



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers WP und Stb GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 27. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 28. April 2004 betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 99 EStG für die Jahre 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist ein Unternehmen der SLDE Unternehmensgruppe mit Sitz in den Niederlanden, die ihrerseits zur SLC USA gehört. Die Bw. beschäftigt sich mit dem Vertrieb von Markenartikeln im österreichischen Lebensmittel- und Drogeriediskonthandel.

Für die Jahre 1998 bis 2000 wurde bei der Bw. hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer eine **Betriebsprüfung (Bp)** durchgeführt. Neben anderen nicht berufsgegenständlichen Feststellungen wurden durch die Bp die nachstehenden Feststellungen getroffen, die die Festsetzung von Kapitalertragsteuer (KESt) für die Jahre 1998, 1999 und 2000 zur Folge hatten.

1) Offene Ausschüttung im Jahr 2000 (Tz. 25 des Bp-Berichtes)

Die Bw. habe mit Ausschüttungsbeschluss vom 11.7.2000 an den niederländischen 100%-Gesellschafter, die A.; ATS 30.000.000,00 ausgeschüttet. Unter Hinweis auf § 94a Abs. 1 EStG habe die Bw. keinen Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen.

Die Bp stellte dazu fest, dass es sich sowohl beim 100%-Gesellschafter der Bw. wie auch bei dessen 100%-Gesellschafter „KDEBV“ und bei dessen 100% Gesellschafter „SLDENV.“ um Holdinggesellschaften handle, welche über keine eigenen Mitarbeiter verfügten und deren Betriebsgegenstand die Vermögensverwaltung sei. Die SLDENV halte noch weitere 100%-Beteiligungen (u. a. an der BBV und „DBV“), welche, soweit sie von der Bp abgefragt wurden, ebenfalls Finanz-, Marken- und vermögensverwaltende Holdinggesellschaften seien, die über keine Mitarbeiter verfügten und dieselbe Adresse und Telefonnummer aufwiesen. Der Bw. sei das Abfrageergebnis vorgehalten worden, welchem sie nicht widersprochen habe. Sie habe dagegen eingewendet, dass einige Unternehmen der niederländischen SL Gruppe, unter denen sich auch operativ tätige Unternehmen befänden, zu einem Organverbund zusammengeschlossen seien, deren Organträger die SLDENV sei.

Die dazu vorgelegten Besteuerungsunterlagen wiesen einen nicht näher ausgeführten Abzugsposten iHv NLG 28.442.000,00 auf, welcher den zu versteuernden Betrag auf NLG 19.697.000,00 reduzierte. Des weiteren werde in der vorgelegten Bescheidkopie auf eine zusätzliche amtswegige Reduktion der Bemessungsgrundlage – lt. Ansicht der Bp offensichtlich resultierend aus bestimmten rulings – hingewiesen.

Durch die Bp sei daher die KEST unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 94a Abs. 2 EStG iVm der Verordnung des BMF zur Einbehaltung der KEST und deren Erstattung iSd Mutter-Tochter-Richtlinie im Haftungswege einbehalten worden. Die der Richtlinie entsprechende Entlastung von der KEST sei durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen.

Die haftungsweise einbehaltene KEST beträgt 25% des ausgeschütteten Betrages, d.s. ATS 7.500.000,00 (Euro 545.046,26).

2) Lizenzzahlungen 1998 – 2000 (Tz. 26 des Bp-Berichtes)

In den Jahren 1998 – 2000 habe die Bw. an die niederländische Markenholding „BBV“ Lizenzzahlungen geleistet. Wie die Bp in Tz. 17 des Bp-Berichtes darstellt, sei im Jahr 1996 durch die amerikanische SLC und die niederländische Holdinggesellschaft SLDENV ein Teilbetrieb des B. Konzerns samt Markenrechten für bestimmte Produkte erworben worden. Die Markenrechte seien im Zuge dieses Erwerbes an die niederländische „BBV“ weiterverrechnet worden. Unter Hinweis auf Art. 13 Abs. 1 des DBA-Niederlande sei durch die Bw. keine Abzugsteuer für die Lizenzzahlungen entrichtet worden.

Die Bp hielt dazu fest, dass es sich bei der markenhaltenden Schwesterngesellschaft „BBV“ um eine Holdinggesellschaft handle, die über keine eigenen Mitarbeiter, keine eigenen Räumlichkeiten bzw. Telefonanschluss verfüge und ihre wirtschaftliche Eigentümerstellung in Frage gestellt sei. Die Bp habe daher Unterlagen zum zweifelsfreien Nachweis der wirtschaftlichen Eigentümerstellung der „BBV“ abverlangt.

Die durch die Bw. dazu vorgelegten Unterlagen (Auszüge aus dem Jahresabschluss der „BBV“ bzw. Steuererklärungen des Organträgers und der Einwand der Geschäftsführung durch „DBV“) hätten den Verdacht der Bp, dass die nach Österreich lizenzierten Rechte nicht im wirtschaftlichen Eigentum dieser Markenholding stehen, nicht entkräften können. Diese Gesellschaft sei nach dem Ermittlungsstand nicht in der Lage eigenständige Willensentscheidungen und Verfügungen im Bezug auf die Patente und Lizenzierungen zu treffen. Die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen und die Tatsache, dass als patentrechtlich gemeldeter Bevollmächtigter die 100%ige Urgroßmuttergesellschaft, die SLDENV, angeführt werde, weisen darauf hin, dass in der Muttergesellschaft jenes Unternehmen zu sehen sei, welches über die Patentwerte zu disponieren tatsächlich in der Lage sei.

Da die Steuerentlastung nach Art. 13 DBA-Niederlande davon abhängt, dass die Lizenzgebühreneinzahlungen nach Maßgabe der §§ 21 bis 24 BAO der Schwesterngesellschaft auch tatsächlich steuerlich zuzurechnen seien, habe die für den Steuerabzug haftungspflichtige inländische Gesellschaft vorzusorgen, dass die Abkommensberechtigung für die Steuerentlastung einwandfrei nachgewiesen werde.

Der Verdacht der Bp sei im Verlauf des Ermittlungsverfahrens nicht entkräftet worden, sodass trotz Vorliegens einer Ansässigkeitsbescheinigung der niederländischen Steuerverwaltung keine Verpflichtung zur Freistellung der Lizenzgebühreneinzahlungen von der österreichischen Abzugssteuer bestehe.

Es sei daher die Abzugssteuer entsprechend den Bestimmungen der §§ 99 ff EStG iVm Art. 13 Abs. 2 DBA-NL iHv 10% der Lizenzzahlungen vorzuschreiben. Diese betrage:

1998: ATS 592.200,00 (Euro 43.036,85)

1999: ATS 578.800,00 (Euro 42.063,04)

2000: ATS 495.700,00 (Euro 36.023,92).

Das zuständige Finanzamt folgte den angeführten Feststellungen der Bp. Die entsprechenden **Haftungs- und Abgabenbescheide** über die KEST für die Jahre 1998, 1999 und 2000 wurden mit Datum 28. April 2004 erlassen.

Die daraus resultierende Abgabennachforderung beträgt insgesamt ATS 9.166.700,00 (Euro 666.170,07).

Die am 27. Juli 2004 nach mehreren Fristverlängerungen rechtzeitig eingebrachte **Berufung** richtet sich gegen die mit o.a. Bescheiden festgesetzte Kapitalertragsteuer.

Die Bw. bringt zu den beiden Feststellungen in der Berufungsbegründung vor:

zu 1) Offene Ausschüttung im Jahr 2000 – Kapitalertragsteuer auf Dividenden

Der Kapitalertragsteuerabzug bezüglich der Ausschüttung von ATS 30 Mio im Jahr 2000 sei aufgrund der Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie gem. §94a Abs. 1 EStG

rechtskonform unterblieben.

Im gegenständlichen Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um vom Abzug der KEST abzusehen:

- die Bw. sei eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, an deren Stammkapital die berechnete Muttergesellschaft (A.) unmittelbar zu 100% beteiligt sei (ersichtlich aus der beigelegten Firmenstruktur);
- es handle sich um Dividenden der Bw.;
- A. erfülle die Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juni 1990 und
- halte die Beteiligung an der Bw. ununterbrochen seit über 2 Jahren.

Die Bw. hätte die KEST gem. § 94a Abs. 2 EStG und der dazu ergangenen VO BGBl 1995/56 nur im Falle von Mißbrauch iSd § 22 BAO einbehalten müssen.

Die Abgabenbehörde habe weder den Nachweis des Missbrauchverdachtes erbracht noch atypisches Geschehen oder Vorgehen nachgewiesen.

Da kein Missbrauchverdacht gegeben sei, habe die Bw. iSd § 1 Z 3 der angeführten VO lediglich ausreichend nachweisen müssen, dass die Voraussetzungen für eine Befreiung vom KEST-Abzug vorlägen. Dies habe die Bw. erfüllt.

Darüber hinaus müsse der Nachweis, dass die Kapitalerträge einer in einem Mitgliedstaat der EU ansässigen Gesellschaft zufließen, durch eine Ansässigkeitsbescheinigung des Ansässigkeitsstaates erbracht werden, die innerhalb eines Zeitraumes bis zu einem Jahr vor oder nach der Zahlung der Kapitalerträge ausgestellt sein muss. Diese Bescheinigung habe die Bw. erbracht.

Die Abgabenbehörde habe dennoch eine Bestätigung iSd § 2 der VO verlangt, die an sich nur beizubringen sei, wenn bereits Missbrauch iSd § 22 BAO anzunehmen sei. Da die Bw. eine solche Bestätigung nicht beibringen konnte, sei die KEST im Haftungswege einbehalten und auf das Erstattungsverfahren verwiesen worden. Dadurch habe die Abgabenbehörde verordnungs- und gesetzeswidrig gehandelt. Es sei das Instrument der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einseitig fiskalisch ausgelegt und ein fingiertes Geschehen der Besteuerung zugrunde gelegt worden.

Die Bw. erwähnt nochmals, dass ihr im gesamten Bp-Verfahren niemals vorgehalten worden sei, dass der Verdacht eines Missbrauchs iSd § 22 BAO vorliege. Da es sich bei der Bw. um eine operative Gesellschaft eines weltweit tätigen Konzerns handle bleibe für eine Missbrauchsbetrachtung kein Raum. Folgerichtig seien für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie lediglich die Nachweise iSd § 94a Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG bzw. § 4 Abs. 2 der VO BGBl 1995/56 zu erbringen.

Die Bw. hält weiter fest, dass seitens der niederländischen Finanzverwaltung kein Ruling, wie von der Bp in Tz. 25 des Bp-Berichtes behauptet, existiere, welches die Bemessungsgrundlagen der Muttergesellschaft in Zusammenhang mit den von der Bw. empfangenen Dividenden (dies gelte auch für die Lizenzzahlungen) reduziere. SLDENV, BBV und alle anderen niederländischen Gesellschaften werden als Organkreis derart besteuert, dass KDEBV die Ertragsteuern für das gesamte Ergebnis abführe. Die Ertragsteuerbelastung liege bei 34,5% und sei mit Österreich vergleichbar. Dementsprechend werden von den einzelnen Gesellschaften die Ertragsteuerverbindlichkeiten als Verbindlichkeiten gegenüber KDEBV ausgewiesen.

KDEBV sei eine aktive niederländische Gesellschaft mit insgesamt 2464 Beschäftigten. Es handle sich um eine übliche Vorgehensweise und kein Ruling. Der Abzugsposten iHv NLG 28.442.000,00 resultiere nicht aus einem Ruling, sondern setze sich aus Absetzbeträgen, die die Niederlande aus gesellschaftspolitischen Erwägungen gewähren, wie zB Bildungsfreibetrag, Rücklagenbildung, u.ä., zusammen.

Dazu wurden die angeführten Unterlagen sowie Auszüge aus der Steuererklärung der SLDENV vorgelegt.

zu 2) Lizenzzahlungen

Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die Lizenzzahlungen nicht der Empfängerin BBV sondern der (Groß)muttergesellschaft zurechenbar seien. Es sei daher Art. 13 Abs. 2 DBA-NL anwendbar, demzufolge eine 10%-ige Quellensteuer in Österreich einzubehalten und abzuführen sei.

Gem. Art. 13 Abs. 2 DBA-NL seien 10% Quellensteuer dann einzubehalten, wenn die die Lizenzgebühr empfangende niederländische Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar an der die Lizenzgebühren zahlende österreichischen Gesellschaft beteiligt sei.

Die SLDENV (Urgroßmuttergesellschaft der Bw.) sei 100%ige Eigentümerin der BBV. Die Muttergesellschaft der Bw., die A., sei eine Schwesterngesellschaft der BBV. Die BBV stehe in keinem direkten Beteiligungsverhältnis zur Bw. sondern sei im Verhältnis zur Bw. eine sogenannte „Tantengesellschaft“.

Die Markenrechte seien seinerzeit von B. erworben und für sämtliche Regionen in denen der SL-Konzern tätig sei an die BBV zur Verwaltung und zur Vereinnahmung von Lizenzerträgen sowie zur Verteidigung der Lizenzrechte übergeben worden. Der diesbezügliche Auszug aus dem Kaufvertrag zwischen B. und SLDENV sei der Berufung angeschlossen. Dies habe so auch die Bp festgestellt (siehe Tz. 17 des Bp-Berichtes).

Im SL-Konzern übernehme das Corporate Trademark Department (CTD) in den Niederlanden die Aufgabe für alle Gesellschaften des Konzerns weltweit die Anmeldung, Verlängerung und Verteidigung der Marken der Divisionen Kaffee, Tee, Haushalt und Körperpflege

vorzunehmen. Das CTD schreite für die beschriebenen Divisionen im Namen der Eigentümer der Marken ein, beauftrage für diese Patent- und Rechtsanwälte mit Recherchen, Registrierungen, Erneuerungen und die Verteidigung der Marken, trage vorläufig die Kosten im Zusammenhang mit den notwendigen Tätigkeiten und verrechne diese dann an die jeweilige Markeneigentümerin.

Sämtliche im Eigentum der BBV stehenden Marken seien auf diese registriert. Die Vorgangsweise werde vom Konzern aus strategischen und wirtschaftlichen Erwägungen und nicht aus dem Blickwinkel der Umgehung österreichischen Steuerrechts gewählt. Ein Verzeichnis der weltweit bedeutenden Marken des Konzerns sei der Berufung angeschlossen. Ernstliche Zweifel an der steuerlichen Zurechnung der Lizenzzahlungen zur BBV hätten sich ergeben ergeben können, wenn die Ermittlungen ans Licht gebracht hätten, dass nur ein kleiner Teil der bezogenen Lizenzerträge bei der BBV verbleibe. Dies sei jedoch nicht der Fall. Die BBV habe die Markenrechte als immaterielles Anlagevermögen aktiviert und schreibe diese auf die geschätzte Nutzungsdauer ab. Die Lizenzzahlungen seien nicht zum Schein an die BBV geflossen. Sie habe sie vereinnahmt und in den Niederlanden versteuert. Dies sei aus der vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnung nachvollziehbar. Die BBV habe keine Treuhänderstellung und habe auch keine Dividenden an SLDENV bezahlt.

Zur Feststellung der Abgabenbehörde, dass aufgrund der Personalidentität der Geschäftsführer der Urgroßmutter- und Großmuttergesellschaft mit der BBV keine eigene Meinungsbildung in der BBV hinsichtlich der Gestaltung der Lizenzgebühren möglich wäre, hält die Bw. fest. Geschäftsführer der BBV seien im betreffenden Zeitraum Herr V. und die DBV gewesen. Herr V. sei gleichzeitig weder bei der Urgroßmutter- noch bei der Großmuttergesellschaft der Bw. Geschäftsführer gewesen. Der Nachweis werde durch den beilegenden Handelsregistrauszug erbracht. Es sei daher keine Personenidentität gegeben. Betreffend die DBV werde festgehalten, dass es juristischen Personen in den Niederlanden möglich sei die Geschäftsführung einer anderen juristischen Person innezuhaben.

Es sei zutreffend dass die BBV keine eigenen Mitarbeiter beschäftige, jedoch sei die Beschäftigung eigener Mitarbeiter zur wirtschaftlichen Zuordnung der Lizenzzahlungen nicht unbedingt nötig. Unternehmen könnten frei disponieren, ob sie zu leistende Tätigkeiten von eigenem Personal oder über den Zukauf von Personal und/oder Dienstleistungen abwickeln. Die mit der BBV verbundenen administrativen Tätigkeiten werden in deren Auftrag von anderen Konzerngesellschaften, vor allem der CTD, geleistet und sodann weiterfakturiert. Die beiliegende Gewinn- und Verlustrechnung weise derartige Ausgaben aus.

Es handle sich bei den Lizenzzahlungen der Bw. an die BBV nicht um dubiose Lizenzgebühren an die Niederlande (wie von der Abgabenbehörde vermeint). BBV sei keine funktionslose Durchlaufgesellschaft, die die Vorteile des DBA im Rahmen eines sogenannten „Treaty

shopping“ ausnutzen wolle. Der gewählte Weg entspräche nicht nur den gesetzlichen Bestimmungen sondern auch einem allgemeinen Usus. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dürfe nicht dazu führen, diesen Weg in einen anderen umzudeuten.

Der SL-Konzern sei eine US-amerikanische Gesellschaft mit Aktien, die sich im Streubesitz befänden. Ein Headoffice befinde sich in den Niederlanden, die SLDENV. Dieses sei weltweit verantwortlich für die operativen Divisionen Kaffee & Tee und Haushalt & Körperpflege. Das Headoffice bestehe aus dem Management Board, dem Management der Divisionen und unterschiedlichen anderen Abteilungen (Recht, Steuern, Verwaltung, ...). Der Konzern beschäftige insgesamt ca. 130.000 Arbeitnehmer und setze an die 18 Milliarden Dollar pro Jahr um. Dem Headoffice unterstehen weltweit 25.000 Arbeitnehmer, von denen 3.000 in den Niederlanden arbeiten. Insgesamt werden von diesem Teil des Konzerns 5 Milliarden Dollar jährlich umgesetzt. Weltweit bestehen, incl. A., BBV und der Bw., ca. 130 Tochterunternehmen. Dies sei in den beiliegenden Auszügen des Annual Report der SLDENV zu ersehen.

Die Abgabenbehörde erwähne, dass die steuerrechtliche Zurechnung entsprechend der §§ 21 bis 24 BAO stattzufinden habe, lege aber nicht dar, auf welche Feststellungen sie die Abweichung ihrer Sichtweise von der tatsächlichen zivilrechtlichen Struktur stütze. Sie habe neben den allgemeinen Überlegungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise ihre Pflicht zur amtswegigen Erforschung der tatsächlichen als auch rechtlichen Verhältnisse verletzt und insbesondere nicht auch zu Gunsten der Bw. sprechende Sachverhaltsmerkmale geprüft und gewürdigt. Es werde behauptet, dass das Vorliegen einer organschaftsähnlichen Gruppenbesteuerung zwischen der „niederländischen Basisgesellschaft“ (gemeint sei wohl die einzige Gesellschafterin der Bw., die A.) und ihrer niederländischen Muttergesellschaft (offensichtlich die SLDENV) darauf hindeute, dass man in der SLDENV (also der Großmuttergesellschaft der Bw.) jenes Unternehmen sehen müsse, das über die Patentwerte zu disponieren tatsächlich in der Lage sei. Die Abgabenbehörde lasse ungeklärt warum eine organschaftliche Verbindung nach niederländischem Recht die Verfügungsrechte über Patentwerte beeinflussen soll und legte keine Beweise zu ihrer Behauptung, dass SLDENV als patentrechtlich Bevollmächtigter gemeldet sei, vor.

Es sei somit kein Anlass für einen Missbrauchsverdacht gegeben. Eine Umgehungshandlung sei weder von der Bw. oder der BBV gesetzt worden, noch habe die Abgabenbehörde dazu Feststellungen getroffen. Sämtliche Voraussetzungen zur Abkommensberechtigung des Art. 13 Abs. 1 lägen vor.

Die Bw. beantragt die angefochtenen Bescheide aufzuheben, die Unterlassung des Steuerabzuges iSd § 94a Abs. 1 EStG für die Dividende für zulässig zu erklären und die Lizenzzahlungen entsprechend Art. 13 Abs. 1 DBA-NL keiner Abzugsteuer zu unterziehen.

In ihrer **Stellungnahme zur Berufung** vom 27.8. 2004 hält die Bp fest.

zu 1) Offene Ausschüttung im Jahr 2000 – Kapitalertragsteuer auf Dividenden

Die zum Bestehen einer niederländischen Organschaft und zum Nachweis der Besteuerung der Dividenden bei der niederländischen Dachgesellschaft SLDENV durch die Bw. im Berufungsverfahren vorgebrachten Sachverhalte und Unterlagen seien nicht geeignet, den tatsächlichen wirtschaftlichen Berechtigten nachzuweisen. Die vorgelegte Steuererklärung der Dachholding SLDENV kläre den als Steuerbefreiung in Abzug gebrachten Betrag von NLG 1.929 Mio, d.s. 98,77% des erklärten Ergebnisses, nicht. Die Tatsache, dass darunter auch Dividenden wie jene der Bw. als steuerbefreite Beteiligungserträge angeführt werden, lasse nicht notwendigerweise auf eine Quellenbesteuerung schliessen. Inwieweit eine Quellensteuer für die Dividenden der Bw. bei der genannten KDEBV einbehalten werden könne sei nicht nachvollziehbar.

zu 2) Lizenzzahlungen

Nicht die zivilrechtliche Eigentümerstellung der BBV sondern deren wirtschaftliche Eigentümerstellung und damit die steuerliche Zurechnung werde angezweifelt. Die Bp verwies dazu auf ihre Ermittlungen.

Die Bp sei bemüht gewesen, so weit wie möglich, Erhebungen vorzunehmen. Durch diese habe sich jenes Bild ergeben, welches die steuerliche Zurechnung der Markenrechte in Frage stellte. Der Einwand hinsichtlich des CTD bei der Urgroßmutter sei erst im Berufungsverfahren vorgebracht worden. Der Verdacht, dass die von der BBV nach Österreich lizenzierten Rechte nicht in deren wirtschaftlichen Eigentum stehen, bleibe auch nach den in der Berufung vorgebrachten Einwendungen bestehen.

In der dazu ergangenen **Gegenäußerung der Bw.** vom 22.11.2004 wird grundsätzlich, auf die wesentlichen Punkte beschränkt, wie in der Berufungsschrift ausgeführt und auf die - zum Nachweis der Angaben - im Verfahren beigebrachten Unterlagen verwiesen.

Nach telefonischer Kontaktaufnahme mit der Referentin übermittelte die Bw. mit Datum 19. Mai 2006 ein zusätzliches Schreiben betreffend „Informationen und Erläuterungen im Zusammenhang mit der Berufung ...“ und legte ergänzende Unterlagen vor.

Unter Punkt 1 – *Kapitalertragsteuer und Gewinnausschüttung* – stellte die Bw. nochmals die Konzernstruktur und allgemeine Geschäftstätigkeit der niederländischen SL-Gruppe dar und führte beispielhaft die von SL International vertriebenen Marken an.

Die aktuelle Konzernstruktur sei auf dem beigebrachten Organigramm ersichtlich. Die niederländischen Gesellschaften seien seit Februar 2002 – mittelbar über die SLDENV – unter der neuen Holdinggesellschaft SLIntBV zusammengefasst. Bis Jänner 2002 sei diese

Holdingfunktion von der SLDENV, welche im Jahr 2000 die Großmuttergesellschaft der Bw. war, ausgeübt worden. Im Rahmen dieser Holdingfunktion habe sie auch diverse Dienstleistungen an verbundene Unternehmen erbracht und verrechnet. Sie habe im Jahr 2000 eigene Arbeitskräfte beschäftigt, wobei unter anderem alle Mitglieder des „Board of Management“, das höchste Entscheidungskremium der niederländischen Konzerngruppe, angestellt gewesen seien. Die dafür angefallenen Personalkosten seien auf Basis eines „Cost Contribution Agreement“ an die anderen Konzerngesellschaften weiterverrechnet worden. Im Jänner 2003 seien die Beschäftigungsverhältnisse der Mitglieder des „Board“ auf die neue oberste Holdinggesellschaft übertragen worden.

Die SLDENV habe zum Zeitpunkt der Gewinnausschüttung im Jahr 2000 somit eine geschäfts- bzw. konzernleitende Funktion gegenüber ihren zahlreichen Tochtergesellschaften ausgeübt.

Dem Organigramm sei zu entnehmen, dass die SLDENV eine Vielzahl an operativen Gesellschaften (z. B. die KDEBV) als auch in- und ausländische Holdinggesellschaften halte. Eine dieser Holdinggesellschaften sei die niederländische SLH&BCIntBV (bis 2001 A.), welche der alleinige Gesellschafter der Bw. sei. Die von der Bw. im Juli 2000 getätigte Gewinnausschüttung iHv ATS 30 Mio erfolgte an die A.. Infolge der beschriebenen Konzernstruktur sei die Ausschüttung an die SLDENV weitergeleitet und als solche bei dieser im Rahmen der Erklärung für die steuerliche Gesamtorganschaft für das Wirtschaftsjahr 2000 als steuerbefreiter Beteiligungsertrag berücksichtigt worden.

Die beigelegte, ins Deutsche übersetzte, niederländische Steuererklärung sowie der vorläufige und endgültige Steuerbescheid für das Jahr 2000 umfasse nicht nur die SLDENV sondern alle Gesellschaften, welche in der steuerlichen Organschaft (Fiscal Unity) erfasst seien. Im Rahmen dieser steuerlichen Organschaft werde für alle Gesellschaften eine gemeinsame Steuererklärung bei der niederländischen Steuerbehörde eingereicht. Ob der Organträger, der sog. „Head of Fiscal Unity“, oder eine der Organgesellschaften diese Erklärung für die gesamte Organschaft erstellt, einreicht und die Steuer abführt, bleibe aus niederländischer Sicht den an der Organschaft beteiligten Gesellschaften überlassen. Im vorliegenden Fall werde; wie schon in der Berufungsschrift ausgeführt, die Steuer für die Organschaft von der operativen Organgesellschaft KDEBV an die niederländische Finanzbehörde bezahlt.

Im Zusammenhang mit dem durch die Bp im Bp-Bericht sowie in der Stellungnahme zur Berufung thematisierten „ungeklärten“ Abzugsposten von NLG 28.442.000,00 (Hinweis durch die Bp auf Rulingverdacht) werde festgehalten, dass ein solcher Betrag nicht separat in der Steuererklärung ausgewiesen sei. Dieser Betrag ergebe sich aus den in der Steuererklärung in den Zeilen 1d, 3d, 4e, 5g und 7b angeführten Teilen der Mehr-Weniger-Rechnung. Die in Zeile 7a angeführte negative Mehr-Weniger-Rechnung iHv NLG 1.929.526.000,00 resultiere aus der bereits in der Gegenäußerung erläuterten und aufgegliederten Beteiligungsertragsbefreiung.

Diese beinhalte u.a. die Gewinnausschüttung der Bw. aus dem Jahr 2000 iHv NLG 4.804.000,00 (entspricht ATS 30 Mio).

Zur weiters seitens der Bp behaupteten „amtswegigen Reduktion“ der Steuerlast im Rahmen der Veranlagung 2000 werde angemerkt, dass der im beigelegten Steuerbescheid vom 7. April 2001 ausgewiesene Steuerabzugsposten iHv NLG 6.351.000,00 das Ausmaß an bereits abgeführter anrechenbarer Quellensteuer darstelle. Der beigelegte zweite Steuerbescheid vom 30. Juni 2004 sei im Zuge einer bei der Gesellschaft nachträglich durchgeführten niederländischen Betriebsprüfung ergangen und weise einen Steuerabzugsposten von NLG 4.598.099,00 aus. Dabei handle es sich um die bereits abgeführte, anrechenbare Quellensteuer. Aufgrund der niederländischen Regelung zum Anrechnungshöchstbetrag könne jedoch nicht mehr als dieser Betrag auf die holländische Steuerlast der Gesamtorganschaft angerechnet werden. Daraus resultiere die betragsmäßige Abweichung zwischen den beiden Bescheiden.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass es sich bei keinem der von der Bp hinterfragten Abzugs- bzw. Steuerabzugsbeträge aus der Steuererklärung oder aus den Veranlagungsbescheiden für 2000 um ein sogenanntes „Ruling“ für die SLDENV bzw. für die Gesamtorganschaft handle.

Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Funktion der SLDENV als „konzernleitende Holdinggesellschaft“, unter welcher operativ tätige Gesellschaften wie u.a. die KDEBV als auch Holdinggesellschaften wie die SLH&BCIntBV (vormals A.) zusammengefasst werden, bleibe für einen Missbrauchsverdacht iSd § 94a EStG somit kein Raum. Die SLDENV sei jedenfalls als tatsächliches Zurechnungssubjekt der von der Bw. im Jahr 2000 ausgeschütteten und auch in die Steuererklärung der Gesamtorganschaft aufgenommenen Gewinne anzusehen. Es handle sich keinesfalls um eine „funktionslose Briefkastenfirma“ ohne eigene Willensbildung.

Unter Punkt 2 des Schreibens nahm die Bw. zu den *Lizenzzahlungen* Stellung.

Grundsätzlich werde auf die Berufungsschrift sowie die Gegenäußerung vom 22. November 2004 verwiesen. Um die Ausführungen im Zusammenhang mit der Funktion des Corporate Trademark Departement (CTD) zu unterstreichen, liege eine Auflistung der in diesem Bereich tätigen Mitarbeiter bei. Geleitet werde diese Abteilung von Herrn V., welcher als erster Geschäftsführer der BBV mit Einzelvertretungsbefugnis aus dem niederländischen Firmenbuch hervorgehe. Als zweiter Geschäftsführer der BBV sei die DBV genannt. Als Leiter dieser Gesellschaft werde Herr Bo. genannt, welcher darüber hinaus in der Geschäftsführung von zahlreichen anderen Konzerngesellschaften, u.a. auch in jener der SLDENV und auch in jener der operativen KDEBV, vertreten sei. Diese Tatsache werde seitens der Bp als Indiz dafür gewertet, dass nicht die BBV, sondern die SLDENV als eigentliches Zurechnungssubjekt, d.h. als „wirtschaftlicher Eigentümer“ der Patentrechte zu qualifizieren sei. Grundsätzlich

erscheine es nicht nachvollziehbar, warum die teilweise personelle Verbindung zur Folge habe, dass, trotz eines weiteren einzelvertretungsbefugten Geschäftsführers in der Person des Herrn V., die BBV nicht in der Lage sein sollte, tatsächlich über ihre Patentrechte frei zu disponieren und folglich diese nicht als wirtschaftlichen Eigentümer der Patentrechte zu werten sei. Das Alltagsgeschäft der BBV, welches von den Mitarbeitern des CTD – welches bei der operativen KDEBV angesiedelt sei – ausgeführt und zwischen der KDEBV und der BBV im Rahmen eines Dienstleistungsverhältnisses verrechnet werde, erfolge darüber hinaus unter Aufsicht und Leitung von Herrn V.. Somit sei eine eigenständige Meinungsbildung innerhalb der Gesellschaft jedenfalls gegeben.

Die Bw. gab weiter an, dass die zivilrechtliche Bündelung der Patentrechte in der BBV aus strategischen und wirtschaftlichen, v.a. aus haftungsrechtlichen Gründen, erfolgt sei.

Aufgrund aller im Verfahren dargelegten Umstände sei keine Zurechnung der Lizenzeinkünfte zur konzernleitenden Holdinggesellschaft der SLDENV als angeblichen wirtschaftlichen Eigentümer der Patentrechte vorzunehmen und die Lizenzzahlungen gem. Art. 13 Abs. 1 DBA-NL keiner Abzugsteuer zu unterziehen.

Im 3. Punkt des Schreibens führte die Bw. noch an, dass der zuständige „Tax inspector“ der niederländischen Finanzverwaltung zugesagt habe, schriftliche Anfragen der österreichischen Finanzverwaltung zu bearbeiten und wenn erwünscht, sachverhaltsrelevante Auskünfte zu erteilen.

Dieses Schreiben wurde samt Anlagen dem zuständigen Finanzamt iSd § 115 BAO am 13. Juni 2006 zur Kenntnisnahme übermittelt. Diese erfolgte ohne weitere Stellungnahme.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Offene Ausschüttung im Jahr 2000 – Kapitalertragsteuer auf Dividenden

Strittig ist, ob hinsichtlich der Ausschüttung Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO sprechen und ob in Anwendung des § 94a Abs. 2 EStG 1988 Kapitalertragsteuer in Abzug zu bringen ist.

§ 94a EStG 1988 lautet:

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

1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft), an deren Grund- oder Stammkapital eine unter Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt ist.

2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens zwei Jahren bestehen.

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

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

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

Gem. der **Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie (BGBl 1995/56)** wird auf Grund des § 94a Abs. 2 EStG 1988 verordnet:

§ 1. Eine Unterlassung des Steuerabzuges iSd § 94a Abs. 1 EStG 1988 ist unzulässig, wenn

1. Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO sprechen und ein Missbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre (§ 2), oder
2. eine offenkundige verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) vorliegt (§ 3) oder
3. der zum Abzug Verpflichtete nicht ausreichend nachweisen kann, dass die Voraussetzungen für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug vorliegen (§ 4).

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

(2) Schriftliche Erklärungen iSd Abs. 1 müssen folgende Aussagen enthalten:

1. Die Gesellschaft entfaltet eine Betätigung, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

2. Die Gesellschaft beschäftigt eigene Arbeitskräfte.

3. Die Gesellschaft verfügt über eigene Betriebsräumlichkeiten.

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

(2) Das Vorliegen der Voraussetzung iSd Abs. 1 zweiter Satz ist folgendermaßen nachzuweisen:

a) Es ist eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates erteilte Ansässigkeitsbescheinigung zu erbringen. ...

c) Die Ansässigkeitsbescheinigung muss zeitnah vor oder nach der Zahlung der Kapitalerträge ausgestellt sein. Sind für den Abzugsverpflichteten keine Umstände erkennbar, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten könnten, ist eine Bescheinigung innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen. ...

§ 22 BAO lautet in Abs. 1: Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Abs. 2 – Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Aufgrund des in den Entscheidungsgründen angeführten Sachverhaltes, der seitens der Bw. im Verfahren vorgelegten Unterlagen (z. B. Organigramm des Konzerns, Auszüge aus den Geschäftsberichten der SLDENV der Wirtschaftsjahre 1999/2000 und 2001/02), des österreichischen Firmenbuchauszuges sowie der Auszüge der niederländischen Handelskammer („Kamer van Koophandel“) kann festgestellt werden:

Bei der Bw. handelt es sich um eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft deren Gesellschaftsanteile sich seit 1987 im Besitz des niederländischen DE Konzerns und zumindest seit 1994 zu 100% im Besitz der zum Konzern gehörigen A. (seit 2001 umbenannt in SLH&BCIntBV) befinden. Die A. ist eine Tochtergesellschaft der KDEBV welche sich zu 100% im Besitz der SLDENV befindet.

Die niederländische SLDENV ist eines der weltweiten Head Offices eines amerikanischen Konzerns, der SLC. Dieser Konzern beschäftigt insgesamt ca. 130.000 Arbeitnehmer und setzt an die 18 Milliarden Dollar pro Jahr um. Die SLDENV ist weltweit für die operativen Divisionen Kaffee & Tee und Haushalt & Körperpflege verantwortlich. Sie besteht aus dem Management Board, dem Management der Divisionen und unterschiedlichen anderen Abteilungen (Recht, Steuern, Verwaltung, ...). Dem Head Office unterstehen weltweit 25.000 Arbeitnehmer und ca.

130 Tochterunternehmen. Rund 3.000 Arbeitnehmer sind in den Niederlanden tätig. Insgesamt werden von diesem Teil des Konzerns 5 Milliarden Dollar jährlich umgesetzt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 7. Februar 2000 hat die Bw. eine Gewinnausschüttung iHv ATS 30.000.000,00 (NLG 4.804.000,00) an ihre Muttergesellschaft, die A., beschlossen. Die entsprechende Überweisung erfolgte am 30. Juni 2000. Der Überweisungsbeleg sowie der Nachweis betreffend die Erfassung im Rechenwerk der A. wurden vorgelegt. In der Folge wurde die Ausschüttung aufgrund der Konzernstruktur an die SLDENV weitergeleitet und wegen der bestehenden steuerlichen Organschaft (Fiscal Unity) in die Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2000 einbezogen.

Die Bw. hat von dieser Ausschüttung, unter Hinweis auf die Bestimmung des § 94a Abs. 1 EStG 1988 und auf die ihrer Ansicht nach erfüllten gesetzlichen Voraussetzungen, keine Kapitalertragssteuer in Abzug gebracht.

Vorerst kann grundsätzlich festgestellt werden, dass die Bw. die in § 94a Abs. 1 Z 1 – 4 leg cit geforderten, vom Kapitalertragsteuerabzug befreienden, Voraussetzungen erfüllt.

- Die Bw. ist eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft; an deren Stammkapital eine niederländische Mutter-(Großmutter-)gesellschaft zu 100% beteiligt ist;
- die Kapitalerträge resultieren aus Dividenden der Bw.;
- bei der niederländische Mutter-, der Großmutter- und Urgroßmuttergesellschaft handelt es sich um Gesellschaften iSd Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 („Mutter-Tochter-Richtlinie“);
- die Beteiligung besteht ununterbrochen seit mehr als zwei Jahren.

Nach Ansicht der Bp handle es sich sowohl bei der Zahlungsempfängerin, der Muttergesellschaft A., als auch bei der Großmutter- und der Urgroßmuttergesellschaft um Holdinggesellschaften, d.h. nicht tätige Unternehmen, die keine Mitarbeiter beschäftigen und die über keine eigenen Räumlichkeiten verfügen. Auch die zum Nachweis der Zurechenbarkeit und Versteuerung der Dividenden bei der obersten Gesellschaft der steuerlichen Organschaft (der SLDENV) beigebrachte Steuererklärung habe aufgrund der enthaltenen, nicht nachvollziehbaren Abzugsbeträge nicht zur Klärung des wahren wirtschaftlich Berechtigten der Dividenden beigetragen. Es sei daher § 94a Abs. 2 Z 2 anzuwenden und Kapitalertragsteuer einzubehalten. Dass die Vorgehensweise der Bw. im Hinblick auf § 22 BAO ungewöhnlich bzw. unangemessen sei, wurde von der Bp nicht behauptet. Diesbezügliche Feststellungen wurden nicht getroffen.

Hinsichtlich der Tätigkeit der involvierten Unternehmen wird aufgrund der vorliegenden, und teilweise schon im Bp-Verfahren beigebrachten, Unterlagen sowie den Angaben der Bw. im Einzelnen festgestellt. Richtig ist, dass es sich bei der Zahlungsempfängerin A. um eine

Holdinggesellschaft handelt. Deren Muttergesellschaft, die KDEBV ist jedoch eine operative Gesellschaft mit 2464 Mitarbeitern. Diese Angaben sind durch den vorliegenden niederländischen Handelsregistrauszug bestätigt und in den Geschäftsberichten nachzulesen. Hinsichtlich der SLDENV gibt die Bw. an, dass es sich um die konzernleitende Holdinggesellschaft handelt, die gegenüber den verbundenen Unternehmen mit eigenen Mitarbeitern Dienstleistungen erbringt. Im vorgelegten Handelsregistrauszug ist die Zahl der Mitarbeiter mit neun angegeben. Nach Angabe der Bw. sind insbesondere die Mitglieder des „Board of Management“, welches das höchste Entscheidungsgremium der niederländischen Konzerngruppe ist, angestellt. Im Jahr 2003 wurden diese Beschäftigungsverhältnisse auf die neue oberste Holdinggesellschaft, die SLIntBV übertragen.

Zum Nachweis der steuerlichen Zurechnung der ausgeschütteten Dividenden wurde durch die Bw. im Berufungsverfahren die ins Deutsche übersetzte Steuererklärung der SLDENV für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 vorgelegt. Diese entspricht der bereits im Bp-Verfahren in holländischer Sprache beigebrachten Steuererklärung. Die Steuererklärung enthält die Ergebnisse aller in der steuerlichen Organschaft („Fiscal Unity“ nach niederländischer Rechtslage) erfassten Gesellschaften, d.h. auch die Ergebnisse der A..

Der in der Anlage zur Steuererklärung angeführte und durch die Bp mit sogenannten „Rulings“ in Verbindung gebrachte Abzugsbetrag von NLG 28.442.000,00 setzt sich, wie durch die Bw. im Schreiben vom 19. Mai 2006 im Detail angeführt wird, aus verschiedenen Einzelbeträgen der Mehr-Weniger-Rechnung zusammen. Wie der Steuererklärung zu entnehmen ist, sind darin z.B. nicht dem steuerpflichtigen Gewinn zuzurechnende Kapitaleinzahlungen, nicht abzugsfähige Kosten, Schulungsbeiträge, Zurechnungen aus Änderungen der zulässigen Rücklagen etc. enthalten. Dies lässt darauf schliessen, dass es sich um steuerrechtlich zulässige Korrekturen und nicht um „Rulings“ handelt. Der weitere seitens der Bp thematisierte Abzugsbetrag von NLG 1.929.526.000,00 betrifft die in den Niederlanden steuerbefreiten Beteiligungserträge der verbundenen Unternehmen. Wie aus der der Steuererklärung beigelegten Auflistung ersichtlich ist, ist auch die Gewinnausschüttung der Bw. iHv NLG 4.804.000,00 enthalten. Die aus den vorgelegten Steuerbescheiden für 1999/2000 ersichtlichen Steuerabzugsposten resultieren aus der bereits abgeführten, anrechenbaren Quellensteuer. Nach Angabe der Bw. wird die Steuer für die gesamte Organschaft durch die operative Gesellschaft KDEBV an die niederländische Finanzbehörde abgeführt (gem. Schreiben des „Corporate Tax Department“ vom 15. April 2004). Diese Vorgangsweise entspricht dem geltenden niederländischen Steuerrecht.

Des weiteren liegt hinsichtlich der Zahlungsempfängerin A. (nunmehr SLH&BCIntBV) eine Ansässigkeitsbescheinigung der niederländischen Steuerverwaltung vor. Darin wird bestätigt,

dass die Gesellschaft Teil der steuerlichen Organschaft („Fiscal Unity“) SLDENV (nunmehr SLIntBV) ist und der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

Bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes ist zu berücksichtigen, dass durch die Bestimmungen des § 94a sichergestellt werden soll, dass die Begünstigungen der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht missbräuchlich verwendet werden. Es soll verhindert werden, dass Gewinne österreichischer Kapitalgesellschaften durch Zwischenschaltung funktionsloser (Mutter-)Gesellschaften steuerfrei ins EU-Ausland gelangen und von dort möglicherweise unbesteuert in Steueroasen weitergeleitet werden.

Die Bw. erbringt den Nachweis der Voraussetzungen für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug durch Unterlagen, die die Nachprüfbarkeit dieser Voraussetzungen ohne Umstände ermöglichen. Die bestehende Konzernstruktur mit Einbindung der Bw. ist langjährig (seit 1987) gewachsen, sodass von keiner missbräuchlichen Gestaltung im Hinblick auf die im Jahr 2000 erfolgte Ausschüttung auszugehen ist. Die Vorgehensweise der Bw. stellt sich weder als ungewöhnlich dar noch liegen Tatsachen vor, die darauf schliessen lassen, dass sie lediglich aus Gründen der Steuerersparnis gewählt worden ist.

Im Ergebnis führt die Beurteilung des angeführten Sachverhaltes dazu, dass in der Vorgehensweise der Bw. kein Fall eines Rechtsmissbrauchs iSd § 22 BAO zu sehen ist.

Berücksichtigt man weiters die Rechtsprechung des VwGH zum Thema „treaty shopping“ so ist festzustellen, dass darin nicht allein die Missbrauchsfrage eine relevante Rolle spielt, sondern auch die Frage der wirtschaftlichen Zurechnung der Dividenden in Betracht gezogen wird (VwGH 93/13/0185, 10.12.1997). Beurteilt man diesen Aspekt im Fall der Bw. so kommt man zum Schluss, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen die niederländische Konzerngesellschaft SLDENV als wirtschaftlich Nutzungsberechtigte der Beteiligung an der Bw. zu beurteilen ist. Die Dividenden der Bw. wurden in die steuerlichen Bemessungsgrundlagen einbezogen und aufgrund der bestehenden Organschaft in einem erklärt.

Da es sich bei den direkten und indirekten Gesellschaftern der A., der KDEBV sowie der SLDENV, um operative Gesellschaften handelt, liegt keine missbräuchliche Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie vor, sodass keine Bedenken gegen eine steuerentlastete Ausschüttung der Dividenden bestehen (siehe dazu EAS 1756, 20.11.2000).

Es wird daher im Ergebnis festgehalten, dass die Kapitalertragsteuer aus dem Titel der Ausschüttung zu Unrecht gem. § 94a Abs. 2 vorgeschrieben worden ist.

2) Lizenzzahlungen 1998 – 2000

Strittig ist, ob hinsichtlich der durch die Bw. an die niederländische BBV gezahlten Lizenzgebühren ein Anwendungsfall des Art. 13 Abs. 2 DBA-NL vorliegt und die Zahlungen in Österreich der Besteuerung zu unterziehen sind.

Gem. **Art. 13 Abs. 1 DBA-NL** dürfen Lizenzgebühren, die aus einem der beiden Staaten stammen und an eine in dem anderen Staat ansässige Person gezahlt werden, vorbehaltlich des Absatzes 2, nur in dem anderen Staat besteuert werden.

Gem. **Abs. 2** dürfen Lizenzgebühren, die von einer in einem der beiden Staaten ansässigen Gesellschaft an eine in dem anderen Staat ansässige Person gezahlt werden, die zu mehr als 50 vom Hundert mittelbar oder unmittelbar am Kapital der auszahlenden Gesellschaft beteiligt ist, auch in dem erstgenannten Staat besteuert werden; die Steuer darf jedoch die Hälfte des gesetzlichen Steuersatzes, jedenfalls aber 10 vom Hundert des Rohbetrages dieser Lizenzgebühren nicht übersteigen.

Aus den vorgelegten Unterlagen, u.a. dem Organigramm, ist folgende Struktur hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse im Zusammenhang mit der niederländischen BBV und der Bw. ersichtlich.

Die Konzerngesellschaft SLDENV ist als Urgroßmuttergesellschaft der Bw. zu betrachten. Die SLDENV hält neben dieser Beteiligung noch weitere Gesellschaftsanteile wie z.B. an der DBV, der KDEBV, der BBV u.a. Diese sind im Verhältnis zur SLDENV als Tochtergesellschaften und zueinander als Schwesterngesellschaften zu verstehen. Es besteht jedoch kein direktes oder indirektes Beteiligungsverhältnis zwischen der Bw. und der BBV; diese kann als sogenannte „Tantengesellschaft“ zur Bw. beurteilt werden.

Die BBV ist eine Markenholdinggesellschaft, die eine Vielzahl an Marken- und Patentrechten in ihrem Anlagevermögen erfasst hat. Sie wird durch den allein befugten Geschäftsführer, die natürliche Person, Herrn V. sowie durch die geschäftsführende DBV vertreten. Herr V. ist weiters Leiter des bei der KDEBV angesiedelten „Corporate Trademark Department“ (CTD). Jene Marken, für die die Bw. aufgrund des zwischen ihr und der BBV bestehenden Lizenzvertrages die in Rede stehenden Zahlungen geleistet hat, wurden im Jahr 1996 durch den SL-Konzern vom B.-Konzern erworben und sämtliche Rechte direkt auf die BBV übertragen. Wie den im Arbeitsbogen der Bp enthaltenen Auszügen aus dem Markenregister zu entnehmen ist, sind die in Rede stehenden Marken auf die BBV registriert und zum Teil die SLDENV als Repräsentant bzw. Zustelladressat angeführt.

Aus der teilweisen Identität der handelnden Personen, der vermeintlich mangelnden Dispositionsfähigkeit und der gleichen Adresse wie die SLDENV, schließt die Bp, dass die BBV zwar zivilrechtliche jedoch nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Markenrechte sei. Als wirtschaftliche Eigentümerin werde die an der Bw. indirekt beteiligte Urgroßmuttergesellschaft, die SLDENV, betrachtet, sodass es zur Vorschreibung der Abzugsteuer iSd Art. 13 Abs. 2 DBA-NL kommen müsse.

Den Argumenten der Bp hält die Bw. entgegen, dass zwar sämtliche administrative Tätigkeiten, die die Marken- und Patentrechte betreffen durch das CTD, einer Abteilung der KDEBV, weltweit im Auftrag der einzelnen zum Konzern gehörigen Markeninhaber, wie z.B. auch der BBV, durchgeführt werden, dass aber die Entscheidungsbefugnis über ihre Marken bei der BBV liegt. Diese Angaben finden sich in einem Schreiben des „Corporate Tax Department“ der SLIntBV (vormals SLDENV) vom 26. April 2004 wieder, welches im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt wurde. Weiters gibt die Bw an, dass die für diese Dienstleistungen anfallenden sowie die allgemeinen Kosten des CTD anteilig an die Auftraggeber, d.h. auch an die BBV, verrechnet werden. Diese Vorgehensweise steht der Abkommensanwendung nicht entgegen, auch wenn grundsätzlich die Beschäftigung eigener Arbeitskräfte sowie die Nutzung eigener Räumlichkeiten als Indiz für eine operative Tätigkeit zu werten wäre.

Aus den vorgelegten Unterlagen zur BBV, den jährlichen Gewinn- und Verlustrechnungen, ist zu entnehmen, dass die Lizenzgebühreneinzahlungen Einkünfte dieser Gesellschaft darstellen und ihr steuerlich zuzurechnen sind. Die Tatsache, dass die BBV in den steuerlichen Organverbund mit der SLDENV eingebunden ist, führt nicht zum Verlust der Abkommensberechtigung denn die Abkommensberechtigung der Schwester-/Tantengesellschaften ist unabhängig von ihrer Organverbindung zu beurteilen. Diese Beurteilung findet sich auch in der derzeitigen Verwaltungspraxis sowie in der durch das BMF diesbezüglich vertretenen Ansicht wieder (EAS 2037, 24.4.2002).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die BBV hinsichtlich der Marken- und Patentrechte als operativ tätiges Unternehmen mit eigener Dispositionsfähigkeit zu beurteilen ist. Sie ist sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich Eigentümerin der betreffenden Marken und Patente.

Aus dem Sachverhalt ist nachvollziehbar, dass die Bw. die in Rede stehenden, dem Grunde und der Höhe nach nicht in Frage stehenden, Lizenzgebühren an die, weder direkt noch indirekt beteiligte, BBV tatsächlich geleistet hat. Es liegen keine Umstände oder Nachweise für Zahlungsflüsse vor, die darauf schliessen lassen, dass es seitens der BBV zu Weiterverrechnungen von Lizenzgebühren oder Ausschüttungen an die SLDENV gekommen ist und und folglich die BBV nicht als die Nutzungsberechtigte der Zahlungen zu beurteilen wäre.

Aufgrund dieser nachweislich gegebenen Tatsachen, liegt kein Anwendungsfall des Art. 13 Abs. 2 DBA-NL vor. Die Abzugsteuer wurde zu Unrecht vorgeschrieben. Es ist daher Art. 13 Abs. 1 DBA-NL anzuwenden und die berufsgegenständlichen Lizenzzahlungen steuerfrei zu belassen.

Die Berufungsentscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 23. August 2006