



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Peter Falle und Walter Bilek im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der R-GesmbH, x, vertreten durch TPA Horwath WP u. Steuerberatungs GesmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 11. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 30. April 2004 betreffend Kapitalertragsteuer 2001 nach der am 19. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der R-GesmbH (idF Bw.) ist die Vermietung und Verwaltung von Wirtschaftsgütern, insbesondere Immobilien.

Gesellschafter der Bw. sind im zu beurteilenden Zeitraum die F. (Kreisgericht y) sowie die J, wobei die

F die Beteiligung seit dem 1.3.1999 treuhändig für die R hält.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1998 bis 2000 wurde festgestellt, dass der im Jahresabschluss per 31.12.2000 ausgewiesene Gewinn zum überwiegenden Teil mittels Beschluss vom 25. April 2001 an die Gesellschafter ausgeschüttet wurde.

Die Bp. ging davon aus, dass es sich bei der empfangenden Gesellschaft R um ein vermögensverwaltendes Unternehmen handle. Die Befreiungsbestimmung gemäß § 94a EStG

1988 sei daher nicht anzuwenden und Kapitalertragsteuer von der Ausschüttung i.H.v. öS 198.116.000,- d.s. öS 49.529.000,- vorzuschreiben.

Das Finanzamt Wien 6./7./15 folgte der rechtlichen Beurteilung der Betriebsprüfung und erließ hinsichtlich der Kapitalertragsteuer einen Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2001. In der dem Bescheid beigefügten Begründung wird zunächst die Eigentümerstruktur der Bw. ab 1.3.1999 dargestellt.

Nach Wiedergabe wesentlicher Bestimmungen des § 94a EStG 1988 bzw. der dazu ergangenen VO BGBl 1995/56 legt die Bp. dar, die Bw. habe folgende Unterlagen vorgelegt:

- Eine Ansässigkeitsbescheinigung der luxemburgischen Finanzverwaltung vom 19.4.2001 für die R aus der hervorgeht, dass die Gesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und keine Holdinggesellschaft im Sinne des besonderen luxemburgischen Gesetzes vorliegt.
- Ein Schreiben der R vom 5.3.2001 in der diese angibt, über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeiten auszuüben und eine Reihe von Klienten auf rechtlichem, wirtschaftlichem und steuerlichem Gebiet zu beraten. Darüber hinaus habe sie die Buchführung für Dritte übernommen und betätige sich als Treuhänder für Dritte. Die Gesellschaft beschäftige sieben Arbeitnehmer und verfüge über eigene Betriebsräumlichkeiten.
- Weiters sei eine Bescheinigung von Notar FB vom 23.4.2001 aus dem sich der Zweck der Gesellschaft ergibt.

Die Bp. habe von der Bw. weitere Informationen zur Überprüfung der Missbrauchsverdachtsregelung benötigt. Es sei um Vorlage weiterer Unterlagen wie Rechnungsabschlüsse und Steuerbescheide der Muttergesellschaft ersucht worden, um die zur Freistellung erforderliche Voraussetzung der betrieblichen Aktivität überprüfen zu können. Des Weiteren sei um Offenlegung der hinter der Muttergesellschaft stehenden Gesellschafter ersucht worden.

Die geforderten Unterlagen seien nicht beigebracht worden. Gemäß § 94a EStG 1988 und hiezu ergangener Verordnung sei der Missbrauchsverdacht iSd. nationalen Gesetzgebung zu überprüfen. Mit Bezug auf den von der steuerlichen Vertretung verwiesenen Artikel von Loukota/Quantschnigg SWI 1995 S 49ff nach der ‚die österreichische Betriebsprüfung auf Grundlage des EU-Amtshilfegesetzes jederzeit in der Lage ist, die Richtigkeit dieser Erklärungen verifizieren zu lassen‘ werde festgehalten, dass die vorgelegten Erklärungen keinerlei Aufschluss über die tatsächliche betriebliche Betätigung geben und darüber hinaus auf eine Holdingtätigkeit hindeuten würden.

Der Verweis von § 94a EStG 1988 bzw. der hierzu ergangenen Verordnung auf die nationale Gesetzgebung bringe mit sich, dass die Überprüfung, ob eine Durchlauf/Holdinggesellschaft vorliege, nur unter Anwendung nationaler Vorschriften vorgenommen werden könne. Ein

Amtshilfeersuchen könne eine verlässliche Kontrolle iS der innerstaatlichen Gesetzgebung nicht erfüllen. Die Unterlagen hätten im Rahmen der innerstaatlichen Gesetzgebung vorgelegt werden müssen.

Die Unterlassung des Steuerabzuges im Sinne des § 94a EStG 1988 sei u.a. unzulässig, wenn Missbrauchsverdacht vorliege. Die vorgelegten Unterlagen die belegen sollten, dass es sich bei der R um ein tätiges Unternehmen handle, seien nicht ausreichend. Eine KSV-International Abfrage vom 1.7.2003 nach der es sich bei der R um eine Holdinggesellschaft handle, habe nicht überprüft werden können, nachdem das Unternehmen die Unterlagen nicht beigebracht habe. Aus der Abfrage sei ersichtlich, dass es sich bei der R um eine ‚Holding einer oder einer Gruppe von Firmen die als Treuhänder arbeiten‘ mit 4 Beschäftigten handle.

Auch die Gesellschafter der R seien nicht offen gelegt worden.

Die in den vorgelegten Schreiben aufgelisteten Tätigkeiten würden auf ein ausschließlich vermögensverwaltendes Unternehmen hindeuten. Die entgegengesetzte Behauptung der Bw. habe mangels Vorlage der abverlangten Unterlagen nicht überprüft werden können.

Da der Missbrauchsverdacht nicht entkräftet hätte werden können, sei für die Gewinnausschüttung KEST vorzuschreiben gewesen. Eine KEST-Entlastung könne nur im Rückerstattungsweg erfolgen.

Mit Eingabe vom 11. Mai 2004 erhob die Bw. Berufung gegen diesen Bescheid.

Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Betriebsprüfung sei ohne Abhaltung einer gemäß § 149 Abs. 1 BAO zwingend angeordneten Besprechung abgeschlossen worden.

Der Prüfungsauftrag enthalte keinen Auftrag der Behörde zur Prüfung der Kapitalertragsteuer 2001. Gemäß Koller/Biro/Lattner/Lindenthal ‚Die neue Dienstanweisung für die Betriebsprüfung, Orac 1988 Seite 53 dürften nur jene Zeiträume und Abgabenarten geprüft werden, die auf dem Prüfungsauftrag enthalten sind.

Die Bp. habe somit in zwei Punkten zwingendes Verfahrensrecht verletzt.

Inhaltliche Rechtswidrigkeit

Die Bp. habe die oben angeführten Unterlagen erhalten.

Aus der Begründung zum Abgaben- und Haftungsbescheid gehe hervor, die Betriebsprüfung habe für die Überprüfung der Missbrauchsregelung iSd. § 94a EStG 1988 weitere Informationen benötigt und diese der Bw. in Form eines Fragenvorhaltes zur Kenntnis gebracht.

Dieser sei der Bw. am 10. Juli 2003 zugestellt worden wobei eine Reihe von Unterlagen für die R angefordert worden seien.

Die von der Bp. abverlangten Unterlagen seien mit Hinweis auf die Rechtsmeinung von Loukota/Quantschnigg, SWI 1995 S 49ff (siehe oben) nicht vorgelegt worden.

Der Begründung des Abgaben- und Haftungsbescheides sei nicht zu entnehmen, dass die EU-Amtshilfe in Anspruch genommen worden sei. Es sei lediglich eine Anfrage an den KSV International gestellt worden.

Die Bw. sei nicht davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die Bp. das EU-Amtshilfegesetz nicht in Anspruch nehme. Der Vorwurf an die Bw., sie habe ihre Mitwirkungs- und Auskunftspflichten verletzt, sei verfehlt.

Die Bw. habe die entsprechend dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 VO BGBl 1995/56 erforderliche schriftliche Erklärung vorgelegt. Dem Geschäftsführer seien auch keine Umstände bekannt, die Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung auslösen könnten, er wisse vielmehr aus eigener Wahrnehmung um die Richtigkeit derselben.

Die Bp. verneine nun mit Hinweis auf § 4 der VO BGBl 1995/56, dass die Bw. Unterlagen vorzulegen hätte, die den Wahrheitsgehalt obiger Erklärung jederzeit leicht nachprüfbar mache.

Die angesprochene Verordnung könne keine über § 94a EStG 1988 hinausgehende Voraussetzungen schaffen, sondern diese lediglich präzisieren. Die Voraussetzungen ergäben sich direkt aus dem Gesetz. § 4 VO beziehe sich auf den Nachweis dieser Voraussetzungen indem er näher ausführe, wie der Nachweis für das Zutreffen der Voraussetzungen des § 94a Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (ausländische Muttergesellschaft nach Anlage 2 zum EStG 1988) zu führen sei.

In § 1 VO BGBl 1995/56 würden die Gründe festgelegt, aufgrund derer der BMFF die Verordnungsermächtigung präzisieren könne. Die Gründe seien abschließend und alternativ, verdeutlicht durch die Verwendung des Ausdruckes ‚oder‘ aufgezählt. Bei jedem der Gründe verweise die VO nur auf eine Bestimmung, die die Aufzählung weiter erläutere. Somit sei klar, dass sich § 4 der VO nur auf § 1 Z 1 der VO beziehe und nicht auch auf § 1 Z 2 bzw. § 2 der VO.

Die vorgelegten Unterlagen seien nur unzureichend gewürdigt worden. Wenn die Bw. behaupte, die Schreiben vom 5. März 2001 bzw. 23. April 2001 würden darauf hinweisen, dass die R ausschließlich vermögensverwaltend tätig sei, sei festzuhalten, dass die Schreiben diametral entgegengesetzte Aussagen enthielten.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2004 nahm die Betriebsprüfung zur oben dargelegten Berufung Stellung.

Verletzung von Verfahrensvorschriften

Zum Vorwurf der nicht abgehaltenen Schlussbesprechung wurde erwidert, dass sich bei den, im Prüfungsauftrag ausgewiesenen Abgabenarten keine Prüfungsfeststellungen ergeben hätten und die Schlussbesprechung demnach gemäß § 149 Abs. 2 BAO entfallen konnte.

Im Prüfungszeitraum seien Steuererklärungen für die Jahre 2001 sowie 2002 nach Ausstellung des Prüfungsauftrages eingereicht worden. Die Prüfung könne gemäß Dienstanweisung Betriebsprüfung Pkt. 3.1.2. in einem solchen Fall ausgedehnt werden. Die Bp. habe ihre Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt zur Bescheidbegründung zur Verfügung gestellt.

Inhaltliche Rechtswidrigkeit

Zu dem, aus dem Beitrag Loukota/Quantschnigg SWI 1995 S 49ff Pkt. 4 abgeleiteten Einwand der R, die Bp. habe sich der EU-Amtshilfe zu bedienen wurde dargelegt, der VwGH habe bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehungen ausgeführt, dass die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen in dem Maße höher sei, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeit geringer werde. Es sei zumutbar, von der Muttergesellschaft die verlangten Unterlagen zu erhalten. Auf Grund der vorliegenden Schreiben der R seien Umstände erkennbar gewesen, die an der Richtigkeit der Erklärung Zweifel gelassen hätten. Die Voraussetzungen des § 4 VO (Nachweis durch Unterlagen, aus denen diese Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind) seien nicht vorgelegen. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme des EU-Amtshilfegesetzes sei immer subsidiär. Es sei Sache der Behörde zu entscheiden, ob sie noch den Amtshilfeweg beschreiten wolle oder nicht (vgl. Loukota SWI 1996 S 252).

Es handle sich im vorliegenden Fall um einen Antrag auf KEst-Befreiung i.S.d. Mutter-Tochter Richtlinie und somit um eine Begünstigung. Laut Stoll BAO-Kommentar, S 1274 trete bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei in den Hintergrund. Nachdem dem diesbezüglichen Ersuchen nicht nachgekommen worden sei, sei die KEst-Befreiung zu versagen.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 4. August 2004 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1. Juli 2004 ein.

Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Bp. führe aus, sie habe ihre Prüfung der Erklärungen für die Jahre nach Ende des Prüfungszeitraumes laut Prüfungsauftrag als Ergebnis einer innerorganisatorischen Kompetenzaufteilung zwischen ihr und dem Finanzamt durchgeführt. Die Kapitalertragsteuer 2001 werde durch den Zufluss der Kapitalerträge an die Gläubiger im Jahr 2001 verwirklicht und stehe in keinem Zusammenhang mit den Abgabenerklärungen für die Jahre 2001 und 2002.

Gemäß § 148 Abs. 2 BAO stelle ein Prüfungsauftrag gemäß Stoll einen nicht gesondert anfechtbaren Bescheid dar. Der Bw. sei unbestrittenermaßen kein weiterer Prüfungsauftrag vorgelegt worden.

Inhaltliche Rechtswidrigkeit

Die Behörde gehe von einer erhöhten Mitwirkungspflicht und einem prinzipiellen Vorrang desselben vor dem internationalen Amtshilfeverfahren aus.

Aus Sicht der Bw. sei es unzumutbar und unmöglich, Unterlagen vorzulegen und Erläuterungen zu geben, deren Umfang so undeutlich formuliert sei, dass sie das gesamte Rechnungs- und Belegwesen des Unternehmens einschließlich Geschäftskorrespondenz umfassen könne. Die darüber hinaus abverlangten Betellungsverhältnisse von Mutter-, Großmuttergesellschaft usw. bis hin zu den dahinter stehenden natürlichen Personen seien im Normalfall einer Gesellschaft die auf der untersten Stufe einer möglichen Konzernstruktur stehe, nicht zugänglich.

Anstelle der Inanspruchnahme der Amtshilfe habe sich die Bp. mit einer Abfrage beim KSV begnügt, die kein brauchbares Ergebnis erbracht hätte.

Auch in dem von der Bp. herangezogenen Artikel von Ritz, SWI 1997 S 151f gehe dieser davon aus, dass die Dauer von internationalen Amtshilfeverfahren grundsätzlich kein Argument für eine Unterlassung dieses Verfahrens sein könne. Die grundsätzlich erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei entbinde die Abgabenbehörden bei Auslandssachverhalten grundsätzlich nicht von der Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes. Die Abgabenbehörde habe somit dann, wenn eine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorliege, mögliche und zumutbare Ermittlungen vorzunehmen, worunter auch die Inanspruchnahme der internationalen Amtshilfe falle. Gemäß Ritz Seite 154 a.a.O. würde die generelle Unzumutbarkeit der Amtshilfe nämlich die Frage aufwerfen, weshalb die Republik Österreich derartige Amtshilfevereinbarungen überhaupt abschließe.

Wenn die Bp. vom Erfordernis der Offenlegung der natürlichen Personen, die letztlich Nutznießer der Kapitalerträge seien ausgehe, so verkenne sie die Rechtslage. Die Frage, wer die hinter einer Reihe von Gesellschaften stehenden natürlichen Personen seien, sei irrelevant. Maßgeblich sei lediglich, ob die Kapitalerträge einer operativ tätigen, in der EU ansässigen Gesellschaft zufließen würden. Die Bp. hätte lediglich im Wege des Amtshilfeverfahrens feststellen müssen, ob die von der Gesellschafterin der Bw. abgegebene Erklärung wahrheitsgemäß sei.

Der UFS forderte in der Folge die Bw. mittels Vorhalt vom 25. August 2006 zur Beibringung weiterer Unterlagen auf. Ziel sei der Nachweis, dass es sich bei der R um eine Gesellschaft handle, die nicht nur vermögensverwaltend tätig werde. Zu diesem Zweck wurden die Gewinn- und Verlustrechnung, Geschäftsberichte, Erläuterungen der wirtschaftlichen Tätigkeiten sowie Unterlagen, aus denen das Ausmaß dieser Tätigkeiten hervorgehe abverlangt.

Am 4. Oktober 2006 wurden Wirtschaftsprüfungsberichte der Jahre 2000 und 2001, Honorarnoten, die Betriebsanmeldung sowie ein Mietvertrag der R vorgelegt. Die Unterlagen wurden dem Finanzamt Wien 6/7/15 zur Stellungnahme überwiesen. Mit Schreiben vom 17. November 2006 äußerte dieses weiterhin Zweifel am Vorliegen einer über die Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit der R. Aus den vorgelegten Ausgangsrechnungen könne nicht beurteilt werden, ob eine Tätigkeit entfaltet werde. Die Bezeichnung der erbrachten Leistungen sei fremdunüblich. Hinzu trete, dass der Anteil dieser Leistungen im Verhältnis zur Vermögensverwaltung sehr gering sei.

Im Rahmen eines am 19. Jänner 2007 abgehaltenen Erörterungsgespräches wurde von Seiten des Finanzamtes außer Streit gestellt, dass die R über eigene Arbeitskräfte und Betriebsräumlichkeiten verfügt. Darüber hinaus wurde festgehalten, dass die Ausschüttungen der Bw. an die J aufgrund der Tatsache, dass es sich bei ihr um eine Gesellschaft, die ausschließlich gemeinnützige und wohltätige Zwecke i.S.d. § 34ff BAO verfolge, steuerfrei zu behandeln sei. Nachzuweisen sei nach wie vor, ob die R eine Betätigung entfalte, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehe. Die Bw. erklärte, Unterlagen zum Nachweis der operativen Tätigkeit und deren Umfang beizubringen.

Mit Eingabe vom 19. März 2007 legte die Bw. weitere Unterlagen u.a. Dienstverträge, Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen der R an Dritte, einen Vertrag über den Verkauf von Dienstleistungsaktivitäten der R vom 1.12.2001 sowie Korrespondenzen vor und brachte desweiteren am 8. Juni 2007 eine abschließende Stellungnahme ein. Neben einer Zusammenfassung des Sachverhalts sowie einer verfahrensrechtlichen und materiellrechtlichen Würdigung wurde auch die EU-Widrigkeit der Bestimmung des § 94a EStG 1988 behauptet. Ausschüttungen an im EU-Raum ansässige Gesellschaften seien im Gegensatz zu innerstaatlichen Gewinnausschüttungen nur unter der Voraussetzung zusätzlicher Anforderungen, wie einer Mindestbehaltefrist sowie umfangreichen Erklärungs- und Nachweispflichten befreit. Dies führe zu einer Ungleichbehandlung von EU-Gesellschaften und widerspreche der in den Artikeln 43ff EGV verankerten Niederlassungsfreiheit.

In der am 19. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. auf die vorgelegten Unterlagen verwiesen und das Berufungsvorbringen kurz zusammengefasst.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Verletzung von Verfahrensvorschriften

A.) Schlussbesprechung

§ 149 Abs. 2 BAO lautet (auszugsweise):

Die Schlußbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder...

Der vorliegende Prüfungsauftrag erstreckt sich auf die Prüfung der Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 1998 bis 2000. Nachdem es hinsichtlich dieser Abgaben und Zeiträume zu keinen Änderungen i.S.d. § 149 Abs. 2 BAO kam, konnte eine Schlussbesprechung entfallen.

B.) Prüfung ohne Auftrag

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Aufzählung der Beweismittel in den §§ 168-182 BAO ist demonstrativ (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung² § 166 Rz. 6).

Die Bw. verweist im Rahmen ihrer Beraufung darauf, dass der vorliegende Prüfungsauftrag nicht die Kapitalertragsteuer des Jahres 2001 umfasst.

Strittig ist somit die Frage, ob das Finanzamt zur Erlassung des gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheides berechtigt war.

Die Bp. erlangte durch Prüfung der Körperschaftsteuer 2000 deren Gewinn zur Ausschüttung im Jahr 2001 führte, Kenntnis von die Eigentümer der Bw. betreffenden Sachverhalten. Mitteilungen über diese wurden der Bp. von Seiten der Bw. im Rahmen der Prüfung u.a. im Vorhalteverfahren erteilt.

Diese setzte ihrerseits das zuständige Finanzamt hiervon in Kenntnis.

Die Verwertung der Kenntnisse der Bp. durch das zuständige Finanzamt i.S.d. § 166 BAO die zur Erlassung des gegenständlichen Bescheides führte, ist unbedenklich.

Da sogar eine (hier nicht vorliegende) rechtswidrige Überschreitung des Prüfungsauftrages zu keinem Beweisverwertungsverbot führt (vgl. Ritz BAO² § 148 Rz. 1 mit Verweis auf VwGH v. 28.5.1997, 94/13/0200) muss dies umso mehr für den vorliegenden Fall gelten.

II. EU-Widrigkeit der Bestimmungen des § 94a EStG 1988

§ 94a EStG 1988 in der hier maßgeblichen Form lautet:

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

1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund- oder Stammkapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt ist.
2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens zwei Jahren bestehen.

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

1. Im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung ist die Frist von zwei Jahren (Abs. 1 Z 4) noch nicht abgelaufen.
2. Es liegen Gründe vor, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) durch Verordnung anordnet.

In diesen Fällen ist eine der Richtlinie (Abs. 1 Z 3) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen.

§ 94a EStG 1988 erging in Anpassung des innerstaatlichen Rechts an die Erfordernisse der EU-Richtlinie 90/435/EWG (Mutter-Tochter Richtlinie) vom 23. Juni 1990.

Grundsätzlich sieht § 94a EStG 1988 eine Steuerfreistellung der Ausschüttung bestimmter Kapitalerträge an EU-Gesellschaften gemäß Anlage 2 zum EStG 1988 vor.

Die Bw. sieht eine EU-Rechtswidrigkeit u.a. in der Bestimmung des § 94a Z 4 EStG 1988 in der normiert wird, dass die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von 2 Jahren bestehen muss.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 RL 90/435 haben abweichend vom Abs. 1 die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, ihre Gesellschaften, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraumes von zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund derer sie als Muttergesellschaft gelten, oder an denen eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren eine Beteiligung hält von dieser Richtlinie auszunehmen.

Des weiteren werden die umfangreichen Erklärungs- und Nachweispflichten als nicht im Einklang mit den EU-Bestimmungen gesehen.

Wie bereits erläutert, sieht § 94a EStG 1988 die grundsätzliche Steuerfreistellung für Ausschüttungen vor, die gemäß Abs. 2 in besonderen Fällen zu einem Methodenwechsel von der Freistellung zur Steuerrückerstattung der zunächst einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft führt.

Die Fälle der Steuerrückerstattung sind auf Missbräuche gemäß § 22 BAO und verdeckte Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eingeschränkt.

Art. 1 Abs. 2 der EU-Richtlinie 90/435/EWG sieht vor, dass diese (die Richtlinie) der Anwendung einzelstaatlich oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht.

Somit entsprechen sämtliche im Vergleich zu innerstaatlichen Vorschriften geforderte zusätzliche Anforderungen unmittelbar der EU-Richtlinie, weshalb in den Bestimmungen des § 94a EStG 1988 kein Widerspruch mit der Niederlassungsfreiheit gemäß den Art. 43ff EGV erblickt werden kann.

III. Inhaltliche Rechtswidrigkeit

§ 32 BAO lautet:

Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Die Verordnung zur KEst-Erstattung Mutter-Tochtergesellschaften BGBl 1995/56 (idF. VO) lautet:

Auf Grund des § 94a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird verordnet:

§ 1 Eine Unterlassung des Steuerabzugs im Sinne des § 94 a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist unzulässig, wenn

1. Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung sprechen und ein Missbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre (§ 2), oder
2. ...

§ 2 (1) Ein Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung wäre von dem zum Abzug Verpflichteten nur dann nicht zu vertreten, wenn er über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge empfangenden Gesellschaft verfügt, aus der die in Abs. 2 angeführten Umstände hervorgehen. Überdies dürfen dem zum Abzug Verpflichteten keine Umstände erkennbar sein, die Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung auslösen.

(2) Schriftliche Erklärungen im Sinne des Abs. 1 müssen folgende Aussagen enthalten:

1. Die Gesellschaft entfaltet eine Betätigung, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.
2. Die Gesellschaft beschäftigt eigene Arbeitskräfte.
3. Die Gesellschaft verfügt über eigene Betriebsräumlichkeiten.

§ 3 ...

§ 4 (1) Der Nachweis der Voraussetzungen für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug ist durch Unterlagen zu führen, aus denen diese Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind. Der Nachweis darüber, dass die Kapitalerträge einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gesellschaft zufließen, ist nach Maßgabe des Abs. 2 zu führen.

(2) Das Vorliegen der Voraussetzungen im Sinne des Abs. 1 zweiter Satz ist folgendermaßen nachzuweisen:

- a) Es ist eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates erteilte Ansässigkeitsbescheinigung zu erbringen.
- b) Diese Ansässigkeitsbescheinigung kann auf jenen Vordrucken beigebracht werden, die auf Grund der mit den Ansässigkeitsstaaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Zwecke der Rückerstattung der österreichischen Kapitalertragsteuer oder sonst für Zwecke einer abkommensgemäßen Steuerentlastung in Österreich aufgelegt werden.
- c) Die Ansässigkeitsbestätigung muss zeitnah vor oder nach der Zahlung der Kapitalerträge ausgestellt sein. Sind für den Abzugsverpflichteten keine Umstände erkennbar, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten könnten, ist eine Bescheinigung innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen.

§ 5 ...

Ausschüttung an die R

Die Bw. legte im Prüfungsverlauf nachfolgende hier maßgebliche Unterlagen vor:

1. Eine Ansässigkeitsbescheinigung der luxemburger Finanzverwaltung vom ,19. avril 2001' i.S.d. § 4 (1) letzter Satz bzw. § 4 (2) VO;
2. Ein Schreiben der R vom 5.3.2001 i.S.d. § 2 (2) VO;
3. Eine Bescheinigung des Notars FB vom 23. April 2001 in welcher jener den Gesellschaftszweck näher umschreibt.

Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die beigebrachten Unterlagen nicht ausreichend seien und sie zur Überprüfung der Missbrauchsverdachtsregelung iSd § 94a (2) Z 2 EStG 1988 weitere Informationen benötigte. Sie berief sich u.a. darauf, dass der Verdacht, dass es sich bei der R um eine Holding- bzw. Durchlaufgesellschaft handle nicht ausgeräumt worden sei. Gemäß einer KSV-International Anfrage vom 1. Juli 2003 betreffend der R lag eine Holdinggesellschaft vor.

Weitere Unterlagen wurden im Betriebsprüfungsverfahren nicht vorgelegt.

Grundsätzlich gilt es, die amtswegige Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) gegen die Mitwirkungspflicht der Partei (§§ 119ff BAO) abzuwägen.

Gemäß Ritz, Bundesabgabenordnung³ § 115 Rz. 3, liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei ... u.a. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben;...Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland. Daher besteht erhöhte Mitwirkungspflicht insoweit nicht, als internationale Amtshilfemöglichkeiten bestehen...(a.M. u.a. Loukota, Jirousek mit Literaturhinweisen)'

Fraglich ist, ob die Finanzbehörden im vorliegenden Fall zwingend den Weg über die internationale Amtshilfe beschreiten müssen.

Die R als Muttergesellschaft der Bw. hatte es in der Hand, den von der Bp. aufgezeigten Zweifeln durch Beibringung geeigneter Unterlagen entgegenzutreten.

Die von der Bp. abverlangten Unterlagen mit Bezug auf den Geschäftsbetrieb der R (Bilanzen, Erläuterungen zu Geschäften, Darlehen, Beteiligungen) stellen ein taugliches Mittel zur Lösung der Frage ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen dar. Der Hinweis, dass derartige Unterlagen einer Tochtergesellschaft von Seiten der Muttergesellschaft nicht zur Verfügung gestellt würden ist schon deshalb verfehlt, weil die Bw. nicht nur im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der BAO sondern auch durch den Wortlaut der zugrunde liegenden Verordnung (i.d.F. VO; § 4 Abs. 1 VO erster Satz, siehe unten) zur Beweisvorsorge verhalten ist.

Wie die Bp. richtig erkannt hat, ergibt sich die Verpflichtung zur Führung entsprechender Unterlagen nämlich nicht nur aus den allgemeinen Bestimmungen der BAO sondern auch aus der zu § 94a EStG 1988 ergangenen VO.

Die gemäß VO vorzulegenden Unterlagen bestehen unbestritten in einer schriftlichen Erklärung gemäß § 2 Abs. 2 VO durch die die Annahme des Vorliegens eines Missbrauches i.S.d. § 22 BAO entkräftet werden soll, sowie einer Ansässigkeitsbescheinigung gemäß § 4 Abs 2 VO.

Strittig war, ob diese Erklärung gemäß § 2 Abs. 2 VO für sich alleine ausreichend ist oder ob unter Verweis auf § 4 (1) VO erster Satz weitere leicht nachprüfbare Unterlagen zum Nachweis der Voraussetzungen i.S.d. § 2 VO zu führen sind.

Die Bw. führt an, die Voraussetzungen i.S.d. § 4 VO würden nicht durch die VO selbst festgelegt, da diese über die im § 94a EStG 1988 genannten keine neuen Voraussetzungen schaffen sondern diese nur präzisieren könne. Die Verordnungsermächtigung gemäß § 94a Abs. 2 Z 2 bestimme, dass der Bundesminister für Finanzen die Gründe, die zur Annahme von Missbrauch der Befreiungsvorschriften oder zur Annahme des Falles einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, durch Verordnung anordnen kann.

Der Rechtsansicht der Bw. ist soweit zuzustimmen.

Die Bw. folgert daraus, dass sich § 4 VO auf den Nachweis dieser Voraussetzungen beziehe. Abs. 2 des § 4 VO präzisiere wie der Nachweis für das Zutreffen der Voraussetzungen des § 94a Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu führen sei.

Darüber hinaus lege § 1 VO die Gründe fest, die der BMfF aufgrund der VO des EStG 1988 präzisieren könne. Die Gründe für das Unterlassen des Kapitalertragsteuerabzuges seien abschließend und alternativ aufgezählt. Jeder der aufgezählten Gründe verweise auf eine weitere Bestimmung die die Aufzählung näher erläutere. Damit sei klar, dass sich § 4 der VO nur auf § 1 Z 1 der VO und nicht wie die Bp. vermeine, auch auf § 1 Z 2 bzw. § 2 der VO beziehe (Anmerkung: gemeint ist wohl, dass sich § 4 VO nur auf § 1 Z 3 VO bezieht und nicht auf § 1 Z 1 VO).

Den Schlussfolgerungen der Bw. ist in diesem Punkt nicht zu folgen.

Die VO-Ermächtigung des § 94a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erstreckt sich ausschließlich auf die Fälle der verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sowie des Missbrauches i.S.d. § 22 BAO. Diese werden in § 1 Z 1 und Z 2 VO mit Verweis auf die §§ 2 und 3 der VO näher dargelegt.

Gemäß § 2 VO ist eine in Abs. 2 näher bestimmte schriftliche Erklärung erforderlich, um die Rechtsfolge eines Steuerabzuges bei Missbrauchsverdacht hintanzuhalten.

§ 1 Z 3 VO präzisiert nicht die gesetzlich vorgegebenen Tatbestände, sondern trifft unter Verweis auf § 4 VO Aussagen über die Nachweispflicht, die zur Unterlassung des Steuerabzuges erforderlich ist.

§ 4 Abs. 1 VO zweiter Satz mit Verweis auf Abs. 2 regelt wie von der Bw. dargestellt, die näheren Voraussetzungen des Nachweises für die Ansässigkeit i.S.d. § 94a Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

§ 4 Abs. 2 VO erläutert, in welcher Form das Vorliegen der Voraussetzung im Sinne des § 4 Abs. 1 zweiter Satz VO (Nachweis über den Zufluss der Kapitalerträge in einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gesellschaft) nachzuweisen ist.

Darüber hinaus bestimmt aber § 4 VO erster Satz, dass der Nachweis für die Voraussetzungen für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug durch Unterlagen zu führen ist, aus denen diese Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind.

Die Ansässigkeitsbescheinigung ist somit nur eine mehrerer erforderlicher Nachweise für die Voraussetzungen zur Kapitalertragsteuerbefreiung i.S.d. § 1 Z 3 VO, weshalb sich der erste Satz des § 4 VO auch auf das Vorliegen anderer Voraussetzungen der VO bezieht.

Eine dieser Voraussetzungen zur Unterlassung des Kapitalertragsteuerabzuges ist in § 1 Z 1 VO mit Verweis auf § 2 VO geregelt und verlangt eine schriftliche Erklärung von näher bezeichnetem Inhalt.

Aus § 4 VO folgt nun, dass Unterlagen zu führen sind, aus denen u.a. auch die in der Erklärung § 2 Abs. 2 VO enthaltenen Aussagen leicht nachprüfbar sind.

Diese Vorschrift ist deshalb konsequent, weil es sich bei der erforderlichen schriftlichen Erklärung zwingend um eine solche einer ausländischen Gesellschaft handelt wobei u.a. die Frage, ob eine bloße Vermögensverwaltung vorliegt nach innerstaatlichen Vorschriften zu klären ist und bei dem zum Abzug Verpflichteten keinerlei Zweifel an deren Richtigkeit bestehen dürfen.

Bei der gegebenen Sachlage kann die Behörde von Seiten der Bw. nicht 'gezwungen' werden, die internationale Amtshilfe in Anspruch zu nehmen. Die von der Bw. mehrfach vorgebrachte, von Loukota/Quantschnigg vertretene Rechtsansicht, nach der sich die Finanzverwaltung mit der Vorlage einer schriftlichen Erklärung i.S.d. § 2 Abs. 2 VO begnüge, wobei die Bp. deren Richtigkeit auf Grundlage des EU-Amtshilfegesetzes verifiziert, kann nur als Richtschnur dienen und die Behörden nicht daran hindern, andere aus ihrer Sicht zweckmäßige Überprüfungen durchzuführen (im gegebenen Fall eine KSV-Abfrage). Wenn sie diesfalls zur Ansicht gelangt ist, dass die 'Umstände die für die Annahme von Missbrauch i.S.d. § 22 BAO sprechen' nicht ausgeräumt werden konnten und die von der R wie auch des Notars FB abgegebene Erklärung in erkennbarer Weise Zweifel an deren Richtigkeit auslösen konnte, ist ihr darin zu folgen.

Im Verfahren vor dem UFS wurden weitere Unterlagen vorgelegt. Im Rahmen des Erörterungsgespräches vom 19. Jänner 2007 wurde festgehalten, dass (aufgrund der Beibringung des Mietvertrages, Wirtschaftsprüfungsberichten sowie der Betriebsanmeldung der R) die Feststellung, wonach die Muttergesellschaft über Arbeitskräfte und Betriebsräumlichkeiten verfügt, unbestritten ist. Fraglich blieb, ob sie eine Tätigkeit entfaltet, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Eine diesbezügliche Erklärung ist für sich genommen noch nicht ausreichend.

Beurteilungszeitraum war das Jahr 2000, in welchem der ausgeschüttete und der Kapitalertragsteuer unterzogene Gewinn erzielt wurde.

Gemäß Ritz BAO³ § 32 Rz. 1 kommt der Art und dem Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens entscheidende Bedeutung zu. Keine Vermögensverwaltung liegt vor, wenn das Tätigwerden deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Am 4. Oktober 2006 vorgelegte Rechnungen betreffen Leistungserbringungen der R aus dem Jahr 2000 aufgrund von mit Kunden abgeschlossenen service level agreements im Umfang von rund € 500.000,- die gegenüber 3 Gesellschaften (G, Fo, B) erbracht wurden. Für kleine Gesellschaften wurden weitere Dienstleistungen auf Basis eines Pauschalbetrages i.H.v. je LUF 125.000,- (rund € 3.000,-) jährlich erbracht.

Die Erträge der R aus dem Anlagevermögen (Vermögensverwaltung) im Jahr 2000 mit rund € 34,4 Mio. liegen deutlich über den Erlösen aus ihrer operativen Tätigkeit. Dabei ist aber zu bedenken ist, dass gerade im Bereich der Vermögensverwaltung von Anlagegesellschaften regelmäßig hohe Umsätze mit wenig Personal erzielt werden. Die bloße Heranziehung der Umsatzrelation von Beteiligungserträgen zu solchen aus operativer (Dienstleistungs-)Tätigkeit ist aus diesem Grund zur Feststellung, ob dieselbe über die Vermögensverwaltung hinausgeht, nicht geeignet.

Dem UFS wurden mit Vorhaltsbeantwortung vom 19. März 2007 u.a. 4 Dienstverträge über Beschäftigungsverhältnisse von Dienstnehmern zur Muttergesellschaft der Bw. vorgelegt.

Demnach standen alle nachgewiesenen Dienstnehmer in einem vollen Beschäftigungsverhältnis zur Muttergesellschaft.

Einer Betriebsanmeldung der R vom 26.4.1999 ist zu entnehmen, dass sie zu diesem Zeitpunkt über 6 Beschäftigte verfügte.

Gemäß Mietvertrag vom 15.12.1998 verfügte die R über Büroräume mit einer Gesamtfläche von 407m².

Beigebrachten Verträgen ist die Art der Tätigkeiten, die die Muttergesellschaft an Dritte geleistet hat, zu entnehmen (Buchhaltung, Verwaltung, Finanzübersichten).

Aus dem Anhang zum vorgelegten Jahresabschluss 2001 der R geht hervor, dass sie mit Wirkung ab 1. Dezember 2001 ihre Dienstleistungsaktivitäten im Bereich von Verwaltung, Buchhaltung und Sekretariat an die Ge. verkauft hat. Dem zugehörigen Vertrag ist zu entnehmen, dass die R am 17.12.1991 mit dem Zweck der Übernahme von Anteilen an anderen Gesellschaften gegründet wurde. Mit Zusammenschluss mit der K-AG vom Mai 1999 wurde der Gesellschaftszweck mit dem Ziel, bestimmte Dienstleistungen für luxemburgische und ausländische Gesellschaften auszuüben, erweitert. Darunter würden Tätigkeiten wie Buchführung, administratives und juristisches Management der Kundengesellschaft sowie Rechts-, Finanz- und Steuerberatung fallen. Die Dienstleistungstätigkeiten wurden wie oben dargestellt per 1. Dezember 2001 von der R um € 280.000,- verkauft, um nur noch Finanzbeteiligungsaktivitäten auszuüben.

Die oben genannten Unterlagen sind zur Glaubhaftmachung der behaupteten operativen Tätigkeiten der Muttergesellschaft (u.a. vorgelegte Ausgangsrechnungen, Dienst- und Mietverträge, Jahresabschlüsse, Vertrag über den ‚Verkauf der Dienstleistungstätigkeiten‘) geeignet, weshalb die Voraussetzungen der o.a. VO als erfüllt anzusehen sind und kein Anwendungsfall des § 94a Abs. 2 EStG 1988 vorliegt.

Ausschüttung an die Minderheitsgesellschafterin J

§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 lautet:

Beschränkt steuerpflichtig sind:

...3. Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3.

§ 21 Abs. 2 KStG 1988 lautet (auszugsweise):

Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt nicht

1. für Beteiligungserträge im Sinne des § 10,...

§ 5 KStG 1988 Z 6 lautet:

§ 5. Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:

...6. Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen.

§ 94 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abziehen:

...6. Bei folgenden Einkünften beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

a) Beteiligungserträge im Sinne des § 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988...

Neben der R war im gegenständlichen Zeitraum die J, eine Stiftung nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz an der Bw. seit 11.12.1999 mit S 40 Mio. d.s. 7,8% des Stammkapitals an der Bw. beteiligt.

Laut Ausschüttungsbeschluss der Bw. vom 25. April 2001 entfällt ein Vorzugsgewinnanteil i.H.v. S 2.316.000,- auf die J, der übrige auszuschüttende Gewinnanteil i.H.v. S 195.800.000,- kommt der F (R) zu.

Die Bp. errechnete die einzubehaltende Kapitalertragsteuer vom gesamten ausgeschütteten Betrag i. H. v. S 198.116.00,- mit S 49.529.000,- (25% KEST).

Da es sich bei der J um eine Stiftung i.S. obiger Rechtsvorschrift handelt, die ausschließlich gemeinnützige und wohltätige Zwecke i.S.d. § 34ff BAO verfolgen kann, hatte die Vornahme eines Kapitalertragsteuerabzuges auch bei der J gemäß obiger Bestimmungen zu unterbleiben.

Der Berufung ist aufgrund obiger Ausführungen somit im gesamten Umfang stattzugeben.

Wien, am 25. Juni 2007