



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CPM, vertreten durch P.L. und des GF als Beitretender gemäß § 257 BAO, vertreten durch FM, vom 5. August 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes L vom 13. Juli 2004 betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Kapitalertragsteuer wird für 2000 mit 91.657,50 S (6.661,01 €), für 2001 mit 266.640,00 S (19.377,48 €) und für 2002 mit 9.999,00 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 25. Februar 2003 bis zum 2. Juni 2004 eine Betriebsprüfung und am 28. Januar 2003 eine Hausdurchsuchung (HD) durchgeführt:

a. Im Zuge der HD in den Räumlichkeiten des Herrn P. L. habe man umfangreiche Unterlagen beschlagnahmt. Dieses Material sei im Zuge von Betriebsprüfungen bei P. L. , der Firma PC ltd. und der Firma CPM ausgewertet worden.

P. L. habe seit 1999 überwiegend für österreichische Auftraggeber britische Kapitalgesellschaften (Limiteds) gegründet, welche auch im britischen Firmenbuch eingetragen seien (Companies House). Als Gründer hätten RG und CG zur Verfügung gestanden. Sie hätten zunächst für kurze Zeit die Anteile gehalten (shares) und als Director (Geschäftsführer) und Secretary (Schriftführer) fungiert. Danach sei die Abtretung der shares und die Übergabe der Funktionen (Director und Secretary) an die tatsächlichen (österreichischen) Firmeninhaber oder auch die Abtretung an die Firmen von P. L. (PC ltd.,

CPM, CPM Secretary Ltd., CPM Management Ltd. oder CPM Director Ltd.) erfolgt, welche die Anteile treuhandschaftlich verwalteten.

P. L. manage für diese Limiteds das Postservice (einmal wöchentliche Weiterleitung der Briefe, welche an die britische Adresse zugestellt worden seien, nach Österreich), die Eingaben ins Firmenbuch (Bestellungen/Abbestellungen), die steuerliche Vertretung (P.B. , BB), die Kontoeröffnung in Großbritannien (GB) , die Entrichtung der Abgaben und Gebühren (Firmenbuch, KÖSt) und stelle auch kurzfristig ein Büro in GB zur Verfügung.

Die Leistungen seien durch 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 erfasst. Unter den beschlagnahmten Unterlagen befänden sich die Stammbblätter der über P. L. gegründeten Firmen (Firmenname, Gründungsdatum, Firmennummer, Aktienkapital, Steuernummer und letzte Fälligkeit, Director und Secretary).

Auch die Computerdateien habe man gesichert. Daraus gehe hervor, dass die Geschäftstätigkeit jener Firmen, welche P. L. vertrete, in den Räumlichkeiten in Österreich geführt werde. Ein Dateiverzeichnis liege vor.

Die Unterlagen betreffend die Geschäftsleitung in Österreich würden von Mails an die CPM bis zu Rechtsgutachten verschiedenste Papiere umfassen.

b. Die CPM sei am 7. August 2000 gegründet und im britischen Firmenbuch eingetragen worden. Sie sei in Österreich nicht im Firmenbuch eingetragen. Das Stammkapital betrage vier Pfund.

Secretary sei zuerst RG und Director sei CG gewesen. Ab 8. August sei P. L. Director und die PC Ltd. Secretary. Die Finanzbehörde gehe aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung davon aus, dass P. L. seit Gründung wirtschaftlich Gesellschafter und Geschäftsführer im Sinne des österreichischen Gesellschaftsrechtes sei. Aus den beschlagnahmten Unterlagen und den gesicherten Buchhaltungsdateien gehe hervor, dass die CPM seit Bestehen in Österreich den Ort der Geschäftsleitung habe und daher unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Mit Schreiben vom 23. April 2001 habe die Limited um Zuteilung einer Steuernummer beim Finanzamt Graz-Stadt für die Rückerstattung österreichischer Umsatzsteuer angesucht. Dem Ergänzungsersuchen vom 2. Mai 2001 um Nachreichung einer Ansässigkeitsbescheinigung und USt-Registrierung sei nicht entsprochen worden. Für die Jahre 2000 und 2001 seien keine Steuererklärungen in Österreich eingereicht worden. Die gesicherten G+Vs/Bilanzen seien durch Belege untermauert. Diese seien als Schätzungsgrundlage für die Bemessung der Abgaben herangezogen worden.

Bisher habe man keinen Nachweis erbracht, dass die CPM im Ausland tätig geworden sei und in GB eine Betriebsstätte bestehe bzw. die Betriebsergebnisse von GB dort versteuert würden. Sämtliche Ergebnisse seien Österreich zuzurechnen, wo sich aufgrund der Sachverhaltsermittlungen der Ort der Geschäftsleitung befinde (G., N.-Str.).

c. Verdeckte Ausschüttung:

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

Zum Konto 2360: Mit einer Rückzahlung könne aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten des P. L. (Rückstände der Alimente ab 1998), geringem Einkommen und fehlendem Vermögen nicht gerechnet werden. P. L. erscheine nicht kreditwürdig und hätte von fremden Dritten kein Darlehen ohne ausreichende Sicherheiten erhalten.

Zum Konto 2361: Der Bankausgang sei zwar bei der CPM verbucht worden, das Geld sei aber nicht bei der PC Ltd. eingegangen, daher sei davon auszugehen, dass dieses Geld bei P. L. verbleibe.

Die verdeckte Ausschüttung aus diesem Punkt betrage gesamt 448.750,19 S im Jahr 2000 (KESt 149.568,44 S), 1.362.421,43 S (KESt 454.095,00 S) im Jahr 2001 und 0,00 S im Jahr 2002 (KESt 0,00).

(2) Für 2002 sei ein Raika-Konto nicht gebucht worden. Die erklärten Bankeingänge würden dem Umsatz zugerechnet und als verdeckte Ausschüttung angesehen, weil das Konto mit 12. September 2002 geschlossen und die Beiträge entnommen worden seien.

Ungeklärte Bankeingänge	49.296,19
USt 20%	8.216,03
Umsatz netto	41.080,16
KESt	16.432,06

d. Bemerkungen bei der Schlussbesprechung (Auszug):

Dem Pflichtverteidiger im Finanzstrafverfahren sei von der Prüferin ein Dateienverzeichnis vorgelegt worden, welches anlässlich der Akteneinsicht bisher noch nicht in Kopie zur Verfügung gestellt worden sei. Der Pflichtverteidiger verzichte zunächst auf die Aushändigung einer Kopie. Einwendungen und Anmerkungen des Pflichtverteidigers würden nach Übermittlung der ergänzten Niederschriften ehestmöglich übersandt.

Ad Pkt I/2: Der Steuerberater habe eingewandt, dass die Gesellschaft sehr wohl im Ausland tätig geworden und auch in Großbritannien steuerlich erfasst sei.

Ad Punkt II/4: Der Steuerberater habe vorgebracht, dass es sich um keine verdeckten Ausschüttungen handle, da es zu keiner Ergebnisminderung gekommen sei. Weiters sei der Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung nicht mit der Hingabe des Darlehens (Entnahme) gleichzusetzen. Das Finanzamt stelle dazu fest, dass die Annahme der verdeckten Ausschüttung durch die ständige Rechtsprechung gedeckt sei. Eine solche läge nämlich bei völliger Rechtsgrundlosigkeit von Zuwächsen auf einem Gesellschafterverrechnungskonto vor, wenn ihnen Vermögensabflüsse aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gegenüberstünden. Die bloße Verbuchung der Zuwendung an den Gesellschafter könne eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen. Auch die Verbuchung von Zinsen liefere dafür keinen Beweis. Für ein Darlehensgeschäft unter Fremden sei es auch nicht üblich, keinen bestimmten Kreditrahmen festzusetzen und keinen annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren.

2. Gegen die aufgrund der BP erlassenen Bescheide (betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002, Körperschaftsteuer 2000 und 2001 sowie die Anspruchszinsen 2000 und 2001) wurde am 5. August 2004 eine Berufung eingebracht (Auszug):

a. Die Abgabenbehörde habe eine Vorteilsgewährung an P.L. im Rahmen der Darlehensgewährung in keiner Weise dargetan. Das Einkommen der Kapitalgesellschaft sei nicht vermindert worden. P.L. habe auch laufend Rückzahlungen geleistet. Die Judikatur fordere eine Verminderung des Einkommens der Körperschaft. Eine Einkommensminderung der Zweigniederlassung sei aber nicht erfolgt.

Zudem sei § 93 EStG 1988 hier nicht anwendbar. Erträge einer Private Limited Company seien von dieser Bestimmung nicht erfasst. Dasselbe ergebe sich auch dann, wenn man sich die Regelungen des BBG 2003 ansehe.

b. Nicht geklärte Bankeingänge seien als verdeckte Ausschüttung angesehen worden. Die wesentlichen Einnahmenpositionen seien aber zuordenbar. Die meisten Geldflüsse würden Darlehen betreffen und in geringem Umfang auch Honorareinnahmen von anderen englischen Gesellschaften.

3. Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2004 hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 wie folgt erledigt (Auszug):

a. Eingangs sei zu prüfen, ob das Anbringen vom 5. August 2004, das sich nach seiner Einleitung lediglich gegen die Umsatzsteuer 2000 bis 2002, die Körperschaftsteuer 2000 und 2001 sowie die Anspruchszinsen 2000 und 2001 richte, (auch) als Berufung gegen die

Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 anzusehen sei.

Für die Beurteilung von Anbringen komme es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteiwillens (vgl. Ritz, BAO, Tz 1 zu § 85 BAO; VwGH 23.4.2001, 99/14/0104).

Ziehe man den Inhalt des Anbringens vom 5. August 2004 zur Beurteilung seines Inhaltes heran, folge nach Ansicht des Finanzamtes aus dem Vorbringen, dass die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer völlig zu Unrecht erfolgt sei, weil eine gesetzliche Legitimation für diese Vorschreibung fehle, sodass dieses Anbringen auch als Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 zu werten sei.

Auch die beantragten Änderungen im Sinn des § 250 Abs. 1 lit c BAO ergäben sich aus dem erwähnten Anbringen, weil das Vorbringen darauf gerichtet sei, die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 ersatzlos aufzuheben (arg: "Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolgte daher ... zu Unrecht...").

b. Die Berufungswerberin sei eine nach britischem Recht (Companies Act 1985-1989) am 7. August 2000 gegründete Private Limited Company (vgl. S 209 des Arbeitsbogens), die im englischen Firmenregister (Companies House) eingetragen worden sei.

c. Im Zeitraum 25. Februar 2003 bis 2. Juni 2004 habe bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buchprüfung stattgefunden, 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 (Director) und Gesellschafter der Berufungswerberin, verbucht worden seien. Vertragliche Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten, Laufzeit, Verzinsung und Sicherheiten habe man nicht getroffen. Daher sei der Saldo dieser Verrechnungskonten in den Jahren 2000 und 2001 als verdeckte Ausschüttung an P.L. gewertet worden (vgl. Punkt 4 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 sowie die Bescheidbegründung vom 8. Oktober 2004 betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 5. August 2004 hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 und 2001. Außerdem die Begründung vom 8. Oktober 2004 betreffend die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Berufung vom 5. August 2004 bezüglich Umsatzsteuer 2000 bis 2002).

Des weiteren sei in Punkt 7 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 folgendes festgestellt worden:

Raikakonto:

Für 2002 sei dieses Konto nicht aufgebucht worden. Die nicht erklärten Bankeingänge würden dem Umsatz zugerechnet und als verdeckte Ausschüttung angesehen, da das Konto mit 12. September 2002 geschlossen und die Beträge daher entnommen worden seien. Eine Aufstellung der Beträge sei bereits übermittelt worden.

Im Jahr 2002 ungeklärte Bankeingänge/verdeckte Ausschüttung gesamt 49.296,19 (USt 20% = 8.216,03); Umsatz netto daher 41.080,16 und KEST 33,33% = 16.432,06.

In der bereits erwähnten Berufung vom 5. August 2004, die sich laut Einleitung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002, die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2000 und 2001 jeweils vom 9. Juli 2004 richte, sei auf Seite 3 folgendes ausgeführt (zu den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit den bereits angeführten Verrechnungskonten):

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 1988 die hier anzuwenden war, 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 diesem Gesetz seien aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Bedenken aus der Nichtendbesteuerung von ausländischen Kapitalerträgen (vgl. Rechtssache Lenz), die mit inländischen Kapitalerträgen vergleichbaren ausländischen Kapitalerträge nunmehr einem System der Veranlagungsendbesteuerung (im Sinn des § 37 Abs. 8 in Verbindung mit § 97 EStG neu) zugeführt worden. Dies wäre alles nicht notwendig gewesen, wenn ausländische Kapitalerträge in die KEST-Abzugspflicht des EStG einbezogen gewesen wären.

d. Inhaltlich sei zur gegenständlichen Berufung nachstehendes anzuführen:

Hinsichtlich der Begründung, weshalb im gegenständlichen Fall die "Entnahmen" von P. L. in den Jahren 2000 und 2001, die man über die Verrechnungskonten verbucht habe, als verdeckte Ausschüttung im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu qualifizieren seien, werde auf die Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 8. Oktober 2004 betreffend Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 verwiesen (vgl. insbesondere die Seiten 13 ff.). Betreffend die Begründung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung betreffend die Entnahme des Kontostandes per 12. September 2002 des Raikakontos werde auf Seite 18 der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2002 vom 8. Oktober 2004 verwiesen. Überdies sei anzumerken, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Entgelte für 2002 in der angeführten Berufungsvorentscheidung nichts an der Höhe der verdeckten Ausschüttung ändere, weil diese immer vom Bruttobetrag festzusetzen sei (dh. € 49.296,19).

e. 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, müsse festgehalten werden, 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 einer 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 8. Oktober 2004 betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 5. August 2004 hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 und 2001. Außerdem die Begründung vom 8. Oktober 2004 betreffend die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Berufung vom 5. August 2004 bezüglich Umsatzsteuer 2000 bis 2002), weswegen die Bestimmung des § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen entgegen der Ansicht der Berufungswerberin zur Anwendung komme.

Soweit die Berufung auf die Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2003 anspiele, sei festzuhalten, dass die in § 93 Abs. 2 Z 1 lit e EStG 1988 getroffene Regelung, sich lediglich auf solche Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften beziehe, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hätten (vgl. Doralt, EStG, 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 2000 bis 2002 zu Recht erfolgt sei.

4. Beitritt zur Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 und Vorlageantrag vom 8. November 2004:

Herr P. L. erhielt mit Bescheid vom 4. Februar 2004 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einen Verfahrenshilfeverteidiger für das Finanzstrafverfahren. Herr P. L. erteilte demselben Vertreter auch die Vollmacht, ihn abgabenrechtlich zu vertreten, wobei auch eine Zustellvollmacht übertragen wurde.

Der Vertreter führt im Schreiben betreffend den Beitritt zur Berufung aus:

P. L. sei im Zeitraum vom 7. August bis zum 27. Juli 2004 Director der Berufungswerberin gewesen. Er komme daher als Haftungspflichtiger in Betracht. Deshalb trete er den Berufungen gegen die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und gegen die Kapitalertragsteuer bei.

Gleichzeitig stelle er den Antrag, die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, den gesamten Berufungssenat zu befassen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen, wobei auf die Erörterungsmöglichkeit nach § 273 Abs. 3 BAO hingewiesen werde.

5. Am 20. Juni 2005 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

a. Mit Schreiben vom 5. September 2005 wurde die Bw. und der beitretende Haftungspflichtige zur Erörterung für den 21. September 2005 geladen.

b. Am 21. September 2005 wurde eine Erörterung bei der Berufungsbehörde durchgeführt. Über den Verlauf des Erörterungstermines wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

Steuerberater (als Vertreter des beigetretenen Berufungswerbers P.L. und des inländischen Vertreters P.L.): Ich nehme die Berufung betreffend USt 2000, USt 2001, USt 2002 und die Anträge auf Behandlung durch den gesamten Senat und mündliche Verhandlung zurück.

Ich schließe mich der Meinung des Vertreters des Finanzamtes an, dass die Verfahren KÖSt 2000 und 2001 und die Verfahren betreffend Anspruchszinsen 2000 und 2001 rechtskräftig sind. Damit bleibt nur mehr die Frage der Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002 offen, wobei ich hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung auf das im Verfahren zu RV/0132-L/05 und RV/0133-L/05 (PC Ltd.) erstattete Vorbringen verweise.

Betreffend die Bemessungsgrundlage im Kapitalertragsteuerverfahren bringe ich vor, dass sich diese bisher aus einer unabgestimmten Buchhaltung ergibt. Dabei hat die Buchhalterin alle für

sie vorerst unklaren Buchungsfälle auf das Verrechnungskonto P.L. (Kto 2360) gebucht. Aufgrund der Vorkommnisse anlässlich der Beschlagnahme konnten die ungeklärten Buchungsfälle bis zum heutigen Tage nicht aufgeklärt werden. Beispielsweise verweise ich auf die Buchung vom 2. April 2001 über einen Betrag von 240.805,25 S (Seite 16 des Arbeitsbogens). Mit diesem Betrag wurden Betriebsausgaben bezahlt. Die dazugehörigen Belege lagen der Buchhalterin nicht vor. Aus diesem Grund wurde das Verrechnungskonto P.L. belastet. Ich schlage daher vor, das Verfahren bis zur Erledigung des Verfahrens betreffend PC Ltd. auszusetzen. Es soll versucht werden, Gewinnermittlungen für die Jahre 2000 bis 2001 auszuarbeiten, aufgrund dieser Gewinnermittlungen werden sich dann die entsprechenden Bemessungsgrundlagen ergeben.

Referent: Dies würde bedeuten, dass entweder die BP nochmals Bemessungsgrundlagen ermitteln müsste oder die Bescheide aufgehoben und zurückverwiesen werden müssten, sofern man die Berufung nicht, wie von ihnen beantragt, aussetzt. Wäre es denkbar, die Bemessungsgrundlagen zu schätzen und den voraussichtlichen Abzug vorwegzunehmen, um so zumindest die Bemessungsgrundlage außer Streit zu stellen?

Nach ausführlicher Diskussion kommen die beiden Streitparteien überein, die Bemessungsgrundlage mit ca. 60% der bisherigen Beträge (abgerundet bzw. tw. aufgerundet) wie folgt anzusetzen: Für das Jahr 2000 mit 275.000,00 S, für 2001 mit 800.000,00 S und für 2002 mit 30.000,00 €. Die Kapitalertragsteuer ergibt sich rechnerisch mit 33,33% dieser Bemessungsgrundlage. Diese Einigung bedeutet keinesfalls, dass von einer Richtigkeit der Bemessungsgrundlagen im finanzstrafrechtlichen Sinn ausgegangen werden kann.

Referent: Damit ist in der Frage der Verschreibung der Kapitalertragsteuer nur mehr die rechtliche Komponente, nämlich ob einer in England gegründeten Limited Kapitalertragsteuer aus einer verdeckten Gewinnausschüttung vorgeschrieben werden kann, offen.

Seitens des Steuerberaters wird darauf hingewiesen, dass bei der rechtlichen Beurteilung berücksichtigt werden muss, dass die gegenständliche Firma im Gegensatz zur PC Ltd. nicht über eine im österreichischen Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung verfügt.

6. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 19. November 2003 vor dem Abschluss der Betriebsprüfung (Auszug):

Die Tätigkeit der CPM habe in erster Linie darin bestanden, dass sie in Großbritannien Firmengründungen durchgeführt habe. Zur Erbringung dieser Dienstleistungen habe sich der Direktor dieses Unternehmens – Herr P.L. – regelmäßig in Großbritannien aufgehalten, da es

in der Natur der Sache gelegen sei, dass diese Dienstleistungen nur vor Ort in England erbracht werden konnten.

Die Leistungen seien auch der englischen Umsatzsteuer unterworfen worden. Eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung könne nicht so weit gehen, dass ein englisches Unternehmen der österreichischen Abgabenbehörde nachweisen müsse, wann und wie in England die Umsatzsteuer abgeführt worden sei.

b. Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und Körperschaftsteuer 2000 bis 2001 (Auszug).

Das Finanzamt stellt – ergänzend zu den Erhebungen der BP – anhand der beschlagnahmten Unterlagen folgenden Sachverhalt fest:

(1) Als registrierte Büroanschrift der Berufungswerberin war im Firmenbuch von Großbritannien (Companies House) zunächst die Anschrift 8 BH eingetragen. Bei dieser Anschrift handelt es sich um das Wohnhaus von RG und CG. Eine geschäftliche Aktivität hat die Berufungswerberin an dieser Anschrift niemals entfaltet. Dies ergibt sich neben den von der Betriebsprüfung bereits in Punkt 1 und 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 angeführten Umständen aus weiteren Beweisergebnissen (Schreiben von RG vom 1. Februar 2001 an die Berufungswerberin zu Händen von P.L., in dem als Anschrift von RG die Adresse 8 BH ausgewiesen ist. Auch in einem E-Mail von CG vom 15. Juni 2000 ist als Anschrift diese Londoner Adresse ausgewiesen).

In einem Schreiben von RG vom 21. August 2001 an die Berufungswerberin zu Händen von P.L., das dieser Begründung in Kopie angeschlossen ist, wird folgendes mitgeteilt:

"Sehr geehrter Herr L.,

Wir mussten das Datum vorverlegen, was nunmehr heißt, dass Ihnen unsere Adresse ab dem 15. September nicht mehr zur Verfügung steht.

Nach diesem Datum geht jegliche Post, die auf Ihren Namen oder auf Ihre Firmen lautet, zurück an den Absender mit dem Vermerk "address no longer at this address....".

Aufschlussreich ist auch eine E-Mail von CG vom 31. August 2001 an die Berufungswerberin. Aus dieser E-Mail sowie dem Schreiben vom 21. August 2001 ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass RG und CG ihre Wohnanschrift der Berufungswerberin (und anderen Gesellschaften, deren Gründung über die Berufungswerberin erfolgt ist) als Büroadresse zur Verfügung gestellt haben, ohne dass die Berufungswerberin bzw. andere laut Companies House an dieser Anschrift etablierten Firmen tatsächlich dort tätig geworden sind.

Mit dem in der E-Mail vom 4. September 2001 angesprochenen Abschluss der Angelegenheit hat die Berufungswerberin die Verlegung der gegenüber dem Companies House und anderen öffentlichen Institutionen (wie insbesondere der Finanzverwaltung) verwendeten Firmenanschrift von 8 BH an die neue Anschrift CH gemeint. Diese Verlegung der Anschrift des "Registered Office" wurde den von der Berufungswerberin betreuten Gesellschaften mit einem Standardschreiben (Seriendruck) wie folgt bekanntgegeben (S. 28 des AB):

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Um Ihnen einen noch besseren Service bieten zu können, haben wir uns entschlossen die Adresse des "Registered Office" zu verlegen. Alles in Zusammenarbeit mit P.B., einem sehr renommierten Steuerberatungsbüro, welcher gleichzeitig als ihr "Tax Agent" auftritt und alle Steuerfragen England betreffend für Sie erledigt.

Ihre neue Firmen-Adresse in England lautet CH.

Das liegt sehr günstig. ... Sie sparen sich den zeitaufwendigen Weg nach London und könnten bei Bedarf alle steuertechnischen Fragen, Seminare usw. an einem Tag erledigen. Durch die Sitzverlegung können wir Ihnen jetzt eine ganze Reihe neuer Dienstleistungen anbieten, die Sie bitte aus der beiliegenden Informationsschrift entnehmen wollen. Für etwaige Buchungen verwenden Sie bitte das beiliegende Formular...."

Diesem Standardbrief ist ein Lageplan zu der bekanntgegebenen Anschrift samt Beschreibung der Einrichtungen (Reception Room, Boardroom; vgl. S. 29 des AB) angeschlossen gewesen. Des weiteren ist ein Leistungsangebot der Berufungswerberin wie zB Firmengründung, anonyme Firmengründung, Jahresbericht, Änderung des Firmennamens, "office fee" sowie das Entgelt für die halbtägige Anmietung von Räumlichkeiten samt Equipment an der im Standardbrief angeführten Anschrift diesem Schreiben angeschlossen gewesen (vgl. S 30 f des AB).

Auch die Anschrift der Berufungswerberin in Großbritannien wurde an die angeführte Adresse verlegt. Dem Companies House wurde diese Adressänderung mit Eingabe vom 15. Oktober 2001 mittels des Formulars "288c" angezeigt (vgl. S 221 des AB). Bei der Anschrift CH handelt es sich um die Geschäftsanschrift von P.B., einer englischen Wirtschaftsprüfungskanzlei (vgl. S. 41 des AB). Auch an dieser Adresse hat die Berufungswerberin keinerlei Tätigkeit entfaltet. Diesbezüglich kann auf Punkt 1 und 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 verwiesen werden. Zwecks Verdeutlichung darf überdies beispielsweise auf die Zahlungsaufforderungen (application of payment) von P.B. vom 27. Januar 2002 (S. 40 des AB) und vom 29. Dezember 2002 an die Berufungswerberin, die beide an deren österreichische Anschrift gerichtet sind, verwiesen werden, in denen folgendes festgehalten wird:

"Professional Services rendered (geleistete professionelle Dienste).

Monthly fee as agreed for providing registered office and forwarding weekly post".

Daraus ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass die Anschrift für die Berufungswerberin lediglich eine Zustelladresse gewesen ist, weil P.B. für die Duldung der Benützung ihrer Geschäftsanschrift sowie die Postweiterleitung ein Entgelt in Rechnung gestellt hat. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass in den im Rahmen der Hausdurchsuchung gefundenen Ausgangsrechnungen neben der englischen (Zustell)Anschrift immer auch die Anschrift in Österreich ausgewiesen wird. Im Rahmen der Korrespondenz mit den von der Berufungswerberin betreuten Limiteds, deren geschäftliche Aktivitäten sich ausschließlich in Österreich abgespielt haben, wird für den Fall, dass Schriftstücke an die britischen Behörden (Companies House) zu senden sind, darauf hingewiesen, dass diese an die österreichische Anschrift der Berufungswerberin (nach Ausfüllen) zu schicken sind (vgl. zB das Schreiben an SF. auf S. 58 des AB sowie das Schreiben vom 14. Mai 2002 an DI F.J. auf S. 54 Rückseite des AB).

(2) Des weiteren wird ergänzend festgestellt, dass die Gesellschaften, deren Gründung als Private Limited Company in England (über entsprechenden Auftrag) durch die Berufungswerberin (über RG und CG bzw. ab September 2001 über P.B.) veranlasst wurde, allesamt ausschließlich in Österreich tätig geworden sind und keinerlei Aktivitäten in Großbritannien entfaltet haben bzw. verfügen diese jedenfalls über keine Betriebsstätte im Sinn des DBA Großbritannien (Art 4). Sollten einzelne dieser angeführten Gesellschaften im Rahmen der von der Berufungswerberin angebotenen Dienste Räumlichkeiten am Sitz von P.B. halbtäglich oder täglich angemietet haben (dies kann nur den Zeitraum ab September 2001 betreffen; aus den im Rahmen der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen ist eine solche Anmiete nicht ersichtlich), hätten sie durch diese kurzfristige Anmietung keine Betriebsstätte in Großbritannien begründet, weil der Betriebsstättenbegriff die Innehabung von festen Einrichtungen über einen Mindestzeitraum von über sechs Monaten voraussetzt (vgl. VwGH 21.5.1997, 96/14/0084). Die Nichttätigkeit dieser Limiteds folgt zum einen aus den Informationsschreiben der Berufungswerberin (vgl. S 34 bis 37 des AB), in denen die Vorzüge einer britischen Limited, die ihre Geschäftstätigkeit in Österreich entfaltet, gegenüber einer GmbH nach österreichischen Recht aus Sicht der Berufungswerberin dargestellt werden. Überdies waren alle diese Limiteds an der gleichen britischen Zustelladresse, nämlich 8 BH bzw. nach der Beendigung der Zusammenarbeit mit RG und CG an der Anschrift CH geführt. Die Korrespondenz zwischen der Berufungswerberin und diesen Limiteds wurde fast ausschließlich über die Geschäftsanschriften in Österreich, von wo diese Limiteds tatsächlich ihre Tätigkeit ausgeübt haben, abgewickelt (vgl. zB Schreiben S. 55 des AB; Schreiben S. 62 des AB).

Die Berufungswerberin hat im Jahr 2002 teilweise Rechnungen an ausschließlich in Österreich tätige Limiteds ausgestellt, in denen eine "office rent" in Rechnung gestellt wird (vgl. zB die Bestätigung vom 26. September 2002, S. 149 des AB sowie die Rechnung vom 20. August 2002, S. 147 des AB). Hierbei handelt es sich aber nicht um ein Entgelt für die Überlassung von Räumlichkeiten an der Anschrift CH, sondern dafür, dass die Benutzung dieser Anschrift als Zustellanschrift (Geschäftsanschrift) geduldet wird. Dies ergibt sich zum einen aus der Höhe der in Rechnung gestellten Beträge. Für eine jährliche "office rent" wird ein Betrag von € 900,00 (umgerechnet ca. £ 600,00) in Rechnung gestellt (vgl. auch das Konto 2000 des Jahresabschlusses 2002 betreffend die AR 20, 34, 36-45, 47-50, 61-66). Laut Leistungskatalog der Berufungswerberin kostet bereits die halbtägige Miete des Board Rooms £ 85,00! Die als "office rent" verrechnete Leistung wird auch in einem Informationsschreiben der Berufungswerberin (S. 34 des AB) wie folgt beschrieben:

"Eine Firmenadresse muss sich jedoch in Großbritannien befinden. Hierzu gehört eine Adresse. Es ist also keine Briefkastenfirma (Diesen Service bieten wir gegen eine Jahresgebühr von € 900,00 an)".

In diesem Informationsschreiben ist auch festgehalten, dass durch das Doppelbesteuerungsabkommen in der Europäischen Gemeinschaft (gemeint: das DBA mit Großbritannien) Steuern nur in Österreich anfallen (Anmerkung: Weil in Großbritannien keine Betriebsstätte besteht). Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Ltd. Company rechtsfähig ist und berechtigt, in Österreich geschäftlich tätig zu sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Unbestritten ist nunmehr das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (Entnahmen vom Verrechnungskonto und sonstige Entnahmen) und die Zurechnung an P.L. als Gesellschafter und Geschäftsführer der CPM. Strittig ist daher ausschließlich ob der gegenständlichen Private Limited Company aus der verdeckten Ausschüttung Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werden kann.

2. Einordnung der CPM ins das österreichische Steuersystem:

a. Für eine Private Limited Company sind verschiedene Arten der Besteuerung denkbar:

(1) Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich in Großbritannien und die Unternehmensgewinne sind keiner österreichischen Betriebsstätte zurechenbar. In diesem Fall wird das gesamte Betriebsergebnis in Großbritannien versteuert.

Befindet sich eine Betriebsstätte nach den §§ 21 und 98 EStG 1988 in Österreich, so unterliegen die Betriebsstättengewinne der beschränkten Steuerpflicht, aber auch

Großbritannien kann diese Gewinne versteuern (unter Anrechnung der österreichischen Steuer).

(2) Ist die Gesellschaft in Österreich ansässig und unterhält sie in Großbritannien eine Betriebsstätte, besteuert Großbritannien die Betriebsstättengewinne. In Österreich wird die britische Steuer auf die österreichische Steuer angerechnet.

(3) Ist der Ort der Geschäftsleitung in Österreich und wird keine Betriebsstätte in Großbritannien unterhalten, werden die Gewinne in Österreich besteuert (unbeschränkte Steuerpflicht), auch wenn sich der Sitz der Gesellschaft im Ausland befindet.

b. Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die Bw. seit Bestehen den Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat, eine Betriebsstätte in Großbritannien nicht besteht und die Limited daher in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die Bw. führte zwar im Zuge der Betriebsprüfung an, die Tätigkeit der Limited sei in England erbracht worden. Sie blieb aber den Beweis für diese Behauptung schuldig. Im Gegenteil hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2004 (betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und Körperschaftsteuer 2000 bis 2001) ausführlich dargelegt, dass die in Großbritannien durchzuführenden Tätigkeiten (für andere Limiteds) von Steuerberatern, Notaren und Rechtsanwälten erledigt wurden und die Bw. nicht einmal einen eigenen Firmensitz aufwies. Auch dieser Darstellung der Finanzverwaltung in der Berufungsvorentscheidung hat die Bw. nichts entgegenhalten können.

Die Bw. wurde nach Abschluss der Betriebsprüfung als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft mit dem Welteinkommen veranlagt. Der vom beitretenen Berufungswerber gegen die Bescheide eingebrachte Vorlageantrag richtete sich nicht gegen die unbeschränkte Steuerpflicht. Die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide sind mittlerweile auch in Rechtskraft erwachsen.

c. Aufgrund der Faktenlage kann der Unabhängige Finanzsenat unbedenklich davon ausgehen, dass sich die Geschäftsleitung der CPM in Österreich befindet und eine britische Betriebsstätte nicht vorliegt, vielmehr die in Großbritannien abzuführenden Agenden von dort ansässigen Juristen abgewickelt werden. Es ist daher von einer in Großbritannien gegründeten "ausländischen Firma" auszugehen, die in Österreich aufgrund des hier befindlichen Ortes der Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Nach der EuGH-Rechtsprechung "Überseering" und "Centros" wäre die Gesellschaft (als Zweigniederlassung) im Handelsregister einzutragen gewesen.

3. Vergleichbarkeit mit einer inländischen GmbH:

Hinsichtlich der "Vergleichbarkeit" mit einer Kapitalgesellschaft 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).

Den vorliegenden "Articles of Association" vom 23. Juli 2000 ist zu entnehmen, dass das Kapital der Gesellschaft in Shares aufgeteilt und Dividenden ausbezahlt wurden (so zB. in Punkt 7: "The companys lien on a share shall extend to all dividends payable thereon" – Belastungen der Anteile erstrecken sich auch auf zahlbare Dividenden).

Zudem gelten nach Punkt 1 der "Articles of Association" die Regelungen des Companies Act 1985, soweit diese nicht direkt in der Satzung der Gesellschaft ausgeschlossen sind: "... the regulations contained in Table A in the Companies regulations 1985 shall apply to the Company". Die "Articles of Associations" schließen zwar einige dieser Bestimmungen des Companies Act aus, nicht aber die Bestimmungen 102 und 117, welche daher für die CPM direkt anwendbar sind.

In Bestimmung 102 des Companies Act ist geregelt (Auszug): "Vorbehaltlich der Bestimmungen des Gesetzes kann die Kapitalgesellschaft durch einen ordentlichen Beschluss Dividenden im Einklang mit den jeweiligen Rechten der Teilhaber festlegen".

In Bestimmung 117 finden sich die Regelungen über die Liquidation (Auszug): "Falls die Kapitalgesellschaft liquidiert wird, kann der Liquidator mit Billigung durch einen außerordentlichen Beschluss der Kapitalgesellschaft und jeder anderen Billigung, die das Gesetz verlangt, die Vermögenswerte der Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise in Hartgeld unter den Teilhabern verteilen".

Damit erscheint ausreichend klargestellt, dass Beteiligte der Limited Dividenden erhalten und bei der Aufteilung des Vermögens anteilig partizipieren können.

Von einer "Vergleichbarkeit" der CPM mit einer inländischen Kapitalgesellschaft ist daher auszugehen.

4. Nichteintragung in das Firmenbuch:

Die Gesellschaft wurde nicht im österreichischen Handelsregister eingetragen. Das ändert jedoch nichts am Faktum der unbeschränkten Steuerpflicht, welche wiederum (über das Instrument der verdeckten Ausschüttung) zur Kapitalertragsteuerpflicht führt (weitere Darlegungen dazu anschließend an diesen Absatz):

Bei tatsächlicher Errichtung einer Zweigniederlassung kann und muss die Limited beim zuständigen österreichischen Firmenbuchgericht eine Zweigniederlassung anmelden. Übt die

Gesellschaft ihre Geschäfte in Österreich aus, so hat sie gar keine "Hauptniederlassung", sodass die Bezeichnung "Zweigniederlassung" ohnehin irreführend ist.

Die Eintragung der "Zweigniederlassung" ist aber nicht Voraussetzung für die Entstehung der Gesellschaft. Selbst eine Verweigerung der Eintragung hätte keine anderen Konsequenzen, als dass die Gesellschaft im Firmenbuch nicht aufscheint. Sie wäre aber trotz Nichteintragung als Rechtsträger existent und könnte – wie jede andere Gesellschaft – am Rechtsverkehr teilnehmen (SWI 2005, S. 480 ff.).

Aus der Nichteintragung kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nicht der Schluss gezogen werden, dass bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bei der Limited keine Kapitalertragsteuer festgesetzt werden kann.

5. Vorschreibung 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. Hierzu 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 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 Limited im Inland angesiedelt. Gegenteiliges wurde seitens der Bw. nicht nachgewiesen. 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 bis c 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 Company mit einer inländischen Kapitalgesellschaft 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 für die Gesellschafter. Beteiligte der Gesellschaft können Einkünfte iS. des § 27 Abs. 1 Z 1 a bis c EStG 1988 beziehen, zu diesen möglichen Einkunftstatbeständen zählt damit 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 EStG der Bezug zu § 27 EStG. Letztere Bestimmungen sind wortident. Es ist daher davon auszugehen, dass die Subsumtion unter § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 auch eine Kapitalertragsteuerpflicht nach § 93 EStG 1988 nach sich zieht.

Was – nach der Lehre – für Gewinnanteile gilt, nämlich dass auch Anteile von mit inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbaren ausländischen Gesellschaften zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen, muss wohl auch für die beiden anderen Bereiche (Zinsen und sonstige Bezüge) gelten. Für den Berufungssenat 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 gleichheitswidrig, wovon nicht ohne weiteres ausgegangen werden kann.

(5) Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht aufgrund der vorangehenden Ausführungen kein Zweifel, dass eine bei der Private Limited nachgewiesene verdeckte Ausschüttung zur Kapitalertragsteuerpflicht führt.

6. Bemessungsgrundlage:

a. Bisher ging die Finanzverwaltung von folgenden Bemessungsgrundlagen aus:

Jahr	2000	2001	2002
BemGrdl	448.750,19	1.362.421,43	49.296,19

Steuersatz	33,33%	33,33%	33,33%
KESt/S	149.568,44	454.095,06	
KESt/€	10.869,56	33.000,38	16.430,42

b. Im Erörterungstermin vom 21. September 2005 wurden (unter Miteinbeziehung der Buchhaltung der Limited) neue Bemessungsgrundlagen ermittelt. Danach bemisst sich die in den Prüfungsjahren festzusetzende Kapitalertragsteuer wie folgt:

Jahr	2000	2001	2002
BemGrdl	275.000,00	800.000,00	30.000,00
Steuersatz	33,33%	33,33%	33,33%
KESt/S	91.657,50	266.640,00	
KESt/€	6.661,01	19.377,48	9.999,00

Der Berufung war aus den genannten Gründen teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 27. Oktober 2005