneingeschränkte und dauerhafte Verfügungsmacht an dem Aktienpaket der A-AG hatte. Wäre die Bf. berechtigt gewesen, diese Aktien zu verkaufen oder zu belehnen, um andere

Wertpapiere mit diesem Vermögen zu erwerben? Vor allem aber, wer trug tatsächlich das Risiko eines Wertverlustes dieser Aktien oder profitierte von einer Wertsteigerung?

An welchen Handlungen zeigte sich, dass die Bf., über eine bloße formalrechtliche „Eigentümerfunktion“ hinaus, wirtschaftlich Berechtigte an dem Aktienpaket gewesen sei? Woran war zu erkennen, dass die Bf. über eine reine Vermögensverwaltung in Art eines Treuhänders oder Vermögensverwalters hinausgehend, eine umfassende und unwiderrufliche wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über dieses Kapitalvermögen (Aktien an der A-AG) gehabt habe?

Soweit dies für die Feststellung des relevanten Sachverhaltes dienlich ist, besteht für die Abgabenbehörde die Möglichkeit, im Wege der Amtshilfe und des Auskunftsverkehrs mit den Abgabenbehörden in Liechtenstein und der Schweiz Ermittlungen aufzunehmen.

Von der Bf. wurde dargelegt, dass sie die 2013 und 2014 ihr zugeflossenen Dividenden zum größten Teil im Wege eines Darlehens an die Ehegatten B-C weitergeleitet habe. Die Darlegung der rechtlichen Gestaltung der Bf. und der Befugnisse ihrer Organe (Gründer, Verwaltungsräte, Begünstigte) sind einer Plausibilitätskontrolle an Hand dieser bekanntgewordenen Darlehensgeschäfte zu überprüfen.

Sämtliche Belege über die Darlehensvereinbarungen (Verträge) und Auszahlungen sowie Rückzahlungen (Bankbelege) sind von der Bf. abzuverlangen und die Gründe für die Darlehensvergabe zu ermitteln. Es ist festzustellen, wer die Befugnis zur Vergabe dieser Privatdarlehen an die Miteigentümer der Anstalt (Ehegatten B-C) hatte und ob diese Befugnis aus eigenem ausgeübt wurde oder auf Weisung beruhte. Dazu sind auch Feststellungen zur Fremdüblichkeit dieser beiden Darlehensgeschäfte (Dividenden 2013 und 2014) notwendig, weil ein fremdunübliches die Miteigentümer begünstigendes Darlehen, auf deren Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Anstalt hindeutet.

Ebenso sind sämtliche Unterlagen zur vorgebrachten Übertragung von 20% der Anteile an der Anstalt an Mag.FH MA2 abzuverlangen, um festzustellen, ob es sich um eine tatsächliche fremdübliche Vermögensübertragung gehandelt habe oder diese Gestaltung nur zum Schein oder treuhändig vorgenommen worden ist.

In den Antragsjahren 2013 und 2014 hat VN-M B für die Bf. Anstalt an der ordentlichen Hauptversammlung teilgenommen. Im Hinblick auf den vorgebrachten Errichtungsgrund einer einheitlichen Vertretung ist auch festzustellen, auf welcher Rechtsgrundlage Herr B für die Bf. in der Hauptversammlung der A-AG abgestimmt hat (als Organvertreter oder bevollmächtigter Stellvertreter).

3. Feststellungen zur Versagung der KEST-Erstattung nach DBA-Liechtenstein wegen Missbrauchs gemäß § 22 BAO

Erst wenn die Antragslegitimation der Bf. als beschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG und als Zurechnungssubjekt der Dividendeneinkünfte (wirtschaftliche Eigentümerin der Einkunftsquelle) sich bestätigen sollte, stellt sich erst die Frage einer möglichen Versagung der KEST-Rückerstattung wegen Vorliegens eines Missbrauchs unter Anwendung des § 22 BAO.

Zu Recht wurde von der Bf. eingewandt, dass keine nachvollziehbare konkrete Feststellung der Behörde erfolgt ist, welche inländische oder ausländische Abgabe durch eine missbräuchliche Zwischenschaltung der liechtensteinischen Anstalt beim Erwerb der Portfoliobeteiligung an der A-AG habe umgangen oder gemindert werden sollte.

Es ist grundsätzlich der Überlegung des FA nicht entgegenzutreten, dass die Bf. – wenn die KEST-Rückerstattung nach DBA-Recht problemlos abgelaufen wäre – in einem nächsten Verfahrensschritt auch eine volle KEST-Rückerstattung nach § 21 Abs. 1 Z.1a KStG vorgehabt gehabt haben könnte. Dazu sind aber Feststellungen über die konkret erfolgte Besteuerung der Bf. in Liechtenstein erforderlich. Hat die von der Bf. vorgebrachte Anrechnung der österr. KEST nun tatsächlich stattgefunden oder ist Grund einer Steuerbefreiung für ausländische Kapitalerträge diese gar nicht möglich gewesen? Die Steuerbescheide der Bf. 2013 und 2014 sind daher für die Sachverhaltsermittlung relevant. Im zweiten Schritt wäre festzustellen, ob dieser innere Entschluss (Vorhaben einer nachfolgenden weiteren Antragstellung bei positiven Verfahrensverlauf) aus den äußeren Umständen des Sachverhaltsherganges erschlossen werden kann.

Die Regelung des § 22 BAO kommt sowohl im Falle der Umgehung von inländischen Abgaben iSd § 3 BAO als auch bei Umgehung von Abgaben anderer Mitgliedstaaten der EU zur Anwendung. Die Schweiz ist zwar nicht Mitglied der EU nimmt aber durch bilaterale Abkommen gleichberechtigt am Binnenmarkt teil und ist Mitglied der OECD.

Faktum ist, dass Steuerbetrug und Steuermisbrauch häufig durch die Zwischenschaltung wirtschaftlich funktionsloser ausländischer Sitzgesellschaft (z.B. Trust, Anstalten, Stiftungen, u.a.), vorzugsweise in Niedrigsteuerländern erfolgt. Zielsetzung dabei ist die Identität des hinter dem Rechtsvehikel stehenden wirtschaftlich Berechtigten (der natürlichen Person) zu verbergen und die ihn treffende höhere Steuerpflicht, idR in seinem Wohnsitzstaat zu umgehen.

In der Literatur wird zum Teil die Ansicht vertreten, dass auch in den Fällen des „Abkommensmissbrauchs“ die innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften (insb. § 22 BAO) zur Anwendung gelangen und zur Versagung von Abkommensvorteilen führen können. In diesem Sinne wird auch argumentiert, dass Doppelbesteuerungsabkommen schon auf Grund ihrer Zielsetzung und der ihnen zugrundeliegenden völkerrechtlichen Rechtsgrundsätzen auf missbräuchlich herbeigeführte Anknüpfungen nicht anwendbar sein sollen.

Die gegenständliche Gestaltung steht unter dem begründeten Verdacht, dass durch die missbräuchliche Zwischenschaltung der in Liechtenstein situierten Bf. – für die keine sinnvolle wirtschaftliche Funktion im bisherigen Verfahren festgestellt wurde – Steuern (insb. Einkommensteuer und Vermögenssteuern) im Ansässigkeitsstaat der wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen – der Ehegatten B-C – umgangen worden sein könnten.

Es ist für möglich zu erachten, dass der VwGH seine im Lichte der zwischenzeitlich erfolgten internationalen Rechtsentwicklung zur Bekämpfung des grenzüberschreitenden Steuerbetrugs und Missbrauches überholt erscheinende ältere Rechtsprechung weiterentwickelt und auch in Fällen der Umgehung von Steuern in Drittländern außerhalb der EU, die Rechtsfolge des § 22 Abs. 2 BAO für anwendbar sieht. Dafür spricht, dass die Erstattungsverpflichtung des Quellenstaats nach DBA-Recht iVm § 22 BAO nicht demgegenüber besteht, der durch missbräuchliche Gestaltung eine solche Rechtsposition nur formalrechtlich herbeigeführt hat.

Auf Sachverhaltsebene setzt dies aber voraus, dass von der Abgabenbehörde ermittelt wird, ob und in welchem Umfang eine Umgehung von Abgaben in der Schweiz durch das Ehepaar B-C durch die wirtschaftlich sinnlose Zwischenschaltung einer Durchlaufgesellschaft in Liechtenstein konkret im Jahr 2013 und 2014 eingetreten ist.

Da die Prüfung von Gestaltungsmissbrauch Teil der im Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist, sind die Feststellungen zur Zurechnung der Dividendeneinkünfte jedoch der logische vorgelagerte erste Prüfungsschritt und führt dies zwingende Vorgehensweise in den meisten Fällen bereits zur Lösung des Problems.

4. Zur Begründung der Zurückverweisung der Sache gemäß § 278 Abs. 1 BAO

Gemäß § 278 BAO lautet:

Das Verwaltungsgericht kann mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Es liegt somit im Ermessen des Verwaltungsgerichtes, ob es unterlassene Ermittlungen selbst durchführt oder Ermittlungsaufträge gem § 269 Abs 2 erteilt oder durch Zurückverweisung nach § 278 Abs 1 die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt. Das Verwaltungsgericht hat seine Ermessensübung zu begründen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs 1 ist die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens und die Entlastung der Rechtsmittelinstanz.

Im vorliegenden Fall wurde zwar die Aktivlegitimation (Parteistellung) der Bf. für eine KEST-Erstattung gemäß DBA-Liechtenstein verneint, aber die grundlegenden Ermittlungen zur Feststellung des erforderlichen Sachverhaltes zur Beurteilung der Bf. als beschränkt steuerpflichtige Körperschaftssubjekt gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG sowie als Einkünftezurechnungssubjekt der Dividendenerträge (insb. wirtschaftliche Eigentümerin des Aktienpaketes an der A-AG im Jahr 2013 und 2014) nicht angestellt.

Auch hinsichtlich des angenommenen Missbrauchs durch die bloß formalrechtlich zwischengeschaltete Durchlaufgesellschaft erfolgten keine Ermittlungen zur Sachverhaltsfeststellung, welche inländischen oder ausländischen Abgaben konkreten umgangen worden seien.

Damit sind praktisch die gesamten entscheidungswesentlichen Ermittlungen von der belangten Behörde unterblieben und käme es dadurch zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Ermittlungsverfahrens an das Verwaltungsgericht. Es ist jedoch nicht im Sinn des Gesetzes, wenn das Verwaltungsgericht, statt seine (umfassende und unabhängige) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Instanz ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Eine derart grundlegende Ausübung der Ermittlungstätigkeit durch das Verwaltungsgericht würde den Sinn und Zweck der Rechtsmittelfunktion widersprechen.

Die Erteilung von Beweisaufträgen ist nur dann zielführend und verfahrensbeschleunigend, wenn einzelne Sachverhaltslücken bestehen, nicht aber im Fall des Fehlens der nahezu gesamten entscheidungsrelevanten Sachverhaltsermittlung. Erfahrungsgemäß zeigt sich erst nach den ersten Ermittlungserkenntnissen, welche Sachverhalte weiter zu erheben sind. Dieses sinnvolle ganzheitliche Vorgehen der Ermittlungsbehörde kann durch einen einzelnen Ermittlungsauftrag nicht hinreichend vorgegeben werden. Für die Aufhebung und Zurückverweisung bei grundlegendem Fehlen der Ermittlungen spricht ferner, dass die Entscheidungsverantwortung zur Feststellung des relevanten Sachverhaltes wieder an die belangte Behörde zurückübertragen wird. Bei einem bloßen Ermittlungsauftrag ist eine unzureichende Auftragserfüllung durch die belangte Behörde zahnlos und daher bei grundlegendem Fehlen der Ermittlungen nicht zielführend.

Im gegenständlichen Fall war in die Ermessensüberlegungen auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme des internationalen Amtshilfeverkehrs zwischen den Finanzverwaltungen einzubeziehen. Diese steht für das Verwaltungsgericht nicht in gleicher Weise zur Verfügung, bzw nur durch Auftrag an die Abgabenbehörde.

Für die Effektivität der Zurückverweisung sprach auch, dass ein Zurückweisungsbescheid angefochten ist und daher eine meritorische Entscheidung des Verwaltungsgerichtes über die Rückerstattungsanträge – gleichgültig zu welchen Ergebnissen das ergänzende Ermittlungsverfahren führt – keinesfalls möglich wäre. Sollten die Ermittlungen aber die Antragsberechtigung der Bf. bestätigen, hat die belangte Behörde sogleich meritorisch in ihrer neuerlichen Entscheidung über den Antrag absprechen. Die Zurückverweisung eines Zurückweisungsbescheides wegen unzureichender Ermittlungen hinsichtlich der Antragslegitimation der Bf. ist somit im Interesse der Raschheit des Verfahrens gelegen.

Es liegt auch auf der Hand, dass die anfallenden Kosten für die grundlegenden Ermittlungen des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes bei der Abgabenbehörde geringer sind und bei dieser auch ein effektiverer Personaleinsatz möglich ist, als wenn die Ermittlungen durch den für das gerichtliche Verfahren zuständigen Richter (Berichterstatter) erfolgen müssten.

Da – wie im Detail aufgezeigt - die grundlegenden Ermittlungen für die Beurteilung der Antragslegitimität der Bf. fehlten, kann nicht ausgeschlossen werden, dass bei ordnungsgemäßer Durchführung dieser Ermittlung von der Abgabenbehörde möglicherweise ein anderslautender Bescheid zu erlassen wäre oder auch eine Bescheiderlassung unterbleiben könne. Beispielsweise, weil die Antragstellerin im Zuge der vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes im Lichte der dargestellten eindeutigen Rechtslage, auf Grund der gewonnenen Einsicht über einen fehlenden Rechtsanspruch den Antrag wieder zurücknimmt.

Hierzu ist zu bemerken, dass für die Jahre 2015 und 2016 ebenso Dividenden an die Bf. von der A-AG ausgeschüttet worden sind, aber lt. Auskunft des FA weder von der Bf. noch von den Ehegatten B-C KEST-Rückerstattungsanträge eingebracht wurden.

Aus den angeführten Gründen war vom BFG im Rahmen seines Ermessen daher durch Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 BAO vorzugehen und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Da die Zurückverweisung im Einklang mit der gefestigten Rechtsprechung des VwGH erfolgte, war keine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung zu behandeln und eine Revision daher für nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 9. Jänner 2023