

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A-Ld, Adresse, vertreten durch B D gegen den Bescheid des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 8. April 2010, betreffend die Abweisung des Antrages vom 10. Februar 2010 betreffend Rückerstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 94a EStG 1988 für die Jahre 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Dem Antrag vom 10. Februar 2010 wird Folge gegeben.

Die mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 4. Dezember 2009 der E-GmbH vorgeschriebenen und am 14. Jänner 2010 entrichteten Beträge an Kapitalertragsteuer in Höhe von 24.871,67 Euro für den Zeitraum 2005 und von 21.951,88 für den Zeitraum 2006 werden gemäß § 94a EStG 1988 erstattet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 10. Februar 2010 beantragte die zypriotische Gesellschaft A-Ld (im folgenden Beschwerdeführerin kurz Bf.) die Rückerstattung von ihrer österreichischen Tochtergesellschaft E-GmbH vorgeschriebener Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe von 24.871,67 Euro für den Zeitraum 2005 und von 21.951,88 Euro für den Zeitraum 2006 gemäß § 94a EStG 1988.

Beigelegt waren dem Anbringen folgende Unterlagen:

Anlage 1: FinanzOnline Auszug aus den Daten des Steuerkontos 1.12.2009-21.1.2010

Anlage 2: Jahresabschluss der A-Ld per 31.12.2005

Anlage 3: Jahresabschluss der A-Ld per 31.12.2006

Anlage 4: Formular ZS-RE1 inklusive Beilage ZS-RE1a für 2005 im Original

Anlage 5: Formular ZS-RE1 inklusive Beilage ZS-RE1a für 2006 im Original

Anlage 6: Vollmacht der A-Ld an B

Mit Bescheid vom 8. April 2010 wies das Finanzamt den Atrag als unbegründet ab und führte als Begründung folgendes aus:

"Abgesehen von einer generellen Nichtrückerstattungsmöglichkeit von Kapitalertragsteuern aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen, die offensichtlich erkennbar sind, betrafen gegenständliche Kapitalertragsteuern verdeckte Gewinnausschüttungen in Hinsicht auf das Verrechnungskonto des E (vgl. BP-Bericht, Tz. 4 vom 1.12.2009).

Die Mutter-Tochter-Richtlinie findet nur Anwendung, wenn die Beteiligungserträge an eine empfangende EU-Muttergesellschaft geleistet werden."

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung (nunmehr Beschwerde) führte aus:

"Die E-GmbH (Steuernummer 05 XXX/XXXX) befindet sich seit ihrer Gründung am 28. Jänner 2005 zu 100% im Eigentum der zypriotischen Gesellschaft A-Ld (siehe Anlagen 2 und 3 des Rückerstattungsantrages: Jahresabschluss der A-Ld per 31.12.2005 bzw. 31.12.2006). Sowohl die E-GmbH als auch ihre zypriotische Muttergesellschaft A-Ld sind aktive Gesellschaften, deren hauptsächlicher Geschäftszweck das Erbringen von Beratungsleistungen ist. Die A-Ld ist somit eine Gesellschaft, deren Betätigung über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Als Beleg für den Umfang der Tätigkeiten wird auf die beigefügten Jahresabschlüsse der A-Ld für die Jahre 2005 und 2006 verwiesen. Die Beratungsleistungen werden durch die Arbeitskraft des Geschäftsführers E erbracht. Die Gesellschaft verfügt auch über eigene Betriebsräumlichkeiten. E ist alleiniger Gesellschafter der A-Ld.

Im Jahre 2009 kam es zu einer Betriebsprüfung bei der E-GmbH (Steuernummer 05 XXX/XXXX) betreffend den Zeitraum 2005-2007, in Folge derer verdeckte Ausschüttungen angenommen wurden (siehe Bericht über die Betriebsprüfung vom 01. Dezember 2009, Tz 4). Da bei einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 94a Abs 2 Z 2 EStG Kapitalertragsteuer einzubehalten ist, wurden nach der Betriebsprüfung (unter anderem) folgende Bescheide erlassen:

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Dezember 2009 des FA 05 wurde der E-GmbH Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 in Höhe von EUR 24.871,67 vorgeschrieben.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Dezember 2009 des FA 05 wurde der E-GmbH Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 in Höhe von EUR 21.951,88 vorgeschrieben.

Die am Abgabekonto der E-GmbH gebuchte Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 46.823,55 wurde mit Buchungstag 14. Jänner 2010 bezahlt (siehe Anlage 1 des Rückerstattungsantrages: FinanzOnline Auszug aus den Daten des Steuerkontos).

Im Anschluss stellte die A-Ld per 10. Februar 2010 den Antrag auf ein Steuerrückerstattungsverfahren gemäß § 94a Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG der von der E-GmbH bezahlten Kapitalertragsteuer.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 08. April 2010 vom Finanzamt Wien 6/7/ 15 abgewiesen.

Begründet wurde diese Abweisung einerseits mit einer behaupteten generellen Nichtrückerstattungsmöglichkeit von Kapitalertragsteuern bei offensichtlich erkennbaren verdeckten Gewinnausschüttungen, andererseits weil die Kapitalertragsteuern verdeckte Gewinnausschüttungen in Hinsicht auf das Verrechnungskonto des E betrafen und die Mutter-Tochter-Richtlinie nur Anwendung finden soll, wenn die Beteiligungserträge an eine empfangende EU-Muttergesellschaft geleistet würden.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides erweist sich als inhaltlich rechtswidrig, weshalb wir die Stattgabe der Rückerstattungsanträge für die Kapitalertragsteuer 2005 und 2006 begehren. Wir dürfen im Folgenden auf die Argumente der Bescheidbegründung eingehen:

1) Generelle Nichtrückerstattung bei offensichtlich erkennbaren verdeckten Gewinnausschüttungen

Die Wendung "offensichtlich erkennbare verdeckte Gewinnausschüttungen" stammt aus § 1 Z 2 iVm § 3 der VO zu § 94a Abs 2 EStG ("KESt-Erstattung Mutter-Tochtergesellschaften, BGBl 1995/56), welche die Unzulässigkeit der Unterlassung des Steuerabzuges gemäß § 94a Abs 1 EStG regelt. Obwohl diese VO in ihrem Titel auch die Erstattung der Kapitalertragsteuer inkludiert, beschäftigt sie sich inhaltlich ausschließlich mit den Voraussetzungen für den Kapitalertragsteuereinbehalt (vgl UFS Salzburg vom 11. April 2007, RV/0323-S/06). Die zitierte VO trifft daher keine Aussagen zu den Voraussetzungen und den Modalitäten eines Kapitalertragsteuerrückerstattungsverfahrens (vgl UFS Salzburg vom 11. April 2007, RV/0323-S/06). Grundsätzlich sind auch verdeckte Ausschüttungen von der Mutter-Tochter-Richtlinie begünstigt (vgl Marschner in Jakom, EStG (2008) § 94a Rz 26; Doralt/Kirchmayr in Doralt EStG (8. Lfg Jän 2004) § 94a Rz 49).

Mit anderen Worten regelt besagte VO, dass bei einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung eine Unterlassung des Steuerabzuges unzulässig ist (§ 1 Abs 2 der VO). Sie trifft jedoch keinerlei Aussagen darüber, dass eine Rückerstattung in einem solchen Fall unzulässig sein soll (wie oben ausgeführt beschäftigt sich die VO ausschließlich mit den Voraussetzungen für den Kapitalertragsteuereinbehalt, vgl UFS, aaO).

Im Gesetz selbst ist explizit angeführt, dass in den Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen "eine der Richtlinie (Abs. 1 Z 3) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen [ist]." (§ 94a Abs 2 Z 2 EStG).

Die generelle Versagung der Rückerstattung bei offensichtlich erkennbaren verdeckten Gewinnausschüttungen fußt daher auf keiner rechtlichen Grundlage und steht im Widerspruch zur expliziten gesetzlichen Anordnung des § 94a Abs 2 Z 2 EStG.

2) Die gegenständlichen Kapitalertragsteuern betreffen verdeckte Gewinnausschüttungen in Hinsicht auf das Verrechnungskonto E und sind daher nicht rückerstattungsfähig, da nur Beteiligungserträge die an eine EU-Muttergesellschaft geleistet werden, von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst sind.

Weiters geht das bescheiderlassende Finanzamt offensichtlich davon aus, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen dem mittelbaren Gesellschafter (E) zuzurechnen wären und nicht dem direkten Gesellschafter (A-Ld), welche unbestritten eine Muttergesellschaft im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie ist. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind jedoch, nach höchstrichterlicher Rechtsprechung eindeutig immer dem direkten Gesellschafter zuzurechnen wie im Folgenden gezeigt wird:

Der in Zypern ansässige E ist 100% Eigentümer der A-Ld. Diese ist 100% Eigentümerin der E-GmbH. Streitgegenständlich ist somit die Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen, wie vom Finanzamt behauptet, an den nur mittelbaren Gesellschafter erfolgen können oder ob - wie hier von der steuerlichen Vertretung aufgezeigt werden soll verdeckte Gewinnausschüttungen immer nur an den direkten Gesellschafter (und niemals an den nurmittelbaren Gesellschafter) erfolgen können:

Wie oben angeführt sind auch verdeckte Ausschüttungen grundsätzlich von der Mutter Tochter-Richtlinie begünstigt (vgl Marschner in Jakom, EStG (2008) § 94a Rz 26; Doralt/ Kirchmayr in Doralt EStG (8. Lfg Jän 2004) § 94a Rz 49). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die verdeckte Ausschüttung dem unmittelbaren Anteilsinhaber zuzurechnen, auch wenn die Vorteile daraus einem diesem nahestehenden Dritten zufließen (vgl VwGH vom 19. Juni 1986, 85114/0163; VwGH vom 28. Mai 1998, 96/15/0114; VwGH vom 7. Juli 2004, 99/13/0215). Der Ausschüttungstatbestand kann von vornherein nur im Hinblick auf einen Gesellschafter erfüllt sein (vgl VwGH vom 9. März 2005, 2000/13/0222; Doralt/ Ruppe, Grundriss 18 (2003) Rz 980). Im Erkenntnis vom 14.12.2005, GZ 2002/13/0022, hat der VwGH explizit ausgeführt, dass einem mittelbaren Gesellschafter (der wie im vorliegenden Fall keine unmittelbare Beteiligung sondern eine mittelbare Beteiligung verdeckten Gewinnausschüttungen zugerechnet werden können; die Zurechnung vielmehr an den direkten Gesellschafter zu erfolgen (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Im vorliegenden Sachverhalt ist somit, der zitierten Rechtsprechung des VwGH folgend, die verdeckte Gewinnausschüttung dem direkten Gesellschafter der E-GmbH, somit der A-Ld, zuzurechnen.

Da die A-Ld eine EU-Muttergesellschaft iSd Anlage 2 zum EStG ist, führt dies in Anwendung von § 94a Abs 2 Z 2 EStG zur Rückerstattbarkeit der von der E-GmbH gezahlten Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006. Gründe für die Versagung der Rückerstattung liegen keine vor.

Aus den oben dargestellten Begründungen ergibt sich also, dass die Versagung der Rückerstattung durch das Finanzamt ungerechtfertigt erfolgte und dem Antrag der A-Ld auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuern für die Jahre 2005 und 2006 stattzugeben ist."

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Beschwerdeführerin ist eine Private limited liability company mit Sitz in Zypern. Sie ist seit 28. Jänner 2005 alleinige Gesellschafterin der E-GmbH mit Sitz in Wien.

Sowohl die E-GmbH als auch ihre zyprische Muttergesellschaft A-Ld waren im beschwerdegegenständlichen Beurteilungszeitraum aktive Gesellschaften, deren hauptsächlicher Geschäftszweck das Erbringen von Beratungsleistungen war. Die A-Ld ist somit eine Gesellschaft, deren Betätigung über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Beratungsleistungen werden durch die Arbeitskraft des Geschäftsführers E erbracht. Die Gesellschaft verfügt auch über eigene Betriebsräumlichkeiten. E ist alleiniger Gesellschafter der A-Ld und hat seinen Wohnsitz ebenfalls in Zypern.

Im Jahre 2009 kam es zu einer Betriebsprüfung bei der E-GmbH betreffend den Zeitraum 2005-2007, in Folge derer verdeckte Ausschüttungen festgestellt wurden. Diese standen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vereinbarungen betreffend das Verrechnungskonto des Geschäftsführers der geprüften Gesellschaft, E (siehe Bericht über die Betriebsprüfung vom 1. Dezember 2009, Tz 4). Der Geschäftsführer ist als Alleingesellschafter der Bf. als dieser nahestehend anzusehen.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Dezember 2009 des FA 05 wurde der E-GmbH Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 in Höhe von EUR 24.871,67 vorgeschrieben.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Dezember 2009 des FA 05 wurde der E-GmbH Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 in Höhe von EUR 21.951,88 vorgeschrieben.

Auf dem Abgabekonto der E-GmbH ist ersichtlich, dass die beschwerdegegenständlichen Kapitalertragsteuerbeträge am 14. Jänner 2010 einbezahlt wurden.

Diese Feststellung gründen sich auf die vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie die von der Bf. als Anlage zum Rückerstattungsantrag vom 10. Februar 2010 übermittelten Anlagen 1 bis 6.

Dass die Bf. ihren Sitz in Zypern hat und dort steuerlich erfasst ist, geht aus den von der zyprischen Steuerverwaltung ausgestellten Bestätigungen vom 5. Februar 2010 für die Jahre 2005 und 2006 auf den Formularen ZS-RE hervor.

Dass der Umfang der Tätigkeit der Bf. über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht ergibt sich aus den vorgelegten Jahresabschlüssen für die Jahre 2005 und 2006

Das Finanzamt ist inhaltlich den als Anlagen der Beschwerde angeschlossenen Unterlagen der Bf. nicht entgegengetreten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 94a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 hat der zum Abzug Verpflichtete 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 zu mindestens einem Zehntel 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 jeweils geltenden Fassung erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muß während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.

Nach § 94a Abs. 2 Z 2 leg. cit. hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer jedoch u.a. dann einzubehalten, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen (§ 22 BAO) sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) durch Verordnung anordnet.

In diesen Fällen ist eine der Richtlinie (Abs. 1 Z 3) entsprechende Entlastung auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuererstattungsverfahren durchzuführen.

§ 1 der zu § 94a Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Verordnung BGBl. Nr. 56/1995 führt dazu aus, dass eine Unterlassung des Steuerabzugs iSd § 94a Abs. 1 EStG 1988 u.a. dann unzulässig ist, wenn eine offenkundige verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) vorliegt. Nach § 3 dieser Verordnung liegt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns insbesondere auf Grund der Rechtsprechung des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste.

Bezüglich der nicht fremdüblichen Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers der geprüften Gesellschaft, E, gibt es eine umfassende eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass diese bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung erkennen musste. Es lag daher eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vor, eine unmittelbare Entlastung von der Kapitalertragsteuer konnte daher nicht erfolgen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liegen verdeckte Ausschüttungen an den Ateilinhaber auch dann vor, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (VwGH

31.5.2006, 2002/13/0168). Siehe dazu auch die Ausführungen in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988 Kommentar Tz. 144/1 zu § 8 KStG.

§ 94a EStG 1988 fordert für eine Entlastung von Kapitalertragsteuer bei Gewinnausschüttungen (worunter auch verdeckte Ausschüttungen fallen) an Kapitalgesellschaften des EU-Raumes, dass die Kapitalgesellschaften unmittelbar an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt sind.

Die Bf. 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 in der Fassung RL vom 22. Dezember 2003, 2003/123/EG erfüllt.

Die Bf. war seit der Gründung der E-GmbH an dieser zu 100% beteiligt.

Der Sinn und Zweck der Rückerstattung anstelle einer Sofortenlastung an der Quelle soll darin liegen, dass es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung über die Grenze einer korrespondierenden Beurteilung auch im Empfängerstaat bedarf (vgl. Loukota Quantschnigg, SWI 1995, 52f). Die Muttergesellschaft wird dadurch gezwungen, der ausländischen Finanzverwaltung der Umstand der verdeckten Ausschüttung mitzuteilen (vgl. *Marschner in Jakom, EStG (2008) § 94a Rz 31*).

Dem Antrag der Bf. war daher stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Zur Frage, der Zurechnung verdeckter Ausschüttungen an den Ateilinhaber, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten existiert eine eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.5.2006, 200/13/0168 u.a). Im Übrigen waren keine spezifischen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Anwendung des § 94a EStG 1988 zu lösen. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

