

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christoph Kordik in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, nunmehr vertreten durch ***1*** Steuerberater u. Wirtschaftsprüfer, ***2***, über die Beschwerde vom 27. Juni 2012 gegen den Bescheid des ***6*** vom 30. Mai 2011 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2009, Steuernummer, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid v. 30.05.2011 wird gemäß § 279 BAO aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bfin. abgekürzt) war mit Ausnahme des Zeitraumes vom 26.11.2007 bis 14.02.2008 Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Firma T-GmbH (abgekürzt mit T-GmbH, St.Nr. ***3***, Konkursverfahren zu ***4***).

Im genannten kurzen Zeitraum hatte der Ehemann der Bfin., Herr Ing. W.F., die Funktion des Geschäftsführers inne. Bis 30.04.2009 war dieser Arbeitnehmer (Angestellter) der T-GmbH. Die Anteile an der T-GmbH wurden zu 100 % von der Bfin. gehalten.

Im Zusammenhang mit der bei der **T-GmbH** durchgeführten **Betriebsprüfung** v.29.05.2012 zu ABNr. ***8*** wurden nach ihrer Ansicht eine Reihe von verdeckten Ausschüttungen festgestellt.

Da die Firma schon damals keine ausreichende Liquidität besaß, machte die Abgabenbehörde von ihrem Ermessen Gebrauch, die Kapitalertragsteuer betreffend verdeckter Ausschüttungen direkt an die Bfin. vorzuschreiben (Kapitalertragsteuerbescheid v.30.05.2011 als Sammelbescheid und nicht als Haftungsbescheid bei der T-GmbH).

Der Kapitalertragsteuerbescheid beinhaltete im Spruch die Norm des § 93 EStG 1988 sowie die Summe des Abgabebetrages für die einzelnen Jahre 2006, 2007, 2008 sowie 2009. In der Begründung des Kapitalertragsteuerbescheides wurde auf die Niederschrift zur Außenprüfung der T-GmbH v. 24.05.2012 verwiesen, ohne allerdings eine Textziffer des Betriebsprüfungsberichtes zu erwähnen. Weiters fehlten in der Begründung des KEST-bescheides detaillierte Feststellungen über den Zufluss an die Bfin. pro einzelner verdeckter festgestellter Gewinnausschüttung. Es war lediglich in der Begründung der Hinweis enthalten, „die Zuflüsse stammen von der T-GmbH“. Weiters wurde in **der Begründung** auf die Norm des § 95 EStG 1988 sowie eine Ermessensbegründung (§ 20 BAO) gegeben.

In der rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** vom 27.06.2012 wurde von der ehemaligen steuerlichen Vertretung ausgeführt:

*Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung der Kapitalgesellschaft war nicht endgültig abgeklärt, weil noch ein Rechtsmittelverfahren laufe. Der Spruch des angefochtenen Bescheides vom 30.05.2012 zugestellt z.H. des Steuerberaters Dr. W. K. mit Sitz in ****5****, beziehe sich ohne nähere Bezeichnung auf § 93 EStG 1988 und stelle fest, dass der Kapitalertrag seiner Mandantin zugeflossen sei. Weiters sei der Begründung des verfahrensständigen Bescheides der Bezug zur Begründung der Niederschrift der Außenprüfung der T-GmbH vom 24.05.2012 zu entnehmen gewesen. Dieser Betriebsprüfungsbericht bei der T-GmbH stelle fest, dass möglicherweise Sachverhalte denkbar wären, dass Aufwandsbelege dazu gedient hätten, Gewinne in Österreich möglichst niedrig zu halten und in die ****7**** zu verlagern, ohne dass diese Gewinne jemals angefallen seien. Diese Mutmaßungen seien der Schwerpunkt im Rechtsmittelverfahren, dass gegen die Formal- und Sachbescheide bei der T-GmbH von einer anderen steuerlichen Vertretung der T-GmbH eingebracht wurde. Solange diese Vorfrage bei der T-GmbH nicht endgültig sei, habe aber der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer keine Existenzberechtigung. Die Anwendung des §§ 95 Abs. 5 EStG 1988 -zwischenzeitlich als Abs. 4 in das Gesetz eingefügt- könne nur dann zur Anwendung kommen, wenn überhaupt geklärt sei, ob Kapitalertragsteuer anfalle oder festzusetzen sei. Unabhängig davon, ob die zur Anwendung gebrachte Bestimmung des § 95 Abs. 5 EStG 1988 als Ermessensentscheidung aufgefasst werden müsse, sei deren Anwendung ohne tatsächlichen Geldfluss und ohne Klärung grundsätzlichen Einbehaltungspflicht nicht denkbar. Weiters werde der Antrag auf § 212 lit. a BAO (Aussetzung der Einhebung) gestellt.*

Am 11.10. 2012 wurde eine **Beschwerdevorentscheidung** von der Abgabenbehörde erlassen. Es wurden dabei die Bemessungsgrundlagen abgeändert.

Dagegen wurde von der ehemaligen steuerlichen Vertretung rechtzeitig der **Vorlageantrag** v. 7.11.2012 ohne weitere Begründung (lediglich mit einer Korrektur der Beschwerdeschrift) erhoben.

Die nunmehrige steuerliche Vertretung teilte mit E-Mail v. **26.11. 2018** mit, dass sie nunmehr bevollmächtigte steuerliche Vertretung sei. Diese Vollmacht beinhalte auch die Zustellungsbevollmächtigung.

In der **Zwischenzeit** wurde das Beschwerdeverfahren betreffend die **T-GmbH** mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 02.06.2020 zu RV/5101313/2012 infolge **Zurückziehung der Beschwerde** durch den bestellten Masseverwalter gemäß § 256 Abs. 3 BAO eingestellt.

Mit **Schriftsatz vom 04.6.2020** wurden von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung die Anträge auf Senat und mündliche Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist, ob die bei der Bfin. vorgenommene KEST-Vorschreibung v. 30.05.2011 verfahrensrechtlich den gesetzlichen Vorschriften entsprochen hat.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und dem Parteivorbringen. Es war lediglich in freier Beweiswürdigung festzustellen, ob der angefochtene KEST-Bescheid v.30.05.2011 den verfahrensrechtlichen Vorschriften entsprochen hat.

Dies musste - wie die folgenden rechtlichen Ausführungen zeigen- verneint werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Allgemeines:

Zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren der Körperschaft und dem Einkommensteuerverfahren des Anteilsinhabers besteht keine Bindung. Dies gilt insbesondere nach der veröffentlichten Judikatur des VwGH in der Frage der Feststellung bzw. der Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen.

Es ist daher weder eine vertragliche oder zeitliche Verknüpfung zwingend noch eine Verknüpfung mit Einkommensminderung bei der Körperschaft erforderlich und auch keine verfahrensrechtliche Bindung gegeben. Das Finanzamt ist daher auch nicht gehindert, vor der Rechtskraft der Bescheide der T-GmbH eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer bei der Schuldnerin = Bfin. vorzunehmen.

Anzuwendende Normen

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei den im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge (95 Abs. 2).

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 (in der gegenständlichen im Streitzeitraum anzuwendenden Fassung) ist ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben, wenn

Z 1 der Abzugverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

Nach der herrschenden Lehre werden beide Fälle als Ermessensbestimmungen beurteilt, die eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge nur in klar umrissenen Fällen erlauben.

Die verdeckte Gewinnausschüttung fließt dem begünstigten Gesellschafter im Zeitpunkt seiner Bereicherung ungekürzt zu. Ein darauf entfallender Kapitalertragsteuerabzug durch die ausschüttende Gesellschaft unterbleibt schon deshalb regelmäßig, da es mangels eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses zu keiner Deklaration als Kapitalertrag komme. Aus diesem Grund stelle die verdeckte Gewinnausschüttung einen typischen Anwendungsfall der Z 1 dar, da die vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge schon rein objektiv unterblieben sei (siehe auch Quantschnigg/Schuch § 95 Tz 11).

Wenn nun mangels Abzuges der Kapitalertragsteuer der Vorteil der verdeckten Gewinnausschüttungen ungekürzt zufließt, müsse es prinzipiell zweckmäßig sein und der Intention des Gesetzgebers entsprechen, wenn die Kürzung durch den dafür vorgesehenen Weg der Direktvorschreibung erreicht würde. Dies treffe insbesondere dann zu, wenn aufgrund objektiver Umstände damit zu rechnen sei, dass Haftungsansprüche gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 gegen die ausschüttende Körperschaft nicht oder nur unter großem Aufwand durchsetzbar sein würden. Unzweifelhaft stellt eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit der Ansprüche ein Zweckmäßigkeitselement dar (vgl. ÖSTZ 2001, S. 543 ff).

Konkreter Beschwerdefall

Wie die nunmehrige bevollmächtigte steuerliche Vertretung zu Recht in ihrem E-Mail v. 26. 2018 ausführt, gab es erhebliche Mängel bei der Erlassung des Kapitalertragsteuerbescheides v. 30.05.2011. Sie wies darauf hin, dass der konkrete Bescheidspruch keine ausreichende

Umschreibung des beurteilten Sachverhaltes enthalte. Aus dem Bescheidspruch sei nur die Höhe der Kapitalertragsteuer ersichtlich, welche für die einzelnen Jahre festgesetzt worden sei. Es könne aber nicht festgestellt werden, wie hoch die auf die einzelnen festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer seien bzw. wann die einzelnen Beträge der Bfin. zugeflossen seien. Die nunmehrige steuerliche Vertretung beantragte daher die ersatzlose Aufhebung des Kapitalertragsteuerbescheides v.30.05.2011, was mangels entschiedener Sache eine neuerliche Bescheiderlassung nicht ausschließe.

Nach Ansicht des Gerichtes ist ein bloßer Verweis auf die Niederschrift des BP-Berichtes eines anderen Steuersubjektes (hier der T-GmbH) - ohne dass aus dieser selbst eine Textziffer über den Zufluss von verdeckten Ausschüttungen an die Bfin. ersichtlich gewesen wäre – keine ausreichende Begründung im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Daher lässt der angefochtene KEST- Bescheid eine konkrete Darstellung der einzelnen verdeckten Ausschüttungen pro Jahr für die Empfängerin der Kapitalerträge vermissen. Denn es ist zweifelsfrei nicht erkennbar gewesen, wie der zugrundeliegende Sachverhalt –auch nicht durch den bloßen Verweis auf die Niederschrift -ausreichend umschrieben gewesen ist. Dazu gehört es eben, dass nicht nur die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben pro Kalenderjahr ausgewiesen sind, sondern es müssen auch einzelne festgestellte verdeckte Ausschüttungen im Kapitalertragsteuerbescheid getrennt dargestellt werden. Dies gilt nach Meinung des Gerichtes auch bei einer 100 %igen Anteilsinhaberin.

Wenn die Steuerpflichtige, die im Übrigen nicht einmal den Betriebsprüfungsbericht der T-GmbH erhalten hat, nicht in der Lage ist, diesen daher auf seine Richtigkeit zu überprüfen und daher aus diesem nichts ableiten kann, war sie in ihrem subjektiven Recht auf *Individualisierung des Sachverhaltes* verletzt. Sie war nicht Teilnehmerin der SB bei der T-GmbH.

Die Erfordernisse einer Bescheidbegründung sind im § 93 BAO normiert. Der Denkprozess der Abgabenbehörde muss vom Steuerpflichtigen nachvollzogen werden können. Es war daher auch zweifelsfrei nicht auszuschließen, dass bei mängelfreier Begründung ein anderes Bescheid Ergebnis zustandegekommen wäre. Die Bescheidbegründung ist bei verständiger Würdigung des angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheides als fehlerhaft zu bezeichnen.

Wenn auch der Spruch des Bescheides grundsätzlich einer Auslegung zugänglich ist und bestehende Zweifel über den Inhalt des Spruches und dessen Deutung auch durch Heranziehung der Begründung gelöst werden können (vgl. Ritz, BAO5, § 92, Tz 7 mwN zur Rechtsprechung des VwGH), so sind dennoch die Anforderungen an die Bescheidgestaltung nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung -auch im Falle einer Direktvorschreibung an die Empfängerin der Kapitalerträge -anzuwenden, d.h., dass der Abgabenbescheid als Sammelbescheid muss in seinem Spruch Art, Höhe, bzw. Fälligkeit als notwendige essentielle Spruchbestandteile aufweisen. Nach Ritz, BAO, 6.Auflage, § 93 Tz 11, soll der Abgabepflichtige nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird. Es ist die Anführung des

Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, als zentrales Begründungselement anzuführen. Ein allgemeiner Hinweis im KEST- Begründungsteil v.30.05.2011 „*die Zuflüsse stammen von der T-GmbH*“ entspricht nach der Auffassung des Gerichtes nicht diesen Anforderungen. Er war deshalb aufzuheben.

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

Beim Beschwerdefall handelte es sich um eine verfahrensrechtliche Frage von nicht grundsätzlicher Bedeutung. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 8. Juni 2020