



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, in B, vertreten durch Treuhand Salzburg GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47, vom 12. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 17. Juni 2005 betreffend Erstattung von Kapitalertragsteuer gem. § 94a EStG 1988 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Dem Antrag der A vom 15. November 2004 auf Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer (KESt) in Höhe von € xy, welche von der Firma C abgeführt wurde, wird stattgegeben. Der oben angeführte Betrag ist der Berufungswerberin gem. § 94a EStG 1988 rückzuerstatten. Die Durchführung obliegt dem Finanzamt Salzbur-Stadt.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 15. November 2004, der mit Schriftsatz vom 24. November 2004 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht wurde, beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Fa. A die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer (KESt) in Höhe von € xy, die im Zuge der Ausschüttung von Dividenden der Fa. C (kurz K GmbH) abgeführt wurde (siehe dazu die mit Schriftsatz vom 4. November 2004 vorgelegte Kapitalertragsteueranmeldung vom 3. November 2004). Dieser Antrag wurde unter Verwendung des Formulars ZS-RD1 gestellt, das sich in der Überschrift nur auf das österreichische Doppelbesteuerungsabkommen bezieht.

Dass die Bw in der BRD ansässig ist, wurde vom deutschen Finanzamt im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens bestätigt.

In einem Beiblatt A zu diesem Vordruck wurde angegeben, dass die antragstellende Gesellschaft ein über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehende eigene Betätigung ausübe, keine eigenen Arbeitskräfte beschäftige und über keine eigenen zur Betriebsausübung dienenden Betriebsräume verfüge.

Unter dem Punkt Schachteldividenden gab die Bw an zu 80 % an der K-GmbH beteiligt zu sein. Der Rückzahlungsanspruch wurde mit 25 %, somit der gesamten auf die Beteiligung entfallenden KEST, angegeben.

Mit Anbringen vom 22. Dezember 2004 wurden von der steuerlichen Vertreterin zusätzliche Informationen betreffend den gegenständlichen Rückzahlungsantrag übermittelt.

Hauptfunktion der Bw sei die Bündelung der Gesellschaftsinteressen der Gesellschafter, die Gewährleistung einer einheitlichen Willensbildung auf Ebene der Gesellschaft und entsprechend einer einheitlichen Vertretung auf Ebene der K-GmbH sowie die Überwachung der Geschäftsführung und die Mitwirkung bei der Beschlussfassung über wesentliche Gegenstände der Geschäftsführung der K-GmbH. Hierzu zählen im Rahmen eines umfangreichen Katalogs z.B. insbesondere die Beschlussfassung über den mehrjährigen Geschäftsplan und die Jahresbudgets sowie die Begründung von Kooperationen mit dritten Unternehmen.

Daneben gewährt die Bw fallweise Kredite an dritte Unternehmen.

Der Bw stünden Geschäftsräumlichkeiten unentgeltlich zur Verfügung.

Hinsichtlich der Dienstnehmer sei festzuhalten, dass Herr D der Gesellschaft als Geschäftsführer zur Verfügung steht.

Ergänzend zu einer mündlichen Besprechung mit dem Amtsbeauftragten des Finanzamtes brachte die Bw mit Schriftsatz vom 13. April 2005 ergänzend vor, dass die Motive für die Gründung der Gesellschaft

- Finanzierung
- Entfaltung weiterer Aktivitäten
- Bündelung der Interessen der Familie Kässbohrer

waren.

Gerade letzterer Punkt war wichtig in Hinblick auf das Zustandekommen des Joint Ventures mit der F, da solche Anteilsverkäufe üblicherweise in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft erfolgen. Dies vor allem deshalb, da damit eine einheitliche Willensbildung der Mitglieder der Familie E auf der Ebene der Bw sichergestellt ist und der sich künftige erbbedingte

Anteilsübergänge der Gesellschafter der Bw nicht auf die Beteiligung an der K-GmbH auswirken.

Die operativen Tätigkeiten der Bw stellen sich wie folgt dar:

- Kundenbetreuung durch Herrn D (Kundengespräche mit den wichtigsten Kunden der K-GmbH, vor allem im Zusammenhang mit der Teilnahme an Messen)
- Mindestens vierteljährlich finden neben den Aufsichtsratssitzungen sog. Gesellschaftergespräche statt, in denen auch operative Themen behandelt werden
- Zusätzlich gibt es regelmäßige Termine mit Herrn D
- Beratungsleistungen im Zusammenhang mit operativen und strategischen Themen, z.B.
 - Markenthemen
 - Standortfragen (Estland/Finnland)
 - Mitarbeiterbeteiligung
 - Reporting (Planung, Monatsberichte)
 - Strategiethemen

Zu letzterem Punkt werde auf die angefügte Stundenaufstellung über die Beratungstätigkeit des Steuerberaters der Bw verwiesen, die eine Auflistung der Gesamtstunden sowie eine Aufteilung derselben auf die Bw und die K-GmbH enthält. Entsprechende Unterlagen über die Beratungstätigkeit könnten jederzeit vorgelegt werden.

Insgesamt könne daher festgestellt werden:

- Es liegen stichhaltige außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der Bw vor
- Die Bw übt eine über die reine Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung aus
- Die Gesellschaft verfügt über Räumlichkeiten in der H-Straße und in der I-Straße, wo ihr Lagerräumlichkeiten für das Archiv zur Verfügung stehen. Die Gesellschaft ist nicht Eigentümerin der angeführten Räumlichkeiten.
- Die Gesellschaft beschäftigt keine eigenen Arbeitskräfte. Laut Kleemann (ÖStZ 1997, 114) wären geleaste Arbeitnehmer eigenen Arbeitskräften gleichzustellen. Wenn gleich die Bw keine geleaste Arbeitskräfte beschäftige, so sei in nicht unerheblichem Umfang der Steuerberater in einem ähnlichen Beschäftigungsverhältnis (Werkvertrag) für die Gesellschaft tätig. Die in der Anlage angeführten Stunden betreffen auch operative Belange der K-GmbH.

Aus der beigelegten Stundenaufteilung der Tätigkeiten des Steuerberaters ist zu ersehen, dass im zweiten Halbjahr 2002 0,75 Stunden, von Juni bis Dezember 2003 insgesamt 108 Stunden für die Bw aufgewendet wurden.

Das Finanzamt wies diesen Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 17. Juni 2005 als unbegründet ab.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Rückzahlung von einbehaltener Kapitalertragsteuer (im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie betreffend EU Mitgliedstaaten) in § 94a Abs. 2 EStG 1988 geregelt ist.

Die Möglichkeit der Steuerentlastung in Form des Steuerrückerstattungsverfahrens wurde durch die „Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter – und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter –Richtlinie“ präzisiert.

In § 2 Abs. 1 dieser VO zu § 94 Abs. 2 EStG sei ein Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO nur dann nicht anzunehmen, wenn durch eine schriftliche Erklärung folgende Aussagen bestätigt werden:

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

Im vorliegenden Rückzahlungsantrag bestätigt die antragstellende Gesellschaft, dass sie über keine eigenen Betriebsräumlichkeiten verfügt und auch keine eigenen Arbeitskräfte beschäftigt.

Zu Punkt 1) wird angegeben, dass die Gesellschaft eine über die Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit entfaltet, da sie die Überwachung der Geschäftsführung und Beschlussfassung in maßgeblichen Fragen der Geschäftsführung ausübe.

Durch die Abgabenbehörde wurde nun ein Nachweis für die angegebene Tätigkeit erbeten, insbesondere Nachweise über die Ausübung und Verrechnung der Tätigkeiten sowie den belegmäßigen Nachweis über die dazu angefallenen Aufwendungen.

Diesbezüglich konnten keine Unterlagen durch die steuerliche Vertretung beigebracht werden. Aus der vorgelegten Erfolgsrechnung der Bw ist ersichtlich, dass die Gesellschaft über die Beteiligung an der K-GmbH verfüge. Darüber hinaus ist eine Kreditgewährung an ein ebenfalls verbundenes Unternehmen ersichtlich.

Aufgrund des dargelegten Sachverhaltes seien die Voraussetzungen für eine Steuerentlastung bzw. Rückerstattung nach den Bestimmungen des § 94a EStG nicht gegeben.

Dagegen erhob die Bw durch ihre ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsatz vom 12. September 2005 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richte sich gegen das Unterbleiben der Entlastung von Kapitalertragsteuer nach § 94a EStG.

Betreffend Sachverhalt (Beteiligungsverhältnis bzw. dass KEST in der vorliegenden Höhe einbehalten wurde steht außer Streit) wurde klargestellt, dass sich der Antrag auf Rückzahlung von KEST vom 24. November 2004 auf § 94a EStG gestützt habe.

Zur Auslegung des § 94a EStG und der hierzu ergangenen Verordnung führte die Bw aus, dass der bloße Mißbrauchsverdacht, sofern er vom Abzugsverpflichteten zu vertreten ist, zum Anlass genommen werden könne, die KEST-Befreiung an der Quelle zu versagen. In dem von der ausländischen Muttergesellschaft zu beantragenden Rückerstattungsverfahren sei das tatsächliche Vorliegen eines Mißbrauchs im Sinne des § 22 BAO und damit die Anwendung bzw. Versagung der Steuerbefreiung nach § 94a EStG abschließend zu beurteilen. Wenn die ausländische Muttergesellschaft im Zuge des Rückerstattungsverfahrens den Mißbrauchsverdacht entkräften könne, habe eine gänzliche Entlastung der KEST nach § 94a zu erfolgen (ebenso *Doralt/Kirchmayr*, EStG § 94a Tz 38 mit weiteren Hinweisen auf die Literatur und die Rechtsprechung des EuGH).

Zum Vorliegen eines Mißbrauches nach § 22 BAO verwies die Bw auf den mit Schreiben vom 22. Dezember 2004 dargelegten Sachverhalt (wie bereits weiter oben dargestellt).

Weiters verwies die Bw unter Hinweis auf § 22 BAO auf die dargelegten außersteuerlichen Gründe bzw. darauf, dass die Einschaltung einer beteilungsverwaltenden und beteiligungsfinanzierenden Holding keine ungewöhnlichen und unangemessene Maßnahme darstelle. Zudem fehle es bei den Gesellschaftern der Bw auch an der Absicht der Steuervermeidung.

Dazu wird auf das „Halbeinkünfteverfahren“ dem die in Deutschland ansässigen Gesellschafter unterliegen bzw. darauf verwiesen, dass die nach dem DBA-BRD aus 2000 effektiv einzubehaltende Quellensteuer (KESt) von 15 % in Deutschland wieder anrechenbar ist. Für die Gesellschafter ergäbe sich somit unabhängig von der Einschaltung einer Beteiligungsholding jeweils dieselbe steuerliche Belastung, weshalb Mißbrauch nach § 22 BAO nicht vorliegen könne.

Dass der Bw die Beteiligung an der K-GmbH zuzurechnen ist und sie darüber auch verfügen kann, sei dem Finanzamt durch Vorlage der Erfolgsrechnungen nachgewiesen worden und von diesem (in der Begründung des Bescheides vom 17. Juni 2005) anerkannt worden. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich bei der Bw nicht um eine funktionslose Briefkastengesellschaft handelt. In diesem Sinne habe auch das deutsche Finanzamt in der

erteilten Ansässigkeitsbestätigung (Formular ZS-RD1) die Ansässigkeit der Bw und damit die Eigenschaft der Bw als in Deutschland ansässiges Steuersubjekt bestätigt.

Zum Vorhalt des Finanzamtes, die Tätigkeiten der Bw seien nicht verrechnet bzw. nicht belegmäßig nachgewiesen worden werde ausgeführt, dass die von der Bw benutzten Geschäftsräumlichkeiten dieser unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Ebenso werde die Geschäftsführertätigkeit durch Herrn D unentgeltlich erbracht. Ein belegmäßiger Nachweis sei daher mangels entgeltlicher Leistungsbeziehung in diesen Bereichen nicht möglich.

Andere Leistungsbeziehungen, wie z.B. die Leistung der steuerlichen Vertretung der Bw, wurden durch die dem Finanzamt Salzburg-Stadt vorgelegten Erfolgsrechnungen nachgewiesen.

Im Ergebnis sei somit im Halten und Verwalten der Beteiligung an der K-GmbH durch die Bw kein Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO zu erblicken und die an das Finanzamt abgeführte KESt nach § 94a EStG zur Gänze zu erstatten. Wenn das Finanzamt das Vorliegen von Mißbrauchsverdachtsgründen im Sinne des § 1 Z1 iVm § 2 der VO mit dem Vorliegen eines Mißbrauchs im Sinne des § 22 BAO gleichsetzt, so werde der Bescheid vom 17. Juni 2005 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Bezüglich des gegenständlichen Sachverhaltes stellte das Finanzamt Salzburg-Stadt ein Auskunftersuchen zur Mutter-Tochter-Richtlinie an das Bundesministerium für Finanzen. Eine Antwort seitens des BMF ist im Akt nicht ersichtlich.

Laut tel. Mitteilung gab der Amtsbeauftragte bekannt, dass die Antwort des BMF unter EAS 2787 ergangen sei.

Diese Auskunft enthält im Kern im wesentlichen die Aussage dass, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sind.

Aus dem deutschen Handelregister ist zu ersehen, dass die Bw im Jahr 1995 eingetragen wurde.

An der Bw waren von Anfang an die Gebrüder E beteiligt.

Aus dem Bericht über den Jahresabschluss der Bw zum 30. Juni 2001 ist ersichtlich, dass im Wirtschaftsjahr 1999/2000 Anteile des Beteiligungsbesitzes an der K-GmbH (bis dahin zu 100% im Besitz der Bw) an die Fa. G veräußert wurden.

Weiters ist zu ersehen, dass im Jahr 2001 einer der Gesellschafter der Bw verstorben ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 94a EStG 1988 lautet: (in der für das Jahr 2004 - Jahr der Antragstellung – geltenden Fassung)

(1) Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat insoweit keine Kapitalertragsteuer abziehen, 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. „An die Stelle der Beteiligung mindestens zu einem Viertel tritt eine Beteiligung zu mindestens einem Zehntel, soweit Gegenseitigkeit im Sinne des § 48 BAO besteht.“ (BGBl I 2003/71 ab 1.1.2004)
2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) in der jeweils geltenden Fassung erfüllt.
4. Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.

(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 einem Jahr (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 der Bundesabgabenordnung) sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 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.

Artikel 2 der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter – und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten Nr. 90/435/EWG lautet:

Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen.

Die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl. 56/1995 lautet im § 1:

Eine Unterlassung des Steuerabzuges im Sinne des § 94a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist unzulässig, wenn

1. Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Mißbrauchs im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung sprechen und ein Mißbrauch von dem zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre (§ 2), oder

2. usw..

§ 2 Abs. 1 lautet:

Ein Mißbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung wäre von dem zum Abzug Verpflichteten nur dann nicht zu vertreten, wenn er über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge empfangende 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.

Abs. 2 leg.cit. lautet:

Schriftliche Erklärungen im Sinne des 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.

§ 22 BAO Abs. 1 und 2 lauten:

Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Zur Zuständigkeit des Finanzamtes Salzburg-Stadt ist auszuführen, dass der von der Bw gestellte Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Abzugssteuer zwar formell auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens (damit wäre das Finanzamt Eisenstadt zuständig gewesen) gestellt wurde, inhaltlich jedoch alle Voraussetzungen für einen Rückzahlungsantrag im Sinne des § 94a EStG erfüllt. Das Finanzamt Salzburg-Stadt ist daher als Betriebsfinanzamt gem.

§ 59 BAO iVm § 13a AVOG für derartige Rückzahlungsanträge nicht unzuständig. In der

Entscheidung des Finanzamtes kommt klar zum Ausdruck, dass dieser Antrag gem. § 94a EStG abgewiesen wird. Die Bw stellt in der Berufung klar, dass es sich um einen Rückzahlungsantrag im Sinne des § 94a EStG gehandelt habe. Dass sich der Antrag formell fälschlich auf das Doppelbesteuerungsabkommen stützt, führt damit zu keiner Zuständigkeit des Finanzamtes Eisenstadt, da eine falsche Bezeichnung des Antrages an der inhaltlichen Beurteilung nichts ändert. Hinweis dafür, dass der Antrag im Sinne des § 94a EStG gestellt wurde ist auch daraus zu ersehen, dass der Rückzahlungsanspruch mit 25 % (somit zur Gänze) beantragt wurde und nicht wie nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der BRD vorgesehen auf 20% beschränkt wurde.

Die vom Finanzamt Salzburg-Stadt angenommene Zuständigkeit hat sich daher, insbesondere aufgrund des Vorbringens in der Berufung, als richtig erwiesen.

Unstrittig ist, dass der vorliegende Sachverhalt die formellen Voraussetzungen des § 94a EStG 1988 und somit die Voraussetzungen im Sinne der Mutter-Tochter Richtlinie (kurz MTR) für eine Rückerstattung erfüllt (siehe z.B. Gesellschaftsformen, Beteiligungsverhältnis, Dauer der Beteiligung oder Ansässigkeitsbestätigung).

Strittig ist hingegen ob im gegenständlichen Fall wegen Anwendung der innerstaatlichen Mißbrauchsbestimmungen (wie in der MTR vorgesehen) die Rückzahlung der gegenständlichen Kapitalertragsteuern versagt werden kann.

Das Finanzamt geht im angefochtenen Bescheid davon aus, dass Mißbrauch allein auf Grund der oben zitierten, gem. § 94a Abs.2 Z 2 EStG 1988 erlassenen, Verordnung im Sinne des § 20 BAO schon dann gegeben ist, wenn die Betätigung der Gesellschaft über die bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht, über keine eigenen Arbeitskräfte und keine eigenen Betriebsräumlichkeiten verfügt.

Dieser Ansicht kann sich die Rechtsmittelbehörde nicht anschließen.

Die Verordnung regelt lediglich die Umstände, wann eine Unterlassung des Steuerabzugs im Sinne des §94 Abs. 1 EStG 1988 unzulässig ist. Durch diese Verordnung wird kein neuer Mißbrauchstatbestand geschaffen. Der Verdacht eines Mißbrauchs ist mangels Vorliegen der entsprechenden schriftlichen Erklärung der Muttergesellschaft anzunehmen, weshalb vorerst der KEST-Abzug vorzunehmen ist. Was auch im gegenständlichen Fall geschehen ist. In weiterer Folge besteht für die Muttergesellschaft die Möglichkeit einen Rückzahlungsantrag beim österreichischen Finanzamt zu stellen. In diesem Verfahren hat das Finanzamt die Möglichkeit das Vorliegen von Mißbrauch zu überprüfen und entsprechend nachzuweisen. Dazu ist auch auf den Kommentar zum Einkommensteuergesetz „Doralt“ Band III, zu §94a TZ 38, zu verweisen, wonach die Anwendung der Bestimmungen dieser Verordnung nicht das objektive Vorliegen eines Mißbrauchs voraussetzt. Der Mißbrauchsbegriff laut Verordnung stellt daher lediglich auf eine Verdachtslage ab, durch die eine Unterlassung des Steuerabzugs

durch die Ausschüttende Gesellschaft unzulässig wird. In diesem Sinne ist den Ausführungen der Bw zu folgen, denen das Finanzamt nicht entgegengetreten ist.

Für die im § 94a Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 vorgesehene Steuerrückerstattung hat daher die Prüfung von Mißbrauch gem. § 22 BAO im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu erfolgen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung

ungewöhnlich und unangemessen ist und

nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu wiederholt ausgesprochen, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Mißbrauch ist hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. (VwGH vom 10.12. 1997, 93/13/0185).

Die Schaffung einer in der BRD ansässigen Holdinggesellschaft, die 1995 erfolgte, hinter der in Deutschland ansässige Gesellschafter (Brüder bzw. deren Erben) stehen, kann nicht als ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung angesehen werden.

Dem Vorbringen der Bw in der Berufung, wonach Hauptfunktion der Bw die Bündelung der Gesellschaftsinteressen der Gebrüder bzw. Familien E, die Gewährleistung einer einheitlichen Willensbildung auf Ebene der Gesellschaft und entsprechend einer einheitlichen Vertretung auf Ebene der K-GmbH sowie die Überwachung der Geschäftsführung ist...usw., wozu sich das Finanzamt nicht geäußert hat, kann seitens der Rechtsmittelbehörde nicht entgegengetreten werden. Wie aus dem Handelsregistrauszug zu ersehen ist, ist Gegenstand des Unternehmens der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an Unternehmen der dort angegebenen Branche. Genau diese Tätigkeit wird von der Bw auch ausgeübt (siehe Anteilsverkauf im Jahr 2000). Es ist daher ohne Belang, dass die Bw über keine eigenen Betriebsräumlichkeiten (Räume stehen unentgeltlich zur Verfügung) und Angestellten (mit Ausnahme des unbezahlten Geschäftsführers) verfügt. Wie aus den Bilanzen zu ersehen ist und in der Vorhaltsbeantwortung der Bw dargelegt wurde, liegt entsprechender Beratungsaufwand eines Steuerberaters vor, sodass von einem für eine Holdinggesellschaft vorliegenden Mindestmaß an Verwaltungstätigkeit durch den Geschäftsführer auszugehen ist. Die Tatsache, dass die Bw fallweise Kredite an dritte Unternehmen gewährt, blieb vom Finanzamt unbestritten.

Dass die Schaffung einer Holdinggesellschaft der Bündelung der Gesellschafterinteressen und einer einheitlichen Willensbildung dient (z.B. im Todesfall eines Gesellschafters ; wie bereits eingetreten, siehe Feststellungen aus dem Akteninhalt), ist als außersteuerlicher Grund nicht von der Hand zu weisen.

Wenn das Finanzamt mündlich auf die entgegenstehende Ansicht des BMfF in EAS 2787 verweist ist festzuhalten, dass der dieser Auskunft zugrunde liegende Sachverhalt nicht dargelegt wird. Weiters bezieht sich diese Auskunft in erster Linie auf das DBA mit Deutschland und nicht auf § 94a EStG iVm der MTR. Lediglich im letzten Satz wird kurz auf die Antragstellung gem. 94a EStG 1988 eingegangen.

Die in dieser Auskunft angeführten Entscheidungen des VwGH betreffend Mißbrauchstatbestände sind schon deshalb nicht vergleichbar, da es sich bei der gegenständlichen Gesellschaft nicht um eine Gesellschaft handelt die in einer Steueroase (Schweiz oder Irland), mit sehr geringen (Körperschafts-)Steuersätzen, beheimatet und als Briefkastenfirma anzusehen ist, bzw. deren Gesellschafter nicht bekannt sind (letzteres in Bezug auf die Gesellschaft in der Schweiz). Auch nimmt die gegenständliche Gesellschaft eben in der erklärten Art und Weise nämlich als Holdinggesellschaft am Wirtschaftsleben teil.

Schließlich ist auch auf die Rechtsprechung des BFH zu den in Deutschland vergleichweisen Bestimmungen betreffend Mißbrauch gem. § 42 AO sowie § 50d dEStG 1990 zu verweisen. Im Urteil des BFH vom 25.2.2004, I R 42/02 traf dieser klare Aussagen zur Abgrenzung von missbräuchlich verwendeten Briefkasten- bzw. Basisgesellschaften von bloß passiv tätigen Kapitalgesellschaften.

Er wies darauf hin, dass die Rechtsprechung des BFH letztlich "noch nie eine auf Dauer angelegte Zwischenschaltung inländischer Kapitalgesellschaften als Rechtsmissbrauch qualifiziert hat, wenn ein Steuerpflichtiger - aus welchen Gründen auch immer - zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schaltet und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen zieht".

Der BFH ergänzte, dass es der EuGH generell als einen Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit (Art. 43 und Art. 48 EGV) ansehe, wenn die in einem Mitgliedsstaat errichtete Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat gegenüber dort ansässigen Kapitalgesellschaften benachteiligt wird. Deshalb lasse es sich schwerlich rechtfertigen, die entsprechende Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Gemeinschaft als Missbrauch iSd deutschen § 42 AO 1977 zu behandeln.

Die Abschirmwirkung einer solchen Gesellschaft sei grundsätzlich auch dann zu akzeptieren, wenn damit steuerliche Vorteile verbunden sind.

Missbräuchlich könne eine solche Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft allenfalls dann sein, wenn sie

- lediglich vorübergehend erfolgt und
- nur zu dem Zweck bestimmt ist, anderweitig drohenden steuerlichen Belastungen zu entgehen.

In den im Urteil des BFH beurteilten Fall ging es um Beteiligungen an Gesellschaften über eine Dauer von jeweils rund zwei Jahren, was vom deutschen Höchstgericht nicht als kurzer, lediglich "geschäftsvorfallbezogener" Zeitraum gewertet wurde. Der BFH führte aus, dass die Verhältnisse bei diesen Gegebenheiten die Gleichbehandlung der Sachverhalte im Inland wie im Ausland erzwingen.

Im gegenständlichen Fall liegt daher unbestritten eine auf Dauer angelegte Gesellschaft (nämlich seit 1995) vor, sodass schon aus diesem Grund eine mißbräuchliche Verwendung für eine im Jahr 2004 beantragte Rückerstattung von KEST nicht anzunehmen ist.

Bei Betrachtung des gesamten Sachverhaltes und der dazu in Bezug auf Mißbrauch vorliegenden Rechtsprechung, kann in der Einschaltung einer in Deutschland gegründeten über Jahre bestehenden Holdinggesellschaft hinter der in Deutschland ansässige Gesellschafter stehen keine ungewöhnliche oder unangemessene Gestaltung gesehen werden. Ein Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO, zu dem das Finanzamt trotz entsprechender Ausführungen der Bw in der Berufung kein Vorbringen erstattet hat, liegt daher nicht vor. Der Berufung war daher, wie im Spruch dargestellt, Folge zu geben.

Salzburg, am 5. Oktober 2007