

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Gertraud Hausherr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Michael Christian Zerobin, Rosengasse 17, 2821 Lanzenkirchen, über die Beschwerden vom 13. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 17. April 2018 betreffend Kapitalertragsteuer 2012 und Kapitalertragsteuer 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Herr ***1*** ***15***, Beschwerdeführer, war in den Jahren 2012 und 2013 Gesellschafter – Geschäftsführer der ***3*** – ***4***.

Laut Firmenbuchauszug zu ***3*** – ***4*** war Herr ***1*** ***2*** im Zeitraum 24.08.2011 bis 17.08.2013 sowohl Geschäftsführer als auch 100% Gesellschafter der ***3*** – ***4***.

Bei der ***3*** fand für die Jahre 2012 bis 2015 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO unter anderem betreffend Kapitalertragssteuer statt.

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 und 2013 wurde gemäß Prüfungsbericht vom 17.04.2018 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.04.2018 betreffend Kapitalertragssteuer folgendes Wesentliches festgestellt:

Unter dem Punkt steuerliche Feststellungen Tz. 3 des Prüfberichtes wird folgendes festgestellt:

„Tz. 3 Schein- und Deckungsrechnungen

Es wurden von zwei Firmen Rechnungen in der Buchhaltung gefunden, die laut Ermittlung der Finanzbehörde als Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu beurteilen sind. In der Folge werden die ermittelten Daten zusammengefasst:

****5*** GmbH*

Gesellschafter-Geschäftsführer:

****6***, geb. ***7***.1968*

vom 16.03.2011 bis 25.11.2012

****8***, geb. ***9***.1991*

vom 26.11.2012 bis 28.02.2013

*Herr ***8*** kann kein Deutsch sprechen, er ist serbischer Staatsbürger.*

*Kauf der Anteile der GmbH am 26.11.2012 durch Hrn. ***8***, geb. ***9***.1991. Herr ***8*** war Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH von 26.11.2012 bis 28.02.2013. Der Sitz der GmbH war in diesem Zeitraum ***11*** Wien, ***10***.*

*Herr ***6*** ist Geschäftsführer der ***12*** GmbH FBNr. ***13***, von der Herr ***14*** die Anteile an der ***5*** GmbH erworben hat.*

*Von der Firma ***5*** GmbH wurden im Kalenderjahr 2013 weder Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht noch Jahreserklärungen noch wurden Lohnzettel der Arbeitnehmer übermittelt. Die Abgaben waren zu schätzen. Die geschätzten Abgabennachforderungen wurden nicht beglichen.*

*Mit Datum 31.01.2013 wurde eine Ausgangsrechnung über Transportleistungen laut Auftragsliste von der ***5*** GmbH in der Höhe von 23.666,40 Euro in Rechnung gestellt. Die Rechnung wurde in drei Teilbeträgen bar bezahlt.*

*ER 88 - ***5*** GmbH vom 31.01.2013, RgNr. 1301076, 19.722,00 Nettoumsatz und 3.944,40 Umsatzsteuer.*

*Laut Niederschrift vom 06.07.2017 machte der ehemalige Geschäftsführer der geprüften GmbH ***15*** ***1*** folgende Aussagen:*

*Sie hatten im Wirtschaftsjahr 2013 Geschäftsbeziehungen zur ***5*** GmbH in A-***11*** Wien, ***10***.*

*Wie sind Sie auf die Firma ***5*** GmbH aufmerksam geworden?*

Antwort: Ich kann mich nicht erinnern.

*Über Vorlage der Rechnung gibt Hr. ***15*** an:*

Antwort: Ich kann mich nicht an diese Firma erinnern auch nicht an die Leistungen lt. Eingangsrechnung.

*Besteht ein Verwandtschafts- oder Bekanntschaftsverhältnis zwischen Ihnen und einer Kontaktperson bei der ***5*** GmbH?*

Antwort: Kann mich nicht erinnern.

*Wie wurde der Kontakt zur ***5*** GmbH aufgenommen?*

Antwort: Ich kann mich nicht erinnern.

*Wie kamen die Verträge mit der Firma ***5*** GmbH zustande?*

Antwort: Ich kann mich erinnern.

*Haben Sie jemals das Geschäftslokal der Firma ***5*** GmbH betreten? Wenn ja, wo und beschreiben Sie kurz die Räumlichkeiten.*

Antwort: Nein

*Welche Arbeiten erledigte die ***5*** GmbH?*

Antwort: Ich kann mich nicht erinnern.

*Haben Sie im Vorfeld Erkundigungen über die Firma ***5*** GmbH eingeholt, wenn ja welche Erkundigungen?*

Antwort: Ich kann mich nicht erinnern.

*Wie viele Mitarbeiter kamen von der ***5*** GmbH?*

Antwort: Weiß ich nicht.

*Haben Sie sich versichert, dass die Mitarbeiter tatsächlich von der ***5*** GmbH kamen?*

Antwort: Nein

*Kennen Sie die Namen und Adressen der Mitarbeiter der ***5*** GmbH?*

Antwort: Nein

Mit welcher Person oder Personen haben Sie Kontakt aufgenommen?

Antwort: Weiss ich nicht.

Gibt es Kontakttelefonnummern oder E-Mail-Adressen?

Antwort: Nein

Wie wurden die Leistungen bezahlt?

Antwort: Weiss ich nicht.

*Warum wurden die Leistungen bar bezahlt, wenn auf den Eingangsrechnungen teilweise die Kontonummer der Firma ***5*** GmbH aufschien?*

Antwort: Weiss ich nicht.

Von wo kam das Geld mit dem die Fremdleistungen bezahlt wurden?

Antwort: Wie oben angeführt.

Folgende Eingangsrechnungen waren in der Buchhaltung erfasst:

ER 88 vom 31.01.2013 mit 23.666,40 Euro verbucht auf dem Aufwandskonto 7280.

Laut ER 88 ist bei der Leistungsbeschreibung Transportleistungen laut Auftragsliste angegeben. Die Auftragslisten lagen nicht bei den Eingangsrechnungen. Wo befinden sich die Auftragslisten und an wen wurden die Leistungen weiter verrechnet?

*Antwort: Ich bin für ***16*** gefahren, ohne die Lieferscheine gesehen zu haben, kann ich nichts sagen.*

*Alle Unterlagen befinden sich im Büro in ***17*** bei Hr. ***18***.*

*Ein Abgleich der Unterschriften auf den Kassa-Eingang-Belegen der ***5*** GmbH ergab, dass die Unterschrift auf den Belegen nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers ***8*** laut Firmenbuch übereinstimmt. Nehmen Sie bitte dazu Stellung.*

Antwort: Ich kann dazu nichts sagen.

****19*** GmbH*

*Lt. Firmenbuch: FN ***20****

Errichtung der Gesellschaft vom 01.10.2009

Beschluss des Gerichts über die Zurückweisung des Konkursantrages auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vom 07.10.2011.

*Handelsrechtlicher Geschäftsführer ***6***, geb. ***7***.1968 von 16.11.2009 bis 09.09.2010 danach ***22***, geb. ***21***.1981 von 24.03.2011 bis zur Insolvenz. Laut Musterzeichnung und Abtretungsvertrag haben die Unterschriften von ***22*** kein identisches Schriftbild mit den Inkassobestätigungen. Laut ZMR war die Geschäftsführerin Frau ***22*** vom 18.03.2011 bis 25.08.2011 in ***23*** Wien ***24*** hauptwohnsitzgemeldet.*

*Frau ***22***, geb. ***21***.1981 ist am 18.03.2011 aus der Tschechischen Republik nach ***23*** Wien, ***24*** zugezogen und hat am 24.03.2011 die Geschäftsanteile und die Geschäftsführung der ***19*** GmbH übernommen. Die Finanzpolizei traf an der Adresse ***24*** nicht Frau ***22*** sondern eine andere dort wohnende Person, Herrn ***25*** an, der Frau ***22*** nur von an diese Adresse kommende Post kannte. Erhebungen durch die Finanzpolizei an der Firmenadresse ***26***, ***27*** ***28*** ergaben keine Hinweise auf eine Tätigkeit der Firma. Seit März 2011 wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, Lohnabgaben gemeldet noch Umsatzsteuer entrichtet. Vom Prüfer wurde anhand dieser Indizien der Schluss gezogen, dass die Tätigkeit der Firma ***19*** GmbH ab März 2011 auf die Ausstellung von Rechnungen beschränkt war, denen keinerlei Leistungen gegenüberstanden. Laut Aktenvermerk der Finanzpolizei wurde am 27.04.2012 die Firmenadresse der ***19*** GmbH in ***27*** ***28***, ***26*** aufgesucht. Mitarbeiter einer anderen Firma wurden befragt, ob die Firma ***19*** GmbH bekannt sei. Man erhielt die Auskunft, dass die Firma ***19*** GmbH nicht bekannt sei und auch noch nie Mitarbeiter der Firma dort waren.*

*Im Zuge einer USO bei der Firma ***19*** GmbH von 10/2010 bis 08/2012 und 12/2012 welche im August 2012 abgeschlossen wurde, wurde aufgrund der Erhebungen der Finanzpolizei die Feststellung getroffen, dass die betreffende Firma seit März 2011 nur mehr dafür verwendet wurde Rechnungen ohne Leistungserbringung durch den Rechnungsaussteller in Umlauf zu bringen.*

In der Einvernahme durch das LKA am 16.07. bzw. 20.07.2012 denen eine Anzeige der Gebietskrankenkasse als Konkursantragsteller vorausging und der zeugenschaftlichen Befragung durch das Finanzamt am 17.12.2016 gab

Herr ***30***, geb. ***29***.1976 (ehemaliger Geschäftsführer der geprüften GmbH) wiederholt an, dass Herr ***6*** der eigentliche Machthaber der Firma ***19*** GmbH gewesen sei.

Laut Kontrollmitteilung vom 16.08.2016 vom Finanzamt Mödling hatte die Firma ***19*** GmbH zu dieser Zeit kein Personal bzw. keinen Fuhrpark um die verrechneten Leistungen ausführen zu können.

Im Rahmen von finanzbehördlichen Ermittlungen wurden vor Prüfungsbeginn folgende Feststellungen gemacht:

Es gab eine Niederschrift über die Vernehmung als Verdächtigen mit dem ehemaligen Geschäftsführer der ***19*** GmbH Herrn ***6***, daraus war folgendes zu entnehmen:

Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen ***6*** Seite 5 letzter Absatz:

Frage: Hr. ***31*** von der Fa. ***3*** gab an, dass Sie alleine seine Ansprechperson für Aufträge an die Fa. ***19*** GmbH waren und dass Sie die Beträge kassiert haben. Es sind die identen Fahrten wie laut Re. Nr. 67/12 in ihrer Buchhaltung. Was sagen Sie dazu?

Antwort: Die Rechnungen, die mir vorgelegt wurden sagen mir nichts, die sehe ich zum ersten Mal. Das Logo sieht anders aus. Die Quittung ist nicht von mir unterzeichnet. ***31*** hat immer über mich bezahlt.

Niederschrift mit Herrn ***31*** ***32***, geb. ***33***.1973, Disponent im Angestelltenverhältnis bei der Firma ***3*** als Auskunftsperson vom 12.05.2016.

Die Geschäfte mit der Firma ***19*** GmbH wurden laut Herrn ***31*** ***32*** mit Hm. ***6*** abgeschlossen. Herr ***6*** hat auf die Firma ***19*** GmbH aufmerksam gemacht. Die Firma ***3*** hatte nur mit Herrn ***6*** zu tun. Wegen Engpässen mit dem Fuhrpark, hat ***6*** angeboten Ladungen zu übernehmen. Herr ***31*** war nie am Firmensitz der Firma ***19*** GmbH. Die Aufträge zu den Eingangsrechnungen der Firma ***19*** GmbH vom 13.04.2012, 23.03.2012 und 30.03.2012 wurden an Herrn ***6*** weitergegeben. Der hat alles gemacht. Die Firma ***3*** hat keine Aufzeichnungen über die Fahrer bzw. den Fuhrpark der ***19*** GmbH.

Herr ***31*** wusste nicht mehr wie er zu den Rechnungen kam und nahm an, dass er die Rechnungsquittungen von Herrn ***6*** bekommen hatte.

Herr ***31*** gab an, dass er und die Firma nur mit Herrn ***6*** zu tun hatte, also muss er das Geld kassiert haben.

Laut Niederschrift vom 06.07.2017 machte der ehemalige Geschäftsführer der geprüften GmbH Herr ***15*** ***1*** folgende Aussagen:

*Sie hatten im Wirtschaftsjahr 2016 Geschäftsbeziehungen zur ***19*** GmbH (kurz ***34*** GmbH) in A-***27*** ***28***, ***26***. Wie sind Sie auf die Firma ***34*** GmbH aufmerksam geworden?*

Antwort: Über einen Bekannten aus Serbien, dessen Name ich nicht weiss und auch keine Telefonnummer mehr weiß wurde ich auf diese Firma aufmerksam.

Kennengelernt habe ich diesen Herren (bei der Suche nach Fahrern) durch weitere Bekannte. Getroffen haben wir uns vor der Moschee in Traiskirchen, wo die Geschäftsanbahnungen zustande kamen. Ich kann mich nicht an den Namen erinnern.

Wie hat dieser Herr ausgesehen?

Antwort: 1,70 m groß, ca. 45 Jahre alt, lange lockige Haare mit Geheimratsecken - Farbe nicht blond, nicht grau.

*Besteht ein Verwandtschafts- oder Bekanntschaftsverhältnis zwischen Ihnen und einer Kontaktperson bei der ***34*** GmbH?*

Antwort: Nein

*Wie wurde der Kontakt zur ***34*** GmbH aufgenommen?*

Antwort: Siehe oben

*Wie kamen die Verträge mit der Firma ***34*** GmbH zustande?*

Antwort: Keine Ahnung ich habe das alles vergessen.

*Haben Sie jemals das Geschäftslokal der Firma ***34*** GmbH betreten? Wenn ja, wo und beschreiben Sie kurz die Räumlichkeiten.*

Antwort: Nein

*Welche Arbeiten erledigte die ***34*** GmbH?*

*Antwort: Nachdem ich den Namen ***34*** nicht kenne und ich mich auch nicht erinnern kann, kann ich auch keine Angaben über die Arbeiten machen.*

*Haben Sie im Vorfeld Erkundigungen über die Firma ***34*** GmbH eingeholt, wenn ja welche Erkundigungen?*

Antwort: Keine Angaben

*Über Vorlage der Rechnung der Firma ***34*** gibt Hr. ***15*** an:*

*Die Firma ***34*** ist für uns gefahren, wenn ich zu wenig Fuhrpark zur Verfügung hatte, ist diese Firma für uns gefahren.*

*Wieviele Mitarbeiter kamen von der ***34*** GmbH?*

Antwort: Ich habe nur den Auftrag telefonisch an einen Herrn, an den ich mich nicht erinnern kann, weitergegeben. Meine tel. Kontakte aus dieser Zeit habe ich zwischenzeitlich alle gelöscht, da ich aufgrund der dauernden Anrufe nicht zur Ruhe kam.

*Haben Sie sich versichert, dass die Mitarbeiter tatsächlich von der ***34*** GmbH kamen?*

Antwort: Nein

*Kennen Sie die Namen und Adressen der Mitarbeiter der ***34*** GmbH?*

Antwort: Nein

Mit welcher Person oder Personen haben Sie Kontakt aufgenommen?

Antwort: Weiss ich nicht - wie oben

Gibt es Kontakttelefonnummern oder E-Mail-Adressen?

Antwort: Nein - alles gelöscht

Wie wurden die Leistungen bezahlt?

Antwort: Per Banküberweisung, die ich getätigt habe. Ich habe alle meine Subunternehmer mittels Banküberweisung bezahlt.

*Warum wurden die Leistungen bar bezahlt, wenn auf den Eingangsrechnungen teilweise die Kontonummer der Firma ***34*** GmbH aufschien?*

Antwort: Es ist möglich, dass ich bar bezahlt habe, aber ich kann mich an diese Sachen nicht erinnern. Möglicherweise habe ich bar bezahlt, da vielleicht am Wochenende keine Möglichkeit zur Banküberweisung bestand.

*Auf die Vorlage der bar bezahlten Beträge an die Firma ***34*** gibt Hr. ***15*** an:*

*Ja ich habe diese Beträge - auch im Ausmaß von über 116.000 an diesen Serben, dessen Name mir nicht mehr erinnerlich ist, bezahlt. Manchmal habe ich das Geld auch einem Mitarbeiter übergeben. Die Firmengründung habe ich alleine beim Notar gemacht bzw. mit Mithilfe des damaligen Steuerberaters - ***35*** glaublich.*

Von wo kam das Geld mit dem die Fremdleistungen bezahlt wurden?

Antwort: Meistens mit geborgtem Geld von meinen Bekannten - ich möchte die Namen nicht bekanntgeben.

Folgende Eingangsrechnungen waren in der Buchhaltung erfasst:

DATUM	KONTO	GKONTO	BK	BELEG	HABEN
25.02.2012	34801	7596	ER	55	8.294,40
25.02.2012	34801	7400	ER	55	27.996,00
30.06.2012	34801	7280	ER	179	15.216,00
30.06.2012	34801	7280	ER	180	11.100,00
30.06.2012	34801	7280	ER	181	12.204,00
30.06.2012	34801	7280	ER	182	11.340,00
31.08.2012	34801	7280	ER	331	30.612,00
					116.762,40

*Nach Ermittlungen der Finanzbehörde ist die Firma ***34*** GmbH zumindest ab März 2011 nicht mehr tätig. Die Firma wurde nur mehr dazu verwendet, Rechnungen ohne Leistungserbringung durch den Rechnungsaussteller in Umlauf zu bringen. Die Firma ***34*** GmbH hat zu dieser Zeit kein Personal bzw. keinen Fuhrpark um die verrechneten Leistungen ausführen zu können. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.*

Antwort: Das kann nicht sein, dass die Firma nicht besteht. Die Abrechnung erfolgte erst nach Vorlage der Übernahme der Ware durch den Kunden. Es gibt zu den einzelnen Touren Lieferscheine bzw. CMR Frachtpapiere die in der Buchhaltung aufliegen müssten.

*Auf der Eingangsrechnung Nr. 55 der Firma ***34*** GmbH sind folgende Leistungen angeführt: Bauschuttabfuhr und Entsorgung sowie Schotter für Lagerplatz. Wo liegt der Lagerplatz auf dem die Arbeiten ausgeführt wurden und wer hat letztendlich die Aufschüttungsarbeiten und Asphaltierungsarbeiten ausgeführt?*

*Antwort: Auf unserem Stellplatz in ***36***, ***37*** wurde der Boden befestigt mit Asphaltbruch. Der Platz gehört der Firma ***31***, ich habe ihn gemietet. Die Investition sollten mit Mietzahlungen gegenverrechnet werden.*

*Hr. ***31*** wollte ein Büro bauen, und dann hätten wir gegengerechnet. Tatsächlich ist die Rechnung bezahlt worden und auch die Miete. Die Unterlagen des Betriebes waren bei mir zu Hause oder im Büro in ***17***.*

*In den Buchhaltungsunterlagen zur ER 55 liegt ein Firmenbuchauszug der Firma ***34*** GesmbH, zwei Personalausweise, ein Zulassungsschein für ein Sattelzugfahrzeug und eine UID Nr. Abfrage vom 18.3.2012 und 11.3.2012 auf.*

Antwort: Ich kenne diese Personen auf dem Personalausweis nicht.

Die ER 55 und 331 weisen ein anderes Layout aus als die ER 179 bis 180, obwohl die ER 55 im Februar 2012 ausgestellt wurde und die ER 331 im August 2012. Die ER 179 bis 182 haben ein total anderes Layout. Hatten Sie keine Bedenken, dass es sich um verschiedene Rechnungsaussteller handelt?

Antwort: Ich kann keine Aussage dazu machen, ich kann mich nicht gut erinnern.

Antwort: Hr. ***31*** ***32*** ist ein guter Freund von mir, und hat für mich bezahlt (vielleicht wenn ich im Ausland unterwegs war.

Sie waren laut Datensatz der Finanzbehörde im Jahr 2011 vom 01.02. bis 31.12.2011 bei der ***31*** ***32*** Transport KG beschäftigt. Ab 25.08.2015 arbeitet Herr ***31*** ***32*** als nichtselbständiger Disponent bei der ***3***.

Gibt es dabei einen Zusammenhang?

Antwort: Hr. ***31*** ***32*** hat mir geholfen bei Firmengesprächen, Auftragserteilung, Reparaturen, Service etc..

Am 12.05.2016 wurde Herr ***31*** ***32***, Disponent im Angestelltenverhältnis bei der Firma ***3*** als Auskunftsperson in Gegenwart von ADir. ***38*** zu den ER 179 bis 180 befragt. Herr ***31*** ***32*** gab unter anderem auch an, dass er und die Firma nur mit ***39*** zu tun gehabt hat. Weshalb kann Herr ***31*** ***32*** Auskunft über die ER aus dem Jahr 2012 geben, obwohl er erst seit August 2015 im Unternehmen arbeitet?

Antwort: Ich kann mich erinnern warum das so ist.

Es wurde vom Finanzamt festgestellt, dass das Layout der vorgelegten Rechnungen in zwei Formen vorlagen. Die zeitliche erste und letzte Rechnung haben ein anderes Layout als die vier Rechnungen, welche zeitlich dazwischen ausgestellt wurden.

DATUM	KONTO	GKONTO	BK	BELEG	HABEN
25.02.2012	34801	7596	ER	55	8.294,40
25.02.2012	34801	7400	ER	55	27.996,00
30.06.2012	34801	7280	ER	179	15.216,00
30.06.2012	34801	7280	ER	180	11.100,00
30.06.2012	34801	7280	ER	181	12.204,00
30.06.2012	34801	7280	ER	182	11.340,00
31.08.2012	34801	7280	ER	331	30.612,00
					116.762,40

Da die Leistungen aufgrund der oben angeführten Feststellungen nicht von den in den Rechnungen angeführten Unternehmen ausgeführt wurden, sind die Betriebsausgaben bei tatsächlich ausgeführten Leistungen zu schätzen.

Es werden 60 % der mit den Scheinrechnungen geltend gemachten Aufwendungen geschätzt.

1. Kein Vorsteuerabzug, da es sich um Schein- bzw. Deckungsrechnungen handelt.
2. Der Aufwand im Zusammenhang mit den Schein- bzw. Deckungsrechnungen wird nicht anerkannt, jedoch ein fiktiver Lohneinsatz von 60 % der bisher geltend gemachten Aufwendungen wird im Schätzungswege anerkannt.
3. Die Differenz zwischen geschätzten Lohnaufwand plus geltend gemachter Vorsteuer zu den verbuchten Betriebsausgaben wird als verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer Herrn ***15*** ***1*** gewertet.

[...]

Nach § 95 Abs. 4. Zif. 1 EStG 1998 ist die KeSt dem Gesellschafter vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Die Insolvenzeröffnungstagsatzung findet bereits am 06.03.2018 im Bezirksgericht ***40*** statt, die geprüfte Gesellschaft ist zahlungsunfähig. Die Kapitalertragsteuer wird dem Geschäftsführer ***1*** ***15*** vorgeschrieben.“

	2012	2013
Kürzung der Ausgaben 40 %	38.920,80	7.888,80
Kürzung Vorsteuer 40 %	7.784,16	1.577,76
verdeckte Gewinnausschüttung	46.704,96	9.466,56
davon 25 % KeSt	11.676,24	2.366,64
Kürzung der Vorsteuer	19.460,40	3.944,40
Kürzung der Ausgaben 40 %	38.920,80	7.888,80

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2012</u> Euro	<u>2013</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>		
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-19.460,40	-3.944,40
<u>Kapitalertragsteuer:</u>		
Abgabe	11.676,24	2.366,64
<u>Körperschaftsteuer:</u>		
[625] Verdeckte Ausschüttungen	38.920,80	7.888,80
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	38.920,80	7.888,80

Unter dem Punkt steuerliche Feststellungen Tz. 4 des Prüfberichtes wird folgendes festgestellt:

Tz. 4 Verrechnungskonto Gesellschafter

außerordentlicher Ertrag

*Herr ***15*** ***1*** war von Beginn der Gesellschaft bis zum 26.07.2013 alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der geprüften GmbH. Laut Verrechnungskonto Gesellschafter bestand im Zeitpunkt des Ausscheidens des Geschäftsführers eine Verbindlichkeit in der Höhe von 139.189,39 Euro.*

*Herr ***15*** ***1*** hat am 26.07.2013 seine 100 % der Anteile an der geprüften Gesellschaft an Herrn ***45*** ***46*** um 1.000,-- Euro veräußert. Gleichzeitig übernahm Herr ***45*** ***46*** die Geschäftsführung.*

*In der Niederschrift mit Herrn ***45*** ***46*** am 11.05.2017 gab dieser zur folgenden Frage an:*

*Im Unternehmen gibt es nur ein Verbindlichkeitskonto Gesellschafter, beim Kauf der Firmenanteile waren noch Verbindlichkeiten gegenüber dem ehemaligen Gesellschafter Herrn ***15*** offen. Wurde das Darlehen an Herrn ***15*** bereits vollständig zurückbezahlt?*

*Herr ***45*** ***46*** antwortete: "Weil die Firma nicht gut gegangen ist, hat er gesagt, er will nichts haben".*

Aus dem oben angeführten Sachverhalt geht eindeutig hervor, dass es keine Absicht zur Rückzahlung der geschuldeten Beträge gab. (Es gab keine Verträge, keine Vereinbarungen und keine Gesprächsnotizen.)

Daher geht das Finanzamt davon aus, dass die Verbindlichkeit nicht getilgt wird und daher ist dieser Betrag als außerordentlicher Ertrag im Jahr der Übernahme des Betriebes 2013 zu erfassen."

*Mit Bescheid vom 17.04.2018 über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 2012 setzte das Finanzamt gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 die Kapitalertragssteuer im Betrag von 11.676,24 Euro gegenüber den Beschwerdeführer Herrn ***15*** ***1*** fest.*

*Mit Bescheid vom 17.04.2018 über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 2013 setzte das Finanzamt gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 die Kapitalertragssteuer im Betrag von 2.366,64 Euro gegenüber dem Beschwerdeführer Herrn ***15*** ***1*** fest.*

„Begründung:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer

ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die detaillierte Begründung entnehmen Sie bitte dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Kapitalertragsteuer 2012 bis 2015 vom 17.04.2018.

*Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil für die ***3*** International bei der Sie Geschäftsführer waren bereits ein Insolvenzverfahren begonnen wurde.“*

In den dagegen erhobenen Beschwerden vom 13.06.2018 wurde folgendes ausgeführt:

„Erhebe ich durch meinen ausgewiesenen Vertreter gegen die Bescheide vom 17.04.2018, zugestellt am 25.05.2018, sohin innerhalb offener Frist

BESCHWERDE und zwar konkret gegen folgende Bescheide:

a) Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2012 in der Höhe von € 11.676,24

b) Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2013 in der Höhe von € 2.366,64

Vorgenannte Bescheide werden zur Gänze bekämpft:

Begründet wird dies damit, dass die in den bekämpften Bescheiden angeführten Bemessungsgrundlagen an Kapitalerträgen unrichtig ermittelt sind.

Es sind entsprechende Ergebnisse im Rahmen der Außenprüfung unberücksichtigt geblieben, die eine deutliche Reduktion der Bemessungsgrundlage ergeben hätten.

*Daher war durch mich auch kein entsprechender Einbehalt vorzunehmen. Überdies ist für die ***3*** International kein Insolvenzverfahren eröffnet worden.*

Es war lediglich ein Insolvenzeröffnungsantrag eingebracht, der allerdings vom Konkursgericht rechtswirksam abgewiesen wurde.

*Über das Vermögen der ***3*** International ist daher kein Insolvenzverfahren eröffnet und daher das Unternehmen ausreichend in der Lage, entsprechende Vorschriften - sollten sie der Höhe nach gerechtfertigt sein - zu erfüllen.*

Insgesamt gesehen ergehen daher die

ANTRÄGE

- 1) Vorgenannter Beschwerde Folge zu geben, die beiden bekämpften Bescheide ersatzlos zu beheben,
- 2) in eventu vorliegender- Beschwerde Folge zu geben und das Verfahren zur Neuschöpfung an die Behörde erster Instanz zurückzuüberweisen.

Weiters beantrage ich die Aussetzung der Einhebung der verfahrensgegenständlichen Beträge, bis zur Erledigung der Beschwerde, zumal die Aussetzung der Einhebung für das betreibende Finanzamt einen deutlich geringeren Nachteil darstellt als die Einforderung von meinem Verdienst.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.01.2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

„Begründung:

Mit Bescheiden vom 17.04.2018 wurde dem Geschäftsführer der ***3*** - ***4*** Kapitalertragsteuer iHv € 11.676,24 für das Jahr 2012 und € 2.366,64 für das Jahr 2013 vorgeschrieben. Die Direktvorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgte aufgrund der erschwerten Durchsetzbarkeit der Haftung gem. § 95 Abs. 1 EStG, da bei der Gesellschaft bereits ein Insolvenzverfahren begonnen habe.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird zusammengefasst vorgebracht, die Bemessungsgrundlagen an Kapitalerträgen sei unrichtig ermittelt worden, es wären Ergebnisse der Außenprüfung unberücksichtigt geblieben und es wäre kein Insolvenzverfahren eröffnet worden. Es sei lediglich ein Insolvenzeröffnungsantrag eingebracht worden, welcher vom Konkursgericht abgewiesen worden sei. Das Unternehmen sei ausreichend in der Lage entsprechende Vorschreibungen zu erfüllen.

Die Behörde hat dazu erwogen:

Laut Tz. 3 des BP-Berichts betreffend die ***3*** - ***4*** vom 17.04.2018 wurde die Kapitalertragsteuer festgesetzt, da Schein- bzw. Deckungsrechnungen vorlagen.

In der Beschwerde vom 04.06.2018 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013, welcher Basis für die Erlassung der angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide ist, wird in keinem Punkt auf den festgestellten neuen Sachverhalt bzw. die daraus getroffenen Feststellungen eingegangen. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 wurde keine Beschwerde erhoben.

Der Grund für die Direktvorschreibung an den Geschäftsführer war, dass die Gesellschaft schon derart überschuldet war, dass eine Zahlung der Kapitalertragsteuer nicht mehr möglich gewesen wäre. Mit Beschluss vom 03.10.2018 wurde das Konkursverfahren zu ***41*** des LG

****42*** eröffnet und mit 12.10.2018 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Der Masseverwalter hat angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Es kann somit davon ausgegangen werden, dass schon bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung im April 2018 und nach Durchführung der Betriebsprüfung mit einer zumindest erheblich erschwerten Durchsetzbarkeit bei der Abzugsverpflichteten gerechnet werden musste.*

Die Direktvorschreibung an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte somit zu Recht und die Beschwerde war abzuweisen.“

Am 19.02.2020 erhob der anwaltliche Vertreter Beschwerde gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 21.01.2020, somit richtig einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Begründend wurde ausgeführt:

„Mit der Beschwerdeverentscheidung wurde der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragssteuer 2012 + 2013, beide vom 17.04.2018, als unbegründet abgewiesen.

Bereits in meiner ursprünglichen Beschwerde habe ich darauf hingewiesen, dass im Wege der Außenprüfung sehr wohl entsprechende Ergebnisse sich gezeigt haben, wodurch es bei entsprechender Berücksichtigung sich zu einer deutlichen Reduktion der Bemessungsgrundlage entwickelt hätte.

Daraus ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte, dass ich im Zuge meiner damaligen Tätigkeit entsprechende Einhalte hätte vornehmen sollen.

Die Ergebnisse der angeblichen Schein- und Deckungsrechnungen hätten sich durch diese Ergebnisse der Prüfung aufgelöst und hätten die neuen Ergebnisse berücksichtigt werden müssen.

Dadurch hätte sich auch gezeigt, dass die Gesellschaft bei Weitem nicht - wie von der Behörde zugrunde gelegt - überschuldet gewesen wäre, sondern ausreichende Mittel für die Bezahlung der anstehenden Außenstände vorgelegen hätten.

Eine Haftung meinerseits diesbezüglich hätte sich daher jedenfalls nicht ergeben.

Insgesamt gesehen beantrage ich daher, die bekämpfte Beschwerdeverentscheidung vom 21.01.2020 ersatzlos beheben, in eventu vorliegender Beschwerde Folge zu geben und das Verfahren zur Neuschöpfung an die Behörde erster Instanz zurück zu verweisen bzw. an die zuständige Instanz zur weiteren Entscheidung vorzulegen.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde vor und führte dazu im Vorlagebericht aus:

„Sachverhalt:

Direktvorschreibung der KEST an den Empfänger der Kapitalerträge aufgrund der erschwerten Durchsetzbarkeit beim Haftenden.

Beweismittel:

*Insolvenzverfahren der ***3***;*

*Bericht + Niederschrift über die Betriebsprüfung bei der ***3***;*

Stellungnahme:

*Es wird die Abweisung der Beschwerde beantragt, da die zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide der ***3*** (nach der Betriebsprüfung) rechtskräftig sind. Die Gründe für die Direktvorschreibung (Insolvenz der Haftenden) liegen vor.“*

*Auszug aus dem Firmenbuch zur ***3***, ***47***:*

„Letzte Eintragung am 24.12.2020 mit der Eintragsnummer 13

*zuständiges Gericht Landesgericht ***42****

13 FIRMA gelöscht

****43****

SITZ in

*# politischer Gemeinde ***36****

1 Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft 001

vom 07.07.2011

11 Beschluss des Gerichtes vom 03.10.2018 26 S 57/18m 002

*# Landesgericht ***42****

KONKURS eröffnet

11 Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des 003

Konkursverfahrens aufgelöst.

12 Beschluss des Gerichtes vom 01.09.2020 26 S 57/18m 004

Landesgericht ***42***

Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben

gemäß § 139 IO und Ausschüttung einer Quote von 1,240998 %

13 Firma gelöscht gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit. „

11 eingetragen am 12.10.2018 Geschäftsfall 44 Fr 2499/18 t

Mitteilung des Insolvenzgerichtes eingelangt am 03.10.2018

12 eingetragen am 22.09.2020 Geschäftsfall 44 Fr 1700/20 i

Mitteilung des Insolvenzgerichtes eingelangt am 16.09.2020

13 eingetragen am 24.12.2020 Geschäftsfall 44 Fr 2796/20 x

AMTSWEGIGE LÖSCHUNG“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer Herr ***15*** ***1*** war vom 24.08.2011 bis 17.08.2013 sowohl Geschäftsführer als auch 100% Gesellschafter der ***3*** – ***4***.

Bei dieser ***3*** – ***44*** fand gemäß § 150 BAO eine Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 statt. Überprüft wurde auch der Abzug der Kapitalertragsteuer für 2012 und 2013.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung – zusammengefasst im Bericht vom 17.04.2018, waren Grundlage für die Wiederaufnahmebescheide und neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftssteuer, Kammerumlage, Kraftfahrzeugsteuer und Zusammenfassende Meldung.

Die aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung neu erlassenen Körperschaftssteuerbescheide, die die Ergebnisse der Außenprüfung berücksichtigt hatten, sind im Sinne dieser Feststellungen rechtskräftig geworden.

Die Feststellungen hinsichtlich der Schein- und Deckungsrechnungen und der verdeckten Ausschüttungen sind daher richtig.

Folglich war auch richtig, dass keine Kapitalertragssteuer hinsichtlich aufgrund der Scheinrechnungen gekürzten Beträge für den Beschwerdeführer als 100% Gesellschafter für den Zeitraum 2012 und 2013 abgezogen worden war.

Bereits am 06.03.2018 fand im Bezirksgericht ***40*** die Insolvenzeröffnungstagsatzung statt, die geprüfte Gesellschaft war zahlungsunfähig. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide vom 17.04.2018 war ein Insolvenzeröffnungsantrag bei Gericht gestellt. Dieser wurde abgewiesen. 5 Monate später am 03.10.2018 wurde bei Gericht das Konkursverfahren über die ***3*** eröffnet. Der Masseverwalter zeigte die Masseunzulänglichkeit an. Die Gesellschaft wurde infolge der Eröffnung des Konkurses aufgelöst. Am 01.09.2020 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO und Ausschüttung einer Quote von 1,240998 % aufgehoben. Am 24.12.2020 wurde die ***3*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Laut Einvernahme des Herrn ***45*** ***46*** am 11.05.2017 sei die ***3*** nicht gut gegangen und hat aus diesem Grund das Darlehen des vorhergehenden Gesellschafter Herr ***15*** an die ***3*** nicht zurückbezahlt werden müssen.

Die ***3*** war daher im April 2018 derart überschuldet, dass ein Insolvenzeröffnungsantrag gestellt worden war. Letztlich wurde auch der Konkurs am 03.10.2018 wegen Masseunzulänglichkeit eröffnet.

Die Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der ***3*** war daher im April 2018 gegeben.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen – Erhebungen, Einvernahmen - im Betriebsprüfungsbericht vom 17.04.2018 sowie aus den die Feststellungen berücksichtigenden Körperschaftsteuerbescheiden für die ***3***, die rechtskräftig geworden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtliche Bestimmungen:

§ 27 Einkommensteuergesetz 1988:

Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4),

soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;

c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie Bezüge aus Partizipationskapital gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988;

d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften), wenn diese einen Betrag in Höhe von 4.000 Euro im Kalenderjahr übersteigen.

2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des VAG 2016, ausgenommen Stückzinsen;

3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;

4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

.....

§ 93 Einkommensteuergesetz 1988:

KAPITALERTRAGSTEUER

Abzugspflicht

§ 93. (1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte.

(1a) Der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs. 2) kann bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen stets Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% einbehalten, wenn der Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 1) eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist.

(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

2. Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3) und bei Einkünften aus Derivaten (§ 27 Abs. 4), wenn eine inländische depotführende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 2 lit. a) oder eine inländische auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 2 lit. b) vorliegt und diese die Realisierung abwickelt.

(3) Die Kapitalertragsteuer ist auch abzuziehen, wenn die Kapitaleinkünfte beim Empfänger zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 vorliegen.

§ 95 Einkommensteuergesetz 1988:

Schuldner und Abzugsverpflichteter

§ 95. (1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.....

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

.....

.....

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.
2. Bei anderen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital
 - nach Maßgabe des § 19, wenn es sich um Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten oder nicht unter Z 1 fallende sonstige Bezüge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a handelt,

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

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(5)

Rechtliche Interpretationen zu § 95 Abs. 4 EStG:

Erläuternde Bemerkung zur Regierungsvorlage:

In den erläuternden Bemerkungen zur **Regierungsvorlage RV 684 BlgNRXXV.GP, 24** wurde dazu ausgeführt:

Zu Z 30 lit. c und Z 33 lit. b (§ 95 Abs. 4, § 100 Abs. 3):

Die Änderung soll der Judikaturentwicklung (BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013) sowie den Grundsätzen der Verwaltungsökonomie Rechnung tragen.

Die Verankerung von Voraussetzungen für die Direktvorschreibung beim Empfänger der Kapitalerträge bzw. dem Empfänger von Einkünften gemäß § 99 soll dazu führen, dass primär

der Abzugsverpflichtete mittels Haftung nach § 95 Abs. 1 bzw. der Schuldner der Einkünfte nach § 100 Abs. 2 in Anspruch zu nehmen ist.

Damit soll erreicht werden, dass jene Person primär in Anspruch genommen wird, welche der gesetzlichen Verpflichtung zur Kürzung der Kapitalerträge bzw. zur Einbehaltung und Abfuhr der Steuerbeträge im Sinne des § 99 nicht nachgekommen ist.

Der oben angeführten Judikaturentwicklung Rechnung tragend soll die Direktvorschreibung nicht in das Ermessen der Abgabenbehörde gelegt werden. Dies ist nur konsequent, weil die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Einkommensteuer ist und die Festsetzung der Einkommensteuer nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Gleiches trifft für die Direktvorschreibung beim Empfänger von Einkünften gemäß § 99 zu.

Die Änderung soll auch den Grundsätzen der Verwaltungsökonomie Rechnung tragen, weil in der Regel die nicht vorschriftsmäßige Kürzung beim Abzugs- bzw. Abfuhrverpflichteten (im Zuge einer Außenprüfung) festgestellt wird. Auch war es in der Vergangenheit überwiegende Verwaltungspraxis, die Kapitalertragsteuer bzw. die Abzugsteuer beim Abzugsverpflichteten im Wege der Haftung geltend zu machen.

Wann eine Haftung nicht durchsetzbar ist bzw. nur erschwert durchsetzbar wäre, soll nach der Lage des Einzelfalls zu beurteilen sein.

Beispiele für eine nicht durchsetzbare Haftung sind:

- die Vollbeendigung einer Gesellschaft oder die Löschung einer Gesellschaft nach den §§ 39 und 40 FBG sowie*
- eine fehlende und nicht feststellbare (Zustell-) Adresse.*

Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung sind:

- mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld,*
- erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder*
- die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.*

Literatur:

Rosner/Scherleitner in Wiesner/ Grabner/Knechtl/Wanke EStG:

§ 95: V. Inanspruchnahme des Empfängers

55) Als Reaktion des Gesetzgebers auf die Judikaturentwicklung (BFG 3. 10. 2014, RV/5100083/2013) kam es im Rahmen des StRefG 2015/2016 zu einer Anpassung des § 95 Abs

4 Z 1. Hierdurch wurde sichergestellt, dass es nur dann zu einer (subsidiären) Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge kommen kann, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß um die KESt gekürzt hat und die Haftung nach Abs 1 nicht (zB aufgrund der Vollbeendigung oder Löschung des Abzugsverpflichteten im Firmenbuch) oder nur erschwert (zB mangels Vermögens des Abzugsverpflichteten zur Begleichung der Haftungsschuld oder die Einleitung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abzugsverpflichteten) durchsetzbar wäre. Bevor die KESt dem Steuerschuldner vorgeschrieben werden kann, ist somit zu prüfen, ob beim Abzugsverpflichteten die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder ist. Die Vorschreibung der KESt hat sich somit primär an den Abzugsverpflichteten mittels Haftung nach § 95 Abs 1 zu richten. Die Inanspruchnahme des Steuerschuldners ist somit ausgeschlossen, wenn von vornherein feststeht, dass die Durchsetzung der Haftung beim Abzugsverpflichteten ohne Probleme möglich ist. Findet eine Korrektur des zu Unrecht unterbleibenden Abzugs durch Besteuerung im Rahmen der Veranlagung statt, kommt es in weiterer Folge zu keiner Vorschreibung der KESt an den Abzugsverpflichteten (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg] § 95 Rz 70, in Deutung von VwGH 19. 5. 1987, 86/14/0179); siehe zur möglichen Inanspruchnahme des Empfängers bei verdeckten Gewinnausschüttungen in Analogie zu den Bestimmungen des § 95 Abs 4 Z 1: BMF 5. 10. 2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015.

56) Erfolgte demgegenüber eine ordnungsgemäße Kürzung, führt der Abzugsverpflichtete die einbehaltene KESt aber nicht bzw nicht vollständig ab, kann nach Z 2 leg cit der Empfänger ebenfalls in Anspruch genommen werden; allerdings nur dann, wenn er davon wusste und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilte. Durch § 46 Abs 1 Z 3 werden alle durch Steuerabzug einbehaltenen Erträge auf die ESt-Schuld im Rahmen einer etwaigen Veranlagung angerechnet. Eine Abfuhr an das FA ist für eine derartige Anrechnung keine Voraussetzung (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg] § 95 Rz 72).

Marschner in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 95, IV. Vorschreibung der KESt beim Empfänger iSv § 95 Abs 4 [Rz 41 – 43]

IV. Vorschreibung der KESt beim Empfänger iSv § 95 Abs 4

41 1. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die KESt „ausnahmsweise“ dann vorzuschreiben, wenn „der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach [§ 95] Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“ (Z 1) oder „der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene KESt nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt“ (Z 2). Wenn § 95 Abs 4 der Inhalt beizulegen ist, dass Fehlbeträge an KESt grds beim Abfuhrverpflichteten und nicht beim Empfänger einzufordern sind, ist dies nicht verfassungswidrig (VfGH 16.12.04, B 1575/03). Soweit für einen Kapitalertrag kein inl Abzugsverpflichteter besteht, etwa bei Auszahlung eines Kupons durch einen ausl Emittenten direkt an den Gläubiger, kommt eine Vorschreibung gem §

95 Abs 4 nicht in Betracht. § 95 Abs 4 setzt vielmehr das Vorhandensein einer Abzugspflicht im Inl gem § 95 Abs 2 voraus. Die Inanspruchnahme des Empfängers steht grds im Ermessen der Behörde (Q/Sch § 27 Rz 11; aA Achatz ÖStZ 89, 255). Nach der FV erfolgt grds keine Vorschreibung an den Abzugsverpflichteten, wenn er von der ausl Versicherung eine Anlegererklärung (§ 94 Rz 100) eingeholt hat (EStR 6213). IRd Nachweises der AK iRd Depoteinlage (§ 93 Rz 78) hat bei späteren unrichtigem KEST-Abzug aufgrund richtiger Informationen des StPfl dann eine Vorschreibung der KEST beim StSchuldner zu erfolgen, wenn die vorgelegten Unterlagen nach dem bank-rechtl Sorgfaltsmaßstab überprüft wurden (EStR 7724). Nach UFS 5.3.12, RV/0757-L/10 kann die KEST bei unrichtiger Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 dem Empfänger vorgeschrieben werden. Auch bei Direktvorschreibung ist das FA des Abzugsverpflichteten zuständig (VwGH 27.2.14, 2010/15/0087). IRd Verjährung folgt die KEST der ESt, deren Erhebungsform sie ist (VwGH 15.9.16, 2014/15/0025).

42 2. Tatbestände. § 95 Abs 4 Z 1 erfordert ledigl abstrakt und objektiv, dass die KEST nicht vorschriftsmäßig gekürzt wurde. Eine Inanspruchnahme des Empfängers kommt auch in Betracht, wenn dieser den Abzugsverpflichteten zum Unterlassen des KEST-Abzugs veranlasst hat (Q/Sch § 95 Rz 11, auf eine falsche Befreiungserklärung gem § 94 Z 5 abstellend). Eine gem § 95 Abs 5 zu hoch gewährte KEST-Gutschrift kann mE die Inanspruchnahme des Erwerbers rechtfertigen (Lang/FS Stoll 2005, 180 ff; aA Achatz taxlex 06, 203). Ist ein später vorgenommener KEST-Abzug daher aufgrund – trotz entspr Prüfung durch die depotführende Stelle nicht aufgedeckter – unzutreffender Angaben oder unrichtiger Unterlagen des Depotinhabers zu niedrig bemessen, ist die KEST dem StSchuldner selbst vorzuschreiben (EStR 7724). Die Durchsetzbarkeit der Haftung ist als Ermessenskriterium ergänzt worden (nach Kirchmayr/Zorn SWK 15, 974 kaum Änderungen für die Praxis); damit soll die Vorschreibung primär an den Haftungsverpflichteten erfolgen. RV 684 BlgNRXXV. GP, 24 zählt als Bsp für eine nicht durchsetzbare Haftung die Vollbeendigung einer Ges bzw deren Löschung sowie eine fehlende und nicht feststellbare (Zustell-)Adresse sowie als Bsp für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld, erfolglose Einbringungsversuche sowie die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf. Ist der Ges'ter beschr stpfl, erfolgt die Vorschreibung bei der Ges (Renner SWK 15, 1362, ders ecolex 15, 893; Knechtl BFGj 15, 363). § 95 Abs 4 Z 2 erfordert neben dem obj Element, dass der zum Abzug Verpflichtete die KEST zwar einbehalten, aber nicht abgeführt hat, weiters das subj Element, dass der Empfänger um die Nichtabfuhr der KEST Bescheid weiß und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt.

Anwendung der rechtlichen Auslegung auf den streitgegenständlichen Fall:

Der Beschwerdeführer ist unbestritten der Empfänger der Kapitaleinkünfte für die Kapitalertragsteuer abzuführen ist. Er war für den streitgegenständlichen Zeitraum der Alleingesellschafter- Geschäftsführer.

Im April 2018 war die ***3*** überschuldet und vor der Insolvenz – siehe Ausführungen oben, dass der Abzug der Kapitalertragssteuer - die aufgrund von Feststellungen der Betriebsprüfung von Scheinrechnungen und Scheinleistungen als verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer vorzuschreiben waren - gegenüber der ***3*** nicht oder sehr schwer durchsetzbar gewesen ist. Dies bestätigte sich durch die Konkurseröffnung am 03.10.2018 - Masseunzulänglichkeit.

Der Konkurs wurde erst am 01.09.2020 nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO und Ausschüttung lediglich einer Quote von 1,240998 % aufgehoben. Die GmbH wurde dann aufgrund Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht. Dies bestätigt die treffende Einschätzung der Überschuldung durch das Finanzamt.

Durch die Feststellungen der Betriebsprüfung bezüglich Schein- und Deckungsrechnungen, der Zeugenaussage, dass es der GmbH nicht gut gehe, der ersten Insolvenzeröffnungstagsatzung bereits am 06.03.2018 war in der Ermessenentscheidung des Finanzamtes erkennbar, das eine erschwerte bzw. Nichtdurchsetzung der Haftung bei der ***3*** betreffend der aushaftenden Kapitalertragssteuer vorlag.

Damit sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG zur Heranziehung des Empfängers der von der Betriebsprüfung festgestellten Kapitaleinkünfte gegeben.

Bei drohender Insolvenz, die durch nachfolgende Konkurseröffnung bestätigt wird, ist die Einhebung der Kapitalertragssteuer als nicht oder sehr schwer durchsetzbar einzuordnen, wie dies in der Judikatur und Literatur sowie aus der Erläuterungen zur Regierungsvorlage dargelegt wird.

Die Beschwerden sind daher als unbegründet abzuweisen.

Der Bescheid vom 17.04.2018 über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 2012, in dem das Finanzamt gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 die Kapitalertragssteuer im Betrag von 11.676,24 Euro gegenüber dem Beschwerdeführer festsetzte, bleibt unverändert.

Der Bescheid vom 17.04.2018 über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 2013, in dem das Finanzamt gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 die Kapitalertragssteuer im Betrag von 2.366,64 Euro gegenüber dem Beschwerdeführer festsetzte, bleibt unverändert.

3.2. 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.

Die Revision ist nicht zulässig, da die Entscheidung die Ermessenübung des Finanzamtes im Sinne der herrschenden Auffassung folgt und keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war.

Wien, am 29. Jänner 2021