

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Vanas & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Teinfaltstraße 9 / Top 7, über die Beschwerde vom 18.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 18.08.2015, betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2009 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

Mit Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2009 vom 18.8.2015 wurde der Beschwerdeführerin gemäß § 95 Abs 4 EStG KEST iHv EUR 2.134.750,00 (25% von EUR 8.539.000,000) vorgeschrieben.

Begründend erfolgte in der „Beilage zum Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer“ zunächst die Sachverhaltsdarstellung, nach der die V; in der Folge „Verkäufer-GmbH“ oder „V-GmbH“) am 29.6.2009 Liegenschaften zu einem nicht fremdüblichen Preis von EUR 6.500.000 an die K (in der Folge „Käufer-GmbH“ oder „K-GmbH“) veräußert habe. Nach Beurteilung durch die belangte Behörde hätten die Liegenschaften zum Veräußerungszeitpunkt einen fremdüblichen Wert von EUR 15.039.000 aufgewiesen, weshalb auf Ebene der V-GmbH, da auch alle sonst dafür erforderlichen Kriterien erfüllt gewesen seien, eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von EUR 8.539.000 angenommen wurde. Dementsprechend rechnete die belangte Behörde auf Ebene der V-GmbH für das Jahr 2009 diesen Betrag außerbilanzmäßig zur Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer hinzu.

Da es sich bei den Kaufvertragspartnern (V-GmbH und K-GmbH) nach Beurteilung durch die belangte Behörde um verbundene Gesellschaften (Schwesterngesellschaften) handle, sei die verdeckte Ausschüttung (empfängerseitig) direkt der Beschwerdeführerin (BF) zuzurechnen, da diese die erste Gesellschaft sei, die sowohl an der veräußernden V-GmbH als auch an der erwerbenden K-GmbH indirekt beteiligt sei.

Aufgrund einer Durchschüttung liege im ersten Schritt bei der V-GmbH eine verdeckte Ausschüttung an ihre inländische Muttergesellschaft (M; in der Folge „Mutter-GmbH“) vor. Der Ausschüttungsbetrag von EUR 8.539.000 stelle bei der Mutter-GmbH einen gemäß § 10 Abs 1 KStG steuerbefreiten Beteiligungsertrag dar, ein KEST-Abzug habe gemäß § 94 Z 2 EStG nicht zu erfolgen. Im zweiten Schritt liege eine verdeckte Ausschüttung von der Mutter-GmbH an die indirekt (an der Mutter-GmbH) beteiligte ausländische Beschwerdeführerin in derselben Höhe vor.

Die KEST von 25% werde gemäß § 95 Abs 1 EStG von der Beschwerdeführerin, als Empfängerin der verdeckten Ausschüttung, geschuldet. Zusätzlich zur Direktvorschreibung der KEST an die Beschwerdeführerin sei auch eine Vorschreibung der KEST an die Mutter-GmbH als Abzugsverpflichtete im Wege der Haftung erfolgt.

Mit Beschwerde vom 18.9.2015 trat die Beschwerdeführerin dieser Beurteilung entgegen und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Zunächst erfolgte, den Sachverhalt betreffend, das Vorbringen, dass ohnehin keine verdeckte Ausschüttung gegeben sei, da sich die Fremdüblichkeit des Preises bereits daraus ergebe, dass zeitnah zwei Angebote von fremden Dritten vorgelegen seien. Aus diesen Angeboten habe sich gezeigt, dass der Marktpreis für die Liegenschaften tatsächlich nicht höher gewesen sei, als der Preis, den die K-GmbH letztlich bezahlt habe. In der Beschwerde werden noch weitere, hier nicht relevante, Begründungen angeführt, warum, aufgrund eines sich fremdüblich darstellenden Verkaufspreises, eine verdeckte Ausschüttung (bereits dem Grunde nach) nicht vorliege.

Betreffend die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an die Beschwerdeführerin erstattete diese das Vorbringen, dass sie weder in rechtlicher noch in wirtschaftlicher Sicht direkt oder indirekt an der V-GmbH (oder ihrem Rechtsvorgänger) zu irgendeinem Zeitpunkt beteiligt gewesen sei. Die Feststellung, dass beide Gesellschaften im selben Einflussbereich bzw wirtschaftlichem Eigentum gestanden seien, und daher die Absicht, dass der anderen Gesellschaft ein Vorteil zugewendet werden sollte, sei somit aktenwidrig und nicht nachvollziehbar.

Es widerspreche zudem der ständigen Rechtsprechung, wenn die Behörde die verdeckte Ausschüttung direkt einem Nicht-Gesellschafter zurechne. Die Beschwerdeführerin sei weder direkter Gesellschafter noch wirtschaftlicher Eigentümer der V-GmbH gewesen. Die verdeckte Ausschüttung, falls eine solche überhaupt stattgefunden habe, hätte der US-amerikanischen Großmuttergesellschaft US (in der Folge „US-Großmuttergesellschaft“; diese hielt 100% der Anteile an der „Mutter-GmbH“) zugerechnet werden müssen.

Warum die verdeckte Ausschüttung die Linie der Ausschüttungszurechnungen abbiege und zwar ausgerechnet zur Beschwerdeführerin, sei nicht nachvollziehbar und widerspreche der ständigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.

Schließlich wurde noch die Frage thematisiert, ob, falls eine nicht fremdübliche Veräußerung stattgefunden hätte, Gewinne ausgeschüttet oder aber Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG rückbezahlt worden seien. Unbestritten sei, dass die ermittelten Verluste der V-GmbH bei weitem die nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinne überstiegen hätten. Dies sogar dann, wenn man die fiktiven Gewinne aus einer allenfalls unterpreisigen Veräußerung der Liegenschaften iHv EUR 8,6 Millionen mitberücksichtigt hätte. Bestenfalls seien im Jahr 2009 somit Einlagen rückbezahlt worden.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 26.8.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde auf die beigelegte Stellungnahme der Großbetriebsprüfung verwiesen.

In der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 21.7.2016 finden sich zunächst breit dargestellte Ausführungen betreffend die von der belangten Behörde angenommene mangelnde Fremdüblichkeit der Liegenschaftsveräußerungen.

Hinsichtlich der Zurechnung an die Beschwerdeführerin findet sich die von der Großbetriebsprüfung getroffene Feststellung, dass im Zeitpunkt der Liegenschaftstransaktion vom 29.6.2009 jedenfalls eine Verbundenheit der veräußernden V-GmbH und der kaufenden K-GmbH vorgelegen sei. Bis zum 25.11.2008 habe die Beschwerdeführerin mittelbar 21,6% der Anteile der US Großmuttergesellschaft gehalten, danach habe noch weiterhin eine minimale mittelbare Beteiligung vorgelegen. Letztendlich wäre die Beschwerdeführerin im Veräußerungszeitpunkt sowohl an der die V-GmbH als auch die K-GmbH indirekt beteiligt gewesen.

Die Vorteilszuwendung aufgrund der verdeckten Ausschüttung sei von der veräußernden V-GmbH direkt an die erwerbende K-GmbH geflossen. Durch die Vorteilszuwendung im Zusammenhang mit der gegenständlichen Liegenschaftsveräußerung habe letztendlich nur die mittelbare Muttergesellschaft der K-GmbH (= die Beschwerdeführerin) profitiert. Es sei außerdem erkennbar, dass nicht alle Gesellschafter der US-Großmuttergesellschaft profitiert hätten, sondern lediglich die Beschwerdeführerin, auf deren mittelbare 100%-Tochtergesellschaft (= die erwerbende K-GmbH) der Vermögensvorteil übertragen worden sei.

Der Vermögensvorteil aufgrund der verdeckten Ausschüttung sei nie der US-Großmuttergesellschaft zugeflossen, womit die US Gesellschaft folglich niemals Nutzungsberechtigte gewesen sei. Vielmehr sei der Vermögensvorteil unabhängig von der Beteiligungsstruktur direkt bei der nicht operativen Beschwerdeführerin gelandet, welche daher Nutzungsberechtigte und Empfängerin der Kapitalerträge gewesen sei.

Da die US Gesellschaft nicht Nutzungsberechtigte der Kapitaleinkünfte gewesen sei, sei eine Entlastung nach dem DBA Ö-USA bzw nach der DBA-Entlastungsverordnung (Reduktion des Steuerabzugs auf 5%) unzulässig. Vielmehr seien die Einkünfte direkt der Beschwerdeführerin (in Liechtenstein) zuzurechnen; eine entsprechende Quellensteuerentlastung sei daher nicht möglich.

Von der Abgabenbehörde werde daher „erkennbar abweichend von den Beteiligungsverhältnissen“ eine verdeckte Ausschüttung an die Beschwerdeführerin als Empfängerin der Kapitalerträge vorgenommen.

Dem Vorbringen, es liege, sollten die Liegenschaftsverkäufe nicht fremdüblich gewesen seien, eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung vor, da es gar keine ausschüttbaren Gewinne gegeben hätte, wurde entgegnet, dass zwar bestätigt werde, dass sowohl die V-GmbH als auch deren Muttergesellschaft („Mutter-GmbH“) keine steuerlichen Gewinne erzielt haben und die steuerlichen Evidenzkonten sehr hohe Einlagenstände aufwiesen, jedoch sei der entstandene Aufwand in Höhe der verdeckten Zuwendung steuerlich nicht neutralisiert worden. Die Auflösung der Kapitalrücklagen sei nicht steuerpflichtig behandelt worden und es sei keine Verminderung des Evidenzkontostandes bzw des Einlagenstandes durch Ausschüttungen oder sonstigen Verwendungen erfolgt.

Da im gegenständlichen Fall wissentlich verdeckt ausgeschüttet worden sei, habe die V-GmbH ihr Wahlrecht entsprechend ausgeübt: Da der entgangene Ertrag steuerlich nicht erfasst und der Evidenzkontostand nicht verringert worden sei, stelle die verdeckte Zuwendung eine Gewinnausschüttung und keine steuerneutrale Einlagenrückzahlung dar. Eine nachträgliche Änderung der getroffenen Entscheidung sei nach dem Entstehen des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO nicht mehr möglich.

Mit Vorlageantrag vom 31.8.2016 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Mit Schreiben vom 28.11.2018 zog die Beschwerdeführerin den Antrag auf mündliche Verhandlung als auch den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Im Rahmen eines Verfahrens gemäß § 300 BAO hob die belangte Behörde den Körperschaftsteuerbescheid 2009 der V-GmbH auf und erließ mit 17.12.2018 einen neuen Körperschaftsteuerbescheid (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009), mit dem anstelle einer Hinzurechnung von EUR 8.539.000 nur mehr eine Hinzurechnung von EUR 4.403.275 zur Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer erfolgte.

Ebenfalls im Rahmen eines Verfahrens nach § 300 BAO erließ die belangte Behörde mit 17.12.2018 einen neuen KEST-Haftungsbescheid an die Mutter-GmbH, mit dem diese aufgrund einer empfängerseitigen Zurechnung der verdeckten Zuwendung nun an die (direkt an der Mutter-GmbH beteiligten) US-Großmuttergesellschaft, zur Haftung für Kapitalertragsteuer in der Höhe von EUR 220.164 (5% von EUR 4.403.275) herangezogen wurde.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Feststellungen**

Die V-GmbH verkaufte am 29.6.2009 Liegenschaften an die K-GmbH um EUR 6.500.000.

Nach Feststellungen der belangten Behörde habe der Verkauf nicht zu einem fremdüblichen Preis stattgefunden. Letztendlich wurde im Wege eines Verfahrens nach § 300 BAO auf Ebene der V-GmbH für das Jahr 2009 der Betrag von EUR 4.403.275,- zur Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer hinzugerechnet (Annahme einer erfolgten verdeckten Ausschüttung in dieser Höhe).

Zum Veräußerungszeitpunkt war direkte Anteilseignerin der V-GmbH die M („Mutter-GmbH“), die 99,80% der Anteile hielt. Die Anteile der Mutter-GmbH wurden wiederum zu 100% von der US-amerikanischen U („US-Großmuttergesellschaft“) gehalten.

Nach Darstellung durch die Großbetriebsprüfung sei die Beschwerdeführerin in minimalem Ausmaß mittelbar (in der dritten Ebene) an der US Gesellschaft beteiligt gewesen. Gesamt habe sich derart zum Verkaufszeitpunkt eine mittelbare Beteiligung der Beschwerdeführerin (in 6. Ebene) an der V-GmbH von 0,08% ergeben.

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird jegliche Beteiligung an der V-GmbH bestritten. Ausdrücklich wird erklärt, dass weder in rechtlicher noch in wirtschaftlicher Hinsicht direkt oder indirekt eine Beteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt gegeben gewesen sei.

Zur Frage, ob eine mittelbare Beteiligung im Ausmaß (in 6. Ebene) von 0,08 % oder aber keine Beteiligung von der Beschwerdeführerin an der V-GmbH vorlag, brauchen von Seiten des Bundesfinanzgerichts, mangels weiterer Relevanz für das gegenständliche Verfahren, keine näheren Feststellungen getroffen werden.

Festgestellt wird, dass eine unmittelbare Beteiligung der Beschwerdeführerin an der V-GmbH weder im Zeitpunkt der Veräußerung noch zu sonst einem Zeitpunkt gegeben war.

An der K-GmbH war die Beschwerdeführerin mittelbar (in 4. Ebene) im Ausmaß von 100% beteiligt.

### **2. Beweiswürdigung**

Die Feststellungen ergeben sich auf dem obigen Verfahrensgang, den vorgelegten Dokumenten sowie aus den BFG-Akten des Beschwerdeverfahrens der V-GmbH.

Mit Ausnahme der (gegenständlich nicht relevanten) Frage der Beteiligung bzw des Beteiligungsausmaßes der Beschwerdeführerin an der V-GmbH (für die somit keine Feststellungen getroffen wurden), stellen sich die getroffenen Feststellungen als unstrittig dar.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)**

Wird auf Ebene der zuwendenden Körperschaft eine verdeckte Ausschüttung festgestellt, kann auf Empfänger-Ebene nur bei bestimmten Beziehern ein Vermögensvorteil societatis causa angenommen werden. In erster Linie ist ein erhaltener Vermögensvorteil den rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümern der Gesellschaftsanteile zuzurechnen.

Einem Dritten kann eine verdeckte Ausschüttung steuerlich nicht zugerechnet werden. Profitiert ein derartiger Dritter, so ist das Bestehen eines Naheverhältnisses zum direkten Anteilseigner zu prüfen. Liegt ein derartiges vor, hat (sofern die Zuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist) eine Zurechnung an den (jeweiligen) das Naheverhältnis vermittelnden Anteilsinhaber zu erfolgen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; 23.2.2010, 2005/15/0148). Ob der jeweilige Anteilsinhaber am Vermögensvorteil selbst ein Interesse hat, diesen zu nutzen berechtigt ist, oder davon auch tatsächlich profitiert, ist nicht von Relevanz.

Erfolgt innerhalb einer Konzernstruktur eine verdeckte Ausschüttung, kann eine Zurechnung stets nur an den unmittelbaren Anteilsinhaber erfolgen, von diesem dann weiter an die Großmuttergesellschaft, etc (vgl VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; 24.11.2009, 2008/15/0039); die Weiterleitung der Kapitalerträge stellt jeweils eine Einkommensverwendung dar. An einen mittelbaren Gesellschafter kann eine verdeckte Ausschüttung nicht erfolgen, vielmehr sind - der Beteiligungskette entlang - weitere verdeckte Ausschüttungen zu prüfen (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Diese Zurechnung hat auch dann ausschließlich entlang der Beteiligungskette zu erfolgen, wenn der Vermögensvorteil an (irgendeine) sonstige Gesellschaft innerhalb des Konzerngefüges geleistet wird. So ist etwa im Falle eines Schwesternverhältnisses die verdeckte Ausschüttung im Verhältnis zur Muttergesellschaft anzunehmen und in der Folge von einer Einlage der Muttergesellschaft in die Schwestergesellschaft auszugehen (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; 25.11.2009, 2008/15/0039). Zu betonen ist dabei nochmals, dass es nicht von Relevanz ist, an wen die Leistung tatsächlich erfolgte bzw wer tatsächlich davon profitierte.

Im konkreten Fall würde das bedeuten, dass eine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der V-GmbH im ersten Schritt der direkt beteiligten Mutter-GmbH zuzurechnen gewesen wäre. Bei dieser wären steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs 1 KStG vorgelegen, eine KEST-Besteuerung hätte aufgrund des ausreichenden Beteiligungsausmaßes unterbleiben können. Im nächsten Schritt wäre es zu einer weiteren Zurechnung von der Mutter-GmbH an deren unmittelbare Anteilsinhaberin, der US-Großmuttergesellschaft, gekommen, was eine KEST-Festsetzung (mit allenfalls reduziertem Steuersatz) im Haftungswege bei der Mutter-GmbH mit sich gebracht hätte. Eine konkrete rechtliche Beurteilung, ob (auf Ebene der V-GmbH) überhaupt von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen und daran anknüpfend, ob auf Empfänger-Ebene von einer Gewinnausschüttung i.e.S. oder aber einer

Einlagenrückzahlung auszugehen ist, braucht gegenständlich vom Bundesfinanzgericht nicht zu erfolgen.

Es ergibt sich für das Bundesfinanzgericht jedoch, dass eine direkte Zurechnung der verdeckten Ausschüttung bzw eines Vermögensvorteiles an die Beschwerdeführerin, die an der veräußernden V-GmbH nicht unmittelbar beteiligt war (auch nicht an der erwerbenden K-GmbH), jedenfalls nicht erfolgen konnte. Da der Beschwerdeführerin somit nicht unmittelbar Kapitalerträge aus einer direkten österreichischen Beteiligung zugewendet wurden, kann es auch zu keiner Vorschreibung von Kapitalertragsteuer kommen.

Da die Vorschreibung an die Beschwerdeführerin somit zu Unrecht erfolgte, war der Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### **3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall entsprach die Lösung der Rechtsfrage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; 24.11.2009, 2008/15/0039).

Wien, am 27. Dezember 2018