

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Interexpert Treuhand, Steuerberatungs GmbH & Co OG, 1120 Wien, Gierstergasse 6, über die Beschwerde vom 23.4.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 17.03.2014 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand im Jahr 2014 eine Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 statt. Im Bericht vom 6.3.2014 wurden hinsichtlich Körperschaftsteuer folgende Feststellungen getroffen:

Die Bf. wurde am 30.6.2008 errichtet und erwirbt mit Kaufvertrag vom 7.8.2008 33(10000 vorläufig ideelle Miteigentumsanteile an der oben bezeichneten Liegenschaft EZ xx, KG A, mit welchem vorerst ausschließliches Nutzungsrecht und in weiterer Folge Wohnungseigentum an Top 1 und dem Souterrainlokal 13 in W1 verbunden ist.

Die Eigentumsverhältnisse stellen sich wie folgt dar:

SK	
100%	100%
P Invest	Wi Overseas
(Panama)	(Panama)
99,92%	0,08%
M Holding SA	
Luxemburg	

100%

Bf.

Der Kaufpreis und die Sanierungskosten (lt. Bilanz 2009 € 639.751,14) wurden durch ein Darlehen der D. Services Ltd., an der SK ebenfalls mittelbar beteiligt ist, i.H. von € 460.000 und ein weiteres von der M Holding SA i.H. von € 220.000 finanziert.

Die Eigentumsverhältnisse der D. stellen sich wie folgt dar:

SK

100 %

S Nominee Ltd

(British Virgin Islands)

100 %

D. Services Ltd

(Zypern)

Unter der Überschrift "Steuerliche Beurteilung" führte die belangte Behörde aus, dass die jeweiligen Vertragsparteien, nämlich D., M und die Bf. auf eine einzige natürliche Person, SK, zurückgeführt werden können.

Zwischen den Vertragsparteien bestehe eine enge Verbindung, sodass die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden seien.

Solche Verträge müssten:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (Fremdvergleich).

Ein Darlehensvertrag habe nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu enthalten: den Darlehensgeber-und-nehmer, Art der geliehenen Sache, Laufzeit, Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung, Besicherung, sowie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten. Den vorliegenden Darlehensverträgen (mit D. und M) fehlten konkrete Tilgungsmodalitäten, es werde lediglich ein Rückzahlungstermin festgelegt.

- Der Darlehensnehmer habe keine Sicherheiten zu stellen.

- Der Darlehensgeber D. schränkt lt. Pkt. 15 bis 15.9. die Handlungsfähigkeit der GCA völlig ein.

- Der Darlehensbetrag (D.) ist unüblich niedrig verzinst.
- 2010 und 2011 stellt die Bf. die Zinszahlungen an die M ein und diese gibt eine Rückstehungserklärung ab, um eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes zu verhindern.
- Die Bf. ist nicht in der Lage die Darlehen aus eigenen, erwirtschafteten Mitteln zurückzuzahlen und dies ist den Darlehensgebern im Zeitpunkt des Abschlusses der Darlehensverträge bekannt.
- Die Bf. habe in den Jahren 2008 bis 2012 durchgehend Verluste erzielt.
- Die Anschaffung der Liegenschaft sei nicht erfolgt, um Erträge zu erzielen, sondern sei als Vermögensanlage gedacht gewesen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung ergeben zusammengefasst:

- Keine Eignung Gewinne zu erzielen,
- keine fremdübliche Rendite,
- 100%-ige Fremdfinanzierung über Gesellschaften, die dem faktischen Machthaber der Eigentümerin gehören,
- keine fremdüblichen Finanzierungsvereinbarungen-kurzfristige Finanzierungen, obwohl die Gesellschaft nicht über die (selbs erwirtschaftete) Mittel verfügt um die Rückzahlungen abzudecken.

Die Hingabe eines fremdunüblichen Darlehens führe zur nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung beim Gesellschafter. Die bisher verbuchten geleisteten Zinszahlungen der Gesellschaft seien daher als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafterin M Holding zu beurteilen.

Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländische Körperschaften unterlägen in den Jahre bis 2011 gem. § 94a Abs. 2 Zif. 7 EStG iVm § 1 Zif. 2 der VO zu § 94a Abs.2 der Kapitalertragsteuer von 25%, sofern nicht eine Befreiung nach § 94a vorliegt. Diese ist von der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen.

Sämtliche in den G+V-Rechnungen der Jahre 2008 bis 2011 ausgewiesenen Zinszahlungen wurden der Kapitalertragsteuer von 25% unterworfen.

Mit Haftungsbescheiden vom 17.3.2014 wurde diese auf Grund des Zuflusses an die M Holding im Haftungsweg der Bf. vorgeschrieben.

In der Beschwerde vom 23.4.2017 vermeint die Bf. es sei eine verdeckte Gewinnausschüttung an den wirtschaftlichen Eigentümer der Bf. , Herrn SK festgestellt worden. Da dieser seinen Wohnsitz in der Schweiz habe, sei das DBA mit der Schweiz und somit nur ein Körperschaftsteuersatz von 15 % anzuwenden.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 9.10.2014 verwies die belangte Behörde darauf, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin M Holding vorliege,

auch wenn auf Grund der bestehenden Eigentumsstruktur unschwer erkennbar ist, dass SK Machthaber der Eigentümerin und auch der Darlehensgeberin und somit eine der Gesellschafterin nahestehende Person ist, so sei eine verdeckte Ausschüttung begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Anteilsinhaber der Körperschaft. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde. Die verdeckte Ausschüttung sei aber auch in diesem Fall dem Anteilsinhaber zuzurechnen.

Im Vorlageantrag vom 17.11.2014 verwies die Bf. neuerlich darauf, dass auch im Betriebsprüfungsbericht festgestellt worden sei, dass die M Holding letztlich auf SK zurückzuführen sei, sodass auf Grund dessen Wohnsitz in der Schweiz das DBA mit der Schweiz und somit nur ein Körperschaftsteuersatz von 15 % anzuwenden.

Auch in Ihrer Stellungnahme vom 5.6.2018 blieb die Bf. bei ihrer Auffassung, sie sei davon ausgegangen, der Prüfer habe eine verdeckte Gewinnausschüttung an

SK festgestellt. Der Prüfer habe auf ein allfälliges Rückerstattungsverfahren angesprochen gemeint, dass sich unter diesen Umständen geforderten "erheblichen Nachweisen" auch ein solcher über die Tätigkeit der Empfängerin befinden müsse.

Sollte er eine Tätigkeit der Holding prinzipiell in Frage stellen, wäre wiederum von einer eigentlichen Geschäftstätigkeit des wirtschaftlichen Eigentümers Herrn K auszugehen, sodass die verdeckte Gewinnausschüttung ihm zuzurechnen wäre.

Im Vorlagebericht vom 29.7.2015 legte die belangte Behörde ihre Auffassung nochmals wie folgt dar:

Auf Grund der dargestellten Vertragsgestaltung und Eigentümerstruktur liegt ein fremdunübliches Gesellschafterdarlehen vor, welches wirtschaftlich Eigenkapital ersetzt. (vgl. EStR RZ 1216) Die Hingabe eines fremdunüblichen Darlehens führt zu einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung beim Gesellschafter. Mangels Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarungen mit der Folge der steuerlichen Würdigung als verdeckte Einlagen waren die dafür belasteten/bezahlten Zinsen als verdeckte Ausschüttung zu würdigen, da eine Verzinsung einer Einlage einer Einkommensverwendung (Ausschüttung) gleichzuhalten ist. Bei Einkommensermittlung der Bf. wurden diese Zinsen neutralisiert, die Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2008 bis 2011, die auf einer entsprechenden Einkommenserhöhung basieren, sind ohne Einbringung einer Beschwerde rechtswirksam geworden. Auch betreffend die beschwerdegegenständlichen KEST-Haftungsbescheide wird die Würdigung der Zinszahlungen als verdeckte Ausschüttung dem Grunde nach nicht angefochten. Strittig ist lediglich die Höhe der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer. Empfängerin der verdeckten Ausschüttung ist die unmittelbare Gesellschafterin M Holding SA, Luxemburg. Dies gilt auch für die Zinszahlungen an die D. Services Limited – Zypern, die als der Gesellschafterin nahestehende Person infolge gesellschaftsrechtlicher Beziehungen zur letztendlich beherrschenden natürlichen Person SK zu würdigen ist. Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländische

Körperschaften unterliegen in den Jahren bis 2011 gem. § 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 gem. § 94a EStG vorliegt. Gem. § 95 EStG ist die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen. Mangels Einbehalt wurde die KESt gem. § 95 Abs. 4 EStG der Schuldnerin (=Bf.) im Haftungsweg vorgeschrieben (Hinweis auf VwGH vom 28.5.2015, Ro 2014/15/0046) Die Vorschreibung erfolgte im Ermessen, da bei Beachtung von verwaltungs- und verfahrensökonomischen Aspekten der Einhebung/Einbringung bei der österreichischen Schuldnerin der Vorzug einzuräumen ist. In der Beschwerde wird vorgebracht, der letztendliche wirtschaftliche Eigentümer der involvierten Gesellschaften ist Herr SK und dieser wohne in der Schweiz, daher sei das DBA Österreich-Schweiz für die Beurteilung der KESt-Vorschreibung zu beachten und sei somit die Höhe der KESt mit 15% der Bruttodividende begrenzt.

In der mündlichen Verhandlung beim Bundesfinanzgericht am 14.11.2018 verwiesen beide Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof auch in vielen anderen Entscheidungen bereits ausgesprochen hat, ist entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung z.B. lt. Erkenntnis vom 21.6.2007, 2006/15/0043, die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien zu messen sind, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 95/14/0074, mit weiteren Nachweisen).

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 nahe

stehenden Person zufließen. (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 25.11.2009, 2008/15/0039, sowie die in der Beschwerdeentscheidung angeführten Erkenntnisse).

Dabei begründen auch beteiligungsmäßige Verflechtungen ein "Nahestehen" (vgl. mit weiterführenden Hinweisen Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Tz. 144 zu § 8 und VwGH vom 21.6.2007, 2006/15/0043).

Fließen einem nur mittelbar beteiligten Gesellschafter Geldmittel in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen zu, so sind die verdeckten Ausschüttungen der unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft zuzurechnen; der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist einem nahen Angehörigen gleichzuhalten (vgl. UFS vom 6.7.2006, RV/1375-W/02).

Auch die Vorteilszuwendung an eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person hat ihre Wurzel in der Stellung des Anteilsinhabers. Die Vorteilszuwendung wird daher, im Fall der bewussten Bereicherung der nahestehenden Person, steuerlich dem Anteilsinhaber zugerechnet, die Überlassung der Vorteilszuwendung an die nahestehende Person als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Anteilsinhabers (VwGH vom 16.9.1986, 85/14/0163 und VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Eine Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen an einen nicht unmittelbar beteiligten Gesellschafter ist nicht möglich. Laut VwGH vom 16.9.1986, 85/14/0163 ist dies mit 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. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zugrunde, dass die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahe stehende Person beim Gesellschafter Einkommensverwendung darstellt.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Ist diese Person kein Anteilsinhaber, sind sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich. Für das Nahestehen genügt jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an diesen Dritten beeinflusst.

Von verdeckten Einlagen wird dann gesprochen, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile - zB in Form von Darlehen - zuwendet, die äußerlich zwar nicht als Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben.

Dass eine verdeckte Ausschüttung, sowie im Bericht vom 6.3.2014 dargestellt, nämlich durch die fremdunübliche Vertragsgestaltung im Zuge der Gewährung eines Gesellschafterdarlehens durch die zu 100 % an der Bf. beteiligte M S.A. vorliegt, dieses Darlehen wirtschaftliches Eigenkapital ersetzt und die bisher verbuchten bzw. geleisteten Zinszahlungen der Bf. grundsätzlich als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen sind, wurde von der Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag bestritten.

Gleiches gilt für die in den G+V-Rechnungen der Jahre 2008 bis 2011 ausgewiesenen Darlehensrückzahlungen an die D..

Die D. ist nicht Gesellschafterin der Bf.

Sie ist aber auf Grund der in den Entscheidungsgründen dargestellten gesellschaftlichen Verflechtungen eine der Gesellschafterin "nahestehende Person" im Sinne der obigen Definition (sowohl die Bf. als auch die M und die D. stehen über weitere Beteiligungen letztlich im Eigentum des SK). Auch in diesem Fall wird die Vorteilsgewährung dem Anteilsinhaber also der M zugerechnet, sodass für die Anwendung des Steuersatzes, wie auch die Betriebsprüfung zutreffend ausführt, in den streitgegenständlichen Jahren § 94a Abs. 2 Zif. 7 EStG 1988 i.V.m. der VO zu § 94a Abs. 2 -BGBl. 1995/56 und damit ein Steuersatz von 25 % anzuwenden ist.

Während die Betriebsprüfung die verdeckte Ausschüttung als unmittelbar an die an der Bf. zu 100 % beteiligte und in Luxemburg ansässige M S.A. zugeflossen erachtet, vermeint die Bf. offenbar, die verdeckte Ausschüttung sei dem SK zugeflossen und leitet daraus, auf Grund dessen behaupteter Ansässigkeit in der Schweiz, die Anwendung des DBA Österreich-Schweiz ab.

SK ist definitiv nicht Gesellschafter der Bf.

Es ist aber als erwiesen anzunehmen, dass die Zinsenzahlungen einerseits der M Holding und andererseits der D. zugeflossen sind.

Selbst wenn man einen Zufluss an SK unterstellen würde, wäre dennoch, wie bereits ausgeführt, eine verdeckte Gewinnausschüttung der Bf. an die unmittelbare Gesellschafterin anzunehmen.

Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an SK käme allenfalls dann in Betracht, wenn dieser wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile der M. an der Bf. wäre.

Zur Frage, wer als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in Frage kommt, wird im Kommentar zum KStG 1988, Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, 26. Lfg. 2015, §8 Tz 139 folgendes ausgeführt:

Personen mit Gesellschafterstellung sind die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, im weitesten Sinn auch die Inhaber von Genussrechten bzw Partizipationsscheinen (siehe Wiesner, ÖStZ 18/1986, 229), soweit sie nicht den Charakter von Obligationen haben (siehe Tz 89/8 ff), weiters die Inhaber von Geschäftsanteilen an Genossenschaften (vgl Tz 93 ff; siehe Ressler/Stürzlinger in L/S/S § 8 Rz 10).

Da Gesellschaftsanteile einer Kapitalgesellschaft für den Bereich des Abgabenrechts Wirtschaftsgüter iSd § 24 Abs 1 BAO darstellen, greift insoweit die dem Abgabenrecht immanente wirtschaftliche Betrachtungsweise (Jirkuff, SWK 3/1985, A I 20; Zorn, GmbH-Geschäftsführer 26, jeweils bezogen auf wesentliche Beteiligungen iSd § 22 Abs 2 Z 2 EStG). Eine Gesellschafterstellung wird somit auch in den Fällen des § 24 Abs 1 BAO – insb in den Fällen einer treuhändig gehaltenen Beteiligung – vermittelt (Ressler/Stürzlinger in L/S/S § 8 Rz 10). Der Treugeber hat daher eine Gesellschafterstellung inne (ähnlich

auch Wilk in H/H/R § 8 Anm 123 zB unter Bezugnahme auf BFH 28. 1. 2001, I R 12/00, BStBl II 2001, 468).

Mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen wirtschaftliches Eigentum vorliegt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits befasst, z.B. im Erkenntnis vom 20.3.2014, 2011/15/0120 führt er dazu aus:

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039).

Dem VwGH-Erkenntnis vom 8.7.2009, 2006/15/0264, lag ein Fall zugrunde, in dem der Eigentümer der Gesellschaftsanteile die unbeschränkte, unbefristete und unwiderrufliche Ermächtigung erteilte, alle Gesellschaftsrechte (Stimmrechtsausübung, Empfang ausgeschütteter Gewinne oder sonstiger Geldeswerte) wahrzunehmen und auch über die Gesellschaftsanteile – etwa durch Abtretung an Dritte – zu verfügen. Der VwGH schloss daraus, derjenige, dem diese Rechte übertragen wurden, habe es „in der Hand, über die Gesellschaftsanteile die Herrschaft gleich einem Eigentümer auszuüben“ (vgl. weiterführend Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988 [25. Lfg] § 8 Tz 194/17).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die zivilrechtliche Eigentümerin der Bf., die M S.A., Rechte in diesem Umfang an SK übertragen hätte müssen und dieser die an sich der zivilrechtlichen Eigentümerin zustehenden Rechte ausübt.

Dafür finden sich im gegenständlichen Sachverhalt keine Anhaltspunkte.

Dass die M SA auf SK über dessen Beteiligungen an der P Invest & Trade SA und der Wi Overseas Corp und die D. Services Ltd. über die Beteiligung an der S Nominee Ltd. sowie letztlich auch die Bf. auf

SK "rückgeführt" werden können, wie die Bf. ausführt, reicht für die Feststellung von wirtschaftlichem Eigentum nicht aus. Dies deshalb, weil das Beteiligungsausmaß für die Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Rolle spielt, wenn auch in Zweifelsfällen diesbezüglich ein strenger Maßstab anzulegen sein wird (vgl. Renner u.a., a.a.O., Tz 136). 100%-ige Beteiligungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft oder Mutter-Tochter- und Enkelgesellschaft führen per se nicht zu wirtschaftlichem Eigentum der Obergesellschaft. Dies würde dem Trennungsprinzip zuwiderlaufen (vgl. BFG vom 17.11.2014, RV/7101772/2012).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung an SK ist daher rechtlich unmöglich.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich sowohl im Verwaltungsverfahren als auch im Verlauf der mündlichen Verhandlung keine Zweifel ergeben, dass die belangte Behörde die Auffassung vertritt, die verdeckte Gewinnausschüttung sei an die unmittelbare Gesellschafterin M Holding erfolgt.

Ein konkretes Vorbringen, dass es sich bei der M Holding bloß um eine Briefkastenfirma handle (siehe Vorbringen in der mündlichen Verhandlung), wurde seitens der Bf. nicht erbracht. Auch wurden keine Nachweise erbracht, woraus sich ein wirtschaftliches Eigentum des SK ableiten ließe.

Der Kapitalertragsteuersatz von 25 % bleibt daher gem. § 94a Abs. 2 Zif. 7 EStG iVm § 1 Zif. 2 der VO zu § 94a Abs.2 in der bis zum Jahr 2011 geltenden Fassung unverändert.

Beim dem von der Bf. angesprochenen Steuerrückerstattungsverfahren handelt es sich um ein gesondert zu führendes Verfahren, in dem die diesbezüglichen Voraussetzungen zu prüfen sind. Es steht ihr frei dieses zu beantragen.

Beilage: Vollschrift des Tonbandprotokolls der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2018

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.

Dass die Geltendmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung grundsätzlich immer beim unmittelbar beteiligten Gesellschafter erfolgt hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach bestätigt. Ebenso, wann allenfalls wirtschaftliches Eigentum an einer Beteiligung anzunehmen wäre. Diese hier gegenständlichen Fragen, sind daher keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, die einer weiteren Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof bedürfen.

Wien, am 21. November 2018

