jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Beschluss 2019/4/3 Ra 2017/15/0070

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.04.2019

Index

E3L E09202000
E3L E17100000
E6J
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §22
B-VG Art133 Abs4
VwGG §34 Abs1
31990L0435 Mutter/Tochter-RL Art1
62000CJ0436 VORAB
62016CJ0251Cussens VORAB
62016CJ0504 Deister Holding VORAB

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der R Limited in L, vertreten durch Dr. Lucas Prunbauer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Mahlerstraße 7/DG, und die Lechner Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1070 Wien, Burggasse 28/31, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Juli 2017, Zl. RV/4100494/2014, betreffend Rückerstattung von Kapitalertragsteuer, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis vom 26. Juni 2014, 2011/15/0080, verwiesen, mit dem der Verwaltungsgerichtshof den damals angefochtenen Bescheid des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat.

2 Den Streitpunkt bildete die Frage, ob die Zwischenschaltung einer in Zypern ansässigen Holdinggesellschaft als missbräuchliche Gestaltung anzusehen ist, die einer Erstattung der von der österreichischen Muttergesellschaft anlässlich einer Gewinnausschüttung an diese Gesellschaft einbehaltenen Kapitalertragsteuer nach § 94a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 entgegensteht.

3 Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof insbesondere aus:

"...Die (nunmehrige Revisionswerberin) hat die gewählte Form des Anteilserwerbs mit Gründen der Konzernstrukturierung nach Sektoren, Regionen und Geschäftsfeldern erklärt. Der internationale Bausektor sei in der (nunmehrigen Revisionswerberin) konzentriert. Diese Gliederung gewährleiste eine professionelle Verwaltung, was zu einer Optimierung der Verwaltungs- und Organisationstätigkeit führe und diene der Haftungsbegrenzung.

Dass die Zwischenschaltung von in Steueroasenländern situierten Holding- und Subholdinggesellschafen der Professionalisierung und Optimierung der Organisation diene, steht im Widerspruch zu dem unstrittigen Umstand, dass ‚Professionalisten des Konzerns' (wohl der BE) zu all jenen Aufgaben herangezogen werden mussten, die über das bloße Halten von Beteiligungen hinausgingen. Welche Haftungen es im Zusammenhang mit dem Besitz von Aktien zu begrenzen galt, wurde von der (nunmehrigen Revisionswerberin) nicht dargelegt. Sollte mit der ‚Haftungsbegrenzung' das Einstehen-Müssen für eigene Schulden (der Erwerb der Aktien war zu einem großen Teil fremdfinanziert) gemeint sein, hat schon das Finanzamt diesen Einwand zu Recht als nicht überzeugend angesehen, weil es wenig wahrscheinlich ist, dass eine (von den zu erwerbenden Aktien abgesehen) vermögenslose Ltd ohne zusätzliche Besicherung (durch die sie beherrschenden Personen) einen Kredit der vorliegenden Größenordnung erhält.

Die im Verwaltungsverfahren eingewandten außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung der (nunmehrigen Revisionswerberin) (der Vorteil der englischen Sprache, die kulturelle Nähe Zyperns zu Russland) sind nicht nachvollziehbar.

Im Beschwerdefall gibt es keine Hinweise, dass die (nunmehrige Revisionswerberin) über das bloße Halten der Beteiligungen hinaus die ihr durch den Syndikatsvertrag zusätzlich eingeräumten Aufgaben ausgeübt hätte. Unstrittig verfügte die (nunmehrige Revisionswerberin) weder über eigene Büroräume noch über das entsprechend qualifizierte Personal. Wenn die belangte Behörde dessen ungeachtet zur Beurteilung gelangt ist, dass es sich bei der Zwischenschaltung der (nunmehrigen Revisionswerberin) nicht um eine ‚rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung' (so EuGH-Urteil vom 12. September 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Rn. 68), also um keine Gestaltung handelt, die einer missbräuchlichen Rechtsanwendung dient, konnte sie dafür eine schlüssige Begründung nicht geben..."

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis hat das zwischenzeitig zuständig gewordene Bundesfinanzgericht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Revisionswerberin nach Durchführung weiterer Ermittlungen und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgewiesen.

5 Begründend wird ausgeführt, die Revisionswerberin habe entgegen ihrer bei Auslandssachverhalten erhöhten Mitwirkungspflicht nicht darzulegen vermocht, welche wirtschaftlichen Aktivitäten sie in Zypern entfaltet habe und über welche Einrichtungen sie verfügt habe, um die mit dem Syndikatsvertrag verbundenen Aufgaben zu erfüllen. Im gesamten fortgesetzten Verfahren habe die Revisionswerberin nur das bereits im Erstverfahren erstattete Vorbringen wiederholt. Diese Ausführungen habe der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erstverfahren als nicht ausreichend erachtet. Zudem habe die Revisionswerberin mit ihren Ausführungen zu erkennen gegeben, dass sie die ihr laut Syndikatsvertrag obliegenden Verpflichtungen tatsächlich nicht erfüllt habe bzw. habe erfüllen können. Vom Entfalten einer eigenen Wirtschaftstätigkeit könne demnach keine Rede sein. Vielmehr habe die Revisionswerberin eingeräumt, dass die wirtschaftlichen Entscheidungen "selbstverständlich in Russland von der (BE) getroffen" worden seien.

6 Die Argumente der Bündelung von Beteiligungen und des Vorteils der kulturellen Nähe Zyperns zu Russland und der englischen Sprache habe der Verwaltungsgerichtshof schon im Erstverfahren nicht als relevante außersteuerliche Gründe beurteilt. Die Argumentation mit einer (durch die Zwischenschaltung der Revisionswerberin erreichten) Haftungsbegrenzung habe die Revisionswerberin auch im fortgesetzten Verfahren nicht näher erläutert.

7 Aus all dem ergebe sich, dass relevante außersteuerliche Gründe für die Zwischenschaltung der Revisionswerberin nicht vorlägen und die angemessene Gestaltung iSd § 22 Abs. 2 BAO in einer Direktbeteiligung der BE (oder einer anderen Person) gelegen gewesen wäre.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision.

9 Das Finanzamt hat nach Einleitung des Vorverfahrens eine Revisionsbeantwortung erstattet und die kostenpflichtige Zurück- oder Abweisung der Revision beantragt.

10 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

11 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in

nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein Beschluss nach § 34 Abs. 1 VwGG ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

12 Nach § 34 Abs. 1a VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

13 Die Revision führt zu ihrer Zulässigkeit aus, es fehle Rechtsprechung zur Frage, wie der Missbrauchsvorbehalt des Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie zu verstehen sei und ob eine nationale Regelung wie jene des § 22 BAO auf Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie gestützt werden könne. Die Lösung dieser Rechtsfrage sei von über den Einzelfall hinausgehender grundsätzlicher Bedeutung, da die Frage der Anwendbarkeit von § 94a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 und damit das Recht auf Erstattung von Kapitalertragsteuer im Lichte des Missbrauchsvorbehalts des Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie von § 22 BAO für den Wirtschaftsstandort Österreich, EU-Holdings sowie internationale Investoren von wesentlicher Bedeutung sei. Auch der Umstand, dass im laufenden Verfahren bereits ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergangen sei, könne kein Argument gegen die Zulässigkeit einer Revision sein. Ergebnis dieses Erkenntnisses sei nämlich die Feststellung der Verletzung von Verfahrensvorschriften gewesen. Es liege auf der Hand, dass ein Erkenntnis, in dem letztlich allein die Verletzung von Verfahrensvorschriften konstatiert werde und in dem nicht in der Sache entschieden werde, kein Argument für den Ausschluss einer Revision sein könne.

14 Mit diesem Vorbringen wird keine zur Zulässigkeit der Revision führende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG dargetan.

15 In der gesonderten Zulassungsbegründung ist konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht bzw. konkret welche Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat (vgl. VwGH 28.6.2018, Ra 2018/19/0114, mwN). Mit dem bloßen Verweis auf fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu einer näher bezeichneten Rechtsnorm wird nicht dargelegt, dass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Rahmen der Entscheidung über die Revision zu lösen wäre (vgl. VwGH 10.5.2017, Ra 2017/11/0035, mwN).

16 Die vorliegende Revision unterlässt im Rahmen der Darstellung der Gründe nach § 28 Abs. 3 VwGG zum einen jede konkrete Bezugnahme auf den Revisionsfall. Zum anderen trifft es aber auch nicht zu, dass es an Rechtsprechung zur Frage fehle, "ob eine nationale Regelung wie jene des § 22 BAO auf Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie gestützt" werden könne.

17 Bereits im Erkenntnis vom 10. August 2005, 2001/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof diese Frage bejaht. In dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Beschwerdefall ging es um die Zwischenschaltung irischer (Tochter- und Enkel-)Gesellschaften zur Veranlagung von Liquiditätsüberschüssen der (Groß-)Muttergesellschaft. Die seinerzeit belangte Behörde beurteilte die Gestaltung als Rechtsmissbrauch iSd § 22 BAO und rechnete die über die irischen Gesellschaften erzielten Erträge unmittelbar der in Österreich ansässigen Muttergesellschaft zu. Wegen dieser unmittelbaren Zurechnung kam es nicht zur Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs im Zusammenhang mit den von den irischen Gesellschaften vorgenommenen Ausschüttungen. Der Verwaltungsgerichtshof sprach aus, dass das Vorgehen der Behörde nach § 22 Abs. 2 BAO keine den Zielrichtungen (Schaffung wettbewerbsneutraler steuerlicher Regelungen für Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten) der "Mutter-Tochter-Richtlinie" (Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990) zuwiderlaufende "allgemeine und überschießende Missbrauchsregelung" beinhalte und daher nicht gegen gemeinschaftsrechtliche Vorgaben verstoße.

18 Der Verwaltungsgerichtshof verwies weiters auf Rechtsprechung des EuGH (insbesondere das Urteil vom 21.11.2002, C- 436/00, X und Y, Rn. 42), wonach die nationalen Gerichte im Einzelfall dem missbräuchlichen oder betrügerischen Verhalten des Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien Rechnung tragen können, um ihm gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren, wobei aber bei der Beurteilung eines solchen Verhaltens die Ziele der fraglichen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu beachten sind. Zusammenfassend bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof, dass der Anwendung des § 22 BAO damit im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen nicht der Boden entzogen ist.

19 Der Inhalt des § 22 BAO findet somit in der Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauch Deckung. Im Übrigen hat der EuGH in seiner Rechtsprechung unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass der Grundsatz des Verbotes missbräuchlicher Praktiken im Anwendungsbereich des Unionsrechts sogar unabhängig von einer nationalen gesetzlichen Regelung (wie § 22 BAO) unmittelbar zur Anwendung gebracht werden muss, zumal ihm jener Rechtscharakter zukommt, der den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohnt (vgl. EuGH 22.11.2017, C-251/16, Edward Cussens, Rn. 29 und 31).

20 Überdies hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Vorerkenntnis vom 26. Juni 2014, 2011/15/0080, darauf hingewiesen, dass die "Mutter-Tochter-Richtlinie" die Gewährung von Vergünstigungen - wie gegenständlich die Entlastung von Quellensteuer - unter einen ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt stellt, indem Art. 1 Abs. 2 bestimmt, dass die Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht. Sodann wird im Vorerkenntnis auf die nationale Bestimmung des § 22 BAO Bezug genommen und die dazu ergangene Rechtsprechung referiert, wonach als Missbrauch eine Gestaltung anzusehen ist, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage und des dazu festgestellten Sachverhaltes erwies sich die Beurteilung des unabhängigen Finanzsenates, dass im Beschwerdefall keine "rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung" vorliege, als unschlüssig, was zur Aufhebung der seinerzeit vom Finanzamt angefochtenen Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führen musste. Es kann daher keine Rede davon sein, dass der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis "allein die Verletzung von Verfahrensvorschriften konstatiert" habe.

21 Zu der in der Revision als von grundsätzlicher Bedeutung erachteten Rechtsfrage der Auslegung von Art. 1 Abs. 2 "Mutter-Tochter-Richtlinie" ist schließlich auch auf nach Einbringung der gegenständlichen Revision ergangene Rechtsprechung des EuGH zu verweisen. Nach dem Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C- 613/16, Deister Holding AG und Juhler Holding A/S, können sich die nationalen Behörden bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, ginge über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus. Die Feststellung einer rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion verlange, dass in jedem Einzelfall eine umfassende Prüfung der betreffenden Situation vorgenommen werde, die sich auf Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehört, und die Strukturen und Strategien dieses Konzerns erstreckt (vgl. insbesondere Rn. 62, 73 und 74).

22 § 22 Abs. 1 BAO in der hier maßgebenden Fassung vor dem BGBl. I Nr. 62/2018 besagt, dass die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden kann. Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2).

23 Anders als die dem Urteil des EuGH vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, zu Grunde liegende deutsche Bestimmung des § 50d Abs. 3 dEStG erlaubt § 22 BAO in der hier maßgebenden Fassung dem Betroffenen den Nachweis, dass - ungeachtet einiger oder mehrerer für das Vorliegen von Gestaltungsmissbrauch sprechender Umstände - für die gewählte Gestaltung wirtschaftliche Gründe vorliegen.

24 Dass dem Bundesfinanzgericht bei der nach § 22 BAO vorzunehmenden Einzelfallprüfung ein, eine grundsätzliche Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufwerfender Fehler unterlaufen wäre, macht die Revision - wie schon eingangs ausgeführt - im Rahmen ihres Zulässigkeitsvorbringens nicht geltend.

25 Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war die Revision daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG in einem nach § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

26 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 3. April 2019

Gerichtsentscheidung

EuGH 62000CJ0436 VORAB
EuGH 62016CJ0251 Cussens VORAB
EuGH 62016CJ0504 Deister Holding VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2017150070.L00

Im RIS seit

19.07.2019

Zuletzt aktualisiert am

22.11.2019

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at