

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder RichterIn R, Beisitzer¹, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich und Beisitzer², Wirtschaftskammer Niederösterreich, in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch NameAdresseStB, über die Beschwerde vom 13. April 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 4/5/10 vom 8. März 2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 in der Sitzung am 25. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Bf für eine allenfalls erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung an die TWM in den Drittstaaten, welche nicht Anteilsinhaberin an der Bf ist, für die Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen werden darf.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien. Alleinige Gesellschafterin der Bf ist die WMB, die ebenfalls ihren Sitz in Wien hat. Für beide Gesellschaften, die Bf und ihre Alleingesellschafterin, war im Streitjahr 2004 Herr L zum alleinigen Geschäftsführer bestellt.

Gesellschafterin der WMB ist die TWM mit Sitz in den Drittstaaten. Die TWM war am 25. Februar 2004 auch alleinige Gesellschafterin der in Österreich ansässigen Gesellschaften, der WMA und der WC. Diese österreichischen Gesellschaften erzielten Umsätze und Gewinne in beträchtlicher Höhe.

Bei der Bf und ihrer Gesellschafterin sowie deren Gesellschafterin handelt es sich um Konzerngesellschaften des in den Drittstaaten ansässigen Konzerns TMW mit einer international weit verzweigten Konzernstruktur.

Am 25. Februar 2004 verkaufte die TWM ihre Beteiligungen an der WMA und der WC an die Bf. Laut Kaufvertrag betrug der Kaufpreis für beide Beteiligungen 61.364.474 Euro. Die Bf überwies einen Betrag von 35.367.000 Euro an die TWM. Für den Restbetrag wurde von der Bf ein Darlehen bei der WMF in Irland, einer Finanzierungsgesellschaft des Konzerns, aufgenommen. Es wurde ein Zinssatz, der drei Prozent über dem Dreimonatslibor betrug, vereinbart. Für dieses Darlehen wurden von der Bf beginnend ab dem Veranlagungsjahr 2005 Zinsen verrechnet, welche als Betriebsausgaben in Abzug gebracht wurden, wodurch die Bf beträchtliche Verluste erwirtschaftete.

Die Bf beantragte die Feststellung einer Unternehmensgruppe ab 1. Jänner 2005, wobei die Bf selbst Gruppenträgerin und die WMA sowie die WC neben drei weiteren österreichischen Gesellschaften Gruppenmitglieder waren. Diesem Antrag wurde von der Finanzbehörde stattgegeben.

Im Jahr 2008 fand eine abgabenbehördliche Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen statt. Im Zuge dieser Prüfung wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

Bereits am 24. Februar 2004, vor Erstellung des Kaufvertrages, sei ein Betrag von 35.367.000 Euro an die Verkäuferin TWM überwiesen worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellte diese Überweisung nicht einen Teil des Kaufpreises, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Durch die Veräußerung innerhalb des Konzerns sei de facto ein "Verkauf an sich selbst" durchgeführt worden, da der ultimate shareholder unverändert geblieben sei. Aus Sicht der österreichischen Unternehmen liege kein betriebswirtschaftlich sinnvoller Ablauf vor. Durch die Finanzierungsgestaltung sei ein derart hoher Zinsaufwand in Österreich produziert worden, sodass in Österreich kein Steuersubstrat mehr verblieben sei. In der Kontrolle des Konzerns sei dadurch keine Änderung erfolgt. Die Gewinne der österreichischen Steuereinheit flössen nun in Form von Zinsen anstatt in Form von Dividenden zu. Die Zinsen würden auf Seiten der Darlehensgeberin keiner oder nur einer geringeren Besteuerung unterliegen. Der Zweck dieser Gestaltung liege alleine in der Steuerersparnis, weil ohne den Effekt der Steuerersparnis die getroffenen Maßnahmen und Rechtshandlungen keinen Sinn ergäben. Es läge daher nach Ansicht der Betriebsprüfung Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor.

Auf Grund der Beurteilung der Verkaufsvorgänge als Missbrauch seien die Beteiligungsansätze und das Darlehen nicht anzuerkennen, die Zinsen zuzurechnen und die Überweisung des Kaufpreises als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen,

für die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei. Da die Kapitalertragsteuer die TWM, Drittstaaten, abführen werde, sei ein KEST-Satz von 25 Prozent anzuwenden. Dies ergebe eine Vorschreibung von Kapitalertragsteuer von 8.841.750 Euro.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 mittels Haftungsbescheid in der von der Betriebsprüfung errechneten Höhe fest.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde (vormals Berufung) erhoben. Die Bf brachte darin vor:

Die TWM sei nicht unmittelbar beteiligt an der Bf. Daraus ergebe sich nachfolgende rechtliche Würdigung: Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 (2) Z 1 EStG der Kapitalertragsteuer. Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Abs 2 EStG erfüllt sind. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungen gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Offene wie verdeckte Ausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer Machthaber kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (vgl VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022; BFG 15.10.2014, RV/5100117/2011). Die Betriebsprüfung hätte trotz des verkürzten Zahlungsflusses feststellen müssen, dass die Ausschüttung der Bf zuerst an die direkte Gesellschafterin, die WMB, erfolgt ist. Die behauptete verdeckte Ausschüttung kann somit nur an die WMB erfolgt sein, welche als inländische Kapitalgesellschaft der Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG unterliegt. Eine Haftungsinanspruchnahme der Bf könne somit nicht erfolgen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben sowie eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zu veranlassen.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme vom 28. Juni 2011 dazu aus:

Bei inländischen Kapitalerträgen sei die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag zu erheben (Kapitalertragsteuer). Die Bf als auszahlende Gesellschaft hafte für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST. Die KEST trage laut Schreiben vom 17. Dezember 2010 der Gesellschafter, die TWM.

Es sei aber keine Kapitalertragsteuer abgeführt worden, obwohl schon im Buchungstext der Buchhaltung der WC ausdrücklich "Dividendenzahlung" festgehalten worden sei. Es sei daher die Vorfrage zu beurteilen, ob ein Hinterziehungstatbestand vorliege, der eine Verjährungsfrist von sieben Jahren nach sich ziehe.

Nach den bisher vorgelegten Unterlagen habe die Behörde davon ausgehen müssen, dass diese Konstruktion zum fraglichen Zeitpunkt noch nicht existent gewesen sei. Die

Bf sei erst am 20.3.2004 (Antrag auf Änderung vom 9.3.2004 eingelangt) im Firmenbuch eingetragen gewesen.

Nach einem weiteren Vorhalt an die Bf und dessen Beantwortung durch die Bf hielt die Betriebsprüfung neuerlich fest, dass der Auftrag zur Überweisung des Betrages von 35.367.000 Euro von der Bf an die TWM der Bank am 24. Februar 2004 erteilt worden sei. Dieser Zeitpunkt liege aber vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages und vor Bestehen der beiden österreichischen Holdings, der Bf und der WMB. Die Kauf- und Abtretungsverträge der Bf und der WMB seien erst am 25. Februar 2004 errichtet worden. Der Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses des Betrages sei der 26. Februar 2004 gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Bf bereits existent gewesen. Daher sei die verdeckte Ausschüttung von der Bf an die TWM erfolgt; und nicht von der WMA und der WC an die TWM.

Ausgehend von diesem Sachverhalt wären auch zwei weitere Lösungsansätze denkbar:

- eine Ausschüttung an die WMB, obwohl diese Gesellschaft nicht an den Vorgängen beteiligt gewesen sei: In diesem Fall müsste die KEST 2004 dieser Gesellschaft vorgeschrieben werden.
- Stelle man auf den Zeitpunkt der Willensbekundung ab (24.2.2004, als die beiden österreichischen Holdings noch nicht errichtet gewesen seien), so wäre die KEST 2004 den beiden österreichischen Gesellschaften, der WMA und der WC, vorzuschreiben.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt:

Zum Kapitalertragsteuerabzug werde darauf hingewiesen, dass die Ausschüttung wohl an die unmittelbare Gesellschafterin erfolgen müsse und daher steuerfrei sei.

Die Überweisung des Betrages der WMA sei parallel zur Zahlung der WC an die WMF in Irland erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Am 24.2.2004 wurde die Bf angewiesen, die Dividenden der WMA und der WC in der Höhe von 25.288.000 Euro und von 10.079.000 Euro an die TWM in den Drittstaaten per Valuta 26.2.2004 auszuzahlen (Beweis: Buchungsanweisung Netting-Beleg an die Bank London vom 24.2.2004).

Aus dem Kontoauszug der WC ist ersichtlich, dass die WC den Dividendenbetrag von 10.079.000 Euro auf das Konto der irischen WMF bei der Bank in London überwiesen hat (Kontoauszug Bank Austria vom 26.2.2004, Kontonummer *****).

Eine gleich lautende Überweisung gibt es von der WMA an die WMF in Irland über den Betrag von 25.288.000 Euro.

Ein Nachweis, dass dieser Betrag tatsächlich als Begleichung der restlichen Kaufpreisschuld von der Bf an die TWM überwiesen worden ist, wurde nicht beigebracht.

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien. Alleinige Gesellschafterin der Bf ist die WMB, die ebenfalls ihren Sitz in Wien hat.

Anteilsinhaberin der WMB ist die TWM mit Sitz in den Drittstaaten.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idGF sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer. Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 für die so genannte Schachtelbegünstigung erfüllt sind, dh Empfänger der Kapitalerträge eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist, die mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 lit a und b EStG 1988, so zB auch verdeckte Ausschüttungen (vgl Doralt/Kirchmayr, EStG8, Tz 12 zu § 94).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl VwGH 30. Mai 2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer

"Machthaber" kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (vgl VwGH 7. Juli 2004, 99/13/0215, 0216, mit weiteren Nachweisen).

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl VwGH 24. November 1999, 96/13/0115).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl VwGH 27. Mai 1999, 96/15/0018, mit weiteren Nachweisen).

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die Finanzbehörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der Betrag von 35.367.000 Euro nicht der WMB, die an der Bf zu 100 Prozent beteiligt ist, sondern der TWM zugeflossen sei, welche jedoch nicht an der Bf, sondern an der WMB zu 100 Prozent beteiligt ist.

Aus der Buchungsanweisung geht hervor, dass die Bf diesen Betrag an die TWM überweisen sollte. Wie dem Bankbeleg der WC entnommen werden kann, wurde der Ausschüttungsbetrag direkt an die WMF überwiesen.

Eine Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an die TWM war somit von vornherein rechtlich verfehlt. War die TWM tatsächliche Empfängerin der verdeckten Ausschüttung, so konnten ihr diese Einkünfte auch nicht auf Grund ihrer Stellung als Gesellschafterin der alleinigen Anteilsinhaberin der Bf zugerechnet werden, weil sie an der Bf nicht (unmittelbar) beteiligt war. Dass die TWM im Wege der Anteilsinhaberin, somit mittelbar an der Bf beteiligt war, lässt diese zwar als Empfängerin von Kapitalerträgen in Betracht kommen. In einer solchen Zuwendung mit dem Einverständnis der WMB konnte aber wiederum nur eine Einkommensverwendung seitens der WMB an die TWM gelegen sein, die gegebenenfalls in der Form einer verdeckten Ausschüttung erfolgte und bei ihr die Pflicht auslösen könnte, Kapitalertragsteuer von dem an die Gesellschafterin (im direkten Wege) geflossenen Betrag einzubehalten und abzuführen. Eine Haftungsbescheid gegen die WMB ist aber nicht Gegenstand des gegenständlichen Verfahrens.

Die vorliegende Konstellation ist somit im Ergebnis jenen Fällen vergleichbar, in denen Empfänger der verdeckten Ausschüttung eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person ist. Auch in einem solchen Fall ist die verdeckte Ausschüttung - ungeachtet des verkürzten Geldflusses an den Dritten - dem Gesellschafter der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Wie sich aus der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. September 1986, 85/14/0163) ergibt, liegt dieser Beurteilung der Gedanke zugrunde, dass die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahe stehende Person beim Gesellschafter Einkommensverwendung darstellt. Von einer derartigen Einkommensverwendung wäre auch im gegenständlichen Fall auszugehen, wenn die WMB als Anteilsinhaberin zugelassen hat, dass die ihr zustehenden Gewinnanteile ihrer Anteilsinhaberin zukommen.

Da somit - ungeachtet eines allenfalls verkürzten Zahlungsflusses - im vorliegenden Beschwerdefall lediglich die Anteilsinhaberin der Bf (die WMB) als Zurechnungssubjekt des gegenständlichen Kapitalertrages in Betracht kommt und in diesem Fall gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 keine Kapitalertragsteuer anfällt, hat die Finanzbehörde die Bf zu Unrecht zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen (vgl VwGH 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Zulässigkeit einer Revision

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

Die in der gegenständlichen Entscheidung zu beantwortende Rechtsfrage, ob die Bf für eine allenfalls erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung an die TWM in den Drittstaaten, die nicht Anteilsinhaberin an der Bf ist, für die Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen werden darf, wurde im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst (siehe die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes: VwGH 30. Mai 2001, 99/13/0024; VwGH 7. Juli 2004, 99/13/0215, 0216, mit weiteren Nachweisen; VwGH 24. November 1999, 96/13/0115; VwGH 27. Mai 1999, 96/15/0018; VwGH 16. September 1986, 85/14/0163; VwGH 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Die Revision war daher für unzulässig zu erklären.

Wien, am 5. Juni 2018

