

und RV/5101351/2015,
RV/5101352/2015,
RV/5101353/2015

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 18. März 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt datiert vom 10. Februar 2015, betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009, 2010, 2011, 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheid werden ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Am 10. Februar 2015 erstellte das Finanzamt die Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009, 2010, 2011 und 2012, in welchen dem Beschwerdeführer gemäß § 93 EStG 1988 steuerpflichtige Kapitalerträge zugerechnet und Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 festgesetzt wurde (2009: € 12.475,00, 2010: € 4.049,13, 2011: € 4.662,88, 2012: € 9.190,46).

Zur Begründung wurde in allen Bescheiden gleichlautend auf die Niederschrift der Außenprüfung bei der A GmbH vom 16. September 2014 Tz 3 bis 5 verwiesen. Nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer sei von den gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nachdem § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile. Da die Firma A GmbH die im jeweiligen Jahr zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen nicht

entsprechend § 93 Abs. 2 EStG 1988 gekürzt habe, seien die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 für die direkte Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge erfüllt. Eine Ermessensübung erübrige sich, dass es sich um eine zwingende Rechtsfolge handle.

Entsprechend des Ansuchens des Beschwerdeführers vom 11. März 2015 wurde vom Finanzamt die Rechtsmittelfrist für die oben genannten Bescheide bis zum 18. März 2015 mit Bescheid datiert vom 13. März 2015 verlängert.

Im Wege des Telefax erhob der Beschwerdeführer am 18. März 2015 Beschwerde gegen alle Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009, 2010, 2011 und 2012 und beantragte deren ersatzloses Aufheben. Dies begründete er damit, dass bereits mit den Haftungsbescheidräumen für die Zeiträume 2009, 2010, 2011 und 2012 datiert vom 16. September 2014 die Kapitalertragsteuer gegenüber der Firma A GmbH geltend gemacht und deren Abgabenkonto angelastet worden sei. Ein doppeltes Geltendmachen von Abgabenschulden sei dem österreichischen Abgabenrecht nicht vorgesehen. Hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung werde auf die am 27. Oktober 2014 bei der Firma A GmbH eingebrachten Beschwerde verwiesen.

Der Beschwerdeführer beantragte für den Fall der Vorlage seiner Beschwerde beim Finanzgericht das Abhalten einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Das Finanzamt wies das oben beschriebene Begehren, die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009, 2010, 2011 und 2012 aufzuheben, mit Beschwerde vorentscheidung datiert vom 25. März 2015 als unbegründet ab und führte dazu aus, dass es nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liege, auszuwählen, wem die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werde. Es werde daher mit der Stattgabe der Beschwerde der Firma A GmbH hinsichtlich der Verschreibung der Kapitalertragsteuer gerechnet und im Übrigen auf die beiliegende Beschwerde vorentscheidung betreffend die Firma A GmbH verwiesen.

Am 30. April 2015 stellte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit Telefax den Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 an das Bundesfinanzgericht, ohne dies näher zu begründen.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit einem weiteren Telefax vom 11. Februar 2019 hat der Beschwerdeführer seinen Antrag auf abhalten einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Dem Beschwerdebegehren der Firma A GmbH in der unter anderem gegen die Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 sowie die Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 gerichteten Beschwerde wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (GZ. RV/5101338/2015) approbiert am 22. Februar 2019 teilweise stattgegeben.

Entsprechend dieses Erkenntnisses verringerte sich die bisher sowohl dem Beschwerdeführer als auch der Firma A GmbH Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012. Gegen dieses Erkenntnis wurde weder vom Finanzamt noch von der Firma A GmbH (außerordentliche) Revision erhoben.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien des Verfahrens vorgelegten Unterlagen und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung.

Für den Beschwerdeführer wurde mit den Bescheiden datiert vom 10. Februar 2015 Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009, 2010, 2011 und 2012 festgesetzt, welche sich nach Ansicht des Finanzamtes aus den Ergebnissen der Außenprüfung bei der Firma A GmbH und der darüber verfasste Niederschrift Tz 3 bis 5 ergeben. Die gleichen Beträge wurden auch mit Haftungsbescheid datiert vom 16. September 2014 der Firma A GmbH vorgeschrieben.

Im oben erwähnten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (GZ. RV/5101338/2015) wurde die der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 zugrunde liegende verdeckte Ausschüttung reduziert und entsprechend der von der Firma A GmbH erhobenen Beschwerde teilweise stattgegeben.

Infolgedessen wurden bei der Firma A GmbH nach Auskunft des Finanzamtes am 15. April 2019 die bis dahin zur Verwahrung gebuchten im Vorhinein sichergestellten Abgabebeträge, wie die Kapitalertragsteuer, dem Abgabenkonto der Firma A GmbH gutgeschrieben, wodurch auch die Abgabenschuld für die Kapitalertragsteuer getilgt wurde.

Es ist daher keine Restschuld an Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 mehr vorhanden für welche die Firma A GmbH haften, beziehungsweise welche der Beschwerdeführer schulden würde, vorhanden.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

§ 95 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in der Fassung BGBl. I Nr. 105/2014, welche am 10. Februar 2015 anzuwenden war, sieht in Abs. 1 leg. cit. vor, dass der Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge ist.

Der Abzugsverpflichtete nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Abzugsverpflichteter nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist unter anderem bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer entsprechend § 95 Abs. 4 EStG 1988 ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 20 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) sieht vor, dass sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Das Finanzamt hat sich in seiner Begründung der angefochtenen Bescheide und auch in der Beschwerdevorentscheidung datiert vom 25. März 2015 darauf berufen, dass es nicht in ihrem Ermessen liege, ob eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer am Empfänger der Kapitalerträge vorgenommen werden soll. Vielmehr ergebe sich dies zwingend aus dem Gesetzeswortlaut.

Mit dieser Frage hat sich der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich im Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Zl. Ro 2014/15/0046 auseinandergesetzt und dazu Folgendes festgestellt:

"§ 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung normiert:

'§ 93. (1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) (...) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).'

§ 95 EStG 1988 in der für die Streitjahre maßgebenden - seit Einführung des EStG 1988 insoweit unveränderten - Fassung lautet auszugsweise:

'Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer § 95 ...

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. ...'

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988, 621 BlgNR 17. GP, wird - obwohl sich die Vorgängerbestimmung des § 95 Abs. 2 EStG 1972 sprachlich von § 95 Abs. 2 und Abs. 5 (nunmehr Abs. 4) EStG 1988 unterscheidet - festgehalten, dass die den zum Abzug Verpflichteten auferlegte Haftung 'nach Art und Umfang' jener entspricht, 'die schon nach dem EStG 1972 für den Schuldner der Kapitalerträge bestand.

§ 93 Abs. 1 EStG 1972 normierte:

'Bei folgenden inländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:

1. Gewinnanteilen (Dividenden), Zinsen und sonstigen Bezügen aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (...).'

Im Geltungsbereich des EStG 1972 war es nach Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass es im Auswahlermessen der Abgabenbehörde lag, ob dem Abzugsverpflichteten oder dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wird (vgl. Achatz, ÖStZ 1989, 252, 255). Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988 geht klar die Absicht des Gesetzgebers hervor, die Rechtslage in Bezug auf die Erhebung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich nicht zu verändern.

Sowohl für das EStG 1972 wie auch für das EStG 1988 gilt, dass die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen ist. Nur ausnahmsweise wird der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 2). Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11). Dabei wird es vor allem dann zu einer Vorschreibung an den Steuerschuldner kommen, wenn es der abzugspflichtigen Gesellschaft trotz sorgfältiger Prüfung nicht erkennbar war, dass eine steuerpflichtige Ausschüttung vorliegt (vgl. Achatz, a. a.O., 256 f, siehe zu Beispielen für weitere Umstände, auf die bei der Ermessensübung Bedacht genommen werden kann, Blasina in SWK 11/2015, 529).

§ 95 Abs. 5 (nunmehr Abs. 4) EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung regelt die Fälle der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer.

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 gegeben (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. März 2012, 2008/15/0170, und vom 31. Mai 2011, 2008/15/0153). Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11; Kirchmayr in Doralt et al, EStG16, § 95 Tz 66; Jakom/Marschner, EStG 2015, § 95 Tz 41; Ritz, BAO5, § 20 Tz 4). Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde (vgl. Ritz, BAO5, § 224 Tz 2, mwN). Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen."

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass Verwaltungsgerichtshof die Rechtsauffassung vertritt, welche auch in diesem Erkenntnis geteilt wird, dass der Gesetzgeber seit dem EStG 1972, wo die Nummerierung der Paragraphen mehrfach geändert wurde, nicht beabsichtigt hat, die ursprüngliche Regelung des § 93 Abs. 1 EStG 1972 inhaltlich zu ändern, sondern auch für den § 95 Abs. 4 EStG 1988 gilt, dass es im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, ausnahmsweise den Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Bei einer verdeckten Ausschüttung ist auch nach der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes § 95 Abs. 4 EStG 1988 ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben, allerdings muss die Ermessensübung nicht nur korrekt durchgeführt, sondern auch begründet werden.

Dies hat das Finanzamt in Hinblick auf die von ihm vertretene Rechtsansicht der verpflichteten Direktvorschreibung bei verdeckter Ausschüttung unterlassen.

Kirchmayr/Zorn in SWK 20-21/2015, 974, welche das oben zitierte Erkenntnis des VwGH im Detail besprechen, vertreten die Ansicht, dass die Ermessensübung immer auf den Einzelfall abstellt. Im bedeutsamer Umstand sei aber die Einbringlichkeit bei der GmbH.

Nun hat zwar das Finanzamt der damals kurzzeitig herrschenden Rechtsansicht folgend die geschilderte Ermessensübung nicht vorgenommen, doch spielt dies im konkreten Fall keine Rolle mehr, wurde doch die Kapitalertragsteuerschuld für die Jahre 2009 bis 2012, wie oben dargestellt, in der nun im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22. Februar 2019, RV/5101338/2015 festgelegten Höhe bereits am 15. April 2019 getilgt.

Wurde die Firma A GmbH gemäß § 7 Abs. 1 BAO (*Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.*) durch die Inanspruchnahme für die Haftung für die Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 zum Solidarschuldner der Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 des Beschwerdeführers, so wirkt die Tilgung dieser Schuld (zur ungeteilten Hand) auch für den Beschwerdeführer (siehe § 893 ABGB (*Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch*, JGS Nr. 946/1811; *Sobald ein Mitschuldner dem Gläubiger das Ganze entrichtet hat, darf dieser von den übrigen Mitschuldnern nichts mehr fordern; und sobald ein Mitgläubiger von dem Schuldner ganz befriedigt worden ist, haben die übrigen Mitgläubiger keinen Anspruch mehr.*)).

Kommt es daher nicht mehr in Betracht, beim Beschwerdeführer die Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 ein zweites Mal einzufordern, sind die Bescheide datiert vom 10. Februar 2015 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009 bis 2012 ersatzlos aufzuheben und ist insoweit der Beschwerde stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich dieses Erkenntnis auf die Beweiswürdigung und unmittelbares Anwenden des Gesetzestextes beschränkt, wurde keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieses Einzelfalls hinausgeht.

Linz, am 12. Juni 2019