

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F, vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, 3101 Wien, R-Str. 1, vom 28. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 18. November 2002 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG 1988 für die Jahre 1999 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist eine Werbeagentur GmbH.

Mit der beim Finanzamt am 17. Oktober 2000 eingelangten Anmeldung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 1999 erklärte die A-GmbH als steuerlicher Vertreter der Bw., von einem Kapitalertrag in Höhe von S 2.700.000 würden gemäß Beschluss vom 18. Juli 2000 60% an die AB Holding E Inc., 10% an A E Holding BV B und 30% an Rudolf W am 12. September 2000 ausgeschüttet.

Mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 10. Juni 2002 wurden der Bp zu Beginn der Betriebsprüfung, deren Prüfungsgegenstand auch die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 beinhaltet hatte, Kapitalerträge aus dem Jahr 2000 in Höhe von €78.486,65, die laut Beschluss vom 2. Mai 2001 zugeflossen seien, samt einem Kapitalertragsteuerbetrag von €19.621,66 offen gelegt.

Mit der Tz 10 der Niederschrift der Bp über die Schlussbesprechung vom 30. September 2002 wurden Kapitalertragsteuern von S 140.515,63 für das Jahr 1999 und S 391.500 für das Jahr 2001 - nach Zitierung des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 - mit der Begründung, dass die Ausschüttungsbeschlüsse für den Gewinn 1998 am 16. Dezember 1999 und für den Gewinn 1999 am 2. Mai 2001 gefasst worden seien, ohne dass die Kapitalertragsteuer für die Ausschüttungen an die AB Holdings, AUS, die A E B.V., XY und Rudolf W abgeführt worden sei bzw. dass vor Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige für die Kapitalertragsteuer von Rudolf W 2001 erstattet worden sei, festgestellt.

Unter der Tz 30 des Prüfungsberichtes vom 21. Oktober 2002 in Verbindung mit Punkt 10 der in Rede stehenden Niederschrift wurden die auf den jeweiligen Gesellschafter entfallenden Einkünfte aus der

Beteiligung für die Jahre 1999 und 2001, die im jeweiligen Jahr anzuwendenden Kapitalertragsteuersätze sowie die von der Bp errechneten Kapitalertragsteuerbeträge dargestellt.

Aufgrund der Ausführungen der Bp in der oben genannten Niederschrift und im Prüfungsbericht vom 21. Oktober 2002 erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 95 EStG 1988, mit dem die Bw. für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen wurde:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag	Abgabenbetrag	bisher gebucht	Nachzahlung
	ATS		ATS	€	€	€
1999	1.873.533,14	5	93.677,00	6.807,77	0	6.807,77
1999	312.255,52	15	46.838,00	3.403,85	0	3.403,85
2001	1.620.000,00	5	81.000,00	5.886,50	0	5.886,50
2001	270.000,00	15	40.500,00	2.943,25	0	2.943,25
2001	1.080.000,00	25	270.000,00	19.621,67	0	19.621,67

Mit der Berufung gegen den obigen Haftungsbescheid bestritt der steuerliche Vertreter die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Kapitalertragsteuer betreffend die Ausschüttung an die Mutter für die Jahre 1999 bzw. 2001 mit der Begründung, dass die Bw. abweichend vom Firmenbuchstand eine 70%ige Tochter der AB Holdings (I) BV und nicht wie angeführt im Firmenbuch eine 60%ige Tochter der AB Holding E Inc. sei. Bedingt durch die 70%ige Beteiligung der AB Holdings (I) BV würden die Voraussetzungen des § 94a Abs.1 EStG 1988 vorliegen.

Bezüglich entsprechender Nachweise hinsichtlich dieser Beteiligungskonstellation, welche aus konzerninternen Umschichtungen resultiere, gab der steuerliche Vertreter an, diese noch vorzulegen, "müssen diese aber von der Mutter aus der Niederlanden anfordern" (Zitat Ende).

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2003 hielt das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter vor, trotz mehrmaliger Urgenz durch die Bp die entsprechenden Nachweise (obwohl in der Berufung angekündigt) hinsichtlich der Beteiligungskonstellation, die Bw. sei eine 60%ige Tochter der AB Holding E Inc., bis dato nicht vorgelegt zu haben. Das Finanzamt habe daher nicht überprüfen können, "ob die Voraussetzungen des § 94 a Abs. 1 EStG 1988 hinsichtlich der Ausschüttungen an die Mutter vorliegen".

Mit dem beim Finanzamt - bedingt durch die Fristerstreckungsanträge vom 1. September 2003, 1. und 29. Oktober 2003 und den dem Fristerstreckungsansuchen vom 29. Oktober 2003 nicht stattgebenden Bescheid vom 5. November 2003 mit Frist bis 25. November 2003 - am 26. November 2003 fristgerecht eingelangten Vorlageantrag gemäß § 276 BAO beantragte der steuerliche Vertreter die Gewährung einer Nachfrist bis zum 22. Dezember 2003 mit der Begründung, dass die Konzernmutter dem steuerlichen Vertreter der Bw. trotz mehrfacher Urgenzen via e-mail bis heute keine entsprechenden Unterlagen über die Beteiligungsverhältnisse übermittelt "bzw. den Firmenbuchstand berichtet" habe. Nachdem die Bw. als Tochterunternehmen keinerlei Weisungsbefugnis oder "ähnliche gegenüber den Mutterunternehmen bzw. den Organen der Mütter" habe, sei das Unternehmen darauf, dass die Beteiligten aus freien Stücken die entsprechenden Auskünfte erteilen, angewiesen.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2003 verwies der steuerliche Vertreter auf die oben angeführte Berufung und brachte zu den in der Anlage übermittelten Unterlagen (7 gefaxte Seiten) vor, "jene Unterlagen der Konzernleitung betreffend der seit 1999 aktuellen Beteiligungsverhältnisse an der Bw.

zu übermitteln", aus denen zu ersehen sei, dass 70 % der Gesellschaft von der AB Holdings (I) B.V., gehalten würden.

"T.N.H."

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die in Rede stehenden Blätter kurz dargestellt:

Blätter	FAX-Angaben	Beschreibung
002		Text (mit Stempelabdruck eines namentlich genannten Notars von Rotterdam) in der dortigen Landessprache
005	T-254 P.002/007- F-738	englischer Text mit der Überschrift (auf der Seite 005) "AB Holdings (E ), Inc. consent in lieu of a special meeting of the board of directors" December 31,1999 samt Angabe (am Ende der Seite 006) "2"
006	T-254 P.003/007- F-738	
007	T-254 P.004/007- F-738	Text "IN WITNESS WHEREOF, the undersigned have executed this consent effective as of the 31st day of December 1999 samt den Unterschriften von drei namentlich genannten Personen, dem Vermerk "BEING ALL OF THE DIRECTORS OF THE CORPORATION") und der Angabe (am Ende der Seite) "2"
008 bis 010	T-254 P.005/007- F-738 bis T-254 P.007/007- F-738	"List of Transfers of Shares of Foreign Companies (as of 12/31/99) from/To ... AB Holdings (E ), Inc., AB G Inc., and A C D & F, Inc. (As Applicable to U.S. Entities/Shareholders Only)

Der mit AB G Inc. überschriebenen Liste (vgl. Blätter Nr. 8 bis 10) waren u. a. die nachfolgenden Daten zu entnehmen:

"Step #	Entity	Country	Transfer from	Transfer to	Steps
....	...	...	...	...	...
(12.)	F	I	TNH (AP)	BEH BV	TNH (AP) distributes stock to TNC, who contributes the stock to TNH(EUR), who contributes stock to BEH BV
(13.)	I	UK	TNH (EUR)	BEH BV	TNH (EUR) contributes the stock of A (W) to BEH BV
.....	...	...	...	...	...
					"
<i>F = AB Holding (I) BV</i>			<i>I = A W Werbeagentur GmbH</i>		

Bezüglich der oben genannten Unterlagen vertrat die Bp in ihrer Stellungnahme vom 23. Februar 2004 den Standpunkt, dass diese nur eine Ermächtigung an bestimmte Personen zur Durchführung der behaupteten Anteilsabtretungen beinhalten würden, ohne einen Beweis für die tatsächliche Durchführung dieser Vorgänge darzustellen. Da die von der Bp festgestellten Anteilseigner als Gesellschafter im Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 18. Juli 2000 genannt worden seien, die Ausschüttung in diesem Verhältnis aufgeteilt worden sei und die ursprünglichen Beteiligungen im Firmenbuch immer noch eingetragen seien, sei die Kapitalertragsteuer zu Recht festgesetzt worden.

Mit Schreiben vom 18. März 2004 bestritt der steuerliche Vertreter die Ansicht der Betriebsprüfung, es handle sich um eine Absichtserklärung des Board of Directors betreffend die Übertragung der Anteile, und hielt fest: Aus den vorgelegten Unterlagen sei zu entnehmen, dass es sich um einen verbindlichen Umlaufbeschluss handle.

Hinsichtlich der innerstaatlichen Durchführung der Anteilsübertragung (Notariatsakt gem. § 76 GmbHG bzw. die Bekanntgabe an das Firmenbuch gem. § 26 GmbHG bzw. § 11 FBG) merkte der steuerliche Vertreter an, dass "hiezu noch den Formvorschriften des § 76 GmbHG folgende Übertragungsschritte seitens der übertragenden bzw. der den Anteil übernehmenden Gesellschaft gesetzt werden müssen. Der Geschäftsführer" der Bw. "kann die Vertreter der abtretenden Gesellschaft bzw. jene der übernehmenden Gesellschaft nur ersuchen, nicht aber zwingen, die entsprechenden Schritte zu übernehmen."

Eine Eintragung gem. § 11 FBG bzw. § 26 GmbHG konnte bis dato aufgrund der fehlenden Formerfordernisse nicht vorgenommen werden. Nichts desto trotz nach der Regelung des § 94 a nicht an den Firmenbuchstand, sondern an die tatsächlichen Verhältnisse an. Dementsprechend sind die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse, sowie von uns dargestellt seitens der Finanzbehörde sehr wohl zur Kenntnis zu nehmen."

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter hinsichtlich der Beischaffung weiterer Beweismittel um Gewährung einer Fristverlängerung bis zumindest zum 15. April 2004.

Nach Wechsel der steuerlichen Vertretung von der A-GmbH zur Fa. Auditor Treuhand GmbH langten beim UFS mit Schreiben vom 8. September 2005 Unterlagen "betreffend der Anteilsübertragungen der

Bw." ein, die lediglich Auszüge aus einer Steuererklärung enthielten und von der Bp zur Kenntnis genommen wurden.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

§ 27 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"(1)	<i>Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:</i>	
	1.	a) <i>Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.</i>
	b)	..."

§ 93 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"(1)	<i>Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).</i>	
(2)	<i>Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:</i>	
	1.	a) <i>Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.</i>
	b)	.....
	...	...."

§ 95 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"(1)	....
(2)	<i>Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.</i>
(3)	<i>Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:</i>
	1. <i>Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge....</i>
	2. .....
	3. .....
(4)	<i>Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:</i>
	1. <i>Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.</i>
	2. .....
	.... "

§ 94 a in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"(1)	<i>Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat insoweit keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, als folgende Voraussetzungen vorliegen:</i>
	1. <i>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.</i>
	2. <i>Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.</i>
	3. <i>Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der</i>

		<i>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.</i>
	4.	<i>Die in Z 1 genannte Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens zwei Jahren bestehen."</i>

Mit der Unterzeichnung des Protokolls über die Gesellschafterversammlung der Bw. vom 18. Juli 2000 von A.S. für die AB Holdings E Inc. und Rudolf W wurde der Beschluss der Ausschüttung von 60 % von S 2.700.000 an die AB Holdings (E), Inc, 10 % an die A E Holding und 30 % an Rudolf W bestätigt. Mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 10. Juni 2002 wurden der Betriebsprüferin von Rudolf W betreffend das Jahr 2000 Kapitalerträge in Höhe von S 78.486,65 samt Kapitalertragsteuer von S 19.621,66 offen gelegt.

Der dem UFS vorliegende Firmenbuchauszug zum Stichtag 10. November 2005 beweist den Bestand der Beteiligung der die nachfolgend genannten juristischen Personen als Gesellschafter an der Bw.:

"	Gesellschafter	Stammeinlage	hierauf geleistet		
1	A ....				
	B AB Holdings (E), Inc				
1	....				
...					
5		ATS 600.000	ATS	600.000	
...	....				
	H AB Holdings (I) BV				
9		ATS 100.000	ATS	100.000	
	J B-GmbH				
14		ATS 300.000	ATS	300.000	
	Summen	ATS 1.000.000	ATS	1.000.000"	

Der Firmenbuchauszug bestätigt, dass die Eintragung "14" in Entsprechung des beim Handelsgericht Wien am 13. Jänner 2003 eingelangten Antrags auf Änderung am 17. Jänner 2003 erfolgte.

Betreffend der A E Holding waren dem Firmenbuch folgende historische Daten zu entnehmen:

"	Personen		
...			
9	H	A-E ( <del>Holding</del> ) B.V.	
22		AB Holdings (I) B.V.	
9	<del>Sitz in B</del>		
22	Kamer van Qdam ...		
	Sitz in Edam		
	Besloten Venootschap		
9	Postbus 639		
	NL-4711 AX-B		
22	Adam, 7 Ofdam 1		
	NL-2412 SJ Edam		

Laut Vollzugsübersicht des Handelsgerichts Wien wurden die am 16. Dezember 1999 unter Punkt 9 eingetragenen Daten bedingt durch den am 29. März 2005 beim Gericht eingelangten Antrag auf Änderung gestrichen. Eintragungen unter Punkt 22 erfolgten.

Auch wenn der ehemalige steuerliche Vertreter in seiner Berufung vom 28. November 2002 betreffend die Bw. behauptet, eine 70%ige Tochter der AB Holdings (I) BV zu sein, ändert dies nichts an der Tatsache, dass es sich bei den dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 8. September 2005 beigelegten Unterlagen um Auszüge aus einer Steuererklärung der AB Holding (E) Inc für das Jahr 1999 handelt, die selbst in Verbindung mit den Vorbringen des steuerlichen Vertreters in den Schreiben vom 22. Dezember 2003 und 8. September 2005 samt den Unterlagen der Konzernleitung, die dem UFS im Berufungsverfahren übermittelt worden waren, nicht dazu geeignet waren, die Vermutung der Richtigkeit der dem steuerlichen Vertreter mit dem Schreiben der Bp vom 23. Februar 2004 vorgehaltenen Angaben im Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 18. Juli 2000 zu widerlegen.

Seitens der Bp wurden die strittigen Beteiligungsverhältnisse anhand von Firmenbuchdaten festgestellt. Genießen die Eintragungen im Firmenbuch öffentlichen Glauben und darf sich jedermann auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Eintragungen im Firmenbuch verlassen, so sprach die Nichtverbücherung der in der Berufung thematisierten Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der Bw. bereits in dem auf das Jahr 1999 bzw. 2001 jeweils nachfolgenden Jahr gegen die Glaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw..

Mit dem Vorbringen in der Berufung, die entsprechenden Nachweise hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse, welche aus konzerninternen Umschichtungen resultiere, von der Mutter aus den Niederlanden anfordern zu müssen, legte der steuerliche Vertreter offen, dass die Änderung der Beteiligungsverhältnisse laut Berufung ihre Wurzeln im Ausland hatte, und bewies damit, dass die Partei in analoger Anwendung des in Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 10 zu § 115 zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 92/15/0159, eine erhöhte Mitwirkungspflicht getroffen hatte und die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund getreten war. Ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht generell in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind, so war im konkreten Berufungsfall eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht bei der Bw. gegeben, deren Verletzung jene Unterlagen, die der steuerliche Vertreter dem UFS zur Berufung nachgereicht hatte, bestätigten.

Infolge Fehlens von stichhaltigen Beweisen für die Annahme, die Ausschüttung wäre nicht an jene Personen, die im Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 18. Juli 2000 als Gesellschafter genannt worden waren, in dem von der Bp festgestellten Umfang erfolgt, vermochten die Vorbringen der steuerlichen Vertreter der Bw. mit den Schreiben vom 22. Dezember 2003 und 8. September 2005 samt den Unterlagen der Konzernleitung, die dem UFS im Berufungsverfahren übermittelt worden waren, nicht, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens von entscheidungsrelevanten Tatsachen, anhand dieser die Zurechnung von 70% der Gesellschaftsanteile einer Muttergesellschaft, die gemäß § 94 a Abs. 1 Z 3 EStG in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz genannt ist, für die Jahre 1999 bis 2001 zu begründen gewesen wäre, herbeizuführen.

Es war daher die Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer gem. § 95 EStG 1988 für die Jahre 1999 und 2001 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. November 2005