



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PC, vertreten durch L.M. und des IS als Beitretender gemäß § 257 BAO, W, vertreten durch FM, Steuerberater, La, vom 5. August 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes L vom 13. Juli 2004 betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 25. Februar 2003 bis zum 2. Juni 2004 (mit Unterbrechungen) eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Der Prüfer stellte folgendes fest (Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004):

(a) Am 28. Januar 2003 sei in den Räumlichkeiten des P.L. und in jenen Firmen, welche durch P.L. repräsentiert würden, eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden. Dabei habe man zahlreiche Unterlagen beschlagnahmt. Dieses Material habe man im Zuge von Betriebsprüfungen bei P.L., der PC Ltd. und der CPM Ltd. ausgewertet.

P.L. gründe seit 1999 überwiegend für österreichische Auftraggeber britische Kapitalgesellschaften (Limiteds), welche auch im britischen Firmenbuch (Companies House) eingetragen seien. Als Gründer fungierten RG und CG. Diese hielten für kurze Zeit die Anteile (Shares) und würden zunächst als Director (Geschäftsführer) und Secretary (Schriftführer/Verwaltung) fungieren. Danach erfolge die Abtretung der Shares und die Übergabe der Funktionen (Director und Secretary) an die tatsächlichen (österreichischen)

Firmeninhaber oder die Abtretung an die Firmen von P.L. (PC Ltd., CPM Ltd.), welche die Anteile treuhändig verwalteten.

P.L. manage für diese Limiteds das Postservice (einmal wöchentlich Weiterleitung der Briefe, welche an die britische Adresse zugestellt worden seien, nach Österreich), die Eingaben ins Firmenbuch (Bestellungen/Abtretungen), die steuerliche Vertretung (PB, BB), Kontoeröffnung in GB, die Entrichtung der Abgaben und Gebühren (Firmenbuch, KÖSt, Corporation Tax). Auf Wunsch sei kurzfristig auch ein Büro in GB zur Verfügung gestanden.

Diese Leistungen seien durch die Firmen von P.L. verrechnet worden. Die Zahlungen seien über österreichische Konten erfolgt.

Nach den vorliegenden Unterlagen seien diese Limiteds in GB nicht tätig. Manche seien in Österreich steuerlich erfasst.

Unter den beschlagnahmten Unterlagen hätten sich Stammbblätter der über P.L. gegründeten Firmen befunden. Darin sei der Firmenname, das Gründungsdatum, die Firmennummer (GB), das Aktienkapital, die Steuernummer und die letzte Fälligkeit, der Director und der Secretary angeführt.

Im Zuge der HD seien auch die Computerdateien gesichert worden. Aus diesen Daten gehe hervor, dass die Geschäftstätigkeit jener Firmen, welche P.L. vertrete, von den Räumlichkeiten in Österreich ausgeführt werde. Ein Datenverzeichnis liege vor.

Unterlagen zum Nachweis der Geschäftsleitung der PC Ltd. in Österreich seien unter anderem: Gesicherte Computerdaten (Mails an und von PC, AR der PC, Buchhaltung der PC, Lieferscheine, Angebote, Mahnungen, Gründungsdokumente – Treuhandverträge, Generalvollmachten, Gründungsurkunde – Inland Revenue Vollmacht, Stammbblätter der gegründeten Limiteds. Weiters ER, AR, Bankauszüge, Stock Transfer Form der PC Ltd., Schriftverkehr Companies House, Inland Revenue, Stock Transfer Form der gegründeten Itds, Liste der gegründeten Itds mit Arbeitsablauf Listen, Treuhandschaftsliste, aktueller Status der Itds bezogen auf AR, Schriftverkehr PB/ER, Schriftverkehr BB/ER; Schriftverkehr Gi, DCAs der gegründeten Itds, Firmenbuchauszüge der gegründeten Itds, Übersetzung der Ltd-Satzung, Gründungsorganigramm (Vorgangsweise), UVA 1-12/1999 und 1-12/00).

(b) Allgemeines zur PC Ltd.:

Die PC sei am 10. Oktober 1999 gegründet worden und sei im britischen Firmenbuch eingetragen. Mit 21. März 2000 sei die PC Ltd. ins Firmenbuch in Oberösterreich eingetragen worden. Die Zweigniederlassung bestehe ab dem 14. Februar 2000. Das Stammkapital betrage zwei Pfund. Als Secretary scheine P.L. ab 19. September 1999 auf, als Director die CPM Ltd ab 27. September 2001, davor IS. Der Director der CPM wiederum sei P.L. Mit

Generalvollmacht vom 14. Februar 2000 habe IS an P.L. die uneingeschränkte Vollmacht erteilt. Die Finanzbehörde gehe aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung davon aus, dass P.L. seit der Gründung wirtschaftlich Gesellschafter und Geschäftsführer im Sinne des österreichischen Gesellschaftsrechtes sei.

Aus den beschlagnahmten Unterlagen und aus den gesicherten Buchhaltungsdaten gehe hervor, dass die PC seit Bestehen in Österreich den Ort der Geschäftsleitung habe und daher unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Mit Schreiben vom 29. Februar 2000 sei um Zuteilung einer Steuernummer für die österreichische Zweigniederlassung angesucht, die erste UVA sei im April 2000 eingebracht worden.

Für die Jahre 1999 und 2000 habe man die Steuererklärungen bis zur HD nicht in Österreich eingereicht. Die gesicherten Gewinn- und Verlustrechnungen sowie die Bilanzen seien durch die Belege untermauert. Im Zuge der Betriebsprüfung seien diese als Schätzungsgrundlage für die Bemessung der Abgaben herangezogen worden. Die Erklärungen 2000 bis 2002 seien im Zuge der BP mit 19. September 2003 eingereicht worden. Die Erklärung für 1999 habe man am 19. November 2003 dem Finanzamt übermittelt. Diese sei aber nicht unterfertigt.

Bisher sei kein Nachweis erbracht worden, dass die Firma im Ausland (GB) tätig geworden sei, eine Betriebsstätte habe und dass die Betriebsergebnisse von GB auch dort versteuert würden.

Sämtliche Ergebnisse seien daher Österreich zuzurechnen, wo sich aufgrund der Sachverhaltsermittlung auch der Ort der Geschäftsleitung befinde.

(c) Punkt 7 – Anzahlungsbestätigung:

Laut der Anzahlungsbestätigung vom 2. Juni 2000 habe man 35.000,00 S für die Gründung einer Firma an die Bw. bezahlt. Diese Zahlung sei nicht verbucht worden. Dies ergebe eine verdeckte Ausschüttung an P. L. von 35.000,00 S (KESt 33,33%).

(d) Punkt 8 – Verdeckte Ausschüttung Verrechnungskonten:

Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung (wirtschaftlicher Machthaber der PC) habe P.L. sich und ihm nahestehenden Personen bzw. Firmen Vorteile (Geld) gewähren können. Vertragliche Grundlagen für die Zahlungen über das Verrechnungskonto bzw. die Darlehensgewährung habe man nicht vorlegen können.

Zu 2360/2365: Mit einer Rückzahlung könne aufgrund der bisherigen Zahlungsschwierigkeiten des P.L. (Rückstände Alimente ab 1998), dem geringen Einkommen und dem fehlenden

Vermögen nicht gerechnet werden. P.L. erscheine nicht kreditwürdig und bekäme von fremden Dritten kein Darlehen ohne ausreichende Sicherheiten.

Zu 2363: analog 2360

Zu 2364: Die Fa. I. sei bereits 1999 in Konkurs gegangen, mit 14. Mai 1999 sei eine Abweisung mangels Vermögens erfolgt, danach sei die Auszahlung zustandegekommen. CM sei die Lebensgefährtin von P.L. und Geschäftsführer der Fa. I., P.L. sei Prokurist gewesen. Beide seien zusammen 100%-Gesellschafter der Fa. I.

Die verdeckte Ausschüttung ermittle sich wie folgt:

	1999	2000	2001	2002 (EURO)
2360 Verrkto P.L:	160.545,90	641.955,87	706.078,36	58.829,31
2363 Darlehen an CM	88.917,67	114.514,67	114.514,67	8.322,32
2364 Darlehen an Fa. I.	52.751,00	52.751,00	52.751,00	3.833,56
2365 Darlehen an P.L.	130.000,00	130.000,00	130.000,00	9.447,47
Entnahmen/Va	432.214,57	582.949,63	102.831,73	7.516,59
KESSt 33,33%	144.057,12	194.297,11	34.273,82	2.505,28

Anlässlich der Schlussbesprechung am 2. Juni 2004 wurde von den Vertretern der Bw. folgendes eingewendet:

Verdeckte Ausschüttungen lägen nicht vor, da es zu keiner Ergebnisminderung gekommen sei. Auch sei der Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung nicht mit der Hingabe des Darlehens gleichzusetzen.

2. Mit Schreiben vom 5. August 2004 legte die Bw. gegen die Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 Berufung ein:

(a) Die Bw. sei eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung der PC Ltd., registriert in Cardiff. Die Rechtsform sei eine „Private Limited Company“ mit einem Personalstatut nach britischem Recht und Sitz in London. Für die Zweigniederlassung sei eine BP für den Zeitraum 1999 bis 2002 durchgeführt worden. Die Berufung richte sich gegen nachstehende Feststellungen der BP:

(b) Punkt 8 verdeckte Ausschüttung:

Eine Vorteilsgewährung an P.L. im Rahmen der Darlehensgewährung habe von der Abgabenbehörde in keiner Weise dargelegt werden können, insbesondere deshalb nicht, weil die Darlehensgewährung gewinnneutral verbucht worden sei und sie somit das Einkommen der Gesellschaft nicht vermindert habe. P.L. habe auch laufend immer wieder Rückzahlungen geleistet. Die Judikatur fordere, dass die Verminderung des Einkommens der Körperschaft durch eine Zuwendung vorliegen müsse, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft habe, damit eine verdeckte Ausschüttung gegeben sei. Letzteres scheide aus, da keinerlei Einkommensminderung der Zweigniederlassung durch die Darlehensgewährung erfolge.

Es stehe jedermann frei, Darlehen zu gewähren. Dies entspreche dem Grundrecht der Europäischen Union, der Kapitalverkehrsfreiheit. Ob die von der BP vertretene Rechtsauffassung gemeinschaftsrechtswidrig sei, müsse geprüft werden.

Im Zusammenhang mit der verdeckten Ausschüttung habe man auch eine Vorschreibung von Kapitalertragsteuer vorgenommen. Die Bestimmung des § 93 EStG 1988 sei geschaffen worden, damit bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben werde. In § 93 Abs. 2 EStG 1988 werde Bezug genommen auf Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien. Gegenstand des Steuerabzuges seien nicht Erträge aus einer Private Limited Company nach britischem Recht. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolge daher zu Unrecht. Dies ergebe sich auch aus Überlegungen zum BBG 2003, mit welchem eine Veranlagungsendbesteuerung im Sinne von § 37 Abs. 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 neu eingeführt worden sei. Dies wäre nicht notwendig gewesen, wenn ausländische Kapitalerträge in die KEST-Abzugspflicht des EStG miteinbezogen gewesen wären.

Beantragt werde,

- (1) die Kapitalertragsteuerbescheide 1999 bis 2002 ersatzlos aufzuheben,
- (2) eine mündliche Berufungsverhandlung abzuhalten und
- (3) den gesamten Berufungssenat entscheiden zu lassen.

3. Mit Schreiben vom 8. November 2004 trat Herr IS, vom 19. Oktober 1999 bis zum 10. August 2001 Director der Bw., der Berufung der PC Ltd. vom 5. August 2004 hinsichtlich der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2002 bei. Beantragt wurde, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung zu befassen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

4. Am 22. November 2004 erließ das zuständige Finanzamt die nachstehende BVE betreffend die Kapitalertragsteuerbescheide für 1999 bis 2002 (Auszug):

(a) Berufungswerberin sei eine nach britischem Recht (Companies Act 1985-1989) am 19. Oktober 1999 gegründete Private Limited Company (vgl. S 92 und 93 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung), die man im englischen Firmenregister (Companies House) eingetragen habe.

Im Zeitraum 25. Februar 2003 bis 2. Juni 2004 hätte man bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buchprüfung (nunmehr: Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO) durchgeführt, bei der man unter anderem festgestellt habe, dass in der im Zuge einer Hausdurchsuchung vorgefundenen Buchhaltung der Berufungswerberin über Verrechnungskonten Entnahmen durch P. L., den Geschäftsführer und Gesellschafter der Berufungswerberin, verbucht worden seien. Des weiteren seien auch CM, der Lebensgefährtin von P. L., über das Konto 2363 Geldmittel zugewendet worden. Schließlich seien auch der (P. L. und CM nahestehenden) kreditunwürdigen Firma I. Geldmittel zugewendet worden (vgl. diesbezüglich S. 14 f der Bescheidbegründung vom 17. November 2004 betreffend die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002).

Vertragliche Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten, Laufzeit, Verzinsung und Sicherheiten seien nicht getroffen worden bzw. habe man diesbezügliche Unterlagen nicht vorgelegt. Daher sei der Saldo dieser Verrechnungskonten in den Jahren 1999 bis 2002 als verdeckte Ausschüttung an P. L. gewertet worden (vgl. Punkt 8 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 sowie die Bescheidbegründung vom 17. November 2004 betreffend die Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 bis 2002).

(b) Des weiteren wurde in Punkt 7 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 folgendes festgestellt:

Pkt. 7 Anzahlungsbestätigung:

Lt. Anzahlungsbestätigung vom 2. Juni 2000 seien 35.000,00 S für die Gründung einer Firma an die PC Ltd. bezahlt worden. Diese Zahlung sei nicht verbucht worden. Daher ergebe sich für 2000 eine verdeckte Ausschüttung an P. L. iHv. 35.000,00 S.

Auch diesbezüglich sei im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 13. Juli 2004 eine Kapitalertragsteuer (für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2000) festgesetzt worden.

(c) In der bereits erwähnten Berufung vom 5. August 2004, die sich auch gegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für 1999 bis 2002 laut Bescheiden des Finanzamtes vom 13. Juli 2004 richte, führe man auf Seite 4 folgendes aus (zu den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen einer verdeckten Ausschüttung im

Zusammenhang mit den bereits angeführten Verrechnungskonten siehe Punkt 8 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004):

Im Zusammenhang mit der Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung sei von der Abgabenbehörde auch eine entsprechende Vorschreibung von Kapitalertragsteuer vorgenommen worden.

Die Bestimmung des § 93 EStG, die hier angewendet worden wäre, sei vom Gesetzgeber geschaffen worden, damit bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben werde (§ 93 Abs. 1 EStG).

Im Absatz 2 werde auf Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Bezug genommen. Gegenstand des Steuerabzuges seien nicht Erträge aus einer Private Limited Company nach britischem Recht. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sei daher, abgesehen von dem Umstand, dass gar keine verdeckte Gewinnausschüttung nach Ansicht der Berufungswerberin vorliegen würde, völlig zu Unrecht erfolgt, weil eine gesetzliche Legitimation für diese Vorgangsweise der Behörde fehlen würde.

Dies ergebe sich auch aus den Überlegungen des Gesetzgebers zum Budgetbegleitgesetz 2003, mit welchen aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Bedenken aus der Nichttendbesteuerung von ausländischen Kapitalerträgen, die mit inländischen Kapitalerträgen vergleichbaren ausländischen Kapitalerträge nunmehr einem System der Veranlagungsendbesteuerung im Sinn des § 37 Abs. 8 in Verbindung mit § 97 EStG neu eingefügt worden sei. Dies wäre alles nicht notwendig gewesen, wenn ausländische Kapitalerträge in die KESt-Abzugspflicht des EStG einbezogen gewesen wären.

(d) Über die Berufung habe man erwogen:

Hinsichtlich der Begründung, aus welchen Gründen im gegenständlichen Fall die "Entnahmen" von P. L. bzw. der ihm nahestehenden CM sowie der Fa. I. in den Jahren 1999 bis 2002, die über die Verrechnungskonten bzw. als Darlehenskonto bezeichnete Konten verbucht wurden, als verdeckte Ausschüttung im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu qualifizieren seien, werde auf die Begründung der Zurückweisungsbescheide vom 17. November 2004 betreffend Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 verwiesen sowie die Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2000 (vgl. insbesondere die Seiten 13 ff.).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 unterlägen der Kapitalertragsteuer inländische Kapitalerträge, wenn es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handle.

Betreffend den in der Berufung gemachten Einwand, dass eine KEST-Vorschreibung nicht zulässig wäre, weil die verdeckten Ausschüttungen durch eine ausländische Körperschaft erfolgt seien, werde festgehalten, dass § 93 Abs. 2 EStG eine KEST-Abzugsverpflichtung dann normiere, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Geschäftsleitung oder Sitz im Inland habe. Entgegen der offenbar in der Berufung vertretenen Ansicht müsse die ausschüttende Körperschaft daher nicht Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben. Das Vorliegen eines dieser Tatbestandsmerkmale reiche aus. Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung sei aber unzweifelhaft festgestellt worden, dass sich die Geschäftsleitung der Berufungswerberin in Österreich befinde (vgl. Punkt 1 und 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 sowie die Bescheidbegründung vom 17. November 2004 betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 5. August 2004 hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 und 2002 und die Begründung vom 17. November 2004 betreffend die Berufungsvorentscheidung zur Körperschaftssteuer 2000), weswegen die Bestimmung des § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen entgegen der Ansicht der Berufungswerberin zur Anwendung komme.

Soweit die Berufung auf die Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl I Nr. 71/2003) anspiele, sei festzuhalten, dass die in § 93 Abs. 2 Z 1 lit e EStG getroffene Regelung sich lediglich auf solche Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften beziehe, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (vgl. Doralt, EStG8, Tz 28/2 zu § 93 EStG). Daraus folge, dass die Berufungswerberin infolge des Ortes der Geschäftsleitung in Österreich keine Gesellschaft sei, die unter die Neuregelung des § 93 Abs. 2 Z 1 lit e EStG falle, weswegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für 1999 bis 2002 zu Recht erfolgt sei.

(e) Betreffend die Zustellung der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung sei folgendes auszuführen:

Zur Vertretung einer englischen Private Limited sei der Director, dem in etwa die Funktion eines Geschäftsführers einer GmbH nach österreichischen Recht zukomme, berufen. Bei der Berufungswerberin sei zunächst IS zum Direktor bestellt worden (vgl. S. 92 des Arbeitsbogens (AB) der Außenprüfung). Mit Wirkung 1. Oktober 2001 sei IS als Direktor zurückgetreten (vgl. das von P. L. als neuer serving Director gefertigte Formular 288b vom 1. Oktober 2001 = S. 105 des AB). P. L. sei Director der CPM Ltd. (vgl. S. 111 des AB sowie die in Kopie dieser Erledigung angeschlossene Bestätigung). Die CPM Ltd. sei per 27. September 2001 als Director der Berufungswerberin im Companies House eingetragen worden (vgl. S. 102 des AB). Daraus folge, dass P. L. in seiner Funktion als alleiniger Director der CPM Ltd. auch formal ab 27. September 2001 organschaftlicher Vertreter der Berufungswerberin sei.

Mit Eingabe vom 28. Januar 2003, eingelangt beim Finanzamt am 3. Februar 2003, sei eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft mit der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin betraut worden. Diese Vollmacht habe sich auch auf alle von der Abgabenbehörde an die Berufungswerberin zuzustellenden Schriftstücke bezogen und es sei damit eine im Sinn des § 103 Abs. 2 BAO (idF vor BGBl I 2003/124) wirksame Zustellungsbevollmächtigung erteilt worden.

Per 27. Juli 2004 sei die Berufungswerberin aus dem Register des Companies House gelöscht worden. Mit Eingabe vom 14. Oktober 2004, beim Finanzamt eingelangt am 15. Oktober 2004, habe die Wirtschaftstreuhandgesellschaft auf diese Löschung der Berufungswerberin hingewiesen und mitgeteilt, dass durch diese Löschung die Bevollmächtigung erloschen sei.

Vollmachten seien für die Abgabenbehörde grundsätzlich solange von Bedeutung (mit Ausnahme der in §§ 1022 ff ABGB geregelten Fälle) als sie nicht von deren Auflösung in Kenntnis gesetzt werde (vgl zB VwGH 22.9.1998, 98/05/0123). Nach Ansicht des Finanzamtes sei durch die in Großbritannien erfolgte Löschung der Berufungswerberin der Tatbestand des § 1023 ABGB nicht erfüllt. § 1023 ABGB meine nämlich die Beendigung des Bestandes (Rechtsfähigkeit) einer juristischen Person. Der Auflösung einer juristischen Person sei daher die Löschung einer Firma nicht gleichzuhalten (vgl. Strasser in Rummel, ABGB, 1. Band, Rz 29 zu §§ 1020-1026 ABGB, S. 2122). Die Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person bestehe vielmehr solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden sei, was dann gegeben wäre, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festgesetzt werden müssten (VwGH 20.9.1995, 95/13/0068).

Auch die am 14. Mai 2004 erfolgte Konkursabweisung mangels Vermögens ändere am Fortbestand der Berufungswerberin nichts.

Da die Abgabenbehörde durch die Eingabe vom 14. Oktober 2004 vom Erlöschen der Vollmacht der Wirtschaftstreuhandgesellschaft in Kenntnis gesetzt worden sei, müssten die gegenständlichen Entscheidungen an den organschaftlichen Vertreter, sohin P. L. zugestellt werden.

(f) Zum Berufsbeitritt:

Mit Anbringen vom 8. November 2004 sei namens IS der Beitritt zur Berufung betreffend die entscheidungsgegenständlichen Bescheide erklärt worden und zwar mit der Begründung, dass IS vom 19. Oktober 1999 bis 10. August 2001 Director der Berufungswerberin gewesen sei und somit als Haftungspflichtiger gemäß § 9 Abs. 1 BAO für die Kapitalertragsteuer der Berufungswerberin in diesem Zeitraum in Betracht käme.

Wie in der gegenständlichen Begründung ausgeführt, sei IS Director der Berufungswerberin gewesen, weswegen eine Haftung für bei der Berufungswerberin uneinbringlichen Abgabenschulden gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Betracht käme.

Gemäß § 257 Abs. 1 BAO könne einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden sei, beitreten, wer nach den Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs. 1 BAO) in Betracht komme.

Der beantragte Beitritt sei daher zulässig.

Im Falle eines Berufungsbeitritts müsse die über die Berufung ergehende Erledigung einheitlich (dh dem Berufungswerber und dem Beitretenden gegenüber) erlassen werden (vgl. Ritz, BAO, Tz 17 zu § 257 BAO).

5. Am 22. Dezember 2004 brachte die Bw. folgenden Vorlageantrag ein:

Die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999 bis 2002 sei als unbegründet abgewiesen worden. Es werde der Antrag auf Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Die Bw. sei eine nach britischem Recht gegründete Privat Limited Company, die im englischen Firmenregister eingetragen worden sei. Damit stehe fest, dass die Bw. weder eine Aktiengesellschaft iS. des Aktiengesetzes, noch eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sei.

Die Steuerpflicht im gegenständlichen Fall sei vom Finanzamt damit begründet worden, dass gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 der Kapitalertragsteuer inländische Kapitalerträge, wenn es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handle, unterlägen, wobei diese Bestimmung eine KESt-Abzugsverpflichtung auch dann normiere, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Geschäftsleitung oder Sitz im Inland habe und daher das Vorliegen eines dieser Tatbestandsmerkmale ausreiche.

Dem sei aber der klare Wortlaut des § 93 EStG 1988 (in der hier anzuwendenden Fassung) entgegenzuhalten:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) .. wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen nur vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, Banken, Versicherungen, Privatstiftungen, stillen Gesellschaften und Bankgeschäfte.

Da es sich im berufungsgegenständlichen Fall um keine der in § 93 Abs. 2 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten inländischen Kapitalerträge handle (offene und verdeckte Ausschüttungen aus nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften seien hier nicht aufgezählt), könne dahingestellt bleiben, ob die Bw. die Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz im Inland gehabt habe.

Aus diesem Grund erweise sich der bekämpfte Bescheid als rechtswidrig. Beantragt werde, die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben, den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung zu befassen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

6. Am 10. Februar 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

a. Am 22. April 2005 wurde eine Erörterung mit den Vertretern des Finanzamtes und des Beitretenden IS bei der Berufungsbehörde abgehalten. Das Ergebnis wurde wie folgt zusammengefasst (Auszug):

Bezüglich der verdeckten Ausschüttung aufgrund der Entnahmen wird vom Sachbearbeiter der Berufungsbehörde auf die reichhaltige Rechtsprechung des VwGH zum Thema "Entnahmen vom Verrechnungskonto" und auf die Entscheidungen des UFS zu diesem Thema verwiesen (aufbereitet in UFSaktuell, 2004, Nr. 11, S. 434; im RIS abrufbar). Nach Ansicht des Berufungssenates scheinen die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung im Bereich der Körperschaftsteuer gegeben (allerdings im gegenständlichen Fall ohne ertragsteuerliche Auswirkung).

Des weiteren wurden die Voraussetzungen für die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer diskutiert. In § 93 Abs. 2 EStG 1988 wird angeführt, dass inländische Kapitalerträge vorliegen, wenn (1) der Schuldner der Kapitalerträge Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und (2) Gewinnanteile (Dividenden) ... aus Aktien bzw. Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorliegen.

Die erste Voraussetzung scheint durch die Führung der Firma vom Inland aus (nachgewiesen durch die Ergebnisse der HD) gegeben. Die zweite Voraussetzung wird vom steuerlichen Vertreter in Zweifel gezogen. Die "Limited" sei einer GmbH ähnlich, aber nicht als GmbH anzusehen. In § 93 Abs. 2 Z 1 sind nach der Darstellung des steuerlichen Vertreters die Möglichkeiten für den Abzug vom Kapitalertrag taxativ aufgezählt. Erfasst sind nur die Aktiengesellschaft und die GmbH. Da die Limited nicht aufgezählt ist, können ihr nach dieser

Rechtsansicht auch keine Kapitalertragsteuern aus diesem Titel vorgeschrieben werden.

Diesfalls gäbe es zwar eine verdeckte Ausschüttung im KÖSt-Bereich, aber keine KEST.

Die Frage der taxativen Aufzählung wird seitens der Berufungsbehörde noch geprüft.

b. Am 18. Mai 2005 wurde an Herrn P. L. und den Vertreter von Herrn IS nachstehender Vorhalt versandt (Auszug):

Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung teilen wir ihnen mit, dass der Unabhängige Finanzsenat (vorläufig) von einer Vergleichbarkeit der Limited mit einer GmbH (inländischen Rechts) ausgeht und demzufolge bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung Kapitalertragsteuer vorzuschreiben ist.

Beantragt wurde die Entscheidung durch den Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung. Die Abhaltung dieser mündlichen Verhandlung ist für den 22. Juni 2005 um 10.00 Uhr geplant. Eine gesonderte Ladung wird diesbezüglich zu Anfang Juni noch ergehen. Sofern seitens der Berufungswerberin eine monokratische mündliche Verhandlung in Erwägung gezogen werden könnte, wird um Mitteilung (und Rückziehung des Antrags auf Senatsverhandlung) bis Ende des Monats Mai ersucht, da in der geplanten Senatssitzung in diesem Fall andere Berufungsfälle zum Zuge kommen.

c. Auf telefonisches Ersuchen des steuerlichen Vertreters des Hrn. IS (bevorstehende Urlaubszeit) wurde der geplante Senatstermin Juni 2005 storniert und auf den September verschoben.

d. Am 29. August 2005 wurde nochmals zu einer Erörterung am 21. September 2005 geladen. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass die mündliche Senatsverhandlung voraussichtlich am 28. September 2005 stattfinden werde.

Mit Schreiben vom 8. September 2005 wurden die Parteien zur Senatsverhandlung am 28. September 2005 geladen.

7. In der am 21. September 2005 abgehaltenen Erörterung wurde bezüglich der gegenständlich anhängigen Rechtsfrage folgendes festgehalten (Auszug aus der Niederschrift):

a. Frage Referent: Die Bw. wurde als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft vom Finanzamt behandelt. Der UFS ist ebenfalls der Ansicht, dass aufgrund der von der BP angetroffenen Gegebenheiten eine unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft vorliegt. Gibt es dazu von Seiten der Steuerberatung gegenteilige Behauptungen oder Aussagen?

Der Steuerberater: Dies wurde auch von unserer Seite immer so gesehen. Es liegt eine ausländische Gesellschaft mit einer Zweigniederlassung und eine tatsächliche Geschäftsleitung in Österreich vor.

b. Der Steuerberater nimmt als strafrechtlicher Vertreter des Beitretenden zur Berufung und als abgabenrechtlicher Vertreter des inländischen Vertreters der Zweigniederlassung der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Berufungssenat zurück.

c. Zur verdeckten Ausschüttung:

(1) Steuerberater: Bezüglich der mir bisher zur Kenntnis gebrachten Rechtsanschauung, wonach unter Hinweis auf die Entscheidung des BFH vom 16. Dezember 1992 (I R 32/92) BStBl. 1993 II S. 399, Kapitalertragsteuerpflicht auch in Österreich vorliegt, verweise ich darauf, dass das österreichische Einkommensteuergesetz systematisch andere Regelungen vorsieht. Während im deutschen Einkommensteuergesetz ganz allgemein von Kapitalgesellschaften gesprochen wird, ergibt sich aus dem österreichischen Einkommensteuergesetz, dass im § 93 ausschließlich von Bezügen aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gesprochen wird.

(2) Die Amtspartei weist darauf hin, dass die Bw. sowohl aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des britischen Gesellschaftsrechtes als auch nach der Satzung einer österreichischen GmbH vergleichbar ist. Zur Argumentation der steuerlichen Vertretung ist weiters festzuhalten, dass in den in Rede stehenden Bestimmungen der §§ 27 und 93 EStG 1988 nicht auf das österreichische GmbH-Gesetz von 1906 (Reichsgesetzblatt RGBl. Nr. 58/1906) verwiesen wird. Würde § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 nur auf nach österreichischem Gesellschaftsrecht gegründete Gesellschaften abstellen, hätte die Bestimmung für Gesellschaften, die ihren Sitz im Ausland und nur ihre Geschäftsleitung im Inland haben, keinen Anwendungsbereich, weswegen eine teleologische Auslegung ergibt, dass die Auffassung der steuerlichen Vertretung unrichtig ist. § 93 Abs. 2 EStG 1988 normiert die KEST-Pflicht sowohl für Gesellschaften, die ihren Sitz im Inland haben, als auch für Gesellschaften, die nur ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Angesichts des EuGH-Urteils "Lenz" ist eine solche Auslegung von § 93 EStG 1988 auch gemeinschaftsrechtlich gebunden.

Referent: Kann man sagen, dass grundsätzlich die Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung nicht bestritten werden und der Streitpunkt ausschließlich die Frage betrifft, ob ausländische Limiteds (mit Geschäftsleitung im Inland und unbeschränkter Körperschaftssteuerpflicht) dem Regime des § 93 EStG 1988 unterstellt werden können?

Steuerberater: Ja, das ist die strittige Frage.

Referent: Auch die Frage der nicht verbuchten Anzahlung ist nicht näher zu diskutieren?

Steuerberater: Dazu ist weiter nichts vorzubringen. Auch zu den betragsmäßigen Grundlagen bringe ich nichts weiter vor.

8. Folgende Unterlagen bzw. Aussagen sind der rechtlichen Würdigung zugrunde zu legen:

1. Beglaubigte Übersetzung der Gründungsurkunde der PC (gegründet am 19. Oktober 1999, Übersetzung vom 22. Januar 2000): Die Gesellschaft führt als Gegenstand unter Punkt q folgendes an: Verteilung von Vermögen ("any property": Eigentum bzw. Besitz) der Gesellschaft oder von Erlösen aus dem Verkauf oder aus anderweitiger Veräußerung von Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter.

2. Beglaubigte Übersetzung der Satzung der Gesellschaft: Unter Punkt 6 iii (Einladung zur Hauptversammlung) ist festgehalten, dass alle auf einer außerordentlichen Hauptversammlung behandelten Angelegenheiten als besondere Angelegenheiten gelten, sofern es sich nicht um die Festlegung der Dividende handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (nichtrückzahlbare Darlehen 1999 bis 2002 und Gewinnerhöhung 2000 aus einer Anzahlung) und die Berechtigung zur Vorschreibung einer daraus resultierenden Kapitalertragsteuer.

2. Verdeckte Ausschüttung:

(a) Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen hat die Entflechtung betrieblicher und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgänge zum Ziel. Verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Sie sind daher bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, damit der objektiv richtige steuerliche Erfolg der Körperschaft ermittelt werden kann.

(b) Verdeckte Ausschüttungen setzen Vorteilszuwendungen an den Eigentümer oder Gesellschafter der Körperschaft bzw. an dem Anteilsinhaber nahestehende Personen voraus. Nahestehende Personen sind solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (zB. VwGH vom 16.5.2002, 96/13/0128), aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein „Nahestehen“ (objektives Tatbild).

Im gegenständlichen Fall nahm die Finanzbehörde an, dass P. L. (wirtschaftlich) Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. war. Dieser Darstellung hat die Bw. im Berufungsverfahren nicht widersprochen. Von der Gesellschafterstellung des P. L. ist daher auszugehen. Zuwendungen erfolgten auch an CM, die Lebensgefährtin des P.L. Bei ihr handelt

es sich um eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person. Auch dieser Darstellung wurde nicht widersprochen.

(c) Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung – soweit ist der Bw. beizupflichten - ist eine Vermögensminderung bei der Körperschaft, die grundsätzlich durch erhöhte Aufwendungen oder fehlende Erträge verursacht sein kann.

Werden allerdings "Entnahmen" des Gesellschafters über das Verrechnungskonto erfasst, so sind dabei jene Maßstäbe anzulegen, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249), andernfalls liegt (auch ohne erhöhten Aufwand) eine verdeckte Ausschüttung vor. Bloße Verbuchungen von Zuwendungen an den Gesellschafter können eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendungen nicht ersetzen, weil diese nicht nach außen hin zum Ausdruck kommen. Geringfügige Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ändern daran nichts (VwGH 31.3.1998, 82/14/0277). Auch die Verbuchung von Zinsen im Rahmen der Jahresabschlüsse liefert für den Abschluss entsprechender Darlehensverträge keinen Beweis (VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Der Entscheidungspraxis des VwGH in dieser Frage (so zB. auch in VwGH 31.3.1998, 96/13/0121 und 25.2.2004, 99/13/0154) ist der UFS in zahlreichen Berufungsentscheidungen gefolgt (so zB. RV/0335-W/02 vom 10.6.2003, RV/1333-W/02 vom 3.3.2004 und RV/0297-W/02 vom 15.6.2004).

Der besprochene Sachverhalt (Entnahme von Geldern aus der Kapitalgesellschaft über das Verrechnungskonto) führt zu einem Vermögensabfluss an den Gesellschafter, der eine verdeckte Ausschüttung auslöst. Gegenstand der verdeckten Ausschüttung ist dabei der Realzuwachs des Verrechnungskontos (dh. der um die Zinsen verminderte Jahreszuwachs – dazu auch VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).

(d) Zum subjektiven Tatbild gehört eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (Wissen und Wollen der Körperschaft), wobei sich diese Absicht auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt vor, wenn die Gesellschaft vom Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Die Verwirklichung kommt durch entsprechendes Verhalten des vertretungsbefugten Organs zustande (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056).

(e) Im gegenständlichen Fall gab es ausführliche Vorhaltungen der Betriebsprüfung zu den einzelnen Tatbeständen der Entnahme. Auch in der Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2004 ging die Finanzbehörde ausführlich auf die einzelnen Entnahmen ein und legte dar, dass weder genaue Rückzahlungskonditionen, noch Zinsvereinbarungen noch Vereinbarungen über Sicherheiten getroffen wurden und die gewählte Gestaltung einem Fremdvergleich nicht standhalten kann. Die Bw. hat dazu nur ausgeführt, dass es jedem

freistehen müsse Darlehen zu gewähren und eine Einkommensminderung nicht gegeben sei. Diese Ausführungen können die Darlegung der Finanzbehörde nicht entkräften.

(f) Soweit eine verdeckte Ausschüttung bezüglich der nicht verbuchten Anzahlung in Höhe von 35.000,00 S konstatiert wurde, ist ebenfalls jeder Nachweis seitens der Bw. unterblieben.

(g) Aus den genannten Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an P. L. bzw. die in einem Naheverhältnis stehende CM bei den genannten Sachverhalten aus. Die betragsmäßigen Grundlagen wurden nicht bestritten.

3. Vorschreibung der Kapitalertragsteuer:

Nach Ansicht der Bw. liegt eine Gesellschaft nach englischem Recht vor, weil die Betriebsstätte keine Kapitalgesellschaft sei. Es müsse daher geprüft werden, ob es verdeckte Ausschüttungen auch im englischen Recht gebe. Wenn ja, so stelle sich die Frage, ob eine Ausschüttung nach § 27 EStG 1988 vorliege. Selbst wenn dies zu bejahen sei, gäbe es noch immer Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht der KESt unterliegen würden. Zu prüfen sei auch die Europarechtskonformität der Besteuerung, da der halbe Steuersatz in diesem Fall nicht vorgesehen sei.

a.) Die Bw. bezweifelt die Möglichkeit einer verdeckten Ausschüttung aufgrund des Vorliegens einer "englischen Firma".

(1) Die Betriebsprüfung hat im Rahmen des durchgeführten Abgabenverfahrens festgestellt, dass die Bw. nur in Österreich, nicht aber in Großbritannien tätig wurde. Dieser Darstellung hat die Bw. im gesamten Verfahren nichts entgegengesetzt.

Die BP stellte fest, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Bw. in Österreich befinde. Auch würden die Geschäftstätigkeiten jener Firmen, welche die Bw. vertrete, von Räumlichkeiten in Österreich aus geführt. Die Firma habe auch keinen Nachweis erbracht, dass in England eine Betriebsstätte gegeben sei und Betriebsstättenergebnisse dort versteuert würden. Die Bw. sei daher unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie bis zur Hausdurchsuchung keine Steuererklärungen abgegeben habe.

(2) § 1 Abs. 1 KStG 1988 normiert die (unbeschränkte) Körperschaftsteuerpflicht aller in § 1 Abs. 2 KStG 1988 bezeichneten Rechtsformen, die entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben. § 1 Abs. 3 KStG 1988 normiert die (beschränkte) Körperschaftsteuerpflicht für die bezeichneten Rechtsformen ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland.

(3) Von Doppelansässigkeit spricht man dann, wenn ein Anknüpfungsmerkmal (Sitz, Ort der Geschäftsleitung) einer Körperschaft im Inland und ein anderes im Ausland liegt. Ist eine Kapitalgesellschaft in zwei Staaten ansässig und besteht zwischen den Staaten ein DBA, kommt dem Ort der Geschäftsleitung der Vorrang zu, wenn die Bestimmungen des DBA dem

Artikel 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildet sind (siehe dazu auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG-Kommentar, § 1-4, Rz 4).

In Art. 4 Abs. 3 OECD-MK ist geregelt: "Ist nach Abs. 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet."

Art 4 Abs. 3 DBA Großbritannien enthält den (vorangehend) bezeichneten Passus wortwörtlich. Damit ist der Ort der Geschäftsleitung Anknüpfungsmerkmal für die unbeschränkte Steuerpflicht (SWK 2005, W 148, S. 1072 ff.). Ort der Geschäftsleitung ist der Ort an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Nach ständiger Rechtsprechung ist das dort, wo der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille tatsächlich gebildet wird (Bendlinger, SWI 2004, 167: wo die notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet und Willenserklärungen abgegeben werden, nicht dort wo die Anordnungen wirksam werden; wo die zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen die ihnen obliegenden geschäftsführenden Tätigkeiten entfalten; wo sich die bedeutungsvollste Stelle der Lenkung und Leitung befindet; am Ort der kfm. Leitung oder am Ort des Wohnsitzes des Geschäftsführers).

(4) Die richtige Einordnung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften im Bereich des Gesellschaftsrechtes war aufgrund der Verwaltungspraxis und der zunehmenden Judikatur des EuGH zu diesem Thema Gegenstand von Auseinandersetzungen im Fachschrifttum.

Entscheidend für die weitere Betrachtung ist nämlich die Frage, ob eine ausländische Körperschaft oder eine inländische juristische Person des privaten Rechts vorliegt. Im Falle einer Verlegung des Verwaltungssitzes (das ist jener Ort, an dem die grundlegende Unternehmensleitung effektiv in laufende Geschäftsführungsakte umgewandelt wird) ist zur Festlegung des Gesellschaftsstatuts das internationale Gesellschaftsrecht heranzuziehen (Biebl, RdW 2003, 147). Die Bestimmung des Gesellschaftsrechtes der zu beurteilenden Gesellschaft hing lange Zeit davon ab, ob in dem betreffenden Staat die Gründungstheorie oder die Sitztheorie vorherrschend war.

Nach der Gründungstheorie ist auf das Gesellschaftsrecht des Gründungsstaates zu verweisen. Bleibt der Satzungssitz im Gründungsstaat, gibt es keinen Statutenwechsel, die ursprüngliche Rechtsfähigkeit bleibt erhalten. Bei Anwendung der Sitztheorie kommt es aufgrund der Anknüpfung an den Verwaltungssitz zum Wechsel des Gesellschaftsrechtes, wobei die Rechtsfähigkeit des Wegzugsstaates verloren geht. Die ursprünglich ausländische Gesellschaft wird durch die Verlegung des Verwaltungssitzes zur inländischen Gesellschaft.

(5) Die vorangehende Einordnung zeitigt steuerliche Auswirkungen. Bei einer ausländischen Gesellschaft hängt die Einordnung unter die Körperschaftsteuerpflicht von der Vergleichbarkeit

ihrer Wesensmerkmale mit inländischen Kapitalgesellschaften ab. Voraussetzung für eine Besteuerung ist ein Typenvergleich (RFH: Vergleich der materiellen Struktur und der wirtschaftlichen Bedeutung) und die zivilrechtliche Anerkennung der Gesellschaft in Österreich als "ausländische Gesellschaft". Läge dagegen eine "inländische Gesellschaft" vor, weil nach der Sitztheorie eine Änderung des Gesellschaftsstatuts eintritt, so wäre nach der lange Zeit herrschenden Meinung die nach § 1 Abs. 2 Z 1 KStG geforderte Eigenschaft als juristische Person des privaten Rechts nicht (auch nicht nach einem Typenvergleich; anders nur bei der Annahme einer losen Bindung an das Zivilrecht oder einer notwendigen eigenständigen steuerlichen Beurteilung) gegeben und es würde eine Personengesellschaft vorliegen.

(6) Der Auslegung der Sitztheorie (die dazu führte, dass Gerichte die Gesellschaft nicht als "ausländische Gesellschaft" ins Handelsregister eintragen wollten) hat der EuGH erstmals in seiner Entscheidung vom 1.3.1999, "Centros", C-212/97, widersprochen, indem er ausführte, dass ein Verwaltungssitz im Rahmen einer Zweigniederlassung identitätswahrend (also unter Beibehaltung des ausländischen Statuts) innerhalb des Gemeinschaftsgebietes verlegt werden kann (Zurückdrängung der Sitztheorie). Europarechtlich war seit dieser Zeit davon auszugehen, dass sich Rechtsfähigkeit und Handlungsfähigkeit nach dem Recht des Staates zu richten haben, in dem die juristische Person errichtet wurde, unabhängig vom Sitz der Hauptverwaltung (GesRZ 2000, 73). Ausländische Gesellschaften waren nunmehr als solche ins Handelsregister einzutragen. Sofern ein Typenvergleich eine Vergleichbarkeit mit inländischen Gesellschaften ergab, war KSt-Subjektfähigkeit der Gesellschaft anzunehmen

(7) In der Folge konstatierte der EuGH den Schutz der Verlegung des Verwaltungssitzes durch die Niederlassungsfreiheit (Urteil Überseering) und auch der OGH (zB. Ob 122/99 vom 11.11.1999) schloß sich der im Urteil "Centros" geäußerten Rechtsmeinung an, indem er die Eintragung der "ausländischen Gesellschaft" zuließ und die Sitztheorie aufgab. Die KSt-Subjektivität ausländischer Gesellschaften war seit diesen Urteilen im Bereich der Lehre unbestritten (RdW 2003, 589; ecolex 2003, 81 usw.).

(8) Aufgrund der EuGH-Rsp steht fest, dass im Falle der Vergleichbarkeit der gegenständlichen Limited mit einer inländischen GmbH die von der BP angenommene Körperschaftsteuerpflicht zu Recht anzunehmen ist.

Hinsichtlich der "Vergleichbarkeit" ist darauf abzustellen, ob die ausländische Gesellschaft wie eine juristische Person körperschaftlich strukturiert ist und ob die Beteiligung an ihr (abstrakt gesehen) das Vermögensrecht mitumfasst, an Gewinnausschüttungen und an der Auskehrung des Liquidationsvermögens beteiligt zu werden (BFH vom 16.12.1992, I R 32/92, BStBl. 1993 II S. 399).

Im vorliegenden Fall ist der beglaubigten Übersetzung der Gründungsurkunde der PC (gegründet am 19. Oktober 1999, Übersetzung vom 22. Januar 2000) zu entnehmen, dass die Gesellschaft als Gegenstand unter Punkt q folgendes anführt: Verteilung von Vermögen ("any property": Eigentum bzw. Besitz) der Gesellschaft oder von Erlösen aus dem Verkauf oder aus anderweitiger Veräußerung von Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter.

Der beglaubigten Übersetzung der Satzung der Gesellschaft ist unter Punkt 6 iii (Einladung zur Hauptversammlung) zu entnehmen, dass alle auf einer außerordentlichen Hauptversammlung behandelten Angelegenheiten als besondere Angelegenheiten gelten, sofern es sich nicht um die Festlegung der Dividende handelt.

Die genannten Unterlagen bieten demgemäss genügend Hinweise darauf, dass Beteiligte an Gewinnausschüttungen teilnehmen können und bei der Verteilung des Vermögens anteilig partizipieren. Die Gesellschaft wurde auch im österreichischen Handelsregister als GmbH eingetragen (Rechtsform: Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

(9) Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der im vorangehenden Absatz aufgezählten Fakten von einer Vergleichbarkeit der PC mit einer GmbH aus. Die Gesellschaft ist als ausländische Gesellschaft anerkannt und im Handelsregister eingetragen. Sie ist damit nach § 1 Abs. 2 Zi 1 KStG 1988 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Englisches Steuerrecht wäre für die bezeichnete Gesellschaft nur dann anwendbar, wenn die Limited ausschließlich in England tätig werden würde (SWI 2005, 485; auch nach deutscher Rechtslage), wovon aber nach den vorliegenden Unterlagen nicht auszugehen ist.

b.) Deutsche und österreichische Rechtslage im Bereich der Kapitalertragsteuer:

(1) Nach bundesdeutschem Recht ergibt sich die KEST-Pflicht von Einkünften aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dEStG. Dort heißt es, "bei folgenden Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben: Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie Bezügen, die nach § 8b Abs. 1 des KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Acht bleiben."

Im Kommentar Lademann wird unter § 43, Tz 82 ff., ausgeführt: "Zu den abzugspflichtigen Erträgen gehören auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 43 Abs. 1 Satz 1 bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden. Hiezu gehörten beispielsweise nach bisheriger Auffassung verdeckte Gewinnausschüttungen. Diese Auffassung ist überholt, da verdeckte Gewinnausschüttungen als Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nunmehr unmittelbar unter § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 fallen".

Unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG sind als zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehörende Einkünfte angeführt: "Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeute und sonstige Bezüge aus Aktien,

Kuxen, Genußrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung..... Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen".

Im Kommentar Lademann wird unter § 20, Tz 171, angeführt: "Unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallen auch Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften, wenn sie nach ihrer rechtlichen Struktur im wesentlichen einer der im Gesetz bezeichneten Körperschaften entsprechen (vgl. BFH vom 16.12.1992, BStBl. II 1993 S. 399). Das Gesetz stellt nämlich nicht darauf ab, ob zB. eine AG im Sinne des Aktiengesetzes, eine GmbH im Sinne des GmbH-Gesetzes, eine Genossenschaft im Sinne des Genossenschaftsgesetzes vorliegt, sondern erfasst alle in- und ausländischen Körperschaften, die wie Aktiengesellschaften, GmbH oder Genossenschaften strukturiert sind (ebenso Wassermeyer in K/S, § 20, Anm. C 6)."

Aus den bezeichneten Verweisen ergibt sich, dass die Kapitalertragsteuerpflicht grundsätzlich in § 43 dEStG – unter Verweis auf § 20 dEStG – geregelt ist. Da von § 20 dEStG auch verdeckte Ausschüttungen erfasst sind und auch Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften, die inländischen Gesellschaften vergleichbar sind, betrifft die KESt-Pflicht auch verdeckte Ausschüttungen von Privat Limiteds, die mit deutschen GmbH´s verglichen werden können und ausschließlich in Deutschland tätig sind (weil sie dann der bundesrepublikanischen Besteuerung unterliegen).

(2) Die österreichische Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Wie die Betriebsprüfung feststellte, ist der Ort der Geschäftsleitung (Verwaltungssitz) seit Bestehen der Firma im Inland angesiedelt. Gegenteiliges hat die Bw. im Verfahren nicht einmal behauptet. Die Voraussetzungen des § 93 Abs. 2 EStG 1988 liegen daher vor, von inländischen Kapitalerträgen ist auszugehen.

Zusätzlich muss es sich – soll Kapitalertragsteuer anfallen - um Erträge der Zi 1-3 handeln, in Frage kommt die Regelung in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988: "Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung."

Nach Doralt, ESt-Kommentar zu § 93, Tz 18, deckt sich der Wortlaut von § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 mit § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988.

Nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Nach Doralt, ESt-Kommentar zu § 27, Tz 24, sind Gewinnanteile die Anteile am Gewinn von Kapitalgesellschaften. Gewinnanteile (offene Ausschüttungen) ausländischer Kapitalgesellschaften fallen ebenfalls unter Z 1 lit. a, wenn die Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (mit Verweis auf BFH, vom 16.12.1992, BStBl. 1993 II 399). Verdeckte Gewinnausschüttungen werden zwar ebenfalls unter Abs. 1 Z 1 lit. a subsumiert, sie gehören jedoch nicht zu den "Gewinnanteilen", sondern zu den "sonstigen Bezügen."

Erträge von ausländischen Kapitalgesellschaften, die keiner AG oder GmbH vergleichbar sind gehören zu den "anderen Erträgen" des § 27 Abs 1 Z 4 EStG 1988 (und fallen damit nicht unter die KEST-Pflicht des § 93 EStG).

(3) Wie vorangehend ausgeführt kann die Bw. als englische Private Limited mit einer inländischen GmbH verglichen werden und ist im Bereich der Körperschaftsteuer unbeschränkt steuerpflichtig. Anzuwenden ist folglich auch nicht englisches sondern österreichisches Steuerrecht. Für die Gesellschaft gelten die Regelungen des § 8 KStG 1988 ebenso, wie die Regelungen der §§ 93 ff. und 27 EStG 1988 bei den Gesellschaftern anzuwenden sind. Beteiligte der Gesellschaft können Einkünfte iS. des § 27 Abs. 1 Z 1 a bis c EStG 1988 beziehen. Dazu zählt auch das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung als sonstiger Bezug.

(4) Verdeckte Ausschüttungen unterliegen grundsätzlich - unbestritten bei inländischen GmbH's - der KEST. Strittig ist, ob das auch im Falle ausländischer Gesellschaften gilt, die nur im Inland tätig werden.

Ebenso wie § 43 dEStG auf § 20 dEStG verweist, findet sich in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 der Bezug auf § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Letztere Bestimmungen sind wortident.

Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften (mit Sitz in Großbritannien und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) sind nach Art 4 Abs. 1 iVm. Art 4 Abs. 3 DBA in Österreich ansässig. Deren Gewinne dürfen nach Art 7 DBA nur in Österreich besteuert werden. Schüttet eine doppelt ansässige Limited Dividenden an in Österreich ansässige Gesellschafter (offen) aus, sind diese nach Art 22 DBA ausschließlich in Österreich zu besteuern. Bei natürlichen Personen hat die ausschüttende Limited gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% einzubehalten. Die einbehaltene KEST hat gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 Abgeltungswirkung. Die Subsumtion von offenen (Gewinn)Ausschüttungen

unter § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zieht somit - bisher unbestritten von der Lehre - eine Kapitalertragsteuerbelastung gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 nach sich.

Was aber für Gewinnanteile gilt (s. Doralt § 27, Tz 24), nämlich dass auch Anteile von mit inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbaren ausländischen Gesellschaften zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen, ist auch für die beiden anderen in § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 genannten Bereiche (Zinsen und sonstige Bezüge) anzunehmen. Für die Berufungsbehörde ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen nur Gewinnanteile von dieser Regelung betroffen sein sollten. In diesem Fall wäre die Bestimmung des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 nämlich offenkundig gleichheitswidrig, wovon nicht ohne Grund ausgegangen werden kann.

In weiterer Folge – wenn nämlich auch verdeckte Ausschüttungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zu zählen sind – ist infolge der oben beschriebenen Wortidentität von § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a und § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 von der Kapitalertragsteuerverpflichtung für diese Einkünfte auszugehen. Wiederum ist nämlich kein Grund ersichtlich, der es gebieten würde, offene Ausschüttungen der Limited der KEst-Belastung zu unterziehen, verdeckte Ausschüttungen aber nicht.

(5) Für den Unabhängigen Finanzsenat bestehen aufgrund der vorangehenden Ausführungen keine Zweifel, dass eine bei einer ausschließlich in Österreich tätigen Private Limited nachgewiesene verdeckte Ausschüttung an inländische natürliche Personen zur Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 93 EStG 1988 führt.

c.) Soweit die Berufungswerberin davon ausgeht, dass vorliegend "englisches Recht" anzuwenden ist, weil das englische Personalstatut der Limited erhalten bleibt, so verkennt sie die Rechtslage: Das anzuwendende ausländische Personalstatut führt nur im Bereich des Gesellschaftsrechtes (s. Dommès/Eckert/Lembeck/Metzler, "die englische Private Company Limited in Österreich – gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 478) zur Anwendung englischen Rechtes. Die Beibehaltung des ausländischen Personalstatutes dient nicht der Zuordnung des Steuerfalles zur inländischen oder ausländischen Steuerrechtsordnung (dafür ist das britische und österreichische Steuerrecht und das DBA-Recht zu prüfen), sondern klärt lediglich den Status der Gesellschaft als Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft und damit indirekt der Besteuerungsform (siehe dazu auch SWK 2005, W 148, S. 1073, Pkt "Kollisionsrechtliche Anknüpfung"). Sobald hingegen die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist, was aufgrund der ausschließlich inländischen Geschäftstätigkeit zu Recht angenommen wurde, sind alle innerstaatlichen Normen des Steuerrechtes anzuwenden. Dazu gehört auch die Norm des § 8 KStG 1988.

d) Ein Verstoß gegen europarechtliche Bestimmungen liegt in dieser Beurteilung nicht vor, wird doch die Einstufung der Private Limited als "ausländische Gesellschaft" (welche zur unbeschränkten KSt-Pflicht führt) gerade nach europarechtlichen Kriterien (nämlich unter Anwendung der Niederlassungsfreiheit) vorgenommen. Ist die ausländische Gesellschaft aber unbeschränkt steuerpflichtig, was sich aus der Vergleichbarkeit der ausländischen Gesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft und dem DBA mit Großbritannien ergibt, so muss sie auch dieselben Steuerlasten tragen, wie inländische Gesellschaften. Im Gegenteil wäre die Besteuerung allein inländischer Gesellschaften mit KEST (bei gleichartigem Sachverhalt) grob gleichheitswidrig (und auch europarechtswidrig).

e.) Unbeachtlich ist auch der Hinweis auf das BBG 2003: Insoweit mit der Endbesteuerung "ausländischer Kapitalerträge" argumentiert wird, ist darauf zu verweisen, dass die Ausschüttungen der vorliegenden Limited (egal ob offen oder verdeckt) als "inländische Kapitalerträge" zu qualifizieren sind, weil die Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Diese inländischen Kapitalerträge sind als verdeckte Ausschüttungen an natürliche Personen auch mit Abgeltungswirkung ausgestattet.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 21. Oktober 2005