

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***7*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Heinz Kobleder Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Enzersdorfer Straße 25, 2340 Mödling, und Mag. Heinz Kobleder Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Enzersdorfer Straße 25, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 25. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 29. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streitgegenständlich ist die Einkommensteuer 2018.

Herrn ***1*** ***2***, Beschwerdeführer, wurde für die Jahre 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 aufgrund zugerechneter verdeckter Ausschüttungen Kapitalertragssteuer mit Bescheiden vom 28.04.2016 vorgeschrieben. Diese Bescheide wurden rechtskräftig.

Der Beschwerdeführer gab in seiner Einkommensteuererklärung vom 07.01.2020 für 2018 unter der Kennzahl (KZ) 862 - inländische Kapitaleinkünfte - einen Betrag von 0,00 € bekannt. Unter der KZ 899 – Kapitalertragssteuer, soweit sie auf die inländischen Kapitaleinkünfte entfällt - gab der Beschwerdeführer einen Betrag von 2.400,00 € bekannt.

In einer Ergänzung vom 13.01.2020 zu seiner Einkommensteuererklärung 2018 führte der Beschwerdeführer aus:

„Zu Kz 862 / 899

Bei der ***3*** in Liquidation (***4***) fand im Jahr 2016 eine Außenprüfung statt. Die Schlußbesprechung wurde am 28.4.2016 abgehalten. Aus der Tz 5 der Niederschrift über die Schlußbesprechung geht hervor, dass die BP dem Antragsteller Kapitalertragsteuern für verdeckte Gewinnausschüttungen zugerechnet hat, da sie davon ausgegangen ist, er wäre der wahre Machthaber der Gesellschaft.

In weiterer Folge wurden dem Antragsteller mittels Festsetzungsbescheiden die Kapitalertragsteuern von der Abgabenbehörde entsprechend den Feststellungen der BP vorgeschrieben. Die seitens der Abgabenbehörde vorgenommene Vorschreibung von Kapitalertragsteuer an den Antragsteller ist deswegen rechtlich verfehlt, weil diese Zurechnung eine Gesellschafterstellung von ihm zur Voraussetzung gehabt hätte.

Das BFG hat in seiner Entscheidung RV/5100117/2011 vom 15.10.2014 zur Frage der Vorschreibung von Kapitalertragsteuern an bloße Machthaber folgendes ausgeführt:

„Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilszuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (z.B.: VwGH vom 30.5.2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Ausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "Machthaber" (etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Ausschüttungen sein (z.B.: VwGH vom 7.7.2004, 99/13/0215, 0216)."

Der Antragsteller hatte niemals eine Gesellschafterstellung bei der ***3*** in Liquidation, was von der Abgabenbehörde auch gar nicht festgestellt oder behauptet wurde.

Mittels Bescheid vom 4.7.2018 wurde eine gem. § 240 Abs. 1 beantragte Rückerstattung der KEST vom Finanzamt mit der Begründung abgewiesen, die KEST- Festsetzungsbescheide wären mit entsprechenden Rechtsmitteln korrigierbar gewesen.

Es wird sohin die Anrechnung der im Kalenderjahr 2018 vom Antragsteller an das Finanzamt bezahlten Teilbeträge an KEST beantragt. Der Betrag von EUR 2.400 wurde daher in Kz 899 eingetragen.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden in Kz 862 mit Null angegeben, da wie oben ausgeführt, gem. BFG eine Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen an einen Nichtgesellschafter nicht denkbar ist.

Ergänzend wird noch angeführt, dass gem. Entscheid des VwGH vom 25.3.1999, 97/15/0059 eine Anrechnung einer derartigen KEST jedenfalls in Betracht kommt. Der VwGH führt dazu folgendes aus:

„Gemäß § 46 EStG Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 werden die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf die veranlagten Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Gemäß § 95 Abs. 5 Z. 1 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.“

Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 46 EStG ergibt sich, daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das Finanzamt abgeführt worden ist (vgl. Hofstätter/ Reichel, EStG 1988 § 46 Tz 6). Im Falle verdeckter Gewinnausschüttung wird aber in der Regel Kapitalertragsteuer nicht einbehalten. In einem solchen Fall wird es der Einbehaltung gleichzuhalten sein, wenn der Gesellschafter nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer ersetzt oder wenn die Gesellschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Gesellschafter - und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0180, 0204) - die Kapitalertragsteuer an das Finanzamt entrichtet.“

Nichts anderes kann gelten, wenn dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer direkt vorgeschrieben wird und dieser die Zahlung selbst an das Finanzamt leistet.“

Am 29.01.2020 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2018 und setzte Einkommensteuer im Betrag von € 5.996,00 fest. Es berücksichtigte nicht die unter der KZ 899 angeführte Kapitalertragsteuer und begründete dies wie folgt:

„Zu den Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag verweisen wir auf die Begründung aus dem Vorjahr.“

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 25.02.2020 wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt:

„Der Bf hat in der ESt Erklärung 2018 die Anrechnung von KEST in Höhe von EUR 2.400,00 beantragt. Vom FA wurde dies mit der Begründung abgelehnt, eine Anrechnung der bezahlten KEST Teilbeträge sei nicht möglich. Weiters führt das FA aus, sofern eine Unrichtigkeit bei der Festsetzung gegeben gewesen wäre, hätte Rechtsmittel gegen die KEST Festsetzung ergriffen werden müssen. § 46 EStG enthält aber als einzige Voraussetzung für die Anrechnung einer KEST die Tatsache, dass diese durch Steuerabzug einbehalten wurde. Gemäß der Entscheidung des VwGH 23. Oktober 1997, 96/15/0180, 0204, ist eine KEST auch dann anzurechnen, wenn Sie auf andere Art entrichtet wurde zB Ersatz an Gesellschaft. Nichts anderes kann gelten, wenn dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer direkt vorgeschrieben wird und dieser die Zahlung selbst an das Finanzamt leistet. Damit liegen die Voraussetzungen für die Anrechnung aber vor. Es wird daher um Bescheidkorrektur ersucht.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.03.2020 mit folgender Begründung ab.

„Im Rahmen einer Außenprüfung der ***3*** in Liquidation (***5***; ***4***) wurden Ihnen verdeckte Gewinnausschüttungen zugerechnet und mittels Bescheiden einer Abgabenbehörde vom 28.4.2016 die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 wie folgt vorgeschrieben:

2010: EUR 40.886,00

2011: EUR 47.119,00

2012: EUR 11.500,00

2013: EUR 3.552,00

2014: EUR 520,00

Daraus ergab sich KEST in Höhe von:

2010: EUR 8.177,00

2011: EUR 9.424,00

2012: EUR 2.300,00

2013: EUR 710,00

2014: EUR 104,00

In den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2010 - 2014, allesamt datiert mit 28.04.2016, wurden die oben genannten Beträge festgesetzt. Gegen diese Bescheide wurde von Ihnen weder Bescheidbeschwerde erhoben noch Anträge gemäß § 299 Bundesabgabenordnung gestellt.

Im Jahr 2018 zahlten Sie aufgrund der Vorschreibung vom 28.4.2016 KEST-Teilbeträge in Höhe von EUR 2.400,00 ein - verbucht auf dem Abgabenkonto ***6***.

In der Ergänzung zur Einkommensteuererklärung 2018 führen Sie aus, dass Ihrer Meinung nach eine Anrechnung einer derartigen KEST jedenfalls in Betracht komme und zitieren auszugsweise aus der VwGH-Entscheidung vom 25.3.1999, 97/15/0059:

„Gemäß § 46 Abs 1Z 2 EStG 1988 werden die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf die veranlagten Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Gemäß § 95 Abs 5 Z1 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 46 EStG 1988 ergibt sich, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das Finanzamt abgeführt worden ist (vgl. Hofstätter/Reichei, EStG 1988 § 46 Tz 6). Im Falle verdeckter Gewinnausschüttung wird aber in der Regel Kapitalertragsteuer nicht einbehalten. In einem solchen Fall wird es der Einbehaltung gleichzuhalten sein, wenn der Gesellschafter nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer ersetzt oder wenn die Gesellschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Gesellschafter – und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0180, 0204) - die Kapitalertragsteuer an das Finanzamt entrichtet."

Dazu wird ausgeführt:

Gemäß § 46 Abs 1 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld angerechnet:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die besonderen Vorauszahlungen gemäß § 30b Abs 4 und die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs 1, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfällt,*
- 3. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

Die nach § 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld anzurechnenden Beträge, die durch Steuerabzug einbehalten wurden, sind nur dann und insoweit anzurechnen, als sie auf Einkünfte entfallen, die für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld herangezogen wurden. Maßgeblich ist der tatsächlich einbehaltene Betrag.

Eine Anrechnung nach § 46 Abs 1 EStG 1988 kann nur dann erfolgen, wenn zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 oder zum Verlustausgleich im Wege der Veranlagung gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 optiert wird.

Gemäß § 97 Abs 2 EStG sind auf Antrag die der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen mit einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 zu veranlagern (Verlustausgleichsoption). Dabei ist die Kapitalertragsteuer auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

Gemäß § 27a Abs 5 EStG kann anstelle der besonderen Steuersätze gemäß Abs. 1 auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.

Gemäß § 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988 können nur auf veranlagte Einkünfte entfallende Beträge, die durch Steuerabzug einbehalten wurden, auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden.

Aus dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ergibt sich, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das FA abgeführt wurde. Da in Fällen verdeckter Ausschüttungen idR Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wird, ist es diesfalls der Einbehaltung gleichzuhalten, wenn der Anteilsinhaber nach Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer der Körperschaft ersetzt oder wenn die Körperschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Anteilsinhaber - und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter - die höhere Kapitalertragsteuer an das FA entrichtet (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Wurde die KEST nicht einbehalten und liegt auch kein Fall vor, der der Einbehaltung gleichzuhalten ist, kommt hingegen eine Anrechnung auf die ESt nicht in Betracht (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

*In Ihrer Einkommensteuererklärung 2018, eingelangt am 07.01.2020, beantragten Sie die Option nach § 27a Abs 5 EStG, wobei Sie unter der Kz 862 EUR 0,-- und unter der Kz 899 EUR 2.400,-- eingetragen haben. Erläuternd dazu führen Sie in der Bescheidbeschwerde aus, die Eintragung EUR 0,- in der Kz 862 erfolge, da die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung im Bescheid vom 28.04.2016 rechtlich nicht richtig sei. Die Eintragung in Kz 899 in Höhe von EUR 2.400,-- sei der Teilbetrag, der im Jahr 2018 infolge der KEST-Festsetzungsbescheide für die Jahre 2010-2014, auf das Abgabenkonto ***6*** eingezahlt worden sei.*

Da die KEST nicht der Gesellschaft, sondern Ihnen direkt vorgeschrieben wurde und daher folglich auch weder eine Einbehaltung der KEST durch die Gesellschaft erfolgte noch Sie die KEST der Körperschaft ersetzt haben bzw. die Körperschaft die KEST ohne Einforderung eines Ersatzes vom Anteilsinhaber die KEST entrichtet hat, liegt weder ein Steuerabzug vor noch eine Konstellation, die der Einbehaltung der KEST gleichzuhalten ist. Nach der oben zitierten Judikatur des VwGH ist daher eine Anrechnung der KEST-Teilbeträge in Höhe von EUR 2.400,00 nicht zulässig und Ihre Bescheidbeschwerde abzuweisen.“

Am 01.04.2020 wurde der Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt:

„Es wird der Antrag gestellt, die Beschwerde vom 25.2.2020 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29.1.2020 dem BFG zur Entscheidung vorzulegen. Die Behörde geht davon aus, dass eine Anrechnung der KEST nicht möglich sei, weil weder eine Einbehaltung der KEST durch die Gesellschaft erfolgte, noch die KEST der Gesellschaft ersetzt wurde. Dabei übersieht die Behörde aber, dass laut Judikatur des Vwgh eine Anrechnung der KEST auch dann zu erfolgen hat, wenn es zu einer Zahlung der KEST durch den Empfänger der verdeckten Ausschüttung kommt, der dem Einbehalt gleichzuhalten ist.

Ein solcher Fall liegt hier aber zweifellos vor, da der BF die KEST direkt an das Finanzamt entrichtet hat.“

Am 04.08.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit folgender Stellungnahme vor:

„Bezug habende Normen

§ 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

*Im Rahmen einer Außenprüfung der ***3*** in Liquidation (***5***; ***4***) wurden dem Beschwerdeführer verdeckte Ausschüttungen zugerechnet und mittels Bescheiden einer Abgabenbehörde vom 28.4.2016 die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 vorgeschrieben. (Aufstellung in der BVE sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.4.2016 - siehe vorgelegte Aktenteile)*

Gegen diese Bescheide wurde vom Beschwerdeführer weder Bescheidbeschwerde erhoben noch Anträge gemäß § 299 Bundesabgabenordnung gestellt.

*Im Jahr 2018 zahlte der Beschwerdeführer aufgrund der Vorschreibung vom 28.4.2016 KEST-Teilbeträge in Höhe von EUR 2.400,00 - verbucht auf dem Abgabenkonto ***6***.*

*In der Einkommensteuererklärung 2018 trug der Beschwerdeführer unter der Kz 862 EUR 0,-- und unter der KZ 899 EUR 2.400,-- ein. Erläuternd dazu führte er aus, dass die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung in den Bescheiden vom 28.04.2016 über die Festsetzung der KEST für die Zeiträume 2010 bis 2014 rechtlich nicht richtig sei, weshalb in der Kz 862 die Eintragung 0,- erfolgte. Die Eintragung in der Kz 899 in Höhe von EUR 2.400,-- sei der Teilbetrag, der im Jahr 2018 infolge der KEST-Festsetzungsbescheide für die Jahre 2010-2014 auf das Abgabenkonto ***6*** eingezahlt worden sei.*

Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29.01.2020 wurde der KEST-Teilbetrag in Höhe von EUR 2.400,-- nicht berücksichtigt.

Am 25.02.2020 brachte der Abgabepflichtige Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 ein. In seiner Begründung verweist der Beschwerdeführer auf die Entscheidung des VwGH vom 23. Oktober 1997, 96/15/0180, 0204, wonach eine Anrechnung nach § 46 EStG auch dann zu erfolgen habe, wenn die KEST auf andere Weise als durch Steuerabzug entrichtet wurde, zB durch Ersatz an die Gesellschaft. Nichts anderes könne gelten, wenn dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer direkt vorgeschrieben werde und dieser die Zahlung selbst an das Finanzamt leiste.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 20.03.2020 wurde die Bescheidbeschwerde abgewiesen.

Am 01.04.2020 brachte der Beschwerdeführer fristgerecht den Vorlageantrag ein.

Beweismittel:

Siehe vorgelegte (gescannte) Aktenstücke des verfahrensgegenständlichen Beschwerdeaktes.

Stellungnahme:

Die Abgabenbehörde beantragt, die Bescheidbeschwerde aus folgenden Gründen abzuweisen, wobei auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen wird:

Gemäß § 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug eingehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet.

Eine Anrechnung nach § 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld ist nur dann möglich, wenn zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs 5 EStG oder zum Verlustausgleich im Wege der Veranlagung gemäß § 97 Abs 2 EStG optiert wurde.

Hierbei wird angemerkt, dass im Unterschied zum Veranlagungsjahr 2017 und auch im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 keine Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs 5 EStG ausgeübt wurde und daher aufgrund der obigen Ausführungen allein aus diesem Grund schon die Anrechnung nach § 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zu versagen ist.

Aus dem Wortlaut des § 46 Abs 1 Z 3 EStG 1988 ergibt sich, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das Finanzamt abgeführt wurde. Da in Fällen verdeckter Ausschüttung idR Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wird, ist es diesfalls der Einbehaltung gleichzuhalten, wenn der Anteilsinhaber nach Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer der Körperschaft ersetzt oder wenn die Körperschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Anteilsinhaber – und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter – die höhere Kapitalertragsteuer an das FA entrichtet (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Wurde die KESt nicht einbehalten und liegt auch kein Fall vor, der der Einbehaltung gleichzuhalten ist, kommt hingegen eine Anrechnung auf die ESt nicht in Betracht (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Da die KESt nicht der Gesellschaft, sondern dem Beschwerdeführer direkt vorgeschrieben wurde und daher folglich auch weder eine Einbehaltung der KESt durch die Gesellschaft erfolgte noch der Beschwerdeführer die KESt der Körperschaft ersetzt hat bzw. die Körperschaft die KESt ohne Einforderung eines Ersatzes vom Anteilsinhaber die KESt entrichtet hat, liegt weder ein Steuerabzug vor noch eine Konstellation, die der Einbehaltung der KESt gleichzuhalten ist. Nach

der oben zitierten Judikatur des VwGH ist daher eine Anrechnung der KEST-Teilbeträge in Höhe von EUR 2.400,-- jedenfalls nicht zulässig.“

Am 09.09.2020 brachte die steuerliche Vertretung folgenden Antrag im elektronischem Weg ein.

„Im Auftrag unseres Mandanten wird für das Jahr 2018 beantragt, die Besteuerung der betrieblichen und/oder privaten Kapitalerträge, auf die ein besonderer Steuersatz anwendbar ist, nach dem allgemeinen Steuertarif vorzunehmen (Regelbesteuerungsoption gem. § 27a Abs.5 EStG).

Es wurde irrtümlich verabsäumt, diesen Antrag bei der Abgabe des Formulars E1 2018 zu stellen. Gem. Rz 6227 EStR kann dieser Antrag auch noch rechtswirksam im Beschwerdeverfahren gestellt werden.“

Der steuerliche Vertreter teilte dem Bundesfinanzgericht am 14.09.2020 mittels Fax folgendes mit:

In der im Betreff angeführten Beschwerdesache wird zur Beschwerdevorlage durch das FA18 ergänzend mitgeteilt, dass am 9.9.2020 mittels sonstigem Anbringen über FinanzOnline ein Regelbesteuerungsantrag gem. § 27a Abs 5 EStG für das Jahr 2018 gestellt wurde.

Das Finanzamt teilte dies dem Bundesfinanzgericht mit:

„Der Beschwerdeführer brachte am 09.09.2020 betreffend das Jahr 2018 den Antrag, die Besteuerung der betrieblichen und/oder privaten Kapitalerträge, auf die ein besonderer Steuersatz anwendbar ist, nach dem allgemeinen Steuertarif vorzunehmen (Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG). Dies wurde nach den Ausführungen des Beschwerdeführers irrtümlich bei der Abgabe des Formulars E1 2018 verabsäumt“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die zuständige Abgabenbehörde schrieb dem Beschwerdeführer mittels Bescheiden vom 28.4.2016 Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG für die Jahre 2010 bis 2014 vor. Diese Bescheide wurden rechtskräftig.

Im Jahr 2018 zahlte der Beschwerdeführer einen Betrag von € 2.400,00 auf das Abgabekonto der ***3*** ein.

Die ***3*** forderte vom Beschwerdeführer weder die Kapitalertragsteuer ein, noch zahlte die ***3*** diese Kapitalertragsteuer an das Finanzamt

In seiner Einkommensteuererklärung für 2018 beantragte der Beschwerdeführer nicht die Option nach § 27a Abs. 5 EStG. Er beantragte lediglich eine Anrechnung des bezahlten Betrages an Kapitalertragssteuer von € 2.400,00 gemäß § 46 EStG. Unter der Kennzahl (KZ) 862 - inländische Kapitaleinkünfte – gab der Beschwerdeführer einen Betrag von 0,00 € bekannt. Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2018 keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gemäß einer Erklärung gemäß § 27a Abs. 5 EStG bei der Veranlagung der Einkommensteuer für 2018 berücksichtigt hätten werden müssen.

Nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte der Beschwerdeführer die Option gemäß § 27a Abs. 5 EStG.

2. Beweiswürdigung

Dies ergibt sich unstrittig aus dem bisherigen Verfahren, dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den vorgelegten Aktenteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist die Rechtsfrage, ob die Bezahlung des Betrages von € 2.400,00 im Jahr 2018 als Teilbetrag der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer bei Option gemäß § 27a Abs. 5 EStG im Vorlageverfahren als Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld gemäß § 46 EStG rechtlich zulässig ist oder nicht.

Rechtliche Bestimmungen:

Einkommensteuergesetz 1988 in der für 2018 geltenden Fassung:

Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichzahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

(2)

(3)

(4)

(5) Anstelle der besonderen Steuersätze gemäß Abs. 1 kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.

(6)

Abschlußzahlungen

§ 46. (1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

1.
2.
3. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

....

(2) Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

§ 97. (1) Für natürliche Personen und für nicht unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, durch die Kapitalertragsteuer als abgegolten, ausgenommen in den Fällen der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5) und der Verlustausgleichsoption (Abs. 2). Die Steuerabgeltung gilt auch für als ausgeschüttet geltende Erträge aus Anteilscheinen und Anteilen an einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 unterliegenden Gebilde, soweit diese aus den genannten Einkünften bestehen, sowie für als ausgeschüttet geltende Erträge aus Anteilscheinen und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde. Die Steuerabgeltung gilt nicht:

- a)
- b)

(2) Auf Antrag sind die der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen mit einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 zu veranlagern (Verlustrücklageoption). Dabei ist die Kapitalertragsteuer auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Einkünften vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Bei der Berechnung des zu erstattenden Betrages sind die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen; dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.

Judikatur:

Verwaltungsgerichtshof

VwGH vom 27.03.2002, 96/13/0073 Rechtssatz

„Es trifft nicht zu, dass nach § 24 Abs 3 KStG in Verbindung mit § 46 Abs 1 Z 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 1989/660 der Ausdruck "Einkünfte" nach seinem Wortlaut "alle" Einkünfte umfasst. § 46 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl 1989/660 spricht davon, dass auf die Einkommensteuer die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge anzurechnen sind, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen. Wie sich auch aus den für Einkommensteuerpflichtige speziell getroffenen Ausnahmeregelungen der Steueranrechnung in § 46 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl 1989/660 ergibt, **hat die Anrechnung nur Steuerbeträge zu umfassen, welche auf solche Einkünfte entfallen, mit denen ein Abgabepflichtiger in der betreffenden Veranlagung erfasst wird** (Hinweis E 22.4.1998, 98/13/0018, VwSlg 7277 F/1998). Die mit dem Bundesgesetz BGBl Nr 1993/818 vorgenommene, ab der Veranlagung 1994 anzuwendende Neufassung des § 46 Abs 1 Z 2 EStG 1988, wonach auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge angerechnet werden, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, hat dies verdeutlicht und wirkte insoweit lediglich klarstellend (Hinweis E 22.4.1998, 98/13/0018, VwSlg 7277 F/1998; Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1237 BlgNR 18. GP, 58).“

VwGH vom 25.03.1999, 97/15/0059 Rechtssatz

„Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 46 EStG ergibt sich, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das Finanzamt abgeführt worden ist (Hinweis Hofstätter/Reichel, EStG 1988 § 46 Tz 6). Im Falle verdeckter Gewinnausschüttung wird aber in der Regel Kapitalertragsteuer nicht einbehalten. In einem solchen Fall wird es der Einbehaltung gleichzuhalten sein, wenn der Gesellschafter nach

Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer ersetzt oder wenn die Gesellschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Gesellschafter - und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter (Hinweis E 23.10.1997, 96/15/0180, 0204) - die Kapitalertragsteuer an das Finanzamt entrichtet.“

Literatur:

Peyerl in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 46

„c) Anrechnung von StAbzugbeträgen. **Anzurechnen sind die durch StAbzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (VwGH 27.3.02, 96/13/0073)**, daher auch dann, wenn sie vom Abzugspflichtigen nicht (VwGH 25.3.99, 97/15/0059 KEST; BFG 1.3.18, RV/7100506/2011) oder verspätet an das FA abgeführt worden sind (VwGH 15.2.06, 2002/13/0095 und BFG 13.4.17, RV/7101253/2017 LSt). Die Anrechnung hat auch insoweit zu erfolgen, als die AbzugsSt zu Unrecht bzw zu hoch einbehalten wurde (BFG 25.10.19, RV/7100777/2015 – Amtsrev eingebracht; UFS 7.8.13, RV/1030-W/13; EStR 7580). Die entspr Abgabenschuld muss aber bereits entstanden sein (VwGH 28.6.06, 2002/13/0229);

Bei verdeckten (Gewinn)Ausschüttungen wird idR KEST nicht einbehalten. In einem solchen Fall ist es der Einbehaltung aber „gleichzuhalten“ (VwGH 25.3.99, 97/15/0059), wenn der Ges'ter nach Aufdeckung der verdeckten Gewinn-ausschüttung der KapGes die KEST ersetzt oder wenn die Ges ohneForderung eines Ersatzes vom Ges'ter (damit aber in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Ges'ter) die KEST an das FA entrichtet.

Einkünfte aus KapVerm, die dem besonderen StSatz von 25 % oder 27,5 % (§ 27a Abs 1) unterliegen, bilden im Fall der Regelbesteuerung (§ 27a Abs 5; s Rz 2) einen Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte sowie des Einkommens. Sie sind im EStBescheid auszuweisen. Die einbehalteneKESt ist anzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn eine VA gem § 97 Abs 2 nach Verlustausgleichsoption erfolgt. Davon abgesehen ist eine Anrechnung von KEST auf Einkünfte iSd § 27a Abs 1 ausgeschlossen (EStR 7579).

Nicht anzurechnen ist KEST, soweit sie auf die Freigrenze von 22 € (s § 39 Abs 1 S 3, § 41 Abs 1 und 2) entfällt (EStR 7578).

Eine Anrechnung einbehaltener Beträge kommt nur insoweit in Betracht, als die AbzugsSt eine Vorentrichtung der ESt darstellt. KEST, die auf Einkünfte entfällt, die auf Grund eines DBA in Österr steuerl nicht zu erfassen sind, kann daher nicht angerechnet werden (VwGH 22.4.98, 98/13/0018, dazu krit Brugger ÖStZ 08/802, 396 und Staringer SWI 99, 7; ebenso BFG 23.11.18, RV/6100616/2018 und 21.11.18, RV/6100375/2018 zur Nichtanrechenbarkeit von LSt, allerdings mit der Möglichkeit eines Rückerstattungs-antrages nach § 240 Abs 3 BAO). Als Schuldner von StAbzugsbeträgen darf der StPfl, sofern nicht eine VA nach § 39 oder § 41 stattfindet, nur nach Maßgabe des § 83 Abs 2 Z 3 oder 5 sowie des Abs 3 (für LSt), § 95 Abs 4 (für KEST) oder § 100 Abs 3 (für Steuer gem § 99) in Anspruch genommen werden (EStR 7575).

d) Anrechnung von ausl Steuer. Die in verschiedenen Rechtsgrundlagen (DBA, § 48 BAO, VO BGBl II 474/2002, § 103) vorgesehene Anrechnung ausl Steuer erfolgt unmittelbar auf der Grundlage zwischenstaatl Vereinbarungen, nicht auf Grundlage des Abs 1 (ausführl VwGH 24.5.07, 2006/15/0045 zu DBA; EStR 7583 ff).

Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, Kommentar zum EStG § 46

„Anzurechnen sind nur jene Steuerabzugsbeträge, die auf Einkünfte entfallen, die für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld herangezogen wurden. Der tatsächlich einbehaltene Betrag ist maßgebend. Eine Anrechnung hat daher auch dann zu erfolgen, wenn die Steuerabzugsbeträge zu Unrecht oder zu hoch einbehalten wurden. Der Zeitpunkt der Entrichtung an das FA ist nicht maßgebend (zB im Jänner 02 abgeführte LSt für Dezember 01). Es ist auch nicht erforderlich, dass der Abzugspflichtige die einbehaltenen Beträge an das FA abgeführt hat (Doralt, § 46 Tz 4), solange diese überhaupt einbehalten wurden (s Anm 9).

9) Im Falle einer verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG) wird idR KEST nicht einbehalten. In einem solchen Fall wird es der Einbehaltung gleichgehalten, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft nach der Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung die KEST ersetzt oder wenn die Gesellschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Gesellschafter – und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteiles an den Gesellschafter – die KEST an das FA entrichtet (zu den anzuwendenden Steuersätzen s Anm zu § 27).

Wurde die KEST nicht einbehalten und liegt auch kein Fall vor, der der Einbehaltung gleichzuhalten ist, kommt hingegen eine Anrechnung auf die ESt nicht in Betracht (VwGH 25. 3. 1999, 97/15/0059). Wurden unrichtigerweise keine Abzugssteuern einbehalten, kommt es bei der Veranlagung zu einer Nachholwirkung (Quantschnigg/Schuch, § 46 Tz 3.1, mwN).“

Anwendung auf den beschwerdegegenständlichen Fall:

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2018 keine Einkünfte aus Kapitalvermögen. In der dafür vorgesehenen Kennzahl ist ein Betrag von 0,00 € ausgewiesen.

Gemäß seinen Angaben in der Einkommensteuererklärung für 2018 hat der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, die für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld herangezogen wurden. Er beantragte im Vorlageverfahren eine Option zur Regelbesteuerung gemäß § 27 Abs. 5 EStG für das Jahr 2018, obwohl er keinerlei Einkünfte gemäß § 27 EStG hatte.

Im Jahr 2018 bezahlte der Beschwerdeführer einen Teilbetrag einer ihm im Jahr 2016 rechtskräftig gewordenen vorgeschriebenen Kapitalertragssteuer.

Eine Anrechnung von entrichteter Kapitalertragssteuer bei der veranlagten Einkommensteuer gemäß § 46 Abs. 1 Z 3 EStG ist dann möglich, wenn in dem betreffenden

Jahr Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt werden und gemäß § 27a Abs. 5 EStG eine Option auf Regelbesteuerung ausgeübt wird vgl VwGH vom 27.03.2002, 96/13/0073.

Eine Erklärung gemäß § 27a Abs 5 EStG auf Option zur Regelbesteuerung geht damit ins Leere. Mangels veranlagter Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2018 kann keine Anrechnung von Kapitalertragssteuer erfolgen. Nicht zu beurteilen ist weiters, ob im gegenständlichen Fall die Bezahlung von vorgeschriebener Kapitalertragssteuer einer Einbehaltung gleichzuhalten ist, da die Grundvoraussetzung von veranlagten Kapitaleinkünften im Jahr 2018 nicht vorlag. Auf Grund dessen war weiter nicht zu prüfen, ob die Erklärung gemäß § 27 Abs. 5 EStG, die erst im Vorlageverfahren gestellt wurde, zu berücksichtigen ist oder nicht.

Da keine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2018 erklärt wurden, gab es keine veranlagten Einkünfte aus Kapitalvermögen um Kapitalertragssteuer auf die veranlagte Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Die Beschwerde ist als unbegründet abzuweisen.

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 das Erkenntnis der Entscheidung des VwGH vom 27.03.2002, 96/13/0073 folgt und die Rechtsfrage bisher einheitlich beantwortet wurde.

Wien, am 14. Mai 2021