

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***8***, über die Beschwerden der Abgabepflichtigen vom 23.4.2014 gegen die Bescheide des damaligen ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich), jeweils vom 17. März 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Haftung für

Kapitalertragsteuer für 2008, Kapitalertragsteuer für 2009,
Kapitalertragsteuer für 2010 und Kapitalertragsteuer für 2011
nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 17. Juli 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende GmbH (in der Folge: Bf.) hat Mitte des Jahres 2008 eine Dachgeschoßwohnung im 9. Wiener Gemeindebezirk zur Gänze fremdfinanziert erworben und in der Folge vermietet.

Betreffend die Jahre 2008 bis 2011 fand bei der Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung (Außenprüfung; kurz: AP) statt. Dabei stellte die Betriebsprüfung fest, dass die von der Bf. Mitte des Jahres 2008 angeschaffte Wohnung unter anderem durch die ***3***, die zu 100% an der Bf. beteiligt ist, fremdfinanziert und zu nicht fremdüblichen Konditionen vermietet wurde. In der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. März 2014 wird ausgeführt, dass von einem fremdunüblichen, Eigenkapital ersetzenden Gesellschafterdarlehen auszugehen sei.

Mit **Haftungsbescheiden** vom 17. März 2014 wurde der Bf. als Abzugs- und Haftungsverpflichtete im Hinblick auf den Zufluss von Kapitalerträgen an die ***3*** **Kapitalertragsteuer** in folgender Höhe vorgeschrieben:

- 2008 Euro 13.796,94
- 2009 Euro 21.665,67
- 2010 Euro 9.566,67
- 2011 Euro 8.682,00

Mit Schreiben vom 23. April 2014 erhob die Bf. **Beschwerden** gegen die Haftungsbescheide vom 17. März 2014 betreffend Kapitalertragsteuer 2008 bis 2011 und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die von der Betriebsprüfung festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung an den wirtschaftlichen Eigentümer, Herrn ***5*** ***6***, werde nicht bestritten. Jedoch beantragte die Bf. unter Hinweis auf den Wohnsitz des Empfängers der verdeckten Ausschüttung in der Schweiz und demnach die Anwendbarkeit des Artikels 10 DBA Ö-CH eine Herabsetzung der Kapitalertragsteuer auf 15%. Demnach würden sich folgende reduzierten Beträge an Kapitalertragsteuer ergeben:

- 2008 Euro 8.278,17
- 2009 Euro 12.999,40
- 2010 Euro 5.740,00
- 2011 Euro 5.209,20

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9. Oktober 2014 wies die belangte Behörde die Beschwerden vom 23. April 2014 als unbegründet ab. Im Zuge der Betriebsprüfung sei betreffend die Finanzierung des Immobilienkaufes ein fremdunübliches Gesellschafterdarlehen festgestellt worden. Die Hingabe eines fremdunüblichen Darlehens führe zu einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung beim Gesellschafter (***3***). Die bisher verbuchten bzw. geleisteten „Zinszahlungen“ der Gesellschaft wurden daher als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafterin, die ***3***, beurteilt. Es liege demnach keine verdeckte Ausschüttung an ***5*** ***6*** vor. Auch wenn ***5*** ***6*** Machthaber der Eigentümerin und auch der Darlehensgeberin und somit eine der Gesellschafterin nahestehende Person sei, sei die verdeckte Ausschüttung der Anteilsinhaberin zuzurechnen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072; VwGH 28.2.2002, 97/15/0158, 0159; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148). Eine Korrektur der Kapitalertragsteuer könne daher nicht erfolgen. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die

in Kopie vorgelegte Urkunde keine von der schweizerischen Steuerverwaltung bestätigte Ansässigkeitsbescheinigung darstelle.

Mit Schreiben vom 17. November 2014 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**). In der Begründung wird ausgeführt, dass die belangte Behörde von einer empfangenden Kapitalgesellschaft in ***4*** (***3***) ausgehe, die die beanstandeten verdeckten Gewinnausschüttungen erhalten haben soll. Daraus leite die belangte Behörde den Ausschluss der Vergünstigungen der Mutter-Tochter-Richtlinie gemäß § 94 Abs. 1 EStG iSd bis 2011 gültigen § 94a Abs. 2 EStG ab. Sowohl seitens des Betriebsprüfers als auch der Bf. sei dargelegt worden, dass die empfangende Gesellschaft auf eine natürliche Person, Herrn ***5*** ***6***, rückgeführt werden könne. Da Herr ***6*** nachgewiesen in der Schweiz ansässig und somit dort steuerpflichtig sei, sei die Kapitalertragsteuer wie in den Beschwerden dargelegt zu reduzieren.

Mit **Vorlagebericht** vom 29. Juli 2015 legte die belangte Behörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Begründung wird an den Feststellungen der Betriebsprüfung festgehalten, wonach die Verträge den Grundsätzen einer fremdüblichen Ausgestaltung widersprechen. Mangels Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen mit der Folge der steuerlichen Würdigung als verdeckte Einlage seien die dafür angefallenen Zinsen als verdeckte Ausschüttung zu würdigen, da eine Verzinsung einer Einlage einer Einkommensverwendung (Ausschüttung) gleichzuhalten sei. Bei der Einkommensermittlung der Bf. wurden diese Zinsen neutralisiert. Die Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2008 bis 2011, die auf einer entsprechenden Einkommenserhöhung basierten, seien ohne Einbringung einer Beschwerde rechtswirksam geworden. Auch betreffend die beschwerdegegenständlichen KEST-Haftungsbescheide werde die Würdigung der Zinszahlungen als verdeckte Ausschüttung dem Grunde nach nicht angefochten. Strittig sei lediglich die Höhe der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer. Empfängerin der verdeckten Ausschüttung sei die unmittelbare Gesellschafterin ***3***, ***4***. Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländische Körperschaften unterliegen in den Jahren bis 2011 gemäß § 94a Abs. 2 EStG iVm § 1 Z 2 der VO zu § 94a Abs. 2 - BGBl 1995/56 der Kapitalertragsteuer von 25%, sofern nicht eine Befreiung gemäß § 94a EStG vorliege. Gemäß § 95 EStG sei die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen. Mangels Einbehalt wurde die KEST gemäß § 95 Abs. 4 EStG der Schuldnerin im Haftungsweg vorgeschrieben (Hinweis auf VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Zum Vorbringen der Bf., wonach Herr ***6*** der Empfänger und infolge dessen Ansässigkeit in der Schweiz die Kapitalertragsteuer auf 15% zu reduzieren sei, wird ausgeführt, dass zum einen keine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinn der DBA-Bestimmungen vorgelegt wurde und zum anderen die für die Beurteilung der Höhe der KEST relevante gesellschaftsrechtliche Verbindung jene zur unmittelbaren Gesellschafterin der Bf., der ***3***, sei. Die verdeckte Ausschüttung sei dem Anteilsinhaber der Körperschaft zuzurechnen, auch wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person

zufließen (vgl. VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, VwGH 28.2.2002, 97/15/0158, 0159, VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149, VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148). Demnach sei die ***3*** die Empfängerin der verdeckten Ausschüttung, sodass eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% anfalle. Die Beschwerden seien daher abzuweisen.

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 17. Juli 2023 wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihre bisherigen bereits aktenkundigen Vorbringen. Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darüber hinaus insbesondere auf das bereits ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts betreffend ***7***.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf. wurde am 30. Juni 2008 errichtet und erwarb mit Kaufvertrag vom 7. August 2008 zunächst 400/10000 ideelle Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2***. Letztlich wurde der Bf. Wohnungseigentum an der Wohnung Top 12 (250,13m² Wohnfläche, 43m² Außenfläche) samt Autoabstellplatz eingeräumt. Der Gesamtkaufpreis betrug Euro 1.360.000,00.

An der Bf. ist die ***3*** mit Sitz in ***4*** zu 100% beteiligt, an der wiederum zwei Gesellschaften mit Sitz in ***10*** (mit einem Beteiligungsausmaß von 99,92% und 0,08%) beteiligt sind. An oberster Stufe der Beteiligungsstruktur steht die natürliche Person ***5*** ***6***.

Der Kauf der oben genannten Eigentumswohnung wurde fremdfinanziert. Unter anderem hat die Bf. ein Darlehen von der ***3*** in Höhe von Euro 569.000,00 erhalten. Als Fälligkeitstermin für die Rückzahlung wurde der 31. Dezember 2014 vereinbart, wobei der Zeitraum verlängerbar war. Es wurde ein Zinssatz von 5% vereinbart. Als Zweck der Finanzierung wurde der Kauf eines Wohnobjekts in Wien angeführt, wobei 30% des Kaufpreises durch dieses Darlehen abgedeckt werden sollten. Eine Vereinbarung zur Besicherung des Darlehens ist in dem vorgelegten „loan agreement“ nicht enthalten.

Zu Spruchpunkt I:

Streitpunkt

Die Außenprüfung des Finanzamtes hat das von der ***3*** an die Bf. gewährte Gesellschafterdarlehen infolge fremdunüblicher Ausgestaltung der Darlehenskonditionen als verdecktes Eigenkapital qualifiziert. Die in diesem Zusammenhang erfolgten Zinszahlungen der

Bf. an die ***3*** wurden demnach als verdeckte Ausschüttungen beurteilt, wofür entsprechend Kapitalertragsteuer zu entrichten ist.

Es besteht insoweit Einigkeit darüber, dass die Zinszahlungen der Bf. an die ***3*** als verdeckte Ausschüttungen anzusehen und grundsätzlich kapitalertragsteuerpflichtig sind. Strittig ist jedoch, ob die ***3*** als 100%ige Gesellschafterin der Bf. oder aber ***5*** ***6*** als tatsächlicher Vorteilsempfänger in Bezug auf die Beurteilung der Kapitalertragsteuerpflicht der verdeckten Ausschüttungen relevant ist.

Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Auf Grund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern prinzipiell anzuerkennen. Entgelte, die auf der Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen demnach zu einer Gewinnminderung bei der Gesellschaft. Werden allerdings Zuwendungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet, so darf insoweit die Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden. Die Wertung der Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (siehe VwGH 27.5.1999, 97/15/0067 mwN).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensmehrung verhindern (vgl. dazu Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2 2016, § 8 Rz 100).

Dass eine verdeckte Ausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen. Dabei begründen auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ein „Nahestehen“ (siehe dazu VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043 mwN).

Kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung an eine nahestehende Person, werden die verdeckten Ausschüttungen dem – das Naheverhältnis vermittelnden – Gesellschafter als Beteiligungserträge ertragsteuerlich zugerechnet. Die Weiterleitung der als verdeckte Ausschüttung erfassten Kapitalerträge ist aus der Sicht des Anteilsinhabers eine Einkommensverwendung (siehe Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 8 Rz 257).

Wie bereits oben unter Punkt „Streitpunkt“ ausgeführt, stimmen die Bf. und die belangte Behörde überein, dass die Gestaltung der Darlehensgewährung von der ***3*** an die Bf. nicht als fremdüblich anzusehen ist und demnach die damit in Zusammenhang stehenden Zinszahlungen der Bf. als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren sind.

Die ***3*** ist 100% Gesellschafterin der Bf. ***5*** ***6*** ist nicht unmittelbar an der Bf. beteiligt, sondern lediglich mittelbar über die ***3*** sowie zwei Gesellschaften mit Sitz in ***10***.

Unabhängig davon, ob die Zinszahlungen an die ***3*** oder an den dieser durch gesellschaftliche Beteiligung nahestehenden ***5*** ***6*** geflossen sind, bleibt entsprechend der Rechtsprechung des VwGH als Ergebnis die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an die ***3*** als Anteilsinhaberin.

Ein anderes Ergebnis wäre nur denkbar, wenn ***5*** ***6*** als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile an der Bf. anzusehen wäre.

Grundsätzlich sind Anteilseigner bei Kapitalgesellschaften die Gesellschafter. Da Gesellschaftsanteile einer Kapitalgesellschaft für den Bereich des Abgabenrechts Wirtschaftsgüter im Sinn des § 24 Abs. 1 BAO darstellen, greift insoweit die dem Abgabenrecht immanente wirtschaftliche Betrachtungsweise. Eine Gesellschafterstellung wird somit auch in den Fällen des § 24 Abs. 1 BAO – insbesondere in den Fällen einer treuhändig gehaltenen Beteiligung – vermittelt. Der Treugeber hat daher eine Gesellschafterstellung inne (siehe Renner/Strimitzer/Vock, KStG 32. Lfg. 2019, § 8 Rz 661f mwN).

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist zwar in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen aber auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche

Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264 sowie 25.11.2009, 2008/15/0039 mwN).

Danach muss derjenige, dem die Befugnisse zur Verfügung über den Gesellschaftsanteil übertragen werden, gleich einem Eigentümer handeln können. Im gegenständlichen Verfahren ist nicht hervorgekommen und wurde auch nicht behauptet, dass die ***3*** als zivilrechtliche Eigentümerin zugunsten von ***5*** ***6*** auf ihre Eigentumsrechte im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Bf. verzichtet hätte. Mangels der Übertragung von wesentlichen Rechten und Befugnissen, die es ***5*** ***6*** ermöglicht hätten, gleich einem Eigentümer zu verfügen, ist dieser nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung an der Bf. gewesen. In diesem Zusammenhang ist auch die bloß mittelbare Rückführung der Beteiligungsstruktur auf ***5*** ***6*** nicht ausreichend. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass ***9*** mittlerweile (Jahre nach dem Beschwerdezeitraum) verstorben ist.

Empfängerin der verdeckten Ausschüttung ist die unmittelbare Gesellschafterin ***11***. Dies gilt auch für die Zinszahlungen an die ***12***, die als der Gesellschafterin nahestehende Person infolge gesellschaftsrechtlicher Beziehungen zur letztendlich beherrschenden natürlichen Person ***9*** zu würdigen ist. Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländische Körperschaften unterliegen in den Jahren bis 2011 gem. § 94a Abs. 2 EStG 1988 iVm § 1 Z. 2 der VO zu § 94a Abs. 2 - BGBl 1995/56 der Kapitalertragsteuer von 25%, sofern nicht eine Befreiung gem. § 94a EStG 1988 vorliegt. Gem. § 95 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen. Mangels Einbehalt wurde die KESt gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 der Schuldnerin (=***Bf1***) im Haftungsweg vorgeschrieben (Hinweis auf VwGH vom 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Darüber hinaus wird auf die ausführliche Begründung des Finanzamtes im o.a. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 29.7.2015 im Zuge der Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (BFG) hingewiesen, und diese Begründung ist auch ausdrücklich Teil der Begründung des gegenständlichen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts.

Insgesamt ist demnach die Zurechnung der (unstrittig festgestellten) verdeckten Ausschüttung im jeweiligen Beschwerdejahr zu Recht an die unmittelbare Gesellschafterin ***3*** erfolgt.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II - Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG iVm. § 25a Abs. 1 VwGG 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.

Das Bundesfinanzgericht hat die gegenständlichen Rechtsfragen zur Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen und zum Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum unter Rückgriff auf die in der Entscheidung angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet. Es liegt damit insgesamt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die ordentliche Revision **nicht zuzulassen** war.

Wien, am 29. September 2023