



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch X Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Anschrift, gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (Kapitalertragsteuer) des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2003 bis 2005 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mehrheitsgesellschafterin der Berufungswerberin (Bw.), die mit Generalversammlungsbeschluss vom 10. Dezember 2001 von einer GmbH in eine AG umgewandelt wurde, war bzw. ist die in der Schweiz ansässige M-Holding-AG. In den Jahren 2001 und 2002 betrug das Beteiligungsausmaß 90 %, in den Jahren 2003 bis 2005 85 %.

Für die berufungsgegenständlichen Jahre 2001 bis 2005 reichte die Bw. jeweils beim Finanzamt (FA) „Kapitalertragsteuer-Anmeldungen“ (Formular „Ka1“) wie folgt ein:

	2001	2002	2003	2004	2005
Ausschüttung vom	November	Oktober	November	November	Dezember
Kapitalertrag (in €)	145.345,67	300.000,00	250.000,00	250.000,00	200.000,00
davon kein Steuerabzug	130.811,10	255.000,00	212.500,00	212.500,00	170.000,00
einbehaltene Kapitalertragsteuer	3.633,64	11.250,00	9.375,00	9.375,00	7.500,00

In Bezug auf den unterbliebenen Steuerabzug gab die Bw. auf diesen Formularen jeweils an:
„Dividendenzahlung an 85/90 %-ige Schweizer Muttergesellschaft“.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde von der Betriebsprüfung (BP) im Bericht vom 11. September 2007 betreffend die Kapitalertragsteuer (KESt) folgende Feststellung getroffen:

„Tz 10 Allgemeines: Die Vorschreibung der KESt als Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 erfolgt mittels Haftungsbescheid gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988.

Tz 11 Ausschüttung an M-Holding-AG, Zürich, Schweiz: Rechtslage bei Ausschüttung bis 30. Juni 2005 - Die KESt ist vom geprüften Unternehmen anlässlich der Ausschüttung in Höhe von 25 % einzubehalten.

	2001	2002	2003	2004
Ausschüttung (in €)	145.345,67	300.000,00	250.000,00	250.000,00
einbehaltene KESt	3.633,64	11.250,00	9.375,00	9.375,00
vorzuschreibende KESt	36.336,42	75.000,00	62.500,00	62.500,00
Erfolgsänderung KESt	32.702,78	63.750,00	53.125,00	53.125,00

Tz 12 Ausschüttung an M-Holding-AG, Zürich, Schweiz: Rechtslage bei Ausschüttung nach 30. Juni 2005 - Die KESt ist vom geprüften Unternehmen anlässlich der Ausschüttung auf Grund § 5 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung in Höhe von 25 % einzubehalten.

	2005
Ausschüttung	200.000,00
einbehaltene KESt	7.500,00
vorzuschreibende KESt	50.000,00
Erfolgsänderung KESt	42.500,00

Tz 15 Wiederaufnahme des Verfahrens: KESt 2001 bis 2005 - Hinweis auf Tz 11, 12

Begründung des Ermessensgebrauches: Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Nachdem das FA zuerst Bescheide unter Hinweis auf §§ 99 und 100 EStG 1988 erlassen und diese nach erhobener Berufung mittels Berufungsvorentscheidung wieder aufgehoben hatte, erließ es am 23. Oktober 2007 die berufungsgegenständlichen „Haftungs- und Abgabenbescheide (KESt)“. Darin heißt es unter Hinweis auf den Bericht der BP, dass die Bw. gemäß § 95 EStG 1988 als Schuldnerin der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt hafte und daher für die im Bericht genannten Abgaben in Anspruch genommen werde.

Im Berufungsschriftsatz vom 30. Oktober 2007 heißt es, dass in sämtlichen KESt-Anmeldungen der nicht vorgenommene KESt-Abzug mit dem Wortlaut "Dividendenzahlung an 90 (bzw. 85) %-ige Schweizer Muttergesellschaft" begründet worden sei. Überdies seien dem FA

die Gesellschaftsverhältnisse seit vielen Jahren bekannt und aktenkundig. Rechtlich gesehen stehe zum einen gemäß Art 10 Abs. 2 DBA Österreich-Schweiz Österreich für Dividenden einer österreichischen Gesellschaft an eine Schweizer Gesellschaft, die unmittelbar über mindestens 20 % des Kapitals der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfüge, keinerlei Besteuerungsrecht zu. Zum anderen gelte, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliege, nach § 202 Abs.1 BAO die Bestimmung des § 201 sinngemäß. Darunter falle auch die Regelung des § 95 EStG 1988 für die KEST. Eine Haftungsinanspruchnahme von Amts wege komme deshalb nur dann in Frage, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages erfolge (sei im konkreten Fall eindeutig nicht gegeben) oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden. Im gegenständlichen Fall sei aber kein Wiederaufnahmegrund („Neuerungstatbestand“) vorhanden. Die Wiederaufnahme diene nämlich nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhalts zu beseitigen. Überdies müsse seitens der Behörde dargelegt werden, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien, weshalb es auch nicht Sache des Abgabepflichtigen sein könne, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen. Da, wie schon ausgeführt, sämtliche KEST-Anmeldungen eindeutige Darstellungen der zu beurteilenden Sachverhalte enthalten hätten und auch von der BP keinerlei weiteren Sachverhaltselemente vorgebracht worden seien, sei die Ausstellung von Haftungsbescheiden unzulässig. Mangels Rechtsgrundlage für die Haftungsinanspruchnahme seien sämtliche angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

In einer Stellungnahme der BP wurde in Bezug auf die Rechtslage bis 30. Juni 2005 darauf hingewiesen, dass zwar nach Art 10 Abs. 2 DBA Österreich-Schweiz Österreich kein Besteuerungsrecht habe, die KEST allerdings von der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten sei. Im Sinne des Art 28 DBA Österreich-Schweiz werde die Steuerbefreiung durch Antrag auf Rückerstattung beim FA Bruck Eisenstadt Oberwart erreicht. Werde keine KEST einbehalten, sei ein Haftungsbescheid zu erlassen. Ob die Voraussetzungen für eine Rückerstattung erfüllt seien, sei grundsätzlich vom FA Bruck Eisenstadt Oberwart zu überprüfen. Was die Rechtslage ab 1. Juli 2005 anbelange, müssten, damit keine Quellensteuer einzubehalten sei, gemäß Art 15 Abs. 1 Zinsabkommen EU-Schweiz ua zwei nicht von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaften vorliegen. Im konkreten Fall handle es sich aber bei der M-Holding-AG um eine reine Holdinggesellschaft, die selbst keine operative Tätigkeit ausübe, keine Arbeitskräfte beschäftige und auch keine eigenen Betriebsräumlichkeiten besitze. Die Muttergesellschaft der Bw. sei deshalb als Holdinggesellschaft in der Schweiz von der Körperschaftsteuer befreit. Die Voraussetzungen für die Anwendung des Art 15 Abs. 1 Zinsabkommen EU-Schweiz seien

daher nicht erfüllt. Materiell gesehen seien deshalb die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide richtig. In Bezug auf die formellen Einwendungen sei darauf hinzuweisen, dass erst im Zuge der Prüfung der oben schon erwähnte Sachverhalt ermittelt worden sei, wonach es sich bei der M-Holding-AG um eine nichtoperative Holdinggesellschaft handle. Es seien demnach Tatsachen neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Es liege deshalb ein **Wiederaufnahmegrund** vor (Anm.: Hervorhebung durch die BP). Unerheblich sei, dass der Abgabenbehörde uU ein Verschulden zukomme. Die gegenständliche Inanspruchnahme mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO sei eine Einhebungsmaßnahme, die somit auch der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO unterliege. Die Frist des § 201 BAO komme hier demnach nicht zur Anwendung.

In der Folge brachte die Bw. in ihrer Gegenäußerung hiezu in Bezug auf die seit 1. Juli 2005 geltende Rechtslage vor, dass dem Abkommen EU-Schweiz nicht zu entnehmen sei, dass keine Steuerbefreiung bei der Muttergesellschaft vorliegen dürfe. Überdies unterliege die M-Holding-AG in der Schweiz sehr wohl mit ihren Gewinnen der Bundessteuer sowie weiteren Abgaben (zB Kapitalsteuer). Der Haftungsbescheid für das Jahr 2005 sei deshalb mangels materieller Rechtsgrundlage rechtswidrig. Wenn die BP die Ansicht vertrete, dass eben die nicht vorliegende Aktivität der M-Holding-AG zu deren Steuerbefreiung führe und dieser Umstand neu hervorgekommen sei, liege, wie schon ausgeführt, keine Steuerbefreiung und auch keinerlei neue entscheidungswesentliche Tatsache, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde, vor. Insgesamt ergebe sich der bereits im Berufungsbegehren gezogene Schluss, dass ein zur Geltendmachung einer Haftung erforderlicher Wiederaufnahmegrund materiell und formell nicht vorliege und die Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem unstrittigen Sachverhalt hat die Bw. Dividendenzahlungen an ihre in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft M-Holding-AG geleistet. Mit diesen Dividendenzahlungen unterliegt die M-Holding-AG grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht in Österreich (vgl. § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, wonach Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, die der KEST unterliegen).

Nach den Bestimmungen des EStG 1988 (§§ 95 und 96) ist bei Dividenden aus Aktien diese KEST innerhalb näher ausgeführter Zeiträume von der ausschüttenden Gesellschaft (im konkreten Fall der Bw.) abzuführen. Der Abzugsverpflichtete hat auch eine Anmeldung einzureichen und haftet überdies für die Einhebung und Abfuhr der KEST.

Wie von der Bw. unter Hinweis auf §§ 201 und 202 Abs. 1 BAO zutreffend ausgeführt wurde, liegt für den Abzugs- bzw. Haftungspflichtigen eine sogenannte Selbstbemessungs- bzw.

Selbstberechnungsabgabe vor (vgl. Ritz, BAO³, § 202 Tz 2). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend einer solchen Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die „Quasirechtskraft“ einer solchen Festsetzung wird allerdings durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wie sie in den in § 201 BAO genannten Fällen vorgesehen ist, wieder durchbrochen (vgl. VwGH 5.11.2003, 99/17/0116). Im Falle eines Abzugs- bzw. Haftungspflichtigen ist diese bescheidmäßige Festsetzung im Wege eines Haftungsbescheides gemäß § 224 Abs. 1 BAO durchzuführen.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber, dass diese maßgebliche Bestimmung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, geändert wurde und gemäß § 323 Abs. 11 BAO die Neufassung erstmals auf Abgaben anzuwenden ist, für die der Abgabenan-spruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0096).

1.) Rechtslage für die Jahre 2001 und 2002:

Für diese beiden Jahre ist demnach noch § 201 BAO in seiner ursprünglichen Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, anzuwenden. Die Bestimmung lautet wie folgt: *„Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“*

Maßgeblich ist demnach im konkreten Fall, ob die von der Bw. im November 2001 bzw. Oktober 2002 vorgenommenen KEST-Anmeldungen als richtig oder unrichtig einzustufen sind.

Unstrittig hat die Bw. in Bezug auf die Ausschüttungen an ihre Schweizer Muttergesellschaft keine KEST einbehalten.

Demgegenüber hat die BP auf das DBA Österreich-Schweiz verwiesen, worin ua Folgendes bestimmt wird:

Artikel 10 (idF BGBl. III Nr. 204/2001):

„1. Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragsstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrages

der Dividenden nicht übersteigen. Diese Dividenden sind jedoch im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

..."

Artikel 28 (in der Stamfassung BGBl. Nr. 64/1975):

„1. Werden in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzuges durch dieses Abkommen nicht berührt.

2. Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird. An Stelle einer Erstattung kann bei Lizenzgebühren auf Antrag vom Abzug der Steuer abgesehen werden.

3. Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren fällig geworden sind.

4. Die Anträge müssen stets eine amtliche Bescheinigung des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, über die Erfüllung der Voraussetzungen für die unbesschränkte Steuerpflicht in diesem Staat enthalten.

5. Die zuständigen Behörden werden sich über die weiteren Einzelheiten des Verfahrens gemäß Artikel 25 verständigen.

..."

In Bezug auf die angesprochenen „Einzelheiten des Verfahrens“ wurde eine „Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren“, BGBl. Nr. 65/1975, abgeschlossen (vgl. dessen II. Teil - „Erstattung der österreichischen KEST“).

Nach diesen Bestimmungen erweist sich die von der Bw. schon im Zuge der KEST-Anmeldungen in Anspruch genommene „KESt-Befreiung“ als rechtswidrig, weil die Bw. vielmehr KEST abzuführen gehabt hätte, die uU der M-Holding-AG auf Antrag zu erstatten gewesen wäre (vgl. hierzu VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, betreffend Zinsen aus einem Lizenzvertrag).

Das FA war demnach berechtigt, diese unrichtige KEST-Selbstberechnung innerhalb der unstrittig noch nicht abgelaufenen Einhebungsverjährungsfrist durch die Erlassung eines entsprechenden Haftungsbescheides im Sinne der Rechtsrichtigkeit zu „korrigieren“, wobei die Bw. diesbezüglich im Berufungsverfahren auch kein entsprechendes Vorbringen erstattet hat. Die Berufung gegen die Bescheide für die Jahre 2001 und 2002 ist deshalb als unbegründet abzuweisen.

2.) Rechtslage für die Jahre 2003 bis 2005:

Der durch das AbgRmRefG neugefasste § 201 BAO lautet in der für den Zeitpunkt der Bescheiderlassung maßgeblichen Fassung wie folgt:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, oder*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Diese Neufassung des § 201 BAO diene primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen (vgl. 1128 BlgNR 21. GP 9).

Materiellrechtlich gesehen gilt für die Jahre 2003 und 2004 unverändert die oben dargestellte Rechtslage der Vorjahre (Artikel 10 bzw. Artikel 28 DBA Österreich-Schweiz).

Was die Rechtslage für das Jahr 2005 anbelangt, ist am 1. Juli 2005 das „Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind“ in Kraft getreten.

Dessen Artikel 15, der unter der Überschrift „Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen“ steht, bestimmt im Abs. 1 Folgendes:

„(1) Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn

- die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält und*
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und*
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und*
- beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.“*

Ebenfalls am 1. Juli 2005 ist die DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 2005/92, in Kraft getreten. Die wesentlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

*„Zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen wird auf deren Grundlage verordnet:
§ 1 Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.*

§ 2 (1) Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grundes nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbestätigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden.

(2) [Vergütung unter 10.000 Euro]

§ 3 (1) Ist der Einkünfteempfänger eine juristische Person oder eine als solche im anderen Staat behandelte Personengesellschaft, dann ist neben den in § 2 genannten Dokumentationsanforderungen noch eine Erklärung abzugeben, dass der Einkünfteempfänger

1. eine Betätigung entfaltet, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht,
2. eigene Arbeitskräfte beschäftigt und
3. über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.

(2) Die Erklärung im Sinn von Abs. 1 kann durch einen Nachweis ersetzt werden, aus dem sich ergibt, dass innerhalb der letzten drei Jahre einem Antrag des Einkünfteempfängers auf abkommenskonforme Steuerrückzahlung in Bezug auf Einkünftezahlungen des Vergütungsschuldners von der Abgabenbehörde stattgegeben worden ist.

§ 4 [ausländische Personengesellschaft als Empfänger]

§ 5 (1) Eine Entlastung an der Quelle ist in folgenden Fällen unzulässig:

1. wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,
2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,

...

§ 6 ...

(3) Nachstehende Durchführungsvereinbarungen stehen der Anwendung des Systems der Entlastung an der Quelle nach dieser Verordnung nicht entgegen:

...

- Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 65/1975"

In Bezug auf die Frage, ob im konkreten Fall die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO (Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union) zur Anwendung kommen kann, ist darauf hinzuweisen, dass ein DBA keine Pflicht zur Geltendmachung nationaler Abgabenansprüche eines Haftungspflichtigen normiert (vgl. hierzu Ritz, RdW 2003, 59). Gleichfalls ist in Bezug auf die für das Jahr 2005 geltende und soeben dargestellte Rechtslage auszuführen, dass der Artikel 15 Abs. 1 des Zinsabkommens mit der Schweiz wie ein DBA der Vermeidung von Doppelbesteuerung dient und damit inhaltlich eine Norm zur Vermeidung von Doppelbesteuerung darstellt, weshalb die DBA-Entlastungsverordnung anwendbar ist. Eine etwaige DBA-Widrigkeit kann demnach nicht als Grund für die Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO in Betracht kommen.

Vielmehr ist ausgehend vom Umstand, dass sich die BP im Bericht ausdrücklich auf die Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Tz 15) gestützt hat, betreffend die Jahre 2003 bis 2005 die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO maßgeblich.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit Voraussetzung, dass (für die Abgabenbehörde) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend ge-

macht worden sind, wobei die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Festsetzung setzt hier voraus, dass entscheidungswesentliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Selbstberechnung noch nicht bekannt waren und diese Umstände nachträglich (zB im Zuge einer BP) neu hervorkommen (vgl. Ritz, Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO), RdW 2003, 59).

Die sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO bedeutet aber auch, dass die Begründung des Festsetzungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen hat. Stützt sich demnach das FA auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, so hat sie diese und ihr „Neuhervorkommen“ in der Bescheidbegründung darzulegen (vgl. Ritz, BAO³, § 201 Tz 39).

Im konkreten Fall sind aber weder dem Bericht der BP noch den Bescheiden die entsprechenden Wiederaufnahmegründe zu entnehmen. In ihrem Bericht hat die BP nämlich lediglich die Rechtslage dargelegt.

Wenn demnach die BP betreffend die Ausschüttungen der Jahre 2003 und 2004 ausgeführt hat, dass die KEST von der Bw. anlässlich der Ausschüttung in Höhe von 25 % einzubehalten gewesen wäre, ist dies unstrittig aufgrund der obigen rechtlichen Bestimmungen richtig. Welche neue Tatsache die BP in diesem Zusammenhang aber festgestellt haben will, ist dem Bericht in keiner Weise zu entnehmen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Bw. in ihren KEST-Anmeldungen die unterlassenen KEST-Abzüge dem FA gegenüber insofern offen gelegt hat, als sie jeweils darauf verwiesen hat, dass es sich um die Dividendenzahlungen an die Schweizer Muttergesellschaft handelt.

Gleichfalls sind die Ausführungen der BP in Bezug auf das Jahr 2005 (*„Die KEST ist vom geprüften Unternehmen anlässlich der Ausschüttung auf Grund § 5 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung in Höhe von 25 % einzubehalten.“*) in ihrer „Kürze“ nicht geeignet, die neu hervorgekommene Tatsache ersichtlich zu machen. Warum im konkreten Fall § 5 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung anzuwenden ist, kann diesen Ausführungen der BP auf jeden Fall nicht entnommen werden.

Diese Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung kann nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch nicht mehr im Berufungsverfahren saniert werden (vgl. ua VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Die entsprechenden Ausführungen der BP in ihrer Berufungsstellungnahme, wonach die M-Holding-AG eine nichtoperative Holdinggesellschaft sei und dies erst im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sei, sind deshalb als unbeachtlich einzustufen.

Aufgrund der in § 201 Abs. 2 Z 3 BAO enthaltenen Wortfolge „sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO“ muss diese Rechtsprechung des VwGH zur Wiederaufnahme auch im Bereich des § 201 BAO gelten (vgl. VwGH 24.6.2009, 2009/15/0087).

In diesem Zusammenhang weist die Bw. zu Recht darauf hin, dass es nicht Sache des Abgabepflichtigen sein könne, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen. Noch viel weniger muss es aber Sache des Abgabepflichtigen sein, herauszufinden, auf welchen Wiederaufnahmegrund das FA sich stützen wollte.

Es wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es dem FA nicht verwehrt bleibt, neuerlich Bescheide zu erlassen und darin den konkreten Wiederaufnahmegrund anzuführen (vgl. ua VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367).

Der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 ist demnach, wie aus dem Spruch ersichtlich, Folge zu geben, weshalb die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben sind.

Wien, am 1. Juni 2010