jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/20 2005/14/0124

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.09.2006

Index

E6J;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
14/03 Abgabenverwaltungsorganisation;
20/09 Internationales Privatrecht;
21/01 Handelsrecht;
21/02 Aktienrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

61997CJ0212 Centros VORAB;
62000CJ0208 Überseering VORAB;
62001CJ0167 Inspire Art VORAB;
AktG 1965 §174 Abs4;
AVOG 1975 §4;
AVOG 1975 §8;
B-VG Art18 Abs1;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
EStG 1972 §27 Abs1 Z4;
EStG 1988 §27 Abs1 Z1;
EStG 1988 §27 Abs1 Z4;
EStG 1988 §93 Abs2 Z1;
EStG 1988 §93;
HGB §221;
IPRG §10;
KStG 1988 §1 Abs3 Z1;
KStG 1988 §10 Abs2;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2005/14/0122 E 20. September 2006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des P L in G, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer in 4650 Lambach, Marktplatz 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 27. Oktober 2005, RV/0500-L/05, betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung bei dem in Österreich wohnhaften Beschwerdeführer wurden umfangreiche Unterlagen beschlagnahmt. Dieses Material wurde im Wege von Betriebsprüfungen beim Beschwerdeführer, bei der CP Ltd. und bei der PC Ltd. ausgewertet. Aus der Niederschrift vom 2. Juni 2004 über die Betriebsprüfung bei der CP Ltd. ergibt sich die Feststellung des Prüfers, dass der Beschwerdeführer seit 1999 für österreichische Anleger britische Kapitalgesellschaften (Private Companies Limited, "Limiteds") gegründet habe, die in Großbritannien nicht tätig sein sollten. Nach der Gründung seien die Anteile (shares) an diesen "Limiteds" an die österreichischen Investoren abgetreten worden. Zum Teil habe der Beschwerdeführer durch seine Firmen (CP Ltd., PC Ltd., etc) die shares treuhändig für die österreichischen Anleger gehalten. Die CP Ltd. organisiere für diese "Limiteds" das Postservice (wöchentliche Weiterleitung der Briefe von Großbritannien nach Österreich), die Eingaben an das britische Firmenbuch, die steuerliche Vertretung, die Kontoeröffnung in Großbritannien und ähnliche Aufgaben.

Der Ort der Geschäftsleitung der CP Ltd. befinde sich in Österreich. Im Hinblick auf die in Österreich gelegene Geschäftsleitung seien die Betriebsergebnisse der CP Ltd. in Österreich zu besteuern. Diese Gesellschaft sei am 7. August 2000 gegründet und in das britische Firmenbuch eingetragen worden. Ihr Stammkapital betrage vier Pfund (aufgeteilt auf vier shares zu je ein Pfund). In Österreich sei die Gesellschaft nicht im Firmenbuch eingetragen, hier befinde sich aber der Ort der Geschäftsleitung. Seit 8. August 2000 sei der Beschwerdeführer "director" (und damit Organwalter) der Gesellschaft.

Aufgrund seiner Stellung als Machthaber der CP Ltd. habe sich der Beschwerdeführer finanzielle Vorteile aus der Gesellschaft für sich und ihm nahe stehende Personen und Firmen zuwenden können. Es seien Zahlungen über das Verrechnungskonto geleistet worden, für welche eine vertragliche Grundlage (zB Darlehen) nicht habe vorgelegt werden können. Mit einer Rückzahlung der über das Verrechnungskonto gewährten Beträge könne wegen des geringen Einkommens des Beschwerdeführers, seiner Vermögenslosigkeit und seiner seit 1998 offenen Alimentationslasten nicht gerechnet werden. Es seien daher verdeckte Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer anzunehmen. Auf einem anderen Verrechnungskonto seien Zahlungen an PC Ltd. verbucht, wo sie aber nicht eingegangen seien; daher sei auch hinsichtlich dieser Zahlungen eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer anzunehmen. Außerdem seien für das Jahr 2002 ungeklärte Bankeingänge auf einem Konto der CP Ltd. bei der Raiffeisenbank X. festgestellt worden; das Konto sei mit 12. September 2002 geschlossen worden, die Beträge seien entnommen worden. Daher seien auch in Höhe dieser ungeklärten Bankeingänge verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen.

Gegen die Bescheide vom 13. Juli 2004, mit welchen das Finanzamt Linz der CP Ltd. Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 vorgeschrieben hatte, brachte diese Gesellschaft Berufung ein. Es wurde vorgebracht, die CP Ltd. sei eine britische Private Limited Company, die im Companies House zu Cardiff registriert sei. Das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass insbesondere in den Darlehensgewährungen an den Beschwerdeführer verdeckte Gewinnausschüttungen zu erblicken seien. Das Finanzamt habe aber keine Vorteilszuwendung nachweisen können. Die Darlehensgewährungen seien gewinnneutral verbucht und somit sei das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht gemindert worden. Auch habe der Beschwerdeführer laufend Rückzahlungen getätigt. Zudem sei zu beachten, dass die Bestimmung des § 93 EStG betreffend Kapitalertragsteuer auf den Beschwerdefall nicht angewendet werden könne, weil sie nur auf inländische Kapitalerträge abstelle. Der Abs 2 des § 93 EStG stelle auf Bezüge aus Aktien und aus GmbH-Anteilen ab, nicht aber auf Erträge aus einer Private Limited Company nach britischem Recht. Hinsichtlich der Eingänge auf dem Konto bei der Raiffeisenbank X werde eingewendet, dass alle Einnahmenpositionen zuordenbar

seien; die meisten Positionen beträfen Darlehen an die CP Ltd.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.§ 93 Abs 2 EStG normiere eine Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Geschäftsleitung oder Sitz im Inland habe. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die CP Ltd. ihre Geschäftsleitung im Inland habe. § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG komme daher zur Anwendung. Zur weiteren Begründung verweist die Berufungsvorentscheidung auf eine andere an die CP Ltd. ergangene (und zwar Umsatz- und Körperschaftsteuer betreffende) Berufungsvorentscheidung, in der u.a. ausgeführt wird, der Beschwerdeführer habe "Limiteds" in England gegründet; diese seien ausschließlich in Österreich tätig geworden und hätten somit in Großbritannien keine Tätigkeiten entfaltet. Sie verfügten in Großbritannien über keine Betriebsstätte iSd Doppelbesteuerungsabkommens. In einem (an potenzielle Investoren gerichteten) Informationsschreiben der CP Ltd. seien die Vorzüge britischer Limited Companies, welche ihre Geschäftstätigkeit in Österreich entfalteten, im Vergleich zu österreichischen Kapitalgesellschaften dargestellt worden. Zu beachten sei auch, dass alle diese "Limiteds" an derselben britischen Zustelladresse geführt worden seien. In Bezug auf die CP Ltd. ergebe sich aus den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen, dass auch sie ausschließlich in Österreich tätig geworden sei. Ihre Geschäftsleitung iSd § 1 Abs 2 KStG und ihr gesamter Betrieb befänden sich in Österreich; in Großbritannien bestehe lediglich eine Zustelladresse. Die CP Ltd. sei daher mit ihren gesamten Einkünften in Österreich steuerpflichtig. Aufgabe der CP Ltd. sei zwar die Gründung von "Limiteds" in Großbritannien gewesen; vor Ort seien diese Leistungen aber von Rechtsanwälten, Notaren und Steuerberatern (RG und CG bzw ab September 2001 von PB und BB sowie JV & Sons) erbracht worden. Laut der bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Buchhaltung seien überhaupt nur im Jahr 2001 Reisen (des Beschwerdeführers als "director" der CP Ltd.) nach Großbritannien unternommen worden, und zwar im gesamten Jahr lediglich fünf. Nach Ansicht des Finanzamtes könne die Darlehensgewährung am Verrechnungskonto eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, wenn von vornherein die Darlehensrückzahlung nicht gewollt sei, wofür im gegenständlichen Fall spreche, dass schon bei Darlehensgewährung mit einer Uneinbringlichkeit beim Darlehensnehmer zu rechnen gewesen sei und keine Vereinbarungen über die Rückzahlungsmodalitäten getroffen worden seien. Im gegenständlichen Fall seien tatsächlich bloß unregelmäßige Einzahlungen (auf das Verrechnungskonto) getätigt worden, wobei diese Einzahlungen (im Jahr 2001 ca 236.000 S) im Verhältnis zu den Entnahmen (im Jahr 2001 ca 1,598.000 S) gering gewesen seien. Es sei auch gar nicht behauptet worden, dass diese Einzahlungen auf der Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung erfolgt seien. Im gegenständlichen Fall seien auch keine Zinsen auf dem Verrechnungskonto verbucht worden. Eine Vereinbarung habe es weder über Rückzahlungsmodalitäten noch über Sicherheiten gegeben. In Bezug auf die nicht aufgeklärten Eingänge auf dem Konto bei der Raiffeisenbank sei darauf zu verweisen, dass Einnahmen auf diesem Konto Betriebseinnahmen der CP Ltd. seien; im Gegensatz zur Vorgangsweise in den Jahren 2000 und 2001 sei aber im Jahr 2002 keine Aufbuchung der Konteneingänge erfolgt; das Konto sei vielmehr beständig mit dem Eröffnungsbilanzstand geführt worden. Soweit Betriebseinnahmen im Rechenwerk der Körperschaft nicht erfasst seien, handle es sich um nicht erklärte Einnahmen, die dem Umsatz hinzuzurechnen seien; die Entnahme (Auflösung des Kontos per 12. September 2002) sei als verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer anzusehen.

Mit Eingabe vom Oktober 2004 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die CP Ltd. am 27. Juli 2004 im Firmenbuch als "dissolved" gelöscht worden sei.

Mit Eingabe vom 8. November 2004 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, dass er von 7. August 2000 bis 27. Juli 2004 "director" der PC Ltd. gewesen sei, sodass er gemäß § 9 Abs 1 BAO als Haftungspflichtiger in Betracht komme. Vor diesem Hintergrund trete er gemäß § 257 Abs 1 BAO der Berufung der CP Ltd. bei. Unter einem beantrage er die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 21. September 2005 fand vor der belangten Behörde ein Erörterungstermin statt. Dabei wurde vom steuerlichen Vertreter u. a. vorgebracht, die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sei bisher aus einer unabgestimmten Buchhaltung abgeleitet worden. Die Buchhalterin habe alle für sie vorerst unklaren Buchungsfälle auf das Verrechnungskonto verbucht. Auf Grund der Vorkommnisse bei der Hausdurchsuchung hätten die ungeklärten Buchungsfälle nach wie vor nicht aufgeklärt werden können. In der Niederschrift über den Erörterungstermin wird festgehalten, dass der Vertreter des Finanzamtes und der steuerliche Vertreter nach ausführlicher Diskussion übereingekommen seien, die Bemessungsgrundlagen mit 60% der bisherigen Beträge anzusetzen (für 2000: 275.000 S; für 2001:

800.000 S; für 2002: 30.000 EUR). In der Niederschrift ist schließlich festgehalten, dass der Referent abschließend feststellt: "Damit ist in der Frage der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer nur mehr die rechtliche Komponente, nämlich ob einer in England gegründeten Limited Company Kapitalertragsteuer aus einer verdeckten Gewinnausschüttung vorgeschrieben werden kann, offen."

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge, indem die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer auf folgende Beträge gesenkt wurde: für 2000:

275.000 S; für 2001: 800.000 S; für 2002: 30.000 EUR. Die Betriebsprüfung sei davon ausgegangen, dass der Ort der Geschäftsleitung der CP Ltd. in Österreich gelegen sei und diese Gesellschaft in Großbritannien keine Betriebsstätte gehabt habe. Die CP Ltd. sei somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die CP Ltd. habe keinen Beweis für eine Tätigkeit in Großbritannien erbracht. Vielmehr habe das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt, dass die in Großbritannien (für andere "Limiteds") durchzuführenden Tätigkeiten von selbständigen Steuerberatern, Rechtsanwälten und Notaren erbracht worden seien und die CP Ltd. nicht einmal einen eigenen Firmensitz in Großbritannien aufgewiesen habe. Der Darstellung in der Berufungsvorentscheidung sei nichts entgegen gehalten worden. Bei dieser Sachlage könne auch die belangte Behörde unbedenklich davon ausgehen, dass die Geschäftsleitung der CP Ltd. in Österreich gelegen sei und es keine britische Betriebsstätte gebe. CP Ltd. sei eine in Großbritannien gegründete Gesellschaft, die in Österreich auf Grund des Ortes der Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig sei. Nach der EuGH-Rechtsprechung in den Rs "Centros" und "Überseering" wäre die CP Ltd. in das österreichische Firmenbuch einzutragen gewesen.

Für die steuerliche Behandlung stelle sich nun die Frage, ob die Gesellschaft einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Es komme darauf an, ob sie wie eine juristische Person körperschaftlich organisiert sei und ob die Beteiligung an ihr das Vermögensstammrecht mitumfasse, an Gewinnausschüttungen und am Liquidationsvermögen beteiligt zu sein. Dem "Article of Association" vom 23. Juli 2000 sei zu entnehmen, dass das Kapital der Gesellschaft in shares aufgeteilt sei und Dividenden ausbezahlt würden. Nach Punkt 1 der "Articles of Association" seien die Regelungen des Companies Act anwendbar, soweit sie nicht direkt in der Satzung ausgeschlossen seien. Nach Bestimmung 102 des Companies Act könne die Gesellschaft durch einen ordentlichen Beschluss Dividenden festlegen. Im Falle einer Liquidation könne der Liquidator nach Bestimmung 117 des Companies Act die Vermögenswerte der Gesellschaft ganz oder teilweise in Hartgeld unter den Teilhabern verteilen. Damit scheine klargestellt, dass die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft gegeben sei.

Gemäß § 93 Abs 2 EStG lägen inländische (der Kapitalertragsteuer zu unterziehende) Erträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland habe. Die Voraussetzung der Geschäftsleitung sei erfüllt. Zusätzlich sei aber zu prüfen, ob die Erträge solche iSd

§ 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG seien. Der Wortlaut der genannten Bestimmung decke sich mit jenem des § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG. Gewinnanteile ausländischer Gesellschaften fielen ebenfalls unter

§ 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG, wenn diese Gesellschaften einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar seien.

Eine englische Private Limited Company sei - wie ausgeführt - einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar. Die verdeckten Gewinnausschüttungen seien wie die offenen zu behandeln und daher ebenfalls der Bestimmung des § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG zu subsumieren. Die Kapitalertragsteuervorschreibung bestehe daher zu Recht. Die Bemessungsgrundlagen als solche seien beim Erörterungstermin ermittelt worden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Unzuständigkeit

Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, dem Finanzamt Linz habe die örtliche Zuständigkeit zur Erlassung der (erstinstanzlichen) Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheide gefehlt. Gemäß § 8 Abs 1 Z 2 AVOG in der für das Jahr 2004 geltenden Fassung sei dem Finanzamt Linz als Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis für den Bereich des Landes Oberösterreich die Erhebung der von den unter § 8 Abs 1 Z 1 AVOG fallenden Körperschaften zu entrichtenden Kapitalertragsteuer oblegen. Zu den unter § 8 Abs 1 Z 1 AVOG fallenden Körperschaften gehörten nicht Gesellschaften mit beschränkter Haftung, es sei denn, es handle sich um große Kapitalgesellschaften iSd § 221 Abs 3 HGB. Folge man

der Auffassung der belangten Behörde, wonach die CP Ltd. als Britische Limited Company eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sei, ergebe sich - im Hinblick auf den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung des CP Ltd. - daraus gemäß § 4 AVOG die Zuständigkeit des Finanzamtes Wels als Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenbereich.

Der mit "Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis" überschriebene § 8 AVOG idF BGBlBGBl. I Nr. 124/2003 lautet:

"(1) Neben dem allgemeinen Aufgabenkreis obliegt dem Finanzamt Wien 23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie den Finanzämtern Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch im örtlichen Wirkungsbereich des Landes, in dem sie ihren Sitz haben:

1. mit Ausnahme der in den §§ 12 bis 13a anderen Finanzämtern zugewiesenen Aufgaben für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes 1988, ausgenommen Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sofern sie nicht unter § 221 Abs. 3 HGB fallen, und Vereine (Vereinsgesetz 1951),

a) die Erhebung der Abgaben vom Einkommen, Ertrag und Kapital, Vermögen und Umsatz (ausgenommen die Erhebung der Abgaben von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, der Bodenwertabgabe sowie die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge und die Erhebung der von diesen abgeleiteten Abgaben); die Festsetzung der Gewerbesteuer in Zerlegungsfällen jedoch nur für den in der Anlage festgelegten Amtsbereich,

b) die Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens und der zu einem gewerblichen Betrieb gehörenden Gewerbeberechtigungen;

2. die Erhebung der von unter Z 1 fallenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu entrichtenden Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG 1988), der Aufsichtsratsabgabe sowie der Abgabe von Zuwendungen und die Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerabzuges bei beschränkt Steuerpflichtigen (§§ 99 ff EStG 1988);

..."

Aus den §§ 8 und 4 AVOG ergibt sich, dass den Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis die Erhebung des Großteiles der Abgaben (einschließlich der vom Haftenden nach §§ 93ff EStG zu entrichtenden Kapitalertragsteuer) für alle Körperschaften, mit Ausnahme der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sofern sie nicht unter § 221 HGB fallen, und mit Ausnahme der Vereine, obliegt. Somit fallen von den Körperschaften nur die Vereine und jene GmbH, die nach den Größenklassen des § 221 HGB als kleine oder mittelgroße Kapitalgesellschaften anzusehen sind, in die Zuständigkeit der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenbereich.

Bei der Abgrenzung zwischen § 4 und § 8 AVOG geht es um die Frage, ob eine bestimmte Aufgabe dem einen oder dem anderen Finanzamt obliegt. Der Zweck der in Rede stehenden Zuständigkeitsabgrenzung lag offenkundig darin, jene Körperschaften, bei denen potentiell komplexe Rechtsfragen auftreten, der Zuständigkeit des Finanzamtes mit erweitertem Aufgabenbereich zuzuweisen. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn die Abgabenbehörden unter "Gesellschaften mit beschränkter Haftung" iSd Ausnahmeregelung des § 8 Abs 1 Z 1 AVOG nicht auch solche juristischen Personen verstanden haben, die auf der Grundlage einer ausländischen Rechtsordnung gegründet worden sind und bei denen sich schon von vorneherein die qualifizierte Rechtsfrage ihrer Einordnung in das innerstaatliche System der Gesellschaftstypen stellen kann. Damit erweist sich aber die Beurteilung, dass gemäß § 8 Abs 1 Z 2 AVOG die Zuständigkeit des Finanzamtes Linz als Finanzamt mit erweitertem Aufgabenbereich gegeben war, als frei von Rechtsirrtum.

2. Kapitalertragsteuerabzug

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die Ausschüttungen der CP Ltd. als britische Limited Company unterlägen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 93 EStG 1988. Nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 (die anderen Ziffern des § 93 Abs 2 kämen nicht in Betracht) unterlägen nur Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (sowie Genossenschaften) der Kapitalertragsteuer. Ausländische Kapitalgesellschaften könnten weder als Aktiengesellschaften noch als Gesellschaften mit beschränkter Haftung (oder Genossenschaften) qualifiziert werden. Gewinnanteile (und damit auch verdeckte Gewinnausschüttungen) ausländischer Gesellschaften unterlägen daher (hier für den Zeitraum 2000 bis 2002) nicht der Kapitalertragsteuer.

§ 93 Abs 1 und 2 EStG 1988 in der Fassung vor der Änderung durch BGBl I 2000/142 lautete:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) 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:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

..."

§ 93 Abs 1 und 2 EStG 1988 in der ab 30. Dezember 2000 geltenden Fassung BGBl I 2000/142 lautete:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) 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:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

..."

§ 10 IPRG lautet:

"Das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personen- oder Vermögensverbindung, die Träger von Rechten und Pflichten sein kann, ist das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat. "

Die Tätigkeit ausländischer Gesellschaften in Österreich wirft internationalprivatrechtliche (kollisionsrechtliche) Fragen auf. Nach § 10 IPRG ist auf eine Gesellschaft das Recht des Staats anzuwenden, in dem die maßgeblichen Geschäftsführungsentscheidungen in die Tat umgesetzt werden (Verwaltungssitz). Seit Ergehen der EuGH-Entscheidungen vom 9. März 1999 Centros, Rs C-212/97 vom 5. November 2002, Überseering, Rs C-208/00, und vom 30. September 2003, Inspire Art, Rs C-167/01, steht allerdings fest, dass österreichischen Unternehmen auch für ausschließlich im Inland vorzunehmende Aktivitäten nicht nur die inländischen gesellschaftsrechtlichen Typen zur Verfügung stehen. Konsequenz aus dieser Rechtsprechung des EuGH ist, dass eine englische Gesellschaft in Österreich als Kapitalgesellschaft anzuerkennen ist, wiewohl sie nach ausländischem Recht gegründet ist, ihren Verwaltungssitz aber im Inland hat (vgl Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler, SWI 2005, 477; D. Aigner/Kofler, exolex 2003, 81; Biebl, RdW 2003/147; Reich-Rohrwig/Gröss, ecolex 2003, 913).

Dem Beschwerdefall liegt die Konstellation zu Grunde, dass eine Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der EU gegründet worden ist, die den Sitz der Hauptverwaltung und Geschäftsleitung in Österreich hat und im Hinblick auf die angesprochene Judikatur des EuGH in Österreich als juristische Person anerkannt wird. Jedenfalls in Bezug auf eine solche Gesellschaften (Gesellschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten mit inländischer Hauptverwaltung und Geschäftsleitung) wäre es - vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts - sachlich nicht gerechtfertigt, die Besteuerung der Gewinnausschüttungen anders vorzunehmen, als bei nach österreichischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaften mit inländischer Geschäftsleitung.

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die Regelung des § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 tatsächlich auch Kapitalgesellschaften erfasst, deren Hauptverwaltung und Geschäftsleitung sich in Österreich befindet, die aber nicht nach österreichischem Recht gegründet worden sind.

Während das Gesetz in § 1 Abs 3 Z 1 KStG 1988 sowie in § 10 Abs 2 KStG 1988 von Körperschaften, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind, bzw von ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, spricht, enthält § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 keine solche, die Vergleichbarkeit ansprechende Formulierung. Die Formulierung des § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 korrespondiert wörtlich mit § 27 Abs 1 Z 1

leg. cit. Zu dieser Bestimmung ist in historischer Betrachtung darauf zu verweisen, dass die Gesetzesmaterialien zur Z 4 des § 27 Abs 1 EStG 1972 (der Vorgängerbestimmung der derzeit in Geltung stehenden Regelung der Z 4) zum Ausdruck bringen, dass der Gesetzgeber seinerzeit, nämlich im EStG 1972, gerade mit der Bestimmung der Z 4 Ausschüttungen aus ausländischen Kapitalgesellschaften erfassen wollte (siehe hiezu Pokorny/Wiesner, EStG 1972, Wien 1973, S 111). Durch die Neufassung des Einleitungssatzes des § 27 Abs 1 wollte der Gesetzgeber des EStG 1972 auch zum Ausdruck bringen, dass die Regelung eine erschöpfende Aufzählung enthalte (siehe nochmals Pokorny/Wiesner, aaO); durch die Verwendung des Wortes "Genussrechte" an Stelle der Formulierung des Vorgängergesetzes ("Genussscheine") sollte der exakte Ausdruck des österreichischen AktG 1965 (§ 174 Abs 4) übernommen werden. Alle diese Umstände sprechen dafür, dass der Gesetzgeber des EStG 1972 mit den Bezügen nach § 27 Abs 1 Z 1 nur solche aus inländischen Beteiligungen erfassen wollte. Den Gesetzesmaterialien zu § 27 EStG 1988 ist nicht zu entnehmen, dass mit diesem Gesetz eine Erweiterung der Z 1 des § 27 Abs 1 auf ausländische Beteiligungserträge vorgenommen worden wäre.

Für die Kapitalertragsteuererhebung nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG auf Bezüge aus ausländischen juristischen Personen mit Hauptverwaltung/Geschäftsleitung in Österreich, hinsichtlich welcher die oben artikulierten gleichheitsrechtlichen Überlegungen eine Gleichbehandlung fordern, hält der Verwaltungsgerichtshof die von Doralt/Kirchmayr (EStG, § 27 EStG Tz 24), in Bezug auf § 27 Abs 1 Z 1 formuliere Auffassung für zutreffend, wonach zu den Gewinnanteilen aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften gehören, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft einer inländischen vergleichbar ist. Der erst seit dem Beitritt Österreichs zur EU rechtlich mögliche und erst im Gefolge der zitierten Rechtsprechung des EuGH zur Bedeutung gelangte Typus der nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft mit Hauptverwaltung/Geschäftsleitung in Österreich ist im gegebenen Zusammenhang durchaus als inländische Gesellschaft anzusehen. Dass der Gesetzgeber eine solche - in der gleichen Lage wie eine nach österreichischem Recht gegründete Körperschaft befindliche - Gesellschaft mit Hauptverwaltung und Geschäftsleitung im Inland nicht der Kapitalertragsteuerpflicht unterwerfen wollte, ist weder aus der historischen Entwicklung dieser Bestimmung noch aus deren Zweck ableitbar. Ist auch die Vergleichbarkeit dieser nach ausländischem Recht gegründeten Kapitalgesellschaft mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft gegeben, spricht nichts dagegen, von "Gewinnanteilen (Dividenden) Zinsen und sonstigen Bezügen aus Aktien" iSd § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 auszugehen (vgl im Ergebnis ebenfalls für die Kapitalertragsteuerplicht Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler, SWI 2005, 537).

Die Annahme von Aktien iSd § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 setzt somit voraus, dass eine einer inländischen Beteiligung in Form von Aktien vergleichbare Beteiligungsform vorliegt. Dabei wird insb darauf abzustellen sein, ob die ausländische Gesellschaft eine von den Gesellschaftern unabhängige Rechtspersönlichkeit hat, ein festes, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital aufweist, die Haftung für Gesellschaftsschulden eine auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte ist, die Möglichkeit der Gewinnausschüttung besteht und die Gesellschafter (etwa durch die Bestellung von Organwaltern) die Willensbildung bestimmen (vgl Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, Wien 2004, 309 f).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid für die Vergleichbarkeit der CP Ltd. (einer mit einem Stammkapital von vier Pfund ausgestatteten juristischen Person) mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft insbesondere auf folgende Umstände Bedacht genommen:

-

in "shares" aufgeteiltes Gesellschaftskapital, auf welches Dividenden ausbezahlt werden (Punkt 7 der Articles of Association), sowie

-

Anwendbarkeit des wesentlichen Teiles der Regelungen des Companies Act 1985, sodass die Gesellschaft mit Beschluss die Dividenden festlegt (Bestimmung 102 des Comanpies Act) und im Falle einer Liquidation deren Vermögenswerte ganz oder teilweise in Hartgeld unter den Gesellschaftern verteilt werden (Bestimmung 117).

Zu beachten ist im Übrigen, dass die Hauptversammlung den "director" bestellt (Bestimmung 73f des Companies Act) und dass die Gesellschafter nur für die noch nicht auf die Aktien einbezahlten Beträge (Nennwert und Aufgeld) haften (Bestimmung des 12 Companies Act). Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Beteiligung an der CP Ltd. mit inländischen Beteiligungen vergleichbar ist (vgl in diesem Zusammenhang auch das hg Erkenntnis vom

27. April 2006, 2003/16/0110) und solcherart die Gewinnausschüttung an die Gesellschafter unter § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 fällt.

Der Beschwerdeführer bringt nun weiter vor, die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid jegliche Feststellungen zu seiner Anteilsinhaberschaft unterlassen. Auch das Finanzamt habe bloß von der Eigenschaft als "wirtschaftlicher Machthaber" gesprochen, ohne Feststellungen über die Gesellschafterrechte zu treffen.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Juni 2004 wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer seit 8. August 2000 "director" der CP Ltd. sei, und sodann angeführt: "Die Finanzbehörde geht aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung davon aus, dass (der Beschwerdeführer) seit Gründung wirtschaftlich Gesellschafter und Geschäftsführer im Sinn des österreichischen Gesellschaftsrechts ist." Als "wirtschaftlicher Machthaber" habe der Beschwerdeführer sich und ihm nahe stehenden Personen bzw Firmen Vorteile gewährt. Der Betriebsprüfungsbericht enthält keine Aussagen über die Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers. In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer der CP Ltd., auf welche die Berufungsvorentscheidung betreffend Kapitalertragsteuer verweist, wird auf Seite 13 ausgeführt, die Betriebsprüfung habe die Auffassung vertreten, dass der Beschwerdeführer "aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung (wirtschaftlicher Machthaber der CP Ltd.)" sich und ihm nahe stehenden Personen als auch Kapitalgesellschaften Vorteile gewährt habe.

Im angefochtenen Bescheid hat es die belangte Behörde unterlassen, eine Feststellung darüber zu treffen, ob der Beschwerdeführer Gesellschafter (shareholder) der CP Ltd. gewesen ist. Es wird auch nicht dargelegt, was nach Meinung der belangten Behörde unter einem "wirtschaftlichen Machthaber" bzw einem "wirtschaftlichen Gesellschafter" zu verstehen sei.

Es fehlt daher - im Hinblick auf die mangelhaften Feststellungen betreffend die Gesellschafterstellung - an der erforderlichen Grundlage für die rechtliche Beurteilung, ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Kapitalertragsteuerhaftung nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG zur Gänze gegeben sind.

In ihrer Gegenschrift wendet die belangte Behörde ein, in der Berufung sei der Annahme der Betriebsprüfung betreffend die Gesellschafterstellung nicht entgegen getreten worden. Diesem Einwand ist zu erwidern, dass - wie ausgeführt - die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung getroffene Feststellung lediglich eine "wirtschaftliche" Gesellschafterstellung umfasst. Aus diesem Grund kann der Umstand, dass in der Berufung lediglich allgemein die Kapitalertragsteuerpflicht bekämpft worden ist, Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Gesellschafterstellung nicht entbehrlich machen.

In der Gegenschrift wird weiters vorgebracht, beim Erörterungstermin vom 21. September 2005 hätten sich das Finanzamt und der Steuerberater geeinigt, die Bemessungsgrundlage mit 60% der bisherigen Beträge anzusetzen. Diesem Einwand der belangten Behörde ist zunächst entgegen zu halten, dass ein Vergleich über Abgabenansprüche grundsätzlich von der Rechtsordnung nicht vorgesehen ist. Abmachungen über den Inhalt einer Abgabenschuld stehen - soweit sie nicht im Gesetz ausdrücklich zugelassen sind - im Widerspruch zu dem aus Art 18 B-VG abzuleitenden Erfordernis der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung der Abgabenvorschriften und sind daher unwirksam (vgl die hg Erkenntnisse vom 16. März 2005, 2003/14/0005, und vom 4. August 2005, 2003/17/0233). Im Gespräch über die betragsmäßige Höhe einer Vorteilszuwendung kann daher auch nicht eine allfällige "vergleichsweisen Einigung" über die Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers erblickt werden. Rechtlich vorgesehen wäre die Einschränkung des Berufungsbegehrens iSd § 250 Abs 1 lit c BAO. Eine solche Einschränkung wurde jedoch anlässlich des Erörterungstermins nicht vorgenommen, blieb doch die Kapitalertragsteuerpflicht dem Grunde nach in Streit.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit b VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. September 2006

Gerichtsentscheidung

EuGH 61997J0212 Centros VORAB
EuGH 62000J0208 Überseering VORAB

EuGH 62001J0167 Inspire Art VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2005140124.X00

Im RIS seit

23.10.2006

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at