

## Mutter-Tochter-Richtlinie: „Offenkundigkeit“ einer verdeckten Ausschüttung nach § 94 Z 2 EStG

Univ.-Prof. DR. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Universität Linz / Mag. Bernhard Renner, BFG



Bei Beurteilung der Voraussetzungen einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung gem der VO zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie ist primär nicht zu prüfen, ob eine verdeckte Ausschüttung an sich besteht, sondern ob die abzugsverpflichtete Körperschaft deren Verwirklichung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns bzw Unternehmers erkannte oder erkennen musste. Somit ist, wie das BFG feststellte, nicht jede Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung zwangsläufig „offenkundig“. Diese in der Judikatur bislang nur wenig behandelte Problematik wird – ausgehend von einer konkreten Konstellation – in diesem Beitrag eingehend erörtert.



BFG 19. 11. 2015, RV/5100487/2013, § 94 EStG 1988  
Revision zugelassen

### 1. Der Fall

#### 1.1. Verfahrensablauf vor dem Finanzamt

Die beschwerdeführende, in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft (idF GmbH), ist im Installationsgewerbe tätig. An ihr ist zu 100 % eine in Deutschland situierte GmbH (idF Mutter-Ges) beteiligt. Der unternehmensrechtliche Geschäftsführer (idF Gf) ist an der Mutter-Ges zu 100 % beteiligt.



Strittig ist, ob durch eine seitens der GmbH erfolgte Anmietung einer in Wien befindlichen Wohnung, die dem Gf nach Darstellung der GmbH im Rahmen des Dienstverhältnisses als „Dienstwohnung“ nach Adaptierungen und Möblierung überlassen, tatsächlich aber insb durch dessen Tochter als Studentenunterkunft genutzt wurde, eine sog „offenkundige verdeckte Ausschüttung“<sup>1)</sup> verwirklicht wurde. Der UFS<sup>2)</sup> ging für die Vorjahre von einer verdeckten Ausschüttung bzw angesichts des Umstands, dass die GmbH die betriebliche Nutzung der Wohnung nicht „nachgewiesen“ habe und ihr auch die „Glaubhaftmachung nicht gelungen“ sei, „von einer rein gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Kostentragung“ und damit von einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung iSd VO des BMF zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie (idF VO)<sup>3)</sup> aus. In den nunmehr angefochtenen Bescheiden wurde der GmbH hinsichtlich der Überlassung dieser Wohnung unter Hinweis auf die angeführten UFS-Entscheidungen erneut KEST im Haftungswege vorgeschrieben.

Im dagegen eingebrachten Rechtsmittel verwies die GmbH darauf, dass der Vorschreibung der KEST „die Mutter-Tochter-Richtlinie entgegenstehe“.

Im Vorlagebericht an das BFG verwies das Finanzamt darauf, dass nach der VO eine Unterlassung des Steuerabzugs iSd § 94a Abs 1 EStG<sup>4)</sup> unzulässig ist, wenn eine

<sup>1)</sup> Vgl zum Begriff unten Punkt 2.1.

<sup>2)</sup> Vgl UFS 19. 1. 2010, RV/0090-G/09, RV/0094-G/09 bzw RV/0415-G/09; vgl dazu auch *Rauscher*, Wohnung für Geschäftsreisen: behauptete betriebliche Nutzung einer Mietwohnung, UFSjournal 2010, 101.

<sup>3)</sup> BGBl 1995/56.

<sup>4)</sup> IdF BGBl I 2009/52 (BBG 2009). Die Bestimmung entspricht § 94 Z 2 EStG idF BGBl I 2012/112 (AbgÄG 2012); vgl dazu unten Punkt 2.1. bzw 3.1.

offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt, dh der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns insb aufgrund der Rsp der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste. Die grundlegenden Erscheinungsformen einer verdeckten Ausschüttung sind bei Anwendung dieses Sorgfaltsmaßstabs jedenfalls zu erkennen. Dass eine unentgeltliche Überlassung einer angemieteten Wohnung an die Tochter des (mittelbaren) geschäftsführenden Alleingesellschafters für nicht betriebliche Zwecke eine verdeckte Ausschüttung sei, entspricht der stRsp.

## 1.2. Verfahren vor dem BFG

Zur Dokumentation der aus ihrer Sicht vorliegenden Angemessenheit der Geschäftsführervergütung führte die GmbH gegenüber dem BFG aus, der Gf vertrete sie als alleinverantwortlicher Geschäftsführer selbständig und verfüge über hohe Qualifikation. Er erhielt folgende Jahresbruttobezüge inkl Sachbezüge (Beträge gerundet): 2007 44.000 Euro, 2008 46.000 Euro, 2009 67.000 Euro sowie 2010 55.000 Euro. Der nächst verantwortliche Angestellte der GmbH erhielt folgende Jahresbruttobezüge inkl Sachbezüge (ua für eine Dienstwohnung): 2007 98.000 Euro, 2008 101.000 Euro, 2009 106.000 Euro sowie 2010 108.000 Euro.

In der Weiterleitung dieser Eingabe ersuchte das BFG die Abgabenbehörde, insb darauf einzugehen, ob die Zurverfügungstellung der Wohnung in der Gesamtausstattung des Geschäftsführerbezugs Platz hat, was selbst dann einer verdeckten Ausschüttung entgegenstünde, wenn diese Wohnung nicht als „Dienstwohnung“, sondern der Tochter des Gf zu Wohnzwecken dient. Dass die Wohnung weder besonders luxuriös noch auf besondere Bedürfnisse des Gf zugeschnitten ist, ist offenbar unstrittig. Überdies stehe die Ansicht, dass bei Unternehmen kleinerer oder mittlerer Größe Dienstwohnungen nicht üblich seien, nicht mehr mit der aktuellen Rechtsansicht des VwGH im Einklang.<sup>5)</sup>

Die Abgabenbehörde entgegnete, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht beurteilt werden könne, ob die Zurverfügungstellung der Wohnung in der Gesamtausstattung des Gf Platz hat. Ein innerbetrieblicher Vergleich durch Gegenüberstellung mit dem Gehalt des weiteren Geschäftsführers sei nicht möglich; vielmehr müssten die Tätigkeiten miteinander verglichen werden. Darüber hinaus kann die Judikatur zur Gesamtausstattung nicht herangezogen werden, weil diese nur gilt, wenn die Wohnung Entgelt für die Tätigkeit als Geschäftsführer ist. Da im Dienstvertrag die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung als Teil der Entlohnung nicht vereinbart sei, ist von einer von der Anstellung getrennten Überlassung auszugehen. Überdies ist die Angemessenheit der Gesamtausstattung nur bei einer Überlassung als Dienstwohnung von Relevanz.<sup>6)</sup> Im gegenständlichen Fall ist nämlich davon auszugehen, dass die Wohnung nicht betrieblich genutzt wurde, sondern der Wohnversorgung der Tochter des Gf diene. Schließlich ist für die KSt die Judikatur, wonach bei Unternehmen kleiner und mittlerer Größe – wie jenes der GmbH – Dienstwohnungen nicht üblich sind, weiterhin anzuwenden. Die vom BFG erwähnten Erkenntnisse sind zur USt ergangen. Der VwGH hat stets betont, dass die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen einer Überlassung einer Immobilie an Anteilseigner von der umsatzsteuerlichen Beurteilung streng zu trennen sind.<sup>7)</sup>

Die GmbH hielt als Reaktion darauf fest, dass zunächst die positive Entwicklung des Unternehmens noch nicht absehbar gewesen sei. Daher wurde auch keine Vereinba-

<sup>5)</sup> Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 25. 4. 2013, 2010/15/0139, bzw vom 29. 1. 2014, 2010/13/0193.

<sup>6)</sup> VwGH 28. 11. 2013, 2009/13/0141.

<sup>7)</sup> VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215.

rung hinsichtlich Sachbezüge abgeschlossen. Hinsichtlich der Dienstwohnung erfolgte eine mündliche Anpassung des Dienstvertrags. Der privaten Nutzung durch den Gf wurde durch Ansatz des Sachbezugswerts Rechnung getragen. Das Gehalt des Gf entspricht somit der Größe des Unternehmens. Die GmbH hat 2007 bis 2009 neben dem Gf zwar nur zwei Angestellte und zwei Arbeiter beschäftigt, jedoch hohes Auftragsvolumen abgewickelt. Die Leistung eines Geschäftsführers bestimmt sich nicht nur aus der Anzahl der Dienstnehmer, sondern auch aus dem Auftragsvolumen. Der nächstverantwortliche Angestellte hat eine Dienstwohnung in der Größe von 118 m<sup>2</sup>. Auch mit ihm wurde insoweit keine schriftliche Vereinbarung getroffen. Sein Gehalt liegt über dem Bezug des Gf. Eine Unüblichkeit in der Zurverfügungstellung an den Gf kann nicht gesehen werden.

Dem entgegnete die Abgabenbehörde, dass aus dem Umstand, dass der zweite Geschäftsführer einen höheren Bezug als der Gf aufgewiesen hat, nicht geschlossen werden kann, dass die Gesamtentlohnung angemessen ist. Vielmehr kommt es auf die konkrete Art und den Umfang der Tätigkeit sowie auf die Ertragsaussichten des Unternehmens im Zeitpunkt des Abschlusses der Gehaltsvereinbarung an. Da die konkreten Tätigkeiten samt Umfang aus den vorgelegten Unterlagen nicht ableitbar sind, kann nicht beurteilt werden, ob eine Angemessenheit der Gesamtausstattung vorliegt. Der Ansatz eines Sachbezugswerts gibt die tatsächliche Höhe des Vorteils aus der Überlassung der Wohnung nicht richtig wieder. Im Übrigen ist auf den Gf die SachbezugswerteVO dem Grunde nach nicht anwendbar.

Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung ist zu bejahen, wenn der Abzugsverpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkannte oder erkennen musste. Die grundlegenden Erscheinungsformen einer verdeckten Ausschüttung führen daher zu einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung.<sup>8)</sup>

Im der Anmietung der Wohnung zugrunde liegenden Mietvertrag ist festgehalten, dass die Vermietung ausschließlich zu Wohnzwecken des Gf und seiner Tochter erfolgt. Dass die Tochter im Mietvertrag als Nutzerin angeführt ist, zeigt, dass nur die Nutzung durch sie zur Absolvierung des Studiums beabsichtigt war. Auch aus der Ausstattung der Wohnung, deren Kosten die GmbH getragen hat, ergibt sich, dass die Nutzung durch die Tochter für deren private Zwecke erfolgt ist. So wurden diverse Wohnmöbel angeschafft. Einem Geschäftsführer musste es bei Anwendung der erwartbaren Sorgfalt erkennbar sein, dass die Anmietung und Ausstattung einer Wohnung nach den Bedürfnissen seiner Tochter einem fremden Dienstnehmer nicht eingeräumt worden wäre und daher offenkundig diesen Zuwendungen eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde liegt.

## 2. Die Entscheidung

### 2.1. Rechtslage



Gem § 8 Abs 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Die Einleitung der im Beschwerdezeitraum in Geltung stehenden Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten<sup>9)</sup> führt aus: „*Bezieht eine Muttergesellschaft*

<sup>8)</sup> VwGH 25. 2. 2003, 2002/14/0112; Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup> (2015) § 94 Rz 23.

<sup>9)</sup> Mutter-Tochter-Richtlinie, Abl L 225 vom 20. 8. 1990, 6; vgl nunmehr Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABL L 345 vom 29. 12. 2011, 8.

als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen, so besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese entweder nicht oder läßt er im Fall einer Besteuerung zu, daß die Gesellschaft den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, auf die Steuer anrechnen kann.“ Gem deren Art 1 Abs 1 hat jeder Mitgliedstaat diese Richtlinie anzuwenden auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen bzw auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten. Gem Art 1 Abs 2 steht die Mutter-Tochter-Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.

Gem § 94a Abs 1 EStG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung<sup>10)</sup> hat der Abzugsverpflichtete (zB die ausschüttende Körperschaft) bei Kapitalerträgen von Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG unter folgenden Voraussetzungen keine KEST abzuführen:

- „1. Der zum Abzug Verpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft [...] (Tochtergesellschaft), an deren Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital eine unter die Z 3 fallende Muttergesellschaft nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.
2. Bei den Kapitalerträgen handelt es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
3. Die Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt.
4. Die [...] Beteiligung muß während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen.“

Gem § 94a Abs 2 Z 2 EStG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung hat der zum Abzug Verpflichtete die KEST unter folgenden Voraussetzungen einzubehalten:

„Es liegen Gründe vor, wegen derer der Bundesminister für Finanzen [...] in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 durch Verordnung anordnet. In diesen Fällen ist eine der Richtlinie (Abs 1 Z 3) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen.“

Nach § 1 der entsprechenden VO ist eine Unterlassung des Steuerabzugs iSd § 94a Abs 1 EStG 1988 ua unzulässig, wenn (wie von der Abgabenbehörde angenommen) eine offenkundige verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG) vorliegt (Z 2). Diese liegt gem § 3 der VO vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung „bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste“.

## 2.2. Erwägungen des BFG

### 2.2.1. Allgemeine Voraussetzungen

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh ihre Ur-

<sup>10)</sup> Nunmehr gleichlautend § 94 Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 2012/112 (AbgÄG 2012).

sache – welche anhand eines Fremdvergleichs ermittelt wird – in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.<sup>11)</sup>

Eine Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilinhaber (im gegenständlichen Fall die GmbH) nahestehende, an ihr nicht unmittelbar beteiligte Person (Gf bzw allenfalls auch dessen Tochter) begünstigt wird.<sup>12)</sup> Das „Naheverhältnis“ wird neben persönlichen Verhältnissen (zB Verwandtschaft) ua durch beteiligungsmäßige Verflechtungen (zB Tochtergesellschaften) bewirkt.<sup>13)</sup> Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung erfolgt nicht an den – den Vorteil faktisch empfangenden, jedoch nicht unmittelbar beteiligten – Nahestehenden (im gegenständlichen Fall also an den Gf bzw allenfalls an seine Tochter), sondern an jenen Anteilinhaber, zu dem das Naheverhältnis besteht (im gegenständlichen Fall somit die Mutter-Ges)<sup>14)</sup>.

Im Falle einer allfälligen verdeckten Ausschüttung der GmbH an die Mutter-Ges kommt somit prinzipiell die Zulässigkeit des Unterlassens der Abzugspflicht der KEST aus folgenden Gründen zum Tragen:

- Der Abzugsverpflichtete ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Z 1),
- die strittigen Kapitalerträge sind Gewinnanteile bzw sonstige Bezüge seitens einer GmbH (Z 2),
- die empfangende Muttergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft, die die Voraussetzungen des Art 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt (Z 3), bzw
- hat die Beteiligung der GmbH an der Mutter-Ges während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr bestanden (Z 4).

### 2.2.2. Grundsätzliche Abgrenzungskriterien

Zu klären war aus Sicht des BFG im nächsten Schritt, ob für die GmbH dennoch die Verpflichtung zur Einbehaltung der KEST bestanden hat bzw hätte, weil ein in § 94a Abs 2 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum anzuwendenden Fassung bzw der aufgrund dieser Bestimmung erlassenen VO angeführter Tatbestand erfüllt ist, weil sie bzw ihre Organe diese bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns insb aufgrund der (damaligen) Rsp der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der (damaligen) allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste.

Nach Ansicht des BFG war somit nur nachrangig von Bedeutung, ob überhaupt eine verdeckte Ausschüttung als solche vorliegt. Primär von Relevanz war, ob eine qualifizierte, offenkundige verdeckte Ausschüttung iSd oben zitierten Rechtsvorschriften vorliegt, führt doch § 3 der VO die hierfür erforderlichen Tatbestandselemente, nach denen eine Offenkundigkeit nur unter bestimmten, einschränkenden Voraussetzungen vorliegt, taxativ aus. Mit anderen Worten kann somit dahingestellt bleiben, ob die Zurverfügungstellung der Wohnung, welche eindeutig privaten Zwecken (insb Wohnraumversorgung) dient, generell eine unangemessene Vorteilszuwendung an die Mutter-Ges bzw an den Gf darstellt, weil diese bzw die dahinterstehende verdeckte Ausschüttung der Anwendung des § 94a EStG 1988 nicht vorweg entgegensteht, sondern ist zu

<sup>11)</sup> Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (25. Lfg) § 8 Tz 109 mwN auf die Judikatur des VwGH, UFS bzw BFG bzw auf Literatur und Verwaltungspraxis.

<sup>12)</sup> VwGH 19. 3. 2013, 2009/15/0215, bzw Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (25. Lfg) § 8 Tz 144.

<sup>13)</sup> Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (25. Lfg) § 8 Tz 144/1/1 mwN bzw zu entsprechenden Beispielen Tz 145.

<sup>14)</sup> ZB VwGH 23. 2. 2010, 2005/15/0148, 0149; UFS 27. 6. 2013, RV/1483-L/10; BFG 5. 5. 2014, RV/6100388/2009, bzw aus Sicht der von der belangten Behörde jedenfalls relevanten KStR 2013 Rz 593 letzter Abs.

klären, ob dieser Vorgang „offenkundig“ eine verdeckte Ausschüttung war, dh sie die GmbH bei Beachtung des Sorgfaltsmaßstabs eines ordentlichen Unternehmers insb aufgrund der Rsp der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis als solche erkannte oder erkennen musste. Hierfür ist die im Beschwerdezeitraum maßgebliche Judikatur bzw veröffentlichte Verwaltungspraxis von Relevanz.

### 2.2.3. Sorgfaltsmaßstab des ordentlichen Unternehmers

Dieser von der VO als Beurteilungskriterium herangezogene Sorgfaltsmaßstab orientiert sich insb am Unternehmens- bzw Gesellschaftsrecht. So hat gem § 347 UGB derjenige, der aus einem Geschäft, das auf seiner Seite unternehmensbezogen ist, einem anderen zur Sorgfalt verpflichtet ist, für die Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers einzustehen bzw sind etwa Geschäftsführer einer GmbH der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns anzuwenden (§ 25 Abs 1 GmbHG).<sup>15)</sup>

Diesem Sorgfaltsmaßstab wird dann Genüge getan, wenn der Unternehmer jene Fähigkeiten und Kenntnisse besitzt (und zur Anwendung bringt), die von einem gewissenhaften, durchschnittlich sorgfältigen Unternehmer im betreffenden Geschäftszweig erwartet werden.<sup>16)</sup> Die Beschwerdeführerin wird als juristische Person durch ihre Organe vertreten, sodass insoweit auch § 25 GmbHG von Relevanz ist. Geschäftsführer dürfen sich dabei nicht wie „beliebige Unternehmer“, sondern müssen sich wie „ordentliche Geschäftsleute in verantwortlich leitender Position bei selbständig treuhändiger Wahrnehmung fremder Vermögensinteressen“ verhalten.<sup>17)</sup> Maßstab ist der professionelle und hauptberuflich tätige Geschäftsführer, der die zur Ausübung seines Amtes notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt.<sup>18)</sup> Nach der vom BFH zur verdeckten Ausschüttung ergangenen steuerrechtlichen Judikatur ist es Aufgabe eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers, unmittelbar im unternehmerischen Interesse der Körperschaft, und damit nur mittelbar im Interesse der Gesellschafter, nicht aber unmittelbar im Interesse einzelner Gesellschafter, zu handeln.<sup>19)</sup> Kollidieren Interessen der Gesellschaft mit Partikularinteressen von Gesellschaftern, muss er daher vorrangig zum Wohl der Gesellschaft handeln.<sup>20)</sup>

### 2.2.4. Erkennbarkeit aufgrund höchstgerichtlicher Judikatur

Die höchstgerichtliche Judikatur zur offenkundigen verdeckten Ausschüttung erachtete das BFG als „rar“. Nach einem, auf die Bestimmungen des UGB bzw des GmbHG allerdings nicht explizit bezugnehmenden Erkenntnis<sup>21)</sup> liegt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung dann vor, wenn gewichtige Anhaltspunkte für die Annahme unberechtigter Forderungsabtretungen (an eine nahestehende Gesellschaft) und (anschließende) Ausbuchungen von Forderungen sowie einem Fremdvergleich nicht standhaltender Wareneinkäufe vorliegen und nicht bestritten wurde, dass diese Anhaltspunkte ausge-reicht hätten, die Annahme verdeckter Ausschüttungen zu rechtfertigen. Da es sich bei Einkommensminderungen ohne ausreichenden geschäftlichen Rechtsgrund um eine grundlegende Erscheinungsform verdeckter Ausschüttung handelt,<sup>22)</sup> sah es der VwGH nicht als rechtswidrig an, dass die belangte Behörde angenommen hatte, dass entspre-

<sup>15)</sup> Vgl OGH 30. 1. 1979, 5 Ob 686/78.

<sup>16)</sup> Kerschner in Jabornegg/Artmann, UGB<sup>2</sup> (2010) § 347 Rz 5.

<sup>17)</sup> Feltl/Told in Gruber/Harrer, GmbHG (2014) § 25 Rz 17 mwN.

<sup>18)</sup> Feltl/Told in Gruber/Harrer, GmbHG (2014) § 25 Rz 17 mwN.

<sup>19)</sup> BFH 23. 2. 2005, I R 70/04, BStBl II 2005, 882.

<sup>20)</sup> Beschluss des BFH vom 3. 3. 2009, I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280.

<sup>21)</sup> VwGH 25. 2. 2003, 2002/14/0112.

<sup>22)</sup> Verweis auf Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I 167.

chende verdeckte Ausschüttungen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu erkennen waren.

Das BFG hat ohne nähere Ausführungen die Offenkundigkeit einer verdeckten Ausschüttung in nicht fremdüblichen Vereinbarungen iZm dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers der empfangenden ausländischen Gesellschaft (Nahestehender der inländischen GmbH) erblickt.<sup>23)</sup>

### 2.2.5. Erkennbarkeit aufgrund allgemein zugänglicher Verwaltungspraxis

Bei der im Beschwerdezeitraum (2007 bis 2010) relevanten „allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis“ handelt es sich in Bezug auf verdeckte Ausschüttungen vornehmlich um die EStR 2000 bzw die damals in Geltung stehenden KStR 2001. Diese Rechtsansichten entfalten mangels Rechtsquellenqualität zwar gegenüber dem BFG und auch gegenüber der GmbH keine Bindungswirkung.<sup>24)</sup> Sie sind aber insofern dennoch von Relevanz, als sie die VO als Parameter dafür heranzieht, unter welchen Voraussetzungen – weil offenbar allgemein bekannt – jedenfalls und ohne weitere Prüfung vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen auszugehen ist. Dies zumal sie „offenkundig“ der einen entsprechenden Sorgfaltsmaßstab aufweisende Steuerpflichtige erkannte oder erkennen musste und sie ihm nicht lediglich gleichsam „passiert“ sind,<sup>25)</sup> also noch innerhalb einer gewissen Bandbreite liegen und erst in weiterer Folge seitens der Abgabenbehörde, idR nach einem entsprechenden Ermittlungsverfahren, als verdeckte Ausschüttung qualifiziert werden. Somit hat seitens des BFG im Rahmen seiner Erwägungen eine Auseinandersetzung mit den Inhalten der genannten Verwaltungsanweisungen zu erfolgen. Von Relevanz war dabei, ob bzw inwieweit sich diese Aussagen des BMF mit der Angemessenheit der Zurverfügungstellung einer zu privaten Zwecken genutzten Wohnung an einen Gesellschafter bzw an einen diesem Nahestehenden einer Kapitalgesellschaft beschäftigen und inwieweit ein derartiger Vorgang in die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtausstattung mit einzubeziehen ist und sie Aussagen zur Zulässigkeit des Unterlassens des KEST-Abzugs in den Fällen des § 94a EStG enthalten.

Zur Angemessenheit der Gesamtausstattung wie auch zur Üblichkeit der Überlassung einer Wohnung *de facto* ausschließlich zur Privatnutzung verwies das BFG insb auf folgende Passagen der KStR 2001:

- Rz 823 (zu unangemessen hohen Aufwendungen zugunsten des Anteilinhabers);
- Rz 917 (zum Dienstverhältnis allgemein, insb zur Maßgeblichkeit der Gesamtausstattung);
- Rz 919 f (zur Dienstwohnung);
- Rz 947 (zum Fremdvergleich);
- Rz 961 (zur Geschäftsführervergütung);
- Rz 1086 (zum Sachbezug).

Weder die EStR 2000 noch die KStR 2001 treffen allerdings explizite allgemeine Aussagen, unter welchen Voraussetzungen eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt. Nach Ansicht der Verwaltungspraxis zu § 94a EStG 1988 liegt diese auch dann vor, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinns bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt unter Verletzung von administrativ eindeutig geklärten Rechtsvorschriften erfolgt ist.<sup>26)</sup> Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung liegt somit etwa dann vor, wenn die OECD-

<sup>23)</sup> BFG 16. 2. 2015, RV/7101904/2010.

<sup>24)</sup> Vgl etwa VwGH 9. 12. 2004, 2000/14/0048.

<sup>25)</sup> Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup> (2015) § 95 Rz 23.

<sup>26)</sup> VPR 2010, Rz 333 (im Beschwerdezeitraum allerdings noch nicht in Geltung) mit Verweis auf EAS 3009.

Verrechnungspreise nicht beachtet werden,<sup>27)</sup> nicht hingegen dann, wenn ein Gewinntransfer aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags erfolgt, der keines Gewinnverteilungsschlüssels bedarf.<sup>28)</sup>

## 2.2.6. Offenkundigkeit der verdeckten Ausschüttung im gegenständlichen Fall

Dem an der GmbH nicht unmittelbar beteiligten Gf wurde eine von der GmbH angemietete, ca 95 m<sup>2</sup> große Wohnung, welche nicht als auf dessen besondere Bedürfnisse zugeschnitten oder außerordentlich luxuriös angesehen werden kann,<sup>29)</sup> nicht aus dienstlicher Notwendigkeit, sondern für private Zwecke zur Verfügung gestellt und diesem Umstand durch Ansatz des in der SachbezugswerteVO normierten Werts als Teil der Geschäftsführervergütung Rechnung getragen. Festzuhalten ist, dass die SachbezugswerteVO nicht unmittelbar zur Anwendung gelangen, sondern allenfalls als Richtwert dienen kann, weil der Gf keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 erzielt – § 15 EStG – auf dessen Grundlage diese VO ergangen ist, sich jedoch auf die Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 4–7 bezieht.<sup>30)</sup> Eine Änderung des schriftlich abgeschlossenen Dienstvertrags wie auch eine Reduktion des Barlohnes ist unstrittig nicht erfolgt. Unbestritten ist jedenfalls, dass der gewerberechtliche Geschäftsführer deutlich höhere Einkünfte als der Gf bezogen hat, wobei aber eine Vergleichbarkeit der Tätigkeiten gleichfalls nicht möglich war.

Inwieweit sich daher die Einkünfte des Gf inkl der Zurverfügungstellung der Wohnung noch innerhalb einer angemessenen Gesamtausstattung bewegen und diesfalls schon dem Grunde nach keine verdeckte Ausschüttung vorläge, ist nicht verifizierbar, zumindest aber nicht „offenkundig“. Insoweit beschränken sich daher die sinngemäßen Ausführungen der Abgabenbehörde, die Gesamtausstattungsgrenze sei offenbar überschritten, wofür sie den Beweis anzutreten hätte, auf die bloße Behauptungsebene. Dazu kommt, dass sich selbst nach der Verwaltungspraxis<sup>31)</sup>, wie auch nach der Judikatur bzw Literatur,<sup>32)</sup> die Angemessenheit eines Leistungsentgelts nicht an einem bestimmten Wert orientiert, sondern innerhalb eines gewissen Spielraums (Bandbreite) bewegt. Ist aber sowohl nach dem Stand des Ermittlungsverfahrens als auch unter Heranziehung der einschlägigen Verwaltungspraxis bzw Judikatur bereits der Grundtatbestand einer verdeckten Ausschüttung nicht klar erkennbar, wovon im gegenständlichen Fall auszugehen ist, kann von einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung keine Rede sein.

Überdies liegt keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn in einem Dienstvertrag vereinbart wird, dass neben einer (angemessenen) Barentlohnung eine angemessene Dienstwohnung angeboten wird und der Anteilinhaber an deren Stelle eine zusätzliche (wiederum angemessene) Barentlohnung erhält, weil die Gesamtausstattung insgesamt angemessen ist. Überhöhte Gehaltsbestandteile sind mit einem zu geringen Grundgehalt auszugleichen.<sup>33)</sup>

<sup>27)</sup> VPR 2010, Rz 333; EAS 3009 vom 22. 10. 2008.

<sup>28)</sup> EAS 2819 (= SWI 2007, 103); vgl auch Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup> (2015) § 94, Rz 23.

<sup>29)</sup> Vgl etwa VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083, zu im zivilrechtlichen Eigentum der vermietenden Kapitalgesellschaft befindlichen Immobilien bzw zusammenfassend Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (25. Lfg) § 8 Tz 206/3 bzw Tz 206/8. Die nunmehr in den KStR 2013, Rz 636 ff enthaltenen, im Einzelnen zum Verhältnis zur diesbezüglichen Gesamtausstattung gleichfalls nicht Stellung nehmenden Ausführungen zu Immobilienüberlassungen waren im Beschwerdezeitraum noch nicht anwendbar und somit im Hinblick auf die „Offenkundigkeit“ einer verdeckten Ausschüttung irrelevant.

<sup>30)</sup> VwGH 22. 12. 2005, 2003/15/0063.

<sup>31)</sup> Verweis auf die im Beschwerdezeitraum anwendbare Rz 947 der KStR 2001.

<sup>32)</sup> Vgl Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (24. Lfg) § 8 – Anhang Tz 32 mwN.

<sup>33)</sup> VwGH 18. 3. 1991, 90/14/0210.

Ist aber ein Sachverhalt nicht vorweg eindeutig als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen, sondern weist die ihm zugrunde liegende Vereinbarung allenfalls in einzelnen Punkten Elemente einer fehlenden Publizität oder sonstige Mängel auf (hier etwa die fehlende Anführung der Zurverfügungstellung der Wohnung im Dienstvertrag), und ergeben sich trotz eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens, wie es im gegenständlichen Verfahren, jedenfalls soweit es jenes vor dem BFG betrifft, durchgeführt wurde, noch immer diesbezügliche Zweifel, liegt jedenfalls keine „Offenkundigkeit“, mit einem zumutbaren Sorgfaltsmaßstab beurteilbare verdeckte Ausschüttung vor. Trotz der Ermittlungen war nämlich, wie auch von der Abgabenbehörde eingestanden, nicht eindeutig beurteilbar, ob die Höhe der an den Gf geleisteten Entlohnung einem Fremdvergleich entspricht, welcher unter Beachtung eines äußeren Betriebsvergleichs einer gewissen Bandbreite unterliegt. Das BFG konnte sich somit der Ansicht der Abgabenbehörde, es läge eine „grundlegende Erscheinungsform einer verdeckten Ausschüttung“, nämlich eine „Einkommensminderung ohne hinreichenden Rechtsgrund“, nicht anschließen.

### 2.2.7. Vom Dienstverhältnis losgelöste Beurteilung der Wohnungsüberlassung

Die Abgabenbehörde vertrat die Ansicht, dass mangels betrieblicher Nutzung der Wohnung – rein private Verwendung durch den Gf bzw seine Tochter – die Überlassung (als Lohnbestandteil) nicht in die Gesamtausstattung mit einzubeziehen und somit losgelöst von der Anstellung zu beurteilen sei.

Dieser Ansicht konnte sich das BFG gleichfalls nicht anschließen. Die konkrete Verwendung durch denjenigen, dem eine Wohnung oder ein sonstiges Wirtschaftsgut (zB ein Pkw), etwa seitens seines Arbeitgebers, aber auch einer Gesellschaft, an welcher er (mittelbar) beteiligt ist, zur Verfügung gestellt wird, hat für die Beurteilung, ob sie in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung seiner für bestimmte Arbeitsleistungen (etwa Geschäftsführertätigkeit) gewährten Entlohnung mit einzubeziehen ist, keine Bedeutung. Insb eine Wohnung deckt nämlich idR stets auch (wenn nicht sogar überwiegend bzw ausschließlich) das private Wohnbedürfnis, also außerhalb des betrieblichen Geschehens gelegene Umstände ab. Bei Berücksichtigung der Ansicht der Abgabenbehörde bliebe für im Betriebsvermögen gehaltene bzw für zwecks Überlassung an Anteilsinhaber angemietete Immobilien *de facto* kein Raum. Unter dieser Prämisse wären nur solche Wohnungen nicht in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung mit einzubeziehen, die zwingend betriebsnotwendig sind, als etwa eine ständige Anwesenheit oder Rufbereitschaft eines Dienstnehmers im Betrieb erforderlich ist. Das BFG sah es als an sich zutreffend an, dass das vom BFG herangezogene VwGH-Erkenntnis<sup>34)</sup> eine offenbar betriebsnotwendige „Dienstwohnung“ betroffen hat. Der VwGH hat jedoch verallgemeinernd festgehalten, dass einem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung eine angemessene Entlohnung gebührt, sodass es hinsichtlich der Wertung eines Geschäftsführerbezugs (samt einer allfälligen Nutzung einer Dienstwohnung) als verdeckte Ausschüttung nicht auf formelle Vereinbarungen, sondern auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Entlohnung ankommt. Daraus ist aber abzuleiten, dass sich die Angemessenheit einer Entlohnung auch auf Elemente dieser Vergütung bezieht, die keinen betrieblichen Konnex aufweisen.<sup>35)</sup>

### 2.2.8. Unüblichkeit des Unterhaltens einer Dienstwohnung

Der offenbar auf älterer Judikatur basierenden Ansicht der Abgabenbehörde, bei kleinen oder mittleren Unternehmen sei das Unterhalten einer Dienstwohnung schon dem

<sup>34)</sup> Vom 28. 11. 2013, 2009/13/0141.

<sup>35)</sup> BFG 10. 6. 2014, RV/5101368/2010; Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup> (2015) § 4 Rz 147.

Grunde nach nicht üblich,<sup>36)</sup> und der Untermauerung dieses Vorbringens damit, die vom BFG für eine Üblichkeit ins Treffen geführte Judikatur sei zur USt ergangen, stimmte das BFG zwar insoweit zu, als der VwGH in diesen Erkenntnissen tatsächlich explizit über die USt abgesprochen hat. Der Gerichtshof hat sich aber hinsichtlich der Üblichkeit einer derartigen Immobilienüberlassung ausführlich mit dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auseinandergesetzt<sup>37)</sup> und dabei auf seine Vorjudikatur verwiesen, in welcher er auch über die KSt absprach.<sup>38)</sup> Somit bezieht sich die Rechtsansicht, auch kleinere Unternehmen könnten Dienstnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stellen, auch auf die KSt,<sup>39)</sup> sodass nach Ansicht des BFG die Üblichkeit bzw. Angemessenheit der strittigen Wohnungsüberlassung in der Judikatur des VwGH grundsätzlich Deckung fand.

### 2.3. Schlussfolgerung des BFG

Das BFG kam somit zu dem Schluss, dass durch die Zurverfügungstellung der Wohnung zu privaten Zwecken keine offenkundige verdeckte Ausschüttung bewirkt worden sei, zumal sich der Judikatur bzw. Verwaltungspraxis keine derart eindeutigen Aussagen entnehmen ließen, als dass daraus ein ordentlicher Kaufmann zweifellos eine verdeckte Ausschüttung abgeleitet hätte. Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an sich war im Rahmen der Prüfung der angefochtenen Bescheide nicht von Relevanz.

## 3. Praxishinweise

### 3.1. Ausgangspunkt



Die ausführliche Darstellung des Verfahrens vor dem BFG im Ausgangsfall zeigt, dass trotz entsprechender Erhebungen, insb. mehrerer Vorhalte (auch aus Sicht der Abgabenbehörde), zum Zeitpunkt der Entscheidung nicht einmal feststellbar war, ob die Entlohnung des an der beschwerdeführenden GmbH mittelbar beteiligten Geschäftsführers, welcher prinzipiell Empfänger, jedoch nicht Zurechnungssubjekt einer verdeckten Ausschüttung sein kann,<sup>40)</sup> „angemessen“ war. Vor der Abgabenbehörde wie auch vor dem Verfahren vor dem UFS für vorangegangene Jahre sind derartige Erhebungen offenbar gar nicht angestellt und damit im Ergebnis die offenkundige verdeckte Ausschüttung mit dem Grundtatbestand der verdeckten Ausschüttung gleichgesetzt worden.

Ausgangspunkt des Rechtsstreits vor dem BFG war, dass bei qualifizierten Mutter-Tochter-Beziehungen in der EU grundsätzlich der Quellensteuerabzug auf Dividenden unterbleibt, was früher in § 94a EStG geregelt war und seit dem BudBG 2011<sup>41)</sup> in § 94 Z 2 EStG vorgesehen ist.<sup>42)</sup> In gewissen „Problemfällen“ wird davon abgewichen, sodass zunächst dennoch ein KSt-Abzug auf die Dividendenzahlung einer österreichischen Tochter- an ihre EU-Muttergesellschaft erfolgen muss. Dies dann, „wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von

<sup>36)</sup> VwGH 29. 3. 2001, 97/14/0076.

<sup>37)</sup> Erkenntnis vom 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

<sup>38)</sup> Verweis auf das Erkenntnis vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003.

<sup>39)</sup> Vgl. auch Raab/Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (25. Lfg) § 8 Tz 206/12/1.

<sup>40)</sup> Vgl. ausführlich Raab/Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (25. Lfg) § 8 Tz 144 ff mwN bzw. Ressler/Stürzlinger in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 8 Rz 13 und 103.

<sup>41)</sup> BGBl I 2010/111.

<sup>42)</sup> Ausführlich zu § 94 Z 2 EStG Kofler in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/303 ff; zur unionsrechtlichen Grundlage des Art 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie siehe zB Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 1 Rz 1 ff.

*Steuerverkürzung und Missbrauch (§ 22 der Bundesabgabenordnung) sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) durch Verordnung anordnet*“. Diese Verordnung wurde in BGBl 1995/56 kundgemacht und war im Verfahren des BFG anzuwenden.<sup>43)</sup> Eine Unterlassung des KEST-Abzugs von Gewinnausschüttungen ist gem § 1 dieser VO unzulässig, wenn

- die einjährige Mindesthaltedauer des § 94 Z 2 EStG im Zeitpunkt der Ausschüttung noch nicht abgelaufen ist; oder
- Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO sprechen und ein Missbrauch vom Abzugsverpflichteten zu vertreten wäre (§ 94 Z 2 EStG iVm § 1 Z 1, § 2 der VO BGBl 1995/56); oder
- eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt (§ 94 Z 2 EStG iVm §§ 1 Z 2, 3 der VO BGBl 1995/56); oder
- die Nachweispflichten nach § 1 Z 3 iVm § 4 der VO BGBl 1995/56 nicht erfüllt wurden.<sup>44)</sup>

Liegen aber in einem solchen Fall des KEST-Abzugs die übrigen Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG vor, kann die ausländische Muttergesellschaft im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens die einbehaltene KEST refundiert bekommen. In diesem Sinne normiert auch der letzte Satz des § 94 Z 2 EStG, dass in diesen Fällen „eine der Richtlinie entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeizuführen“ ist. Es kommt also zu einem Methodenwechsel durch Umstieg von der KEST-Befreiung auf das Rückerstattungsverfahren; die Entlastung findet sonach nur nach einer vorhergehenden Prüfung durch die Finanzverwaltung statt und zieht somit ein aufwendiges Verfahren nach sich.

### 3.2. Offenkundigkeit der Ausschüttung

Eines der Methodenwechselkriterien ist die „offenkundige verdeckte Ausschüttung“: Der Quellensteuerabzug kann auch dann nicht unterbleiben, wenn eine „offenkundige verdeckte Ausschüttung“ vorliegt.<sup>45)</sup> § 3 der VO BGBl 1995/56 umschreibt, wie auch im besprochenen BFG-Erkenntnis angeführt, diese Offenkundigkeit unter Rückgriff auf die gebotene Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers: „Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen mußte.“ Wird eine offenkundige ver-

<sup>43)</sup> Die Verordnung ist weiterhin Teil des Rechtsbestands. Die Verordnung BGBl 1995/56 ist zwar formell „[a]uf Grund des § 94 a Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl Nr 400/1988“ (iF des EU-AnpG, BGBl 1994/681) ergangen. Durch die formelle Neuordnung des Methodenwechsels und die Überführung der Bestimmung in § 94 Z 2 EStG durch das BudBG 2011 (BGBl I 2010/111) ändert sich jedoch nichts an deren Anwendbarkeit. Eine Durchführungsverordnung würde nämlich nur dann außer Kraft treten, wenn die Neufassung des Gesetzes keine Rechtsgrundlage iSd Art 18 Abs 2 B-VG böte (stRspr; siehe zB VfGH 26. 2. 1991, V 166/90, VfSlg 12.634/1991, VwGH 31. 5. 1999, 98/10/0373; VwGH 8. 5. 2003, 2000/06/0190, je mwN). Dass aber die Verordnung BGBl 1995/56 in § 94 Z 2 EStG iF BudBG 2011 (und BudBG 2012, BGBl I 2012/112) gleichermaßen Deckung findet wie im früheren § 94a EStG, kann aufgrund der inhaltlichen Übereinstimmung nicht bezweifelt werden (siehe auch implizit ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 128).

<sup>44)</sup> Dazu Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Rz VII/314 ff.

<sup>45)</sup> § 94 Z 2 EStG iVm § 1 Z 2, § 3 der VO BGBl 1995/56; dazu ausführlich Loukota/Quantschnigg, Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Durchlaufgesellschaften, SWI 1995, 49 (52 f); Widhalm, § 94a und verdeckte Ausschüttungen, eclex 1995, 663 (663 ff); Staringer in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 207 (234 ff); siehe auch EAS 3009 = SWI 2008, 560.

deckte Ausschüttung im Betriebsprüfungsverfahren aufgedeckt, ist allerdings eine KEST-Haftung geltend zu machen und ein Säumniszuschlag nach § 217 BAO fällt an, der im Falle leichter Fahrlässigkeit erstatet oder herabgesetzt werden kann.<sup>46)</sup>

Ist eine verdeckte Ausschüttung nicht „offenkundig“, so wäre bei Entdecken einer verdeckten Ausschüttung etwa im Betriebsprüfungsverfahren auf Basis des § 94 Z 2 EStG keine KEST vorzuschreiben, also von der Erlassung eines Haftungsbescheids abzusehen. Erstmals in der Rsp befasst sich das vorliegende Erkenntnis des BFG in diesem Kontext daher mit der entscheidenden Frage der „Offenkundigkeit“ einer verdeckten Ausschüttung und bestätigt, dass nicht primär zu prüfen sei, ob eine verdeckte Ausschüttung an sich besteht, sondern ob die abzugsverpflichtete Körperschaft deren Verwirklichung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkannte oder erkennen musste. Somit ist, wie das BFG feststellte, nicht jede Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung zwangsläufig „offenkundig“.<sup>47)</sup> Das BFG befasste sich dabei sachverhaltsbezogen ausführlich mit Judikatur und Verwaltungspraxis zur Angemessenheit und kam zu dem Schluss, durch die Zurverfügungstellung der Wohnung zu privaten Zwecken sei keine offenkundige verdeckte Ausschüttung bewirkt worden, zumal sich der Judikatur bzw Verwaltungspraxis keine derart eindeutigen Aussagen entnehmen ließen, dass daraus ein ordentlicher Kaufmann zweifellos eine verdeckte Ausschüttung abgeleitet hätte.

Dieses Erkenntnis deckt sich im Ergebnis wohl weitgehend mit der aus Einzelauskünften ableitbaren Verwaltungspraxis, die das Kriterium der „Offenkundigkeit“ so versteht, dass eine verdeckte Ausschüttung dann „offenkundig“ getätigt worden ist, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinns bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt unter Verletzung von administrativ eindeutig geklärten Rechtsvorschriften erfolgt ist.<sup>48)</sup> Das Fehlen eines Gewinnverteilungsbeschlusses führt auch nach der Verwaltungspraxis daher noch nicht zwingend zur Annahme einer „offenkundig verdeckten Ausschüttung“,<sup>49)</sup> wohingegen etwa eine Nichtbeachtung der Verrechnungspreisrichtlinien bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung auslösen kann.<sup>50)</sup>

### 3.3. Rückerstattungsverfahren

Wäre hingegen die verdeckte Ausschüttung „offenkundig“ gewesen, käme es jedenfalls im nachfolgenden Rückerstattungsverfahren zu einer Erstattung der KEST, ist doch die verdeckte Ausschüttung auch von der Mutter-Tochter-Richtlinie begünstigt.<sup>51)</sup> Als Begründung für diese „Bürokratie“ eines Methodenwechsels wird geltend gemacht, dass die Behörde die Möglichkeit zur fremdüblichen Beurteilung des jeweiligen Sachverhalts erhalten solle, selbstverschuldete Abweichungen vom Fremdverhaltensgrundsatz keiner Begünstigung bedürften und überdies eine korrespondierende Beurteilung im Emp-

<sup>46)</sup> EAS 3009 = SWI 2008, 560, zur Nichtbeachtung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.

<sup>47)</sup> Ähnlich Jakom/Marschner, EStG<sup>9</sup> (2015) § 94 Rz 25 (mwN), wonach insoweit ein „qualifizierter Verstoß gegen die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Unternehmers“ vorliegen muss.

<sup>48)</sup> EAS 3009 = SWI 2008, 560. Das Fehlen eines Gewinnverteilungsbeschlusses führt allerdings noch nicht zwingend zur Annahme einer „offenkundig verdeckten Ausschüttung“ (EAS 2819 = SWI 2007, 103, zu einem Ergebnisabführungsvertrag), wohingegen eine Nichtbeachtung der Verrechnungspreisrichtlinien bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung auslöst (Rz 7758 EStR 2000 idF Wartungserlass 2013). Wird eine offenkundige verdeckte Ausschüttung im Betriebsprüfungsverfahren aufgedeckt, ist dementsprechend eine KEST-Haftung geltend zu machen und ein Säumniszuschlag nach § 217 BAO fällt an, wobei im Falle leichter Fahrlässigkeit der Säumniszuschlag erstatet oder herabgesetzt werden kann (EAS 3009 = SWI 2008, 560, zur Nichtbeachtung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

<sup>49)</sup> EAS 2819 = SWI 2007, 103, zu einem Ergebnisabführungsvertrag.

<sup>50)</sup> Rz 7758 EStR 2000 idF Wartungserlass 2013.

<sup>51)</sup> Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Art 1 Rz 24.

fängerstaat im Rahmen eines Bestätigungsersuchens der Ansässigkeitsbescheinigung wünschenswert wäre.<sup>52)</sup>

Das Rückerstattungsverfahren nach § 94 Z 2 EStG ist antragsgebunden, wobei seit dem AbgÄG 1996<sup>53)</sup> dieser Antrag nur mehr durch die beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft gestellt werden kann, wodurch „Doppelanträge durch Mutter- und Tochtergesellschaft vermieden werden“ sollten.<sup>54)</sup> Im Unterschied zu § 99a Abs 8 EStG enthält § 94 Z 2 EStG weder eine Bindung des Antrags an eine Frist, noch bestehen zeitliche Vorgaben, innerhalb welches Zeitrahmens eine beantragte Rückerstattung vorzunehmen ist.<sup>55)</sup> Zuständig für die Erledigung eines auf § 94 Z 2 EStG gestützten Antrags ist jenes Finanzamt, das für den vorhergehenden KEST-Abzug zuständig war (Betriebsfinanzamt iSd § 21 AVOG 2010);<sup>56)</sup> die Quellensteuerentlastung nach § 94 Z 2 EStG geht einer gleichzeitigen Entlastung nach einem DBA vor, für die gem § 18 Abs 1 AVOG 2010 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zuständig wäre. Die Verwendung des für DBA-Rückerstattungen vorgesehenen Formulars ZS-RD1 steht einer Erstattung nach § 94 Z 2 EStG nicht entgegen, zumal darauf abzustellen ist, ob inhaltlich alle Voraussetzungen für einen Rückzahlungsantrag erfüllt sind.<sup>57)</sup> Gegebenenfalls sind der Muttergesellschaft auch Anspruchszinsen gem § 205 BAO gutzuschreiben.<sup>58)</sup>

## i

### Auf den Punkt gebracht

Die Mutter-Tochter-Richtlinie bzw deren nationale Umsetzung im EStG bzw in einer darauf basierenden Verordnung sehen unter bestimmten Voraussetzungen die Zulässigkeit der Unterlassung des KEST-Abzugs von (Gewinn-)Ausschüttungen an im EU-Raum angesiedelte Muttergesellschaften vor. Streitpunkte zwischen Finanzverwaltung und ausschüttender Körperschaft können sich insb dann ergeben, wenn die inländische Tochtergesellschaft insoweit eine verdeckte Ausschüttung vorgenommen hat. War dieser Vorgang nämlich „offenkundig“, dh nach dem Sorgfaltsmaßstab eines „ordentlichen Kaufmanns“ jedenfalls erkennbar, ist das Unterlassen des KEST-Abzugs nicht zulässig und die Muttergesellschaft auf das mit einer Offenlegung der relevanten Umstände und Prüfungshandlungen der Finanzverwaltung verbundene Rückerstattungsverfahren zu verweisen. Das gegenständliche BFG-Erkenntnis befasst sich ausführlich mit dem Unterschied zwischen „normaler“ und „offenkundiger“ verdeckter Ausschüttung und kommt zu dem Schluss, dass nicht jede verdeckte Ausschüttung zwingend offenkundig sei. Dies gilt insb dann, wenn auch ein aufwendiges Ermittlungsverfahren nicht eindeutig ergibt, ob überhaupt eine verdeckte Ausschüttung vorgelegen ist.

<sup>52)</sup> Siehe *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 49 (52 f); *Deutsch*, Internationales Schachtelprivileg und Quellenbesteuerung nach der Mutter/Tochter-Richtlinie, ÖStZ 1995, 458 (463); kritisch *Widhalm*, *ecol* 1995, 663 (665 f), und *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Vermeidung der Doppelbesteuerung, 207 (234 ff). Die Konformität dieser Abweichung mit dem Quellenentlastungsprinzip der Mutter-Tochter-Richtlinie lässt sich allerdings bezweifeln. Die Regelung des § 94 Z 2 EStG iVm den §§ 1 Z 2 und 3 der VO BGBl 1995/56 für offenkundige verdeckte Ausschüttungen steht überdies in einem Spannungsverhältnis zur DBA-EntlastungsVO (BGBl II 2005/92 idF BGBl II 2006/44), die für den Fall der verdeckten Ausschüttung die abkommenskonforme Entlastung an der Quelle gerade nicht ausschließt.

<sup>53)</sup> BGBl 1996/797; siehe zum Inkrafttreten § 124b Z 24 EStG.

<sup>54)</sup> EriRV 497 BlgNR 20. GP, 22.

<sup>55)</sup> *Kleemann*, Richtlinienshopping: Voraussetzungen für die KEST-Entlastung nach § 94a EStG, ÖStZ 1997, 114 (115 m FN 4).

<sup>56)</sup> Siehe zB Rz 7757b EStR 2000 idF Wartungserlass 2013; Punkt 2.6.2.2.3. des Erlasses zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF-010203/0107-VI/6/2012; Anhang Punkt II.2. des Erlasses AÖF 2000/83 = ARD 5129/15/2000; weiters UFS 11. 4. 2007, RV/0323-S/06 (dazu *Schwaiger*, UFS zur KEST-Erstattung gemäß § 94a EStG 1988, SWI 2007, 409 [409 ff]); UFS 5. 10. 2007, RV/0198-S/06; Punkt 2.1.2. Salzburger Steueralog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht (BMF-010221/2415-IV/4/2009), AÖF 2009/260.

<sup>57)</sup> UFS 5. 10. 2007, RV/0198-S/06.

<sup>58)</sup> Punkt 4 des Anspruchszinsenerlasses (GZ 05 2001/2-IV/5/01), AÖF 2001/226.