

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache I. M1 sowie II. M2, beide X, vertreten durch 1) Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, 1130 Wien, Lainzer Straße 35, 2) Mag. Johann Hanel, 1150 Wien, Goldschlagstraße 8 sowie 3) B&S Böhmendorfer Schender Rechtsanwälte GmbH, 1040 Wien, Gußhausstraße 6, über die Beschwerde vom 22. November 2012 gegen die an die V ergangenen Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23, vom 27. Juli 2012 für die Zeiträume 1/2009, 9/2009, 1/2010, 2/2010, 3/2010, 4/2010, 6/2010, 7/2010, 8/2010, 9/2010, 10/2010, 11/2010, 12/2010, 1/2011, 2/2011, 3/2011 und 4/2011 beschlossen:

Die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen

Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a und b BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführer M11 und M2 (i.d.F. Bf.) erzielten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen aus auf Depotkonten der V (i.d.F. V1) hinterlegten Aktienanleihen.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2011 wurden die Bf. von ihrer Bank informiert, dass die ihnen zunächst gutgeschriebenen Kapitalertragsteuer(i.d.F. KEST)-Gutschriften auf die Stückzinsen aus dem Erwerb der Aktienanleihen i.H.v. € 3.011,655,68 zu korrigieren sei, da die zugeflossenen Zinsen wegen Verrechnung mit dem Tilgungsverlust nicht mit KEST belastet worden seien.

Die Rückbuchung erfolgte am 9. bzw. 10. Mai 2011.

Die V1 als depotführende Bank stellte am 12. März 2012 einen Antrag gemäß § 201 BAO i.V.m. § 202 BAO auf Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben.

Sie erläuterte darin, Geschäftsbeziehungen zu Kunden, die auf Depotkonten Wertpapiere hinterlegt hatten, zu unterhalten.

Gemäß § 95 (3) EStG 1988 i.d.F. vor BBG 2011 sei sie als depotführende Stelle zur Berechnung und zum Abzug der KEST verpflichtet. Ein derartiger Abzug sei auch erfolgt. Bei einem Kunden (Anm: gemeint wohl die hier gegenständlichen Bf.) sei festgestellt worden, dass durch das Zusammenwirken von KEST-Gutschriften auf Stückzinsen bei Kauf kurz vor der Tilgung und der Verrechnung von Zinserträgen bei der Tilgung durch Hingabe von Wertpapieren (Basiswert) statt der Rückzahlung des Nominalbetrages (Aktienanleihen oder cash or share Anleihen) hohe KEST-Gutschriften nicht versteuerten Zinserträgen gegenüberstanden seien.

Da es der Bank nicht möglich gewesen sei, die individuellen Parameter zur Ermittlung der KEST zu berücksichtigen, seien die anlässlich des Erwerbes der Aktienanleihen erteilten KEST-Gutschriften storniert und an das Finanzamt abgeführt worden.

Die Anleger seien zur Geltendmachung allfälliger KEST-Gutschriften auf die Antragstellung nach § 240 Abs. 3 BAO verwiesen worden.

Erläuternd wurde dargestellt, dass die gegenständlichen Aktienanleihen mit einem hohen festen Zinskupon auf den Nominalwert ausgestattet seien und dem Emittenten das Wahlrecht einräumen würden, dem Anleger am Schluss der Laufzeit die Anleihe zum Nennwert zu tilgen oder dem Anleger eine im Vorhinein bestimmte Anzahl des Basiswertes anzudienen.

Die Tilgung der Aktienanleihen hänge somit von der Wertentwicklung des Basiswertes ab. Unterschreite an einem im Prospekt festgelegten Tag (Feststellungstag) der festgestellte Börsenkurs den Basiswert, erfolge die Tilgung der Anleihe durch Lieferung einer im Vorhinein bestimmten Anzahl von Aktien, andernfalls werde die Anleihe zum Nominalwert getilgt.

Zinsen würden ein zeitraumbezogenes Entgelt für die Überlassung von Kapital darstellen, dass vom Anleger nur für den Zeitraum, in dem er wirtschaftlicher Eigentümer sei, bei ihm der Besteuerung zu unterziehen sei. Eine Zinsabgrenzung erfolge in Form von Stückzinsen. Im Falle eines Verkaufes seien die im Kaufpreis enthaltenen Zinsen bei ihm steuerpflichtig. Der Käufer erhalte eine Gutschrift auf die Stückzinsen, da er bei Auszahlung der Zinsen den vollen Betrag zu versteuern habe. Der Käufer versteuere somit bei Auszahlung in Summe nur den Anteil der Zinsen für den Zeitraum in dem er wirtschaftlicher Eigentümer sei.

Bei den betroffenen Anlegern würden folgende Gemeinsamkeiten bestehen:

- die Aktienanleihen seien gegen Ende der Laufzeit erworben worden wobei
- der Kurs der Aktienanleihe im Erwerbszeitpunkt deutlich unter dem Emissionskurs (=Nominalbetrag der ohne Ausübung des Andienungsrechts zurückzuzahlen wäre) liegen würde.

Die Anleger würden die Ansicht vertreten, dass die bei der Emission getroffene Einstufung bindend sei und zur Konsequenz habe, dass der Kauf und die Tilgung der betroffenen

Wertpapiere als Aktienanleihen unter den in den Einkommensteuerrichtlinien dargestellten Bestimmungen abzuwickeln seien.

Die V1 gehe demgegenüber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon aus, dass im Zeitpunkt der Anschaffung der Wertpapiere durch den Anleger keine Aktienanleihe mehr gegeben sei, da das Wahlrecht des Emittenten in Bezug auf die Ausübung des Andienungsrechts wegen der schlechten Kursentwicklung des Basiswerts und der relativ kurzen Restlaufzeit der Anleihen nicht mehr vorhanden gewesen sei. Es liege daher der Kauf eines entsprechenden Basiswertes vor, da mit der Ausübung des Andienungsrechts und damit Lieferung des Basiswertes mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen gewesen sei.

Die V1 habe aus diesem Grund die erteilte KEST-Gutschrift storniert und unter der Annahme an das Finanzamt abgeführt, dass ein Erwerbsgeschäft in Bezug auf die gelieferten Basiswerte (Aktien) vorliege.

Die V1 wurde in der Folge einer Außenprüfung unterzogen. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Juni 2012 erläutert die Behörde, dass bei Aktienanleihen die Einlösung der Wertpapiere zum Nominale ungewiss sei, da die Tilgung nach den Emissionsbedingungen auch durch Lieferung des Basiswertes erfolgen könne.

Sollten die Anleihen kurz vor der Tilgung (etwa zum Kurs des zugrundeliegenden Basiswertes) erworben werden, die KEST auf die Stückzinsen gutgeschrieben worden sein und unmittelbar danach Kupon und Tilgung (durch Lieferung des Basiswertes in Form von Aktien) erfolgen, so würde dies beim Anleger zu keinem wirtschaftlichen Verlust führen, weshalb in diesen Fällen sowohl eine Verlustverrechnung als auch eine KEST-Gutschrift durch den Haftungsverpflichteten entsprechend den EStRL Rz. 6186 nicht möglich sei und eine KEST-Gutschrift zu unterbleiben habe.

Am 27. Juli 2012 ergingen Seitens der Behörde Haftungsbescheide, mit der die V1 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Monate 1/2009, 9/2009, 1-4/2010, 6-12/2010 und 1-4/2011, für die den Bf. zuvor KEST-Gutschriften erteilt worden waren, herangezogen wurde.

Die V1 sowie M1 stellten mit Eingabe vom 30. August 2012 einen Antrag auf Fristverlängerung zur Einreichung von Rechtsmitteln zu den o.a. Bescheiden bis 30. November 2012.

Mit Eingabe vom 22. November 2012 erhoben M11 und M2 Berufung gegen die Haftungsbescheide. Als Kunden der V1 seien sie von den benannten Bescheiden materiell betroffen.

Durch den Widerruf der Gutschriften mit Schreiben vom 5. Mai 2011 sei ihnen ein Schaden entstanden. Die am 27. Juli 2012 erlassenen Haftungsbescheide würden sich formell an die V1 richten, diese würde aber die Abgabenschuld im Falle der Rechtskraft unter Berufung auf die entsprechende Rechtslage auf sie überwälzen.

Ein Zivilprozess der V1 gegen sie, gerichtet auf Zahlung dieser Abgabenschuld sei beim LG f. Zivilrechtsachen anhängig.

Die Bf. beantragten neben der Aufhebung der bekämpften Bescheide infolge Rechtswidrigkeit weiters, ihnen im gegenständlichen Verfahren Parteistellung gemäß § 78 BAO einzuräumen.

§ 77 BAO bestimme, dass als Abgabepflichtiger gelte, wer im Sinne dieses Bundesgesetzes nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht komme. Dies treffe auf sie zu, sodass ihnen gemäß § 78 BAO auch Parteistellung zukomme.

Ein rechtliches Interesse liege vor, nachdem die Bescheide für den Fall einer rechtskräftigen Abgabenfestsetzung gegenüber den Bf. rechtlich und wirtschaftlich nicht wirkungslos bleiben würden. Die V1 sei nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen bzw. § 1358 ABGB regresspflichtig und Einwendungen der Bf. wären nicht mehr wirksam erhebbar. Dies deshalb, weil sich die Bank auf den Standpunkt stellen würde, dass sie im Abgabenverfahren Parteistellung gehabt und Einwendungen unterlassen hätten.

Aus dem Stammrechtssatz zu VwGH 13.12.2007, 2006/14/0061 zu § 77 Abs. 1 BAO gehe hervor:

„Abgabepflichtiger ist jeder...mit dem die Abgabenbehörde in Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Abgabenschuld in einem Abgabenverfahren in Verbindung tritt oder in Verbindung treten kann. Würden die angefochtenen Haftungsbescheide in Rechtskraft treten, wäre eben dies der Fall.“

Gemäß Ritz, BAO³, § 77 Tz. 1 komme als Abgabenschuldner (Abgabepflichtiger) auch derjenige in Frage, der für eine Abgabe in Anspruch genommen werde, obwohl er den Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe, nicht verwirklicht habe.

Umgekehrt müsse eine Parteistellung auch demjenigen zuerkannt werden, der Gefahr laufe, aufgrund eines unangefochtenen und deshalb in Rechtskraft getretenen Haftungsbescheides vom Finanzamt als Abgabepflichtiger in weiterer Folge in Anspruch genommen werden zu können.

Neben den steuerlichen Vertretern gab die Kanzlei B&S Böhmendorfer Schender Rechtsanwälte GmbH mit Schreiben vom 28. Juli 2016 eine ihnen von M1 erteilte Vollmacht bekannt.

Die Kanzlei vertrete M1 im Zivilverfahren Wien LG ZRS GZ 123 sowie vor dem Handelsgericht Wien Gz. 456.

Beide Verfahren seien mit Beschlüssen bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Verfahren des Finanzamtes unterbrochen worden, da das gegenständliche Abgabenverfahren als präjudiziell beurteilt worden sei.

In einer Stellungnahme der Kanzlei vom 20. September 2016 wurde u.a. dargelegt, dass die Bf. Aktienanleihen in ihr bei der V1 befindliches Depot aufgenommen hätten und die Besteuerung derartiger Wertpapiere und das Abgehen der V1 von dem in den Einkommensteuerrichtlinien vorgezeichneten Weg im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung der Wertpapiererträge aus Zwischenzinsen führe.

Die Transaktionen der Bf. seien marktüblich, es sei auch keine Abgabepflicht umgangen worden. Ein Mißbrauch liege ebenfalls nicht vor.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 30. September 2016 wurde die Beschwerde gemäß § 260 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Beschwerdeführer hätten gegen mehrere an die V1 ergangene Haftungsbescheide Berufung erhoben.

Gemäß § 260 BAO sei eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerde vorentscheidung (i.d.F. BVE) oder Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht worden sei.

Nicht zulässig sei eine Beschwerde insbesondere dann, wenn sie von einem hierzu nicht Legitimierten eingebracht worden sei. Die Berechtigung zur Einbringung von Beschwerden stehe jenen zu, an die die anzufechtenden Bescheide ergangen seien (§ 246 Abs. 1 BAO). Die Haftungsbescheide seien an die V1 ergangen, nur diese sei zur Erhebung einer Beschwerde berechtigt. Da die beiden Einschreiter nicht zu dem in § 246 BAO genannten Personenkreis angehören würden, seien sie nicht aktivlegitimiert.

Der von den Bf. dargelegte Argumentation könne nicht gefolgt werden. Im Zusammenhang mit Rechtsmitteln gehe § 246 BAO als lex specialis allen anderen Regelungen vor. Nur wer in der benannten Regelung ausdrücklich als aktivlegitimiert bezeichnet werde, sei berechtigt Bescheidbeschwerden einzubringen.

Die Bf. würden ihre Berechtigung aus dem Parteibegriff (§ 78 BAO) ableiten bzw. sich auf die Definition ‚Abgabepflichtiger‘ wie in § 77 BAO beschrieben stützen.

Dabei würden sie übersehen, dass die Begriffe weder untereinander noch mit dem Kreis der Rechtsmittelberechtigten deckungsgleich seien.

Der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) sei per Definition gemäß § 78 BAO Partei im Abgabungsverfahren. Andererseits seien auch Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständige Parteien, obwohl sie in diesen Verfahren nicht als Abgabepflichtige anzusehen seien. Bloße wirtschaftliche Interessen würden keine Parteistellung des wirtschaftliche Belasteten begründen (Ritz, BAO⁵, § 78 Tz. 7 mwN). Auch ein Bürge erlange durch Eingehen der Bürgschaft keine Parteistellung. Ebenso wenig würde sich die Parteistellung aus zivilrechtlichen Haftungen (VwGH 28.11.2001, 98/17/0172, 0173) bzw. zivilrechtlichen Regresspflichten (VwGH 15.5.2000, 95/17/0043) ergeben.

Die Bf. würden die in Kommentaren vertretene Rechtsmeinung darlegen, dass als Abgabenschuldner (Abgabepflichtiger) auch derjenige gelte, der für eine Abgabe in Anspruch genommen werde, obwohl er selbst den Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe, nicht verwirklicht habe. Die Ansicht, dass dadurch als Antragsberechtigte auch Personen gelten würden, die nicht tatsächlich und unmittelbar von der Finanzbehörde in Anspruch genommen würden sei verfehlt. Umstände, die dem (primären) Abgabepflichtigen betreffen würden hätten keine Auswirkungen auf andere Personen.

Es sei nicht zu erwarten, dass die Einschreiter von der Abgabenbehörde selbst für die der V1 vorgeschriebenen Beträge in Anspruch genommen würden. Die Möglichkeit, dass sie auf indirekte Weise wirtschaftlich berührt würden sei durchaus gegeben, daraus lasse sich aber weder die Stellung von Abgabepflichtigen oder Parteien, noch

eine Berechtigung zur Erhebung von Rechtsmitteln gegen an andere Steuersubjekte ergangene Abgabenbescheide ableiten.

Die Bf. brachten mit Schreiben vom 7. November 2016 einen Antrag auf Vorlage beim Bundesfinanzgericht ein, worin ausgeführt wurde, dass die Rechtsansicht, wonach sie nicht als Beschwerdeführer legitimiert seien, verfehlt sei.

Die Bf. seien Kunden der V1.

Durch unrichtigen Einbehalt bzw. nicht gewährte KEST-Gutschriften seitens der Bank sei Ihnen ein erheblicher finanzieller Nachteil entstanden.

Abgabepflichtiger sei nach § 77 BAO, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht komme. Dies treffe auf die Bf. zu, sodaß ihnen gem. § 78 BAO Parteistellung zukomme.

Andere Personen hätten die Rechtstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen würden oder sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie beziehe.

Der Empfänger der Kapitalerträge sei gemäß § 95 Schuldner der Kapitalertragsteuer.

Die Begründung der Behörde, es sei nicht zu erwarten, dass die Einschreiter von der Abgabenbehörde selbst für die der V1 vorgeschriebenen Beträge an Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen werden sei nicht nachvollziehbar.

§ 95 EStG regle eindeutig, dass dem Empfänger der Kapitalerträge unter bestimmten Voraussetzungen die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei.

Die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Steuerschuldners sei somit rechtlich vorgesehen. Die Bf. seien daher eindeutig Abgabepflichtige i.S.d. § 77 BAO und Partei iSd § 78 BAO, da sie jedenfalls nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommen würden. Erwartungen der Behörde seien für die Anerkennung der Parteistellung irrelevant.

Die in der BVE angeführte Judikatur sei im Kern nicht zutreffend und auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden.

So sei bei einem Bürgen, der durch das Eingehen der Bürgschaft eine fremde Schuld zu übernehmen habe, die Sachlage mit einem Anleger, der eine eigene Schuld zu tragen habe in keiner Weise vergleichbar. Ebenso sei die Frage, ob sich aus zivilrechtlichen Haftungen oder Regresspflichten Parteistellungen ergäben, irrelevant.

Gegenständlich hebe die Bank als Verpflichteter eine fremde Abgabenschuld ein. Dies stelle eine gesetzmäßig vorgesehene Maßnahme zur Sicherung des Abgabenanspruchs dar. Dies ändere nichts an der Tatsache, dass es sich um eine Abgabenschuld der Anleger, somit der Bf. handle.

Durch den Zurückweisungsbescheid seien die Bf. auch in die Irre geführt worden, indem in der BVE eine überraschende Rechtsansicht vertreten worden sei, hätte den Einschreibern doch bei Nichtvorliegen der Parteistellung keine Akteneinsicht gewährt werden dürfen, die indes gewährt worden sei.

Gemäß § 264 BAO sei zur Einbringung eines Vorlageantrages der Beschwerdeführer sowie jeder, dem gegenüber die Beschwerdeentscheidung wirke, befugt.

Hinsichtlich der Aktivlegitimation sei auch eine verfassungs- und unionsrechtskonforme Interpretation geboten.

Die Bf. seien in ihrem Recht auf Eigentum gemäß Art. 5 StGG und Art 1 1. ZP-EMRK verletzt.

Gemäß Art. 47 GRC habe jede Person, deren durch das Unionsrecht garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt würden, das Recht bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen.

Die Wirksamkeit dieses Rechtsschutzes sei nur dann gewährleistet, wenn den Bf. zumindest gewisse Anhörungs- und Mitwirkungsrechte im Verfahren eingeräumt würden und die Erhebung des Rechtsbehelfes an keine dem Wesensgehalt des Grundrechtes beeinträchtigenden Zulässigkeitsvoraussetzungen geknüpft sei.

Weiters bestehe ein Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 EMRK, nachdem jedermann Anspruch darauf habe, dass seine Sache innerhalb einer angemessenen Frist von einem unabhängigen und unparteiischen Gericht gehört werde. Dazu zähle das Recht auf rechtliches Gehör sowie das Recht, sich über den Verfahrensinhalt zu informieren.

Schließlich werde das Recht auf Gleichheit auch dann verletzt, wenn die Behörde Willkür übe. Das Finanzamt habe in seiner BVE ausgeführt, dass nicht zu erwarten sei, dass die Einschreiter von der Abgabenbehörde selbst für die von der V1 vorgeschriebenen Beträge in Anspruch genommen würden.

Unter Beachtung des § 95 EStG sei ein solches Vorgehen der Behörde unsachlich und verletze die Betroffenen im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 77 BAO lautet:

(1) Abgabepflichtiger im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

(2) Die für die Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen gelten, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß auch für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für eine Abgabe Haftenden.

§ 78 BAO lautet (auszugsweise):

(1) Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Beschwerdeverfahren auch jeder, der eine Beschwerde einbringt (Beschwerdeführer), einem Beschwerdeverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag (§ 264) gestellt hat.

...

(3) Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer

Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

§ 240 BAO i.d.F. BGBl. I Nr. 111/2010 lautet (auszugsweise):

(1) Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

...

(3) Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,

b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,

c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der Antrag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugsteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.

Gemäß § 246 (1) BAO ist jeder zur Einbringung einer Berufung befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Das Bundesfinanzgericht legt der Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Die Bf. waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum Inhaber eines

Wertpapierdepots bei der V1 und schafften als solche Aktienanleihen („cash or share“ Schuldverschreibungen) an.

Die bei den Veräußerern der Wertpapiere im Zeitraum zwischen der letzten Kuponfälligkeit und dem Verkauf an die Bf. angefallenen Zinsen (sogenannte Zwischenzinsen) wurden im Kaufpreis berücksichtigt, die darauf entfallende Kapitalertragsteuer wurde von der Bank abgezogen und an die Behörde abgeführt.

Den Bf. wurde die Kapitalertragsteuer aus den Zwischenzinsen zunächst in Anwendung von § 95 Abs. 6+7 EStG 1988 gutgeschrieben.

Auf Grundlage rechtlicher Bedenken der zum Abzug der Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2+3 EStG 1988 verpflichteten kuponauszahlenden Stelle (auf die Erkenntnisse des VwGH vom 27. August 2008, 2006/15/0057 bzw. des VfGH vom 16. Dezember 2004, B 1575/03 wurde von der V1 verwiesen) wurden die den Bf. gutgeschriebenen Beträge rückgebucht und das Verrechnungskonto der Bf. insoweit belastet.

Als potentiell Haftungspflichtige stellte die V1 am 12. März 2012 gemäß § 201 i.V.m. § 202 BAO einen Antrag auf Festsetzung der (sonst im Zuge der Selbstberechnung abzuführenden) Abgabe.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (Niederschrift vom 14. Juni 2012) ergingen am 27. Juli 2012 mehrere Bescheide, mit der die V1 aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 zur Haftung herangezogen wurde.

Die V1 stellte mit Eingabe vom 30. August 2012 gemeinsam mit dem Erstbeschwerdeführer (M1) einen Antrag auf Fristverlängerung zur Einreichung von Rechtsmitteln bis 30. November 2011.

Die Bf. (M1 und M2) erhoben mit Schreiben vom 22. November 2012 (postalische Aufgabe 30. November 2011) Berufung gegen die Haftungsbescheide.

Die Bf. vertreten die Ansicht, dass das zum Steuerabzug verpflichtete Kreditinstitut durch die Rückbuchung der Kapitalertragsteuergutschrift auf Zwischenzinsen zu Unrecht (zu viel) Steuer einbehalten hat, da die gesamten Kapitalerträge seit Ende der letzten Kuponfälligkeit als Bemessungsgrundlage herangezogen wurden, ohne dass die vom Veräußerer der Wertpapiere wirtschaftlich zu tragende Kapitalertragsteuer, die bei ihm zu Recht abgezogen wurde, den Bf. (spiegelbildlich) gutgeschrieben worden wäre.

Sie bringen vor, dass gemäß § 77 BAO derjenige Abgabepflichtiger ist, der nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

Als Empfänger der aus den Aktienanleihen resultierenden Kapitalerträge sind sie gemäß § 95 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 Schuldner der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 EStG 1988.

Die Bf. sind als Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 95 EStG 1988) Abgabepflichtige und damit in dem Abgabeverfahren fraglos Partei i.S.d. § 78 Abs. 1 BAO.

Nach Stoll, BAO-Handbuch § 78 Z 4 lit b sind die gegenständlichen Bf. im ‚Berufungsverfahren‘ schon alleine deshalb Partei, weil sie ein Rechtsmittel eingebracht haben.

„Mit der Einbringung eines Rechtsmittels wird somit Parteistellung begründet, auch wenn die Erledigung, auf die ein mit der Parteistellung verbundener Anspruch verknüpft ist, in einer Zurückweisung zu bestehen hat, weil der Einbringende (Berufungswerber) nicht zum Personenkreis des § 246 gehört. Die Zurückweisung (in diesem Verfahren ist der Berufungswerber Partei) erfolgt diesfalls mangels Aktivlegitimation im Sinne des § 246.“

Die Bf. erheben Anspruch, als Abgabepflichtige und Partei zur Einbringung einer Beschwerde gegen die gegenständlichen Haftungsbescheide befugt zu sein.

Wenn sie als Begründung darlegen, dass sie sonst Gefahr laufen würden, keine Einwendungen gegen die Höhe der rechtskräftig festgestellten Abgaben erheben

zu können und die V1 nach ihren Geschäftsbedingungen (bzw. nach § 1358 ABGB) regresspflichtig wäre, so ist zunächst darauf zu verweisen, dass etwaige Forderungen der V1 an sie Ausfluss eines zivilrechtlichen Regresses darstellen.

Durch das BFG wird festgestellt, dass die Bf. von der Behörde nicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer hätten herangezogen werden können.

Dies deshalb, da § 95 (5) EStG 1988 eine Vorschreibung der Kapitalerträge (mit Abgabenbescheid) an den Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in zwei Fällen vorsieht:

1. wenn 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.

Der erste Tatbestand ist nicht erfüllt, nachdem die Kapitalertragsteuer nach Feststellung der Höhe der Abgabe durch die Behörde (nach Antrag auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer gemäß § 201 i.V.m. § 202 BAO) der V1 im Haftungsweg vorgeschrieben und an die Abgabenbehörde vorschriftsmäßig abgeführt wurde.

Aus diesem Grund liegt auch der zweite Tatbestand als Voraussetzung für eine etwaige Inanspruchnahme der Bf. nicht vor, sodaß eine solche auf keine abgabenrechtliche Norm gestützt werden könnte.

Die V1 ist ihrerseits als Abfuhrpflichtige auch Abgabepflichtige i.S. des § 77 Abs. 1 BAO (vgl. Ritz, BAO⁶ § 78 Rz. 4) und somit Partei.

Das Kreditinstitut hat dazu auch ein Fristverlängerungsersuchen zur Erhebung einer allfälligen Beschwerde gegen die Haftungsbescheide (gemeinsam mit M1) am 30. August 2012 eingebracht und danach (alleine) am 26. November 2012, sowie nach Erhebung der Beschwerde durch die Bf. ein weiteres vom 28. Dezember 2012.

Im Spruch der benannten Haftungsbescheide wurde die V1 als gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete zur Haftung herangezogen, die Zustellung der Bescheide (als Bescheidadressat) erfolgte an sie.

Zur Einbringung einer Beschwerde ist gemäß § 246 Abs 1 BAO jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. § 246 Abs 2, § 248 sowie § 225 Abs 1 zweiter Satz (iVm § 248) erweitern den Kreis der Beschwerdebefugten (vgl. Ritz, BAO⁶ § 260 Rz. 6).

Ein Bescheid ergeht an die Person, die im Spruch des Bescheides genannt ist (vgl. Ritz, BAO⁶ § 246 Rz. 2 bzw. Stoll, BAO-Kommentar § 246 Z 2 lit a S 2530).

Die Bf. wurden im Spruch der gegenständlich angefochtenen Bescheide nicht genannt.

Dass die Bf. zur Einbringung einer Beschwerde berechtigt wären, ergibt sich weder aus dem klaren Wortlaut des § 246 BAO noch ist die Berechtigung aus anderen Bestimmungen herleitbar.

Der VwGH hat in diesem Zusammenhang mit Rs zum Erkenntnis 90/16/0043 ausgeführt:

„Als Berufungswerber kann nur der verstanden werden, der formell berechtigt ist, eine Berufung einzubringen, oder wer dem Berufungswerber durch besondere Vorschrift gleichgestellt wird, wie das § 257 Abs 2 BAO bezüglich der einer Berufung beigetretenen Person bestimmt, welche die gleichen Rechte geltend machen kann, die dem Berufungswerber zustehen (Hinweis E 19.11.1965, 1835/64).“

Die notwendige formelle Berechtigung zur Erhebung einer Beschwerde schließt damit auch die von den Bf. vorgebrachten wirtschaftlichen Überlegungen, die ihr eine Aktivlegitimation verleihen sollen, aus.

Als weitere Voraussetzung für die Berechtigung zur Einbringen einer Beschwerde ist erforderlich, dass Beschwerdeführer nur der sein kann, dem der Bescheid wirksam bekannt gegeben worden ist und für den er auch inhaltlich bestimmt war (vgl. Ritz, BAO⁶ § 246 Rz. 3 bzw. Stoll, BAO-Kommentar § 246 Z 2 lit a S 2530).

Die V1 ist formeller Empfänger der Bescheide und diese ergingen an ihre Zustelladresse (vgl. Ritz, BAO⁶, § 2 ZustellG Rz. 2).

Die Bescheide wurden damit der V1 als Empfänger für die die Erledigung ihrem Inhalt nach bestimmt war, rechtswirksam zugestellt. Die Bf. hatten im Verfahren keine Empfängerstellung.

Die V1 hat den Bf. die Bescheide übermittelt. Dies folgt schon aus dem Inhalt des Verhandlungsprotokolls des LG für ZRS vom 14. Jänner 2013 Zl. 123-28, wonach die dort klagende Partei (V1) den Beklagten (Bf.) *„alle zur Einbringung der Berufung erforderlichen Informationen zur Verfügung stellt“*.

Die Übermittlung hatte informativen Charakter und löste keine Rechtswirkung aus wie dies z.B. im Falle einer Heilung eines Zustellmangels vorliegen könnte.

Ginge man davon aus, dass zur Erhebung einer Beschwerde auch Personen berechtigt sind, an die der Bescheid nicht ergangen ist bzw. nicht zugestellt wurde, wäre die Beschwerdebefugnis von der (zufälligen) Kenntnis des Bescheides und damit der Bereitschaft des Bescheidadressaten diese weiter zu übermitteln abhängig und könnte eine Beschwerde nur der einbringen, der innerhalb der Rechtsmittelfrist Kenntnis vom Bescheid erlangt.

Die Bf. wenden zudem ein, dass sie im Falle der Zurückweisung der Beschwerde mangels Aktivlegitimation in ihrem Recht auf Eigentum gemäß Art. 5 StGG und Art. 11 ZP-EMRK verletzt wären, da sie gemäß Art. 47 GRC das Recht hätten, bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen.

Die V1 hat als Abfuhrpflichtige die auf die Zwischenzinsen entfallende Kapitalertragsteuer anlässlich des Wertpapierkaufes einbehalten und der Bf. zunächst gutgeschrieben, die Gutschrift aber in der Folge wieder rückgebucht (und damit einbehalten).

Bei dieser Sachlage wäre es den Bf. freigestanden, als Abgabepflichtige einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO auf Rückzahlung eines zu Unrecht einbehaltenen Betrages zu stellen.

Wie aus einem Protokoll des LG für ZRS Wien in Verfahren vom 26. Juni 2012 hervorgeht, wurde hinsichtlich des am 9. bzw. 10. Mai 2011 rückgebuchten Betrages nach Angaben

des steuerlichen Vertreters der Bf. kein Antrag auf ‚Einzelveranlagung‘ gemäß § 240 BAO gestellt.

Auch im Protokoll des LG für ZRS vom 14. Jänner 2013, 123-28 wurden die Bf. von der V1 auf die Möglichkeit verwiesen, einen Antrag auf Rückerstattung der KESt gemäß § 240 BAO zu stellen.

Ein derartiger Antrag auf Rückzahlung ist nach Stoll (BAO, 2488) dann zu stellen, wenn die zu Unrecht einbehaltenen Beträge *‚entgegen der Gesetzeslage, also unter Verkenning rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse‘* einbehalten worden sind (vgl. Ritz, BAO⁶ § 240 Rz. 3).

Eben diese Ansicht vertreten die Bf.

Nach Ritz, BAO⁶ § 240 Rz. 5 unterliegt ein derartiger Antrag auf Rückzahlung der Entscheidungspflicht. Darüber ist stets mit Bescheid abzusprechen.

Damit wären die Bf. Bescheidadressaten und berechtigt, ins Rechtsmittelverfahren einzutreten und letztlich eine gerichtliche Entscheidung (i.S.d. Art 47 GRC Abs 2 bzw. Art 6 Abs 1 EMRK) zu erhalten.

In weiterer Folge stünde den Bf. noch der Rechtszug zu den Höchstgerichten offen.

Das Bundesfinanzgericht vermag daher die von den Bf. behauptete Verletzung der Grundrechte mangels Möglichkeit eines Verfahrens vor dem gesetzlichen Richter nicht zu erkennen.

Aus den vorgenannten Ausführungen ergibt sich, dass den Bf. die Aktivlegitimation zur Einbringung einer Beschwerde fehlt.

Die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführer war daher gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO mit Beschluss (§ 278 Abs. 1 lit a BAO) zurückzuweisen.

Zur Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin:

Die gegenständliche Beschwerde (Postaufgabe 30. November 2012) wurde (auch) im Namen von M2 erhoben.

Wie aus dem Fristverlängerungsersuchen vom 30. August 2012 der V1 und des Erstbeschwerdeführers, M1, hervorgeht, wurden die bekämpften Bescheide der V1 am 31. Juli 2012 zugestellt. Das Fristverlängerungsersuchen wurde nicht im Namen der Zweitbeschwerdeführerin eingebracht.

Die Beschwerdefrist beträgt gemäß § 245 Abs. 1 BAO ein Monat. Die Beschwerdefrist kann gemäß § 245 Abs. 3 BAO aus berücksichtigungswürdigen Gründen auch wiederholt verlängert werden.

Die im Namen der Zweitbeschwerdeführerin eingebrachte Beschwerde erweist sich damit als verspätet und war auch gemäß § 260 Abs. 1 lit b BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Die Bf. haben im Vorlageantrag vom 7. November 2016 einen Antrag auf Erledigung der Beschwerde gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO gestellt.

Gemäß § 272 Abs. 4 BAO können die dem Verwaltungsgericht eingeräumten Rechte deren Entscheidung dem Senat obliegt, zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden.

Diesem obliegen u.a. Zurückweisungen gemäß § 260 BAO.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht (§ 260 BAO) zurückzuweisen ist. Diese Befugnis steht gemäß § 274 Abs. 5 BAO auch dem Einzelrichter zu dem die Entscheidung über eine Beschwerde obliegt.

Eine mündliche Verhandlung vor dem Senat konnte somit entfallen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Da das gegenständliche Erkenntnis unter direkter Bezugnahme auf die gesetzlichen (formalrechtlichen) Bestimmungen erging war eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 9. März 2020