

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Oktober 2017 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2009 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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 ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an welcher im Streitzeitraum A zu 49% und B zu 51% beteiligt waren. Ersterer fungierte im Streitzeitraum auch als Geschäftsführer, P war Prokurist.

Im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2012 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer Folgendes fest:

1. Von den von der Fa. X-GmbH und von der Fa. Y-GmbH in den Jahren 2010 bis 2012 in Rechnung gestellten Beträgen seien im Schätzungswege lediglich 50% als Aufwand anzuerkennen; die restlichen 50% würden eine verdeckte Ausschüttung an die beiden Gesellschafter darstellen.
2. Bei dem wegen zahlreicher Umbuchungen auf dem Verrechnungskonto für die Jahre 2009 und 2010 verhängten Sicherheitszuschlag in Höhe von 10.000,00 Euro netto handle es sich ebenfalls um eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter.

Diese verdeckten Ausschüttungen wurden auf die beiden Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile wie folgt aufgeteilt:

	A (49%)	B (51%)
2009	5.880,00 €	6.120,00 €
2010	9.187,50 €	9.562,50 €
2011	30.865,10 €	32.124,90 €
2012	12.279,40 €	12.780,60 €

Die Beschwerdeführerin wurde mit Bescheiden vom 19. Oktober 2017 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde verwies der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin auf das Vorbringen, das im Beschwerdeverfahren RV/7101297/2018 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 erstattet worden ist.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung unter Hinweis auf den Bericht zur Außenprüfung vom 26.08.2014 und auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2010 und Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 als unbegründet abgewiesen.

Fristgerecht stellte der steuerliche Vertreter einen Vorlageantrag.

An der antragsgemäß für den 22. März 2021 anberaumten mündlichen Verhandlung nahm kein Vertreter der Beschwerdeführerin trotz ordnungsgemäß ausgewiesener Ladung teil. Der Vertreter der Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In den Streitjahren waren A zu 49% und B zu 51% an der Beschwerdeführerin beteiligt.

Die belangte Behörde hat im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2012 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung

1. wegen Umbuchungen auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters für die Jahre 2009 und 2010 einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10.000,00 € netto verhängt,
2. den Aufwand für nicht gemeldete Dienstnehmer in Höhe von 50% des als Betriebsausgabe geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt
3. und sowohl den Sicherheitszuschlag als auch die nicht anerkannten 50% des Fremdleistungsaufwandes als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter behandelt.

Im Erkenntnis vom 07. April 2021, RV/7101297/2018, ging das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die in den Jahren 2009 und 2010 vorgenommenen Umbuchungen keine Auswirkungen auf die Höhe der Betriebsergebnisse dieser Jahre hatten und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10.000,00 € nicht gerechtfertigt sei. Hinsichtlich dieser Beträge verneinte daher das Bundesfinanzgericht auch das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Bezüglich der als verdeckte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter qualifizierten nicht anerkannten Betriebsausgaben schloss sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht der belangten Behörde an und ging von verdeckten Ausschüttungen in folgender Höhe aus:

	2010	2011	2012
Verlassenschaft nach A	3.307,50 €	30.865,10 €	12.279,40 €
B	3.442,50 €	32.124,90 €	12.780,60 €

Die Kapitalertragsteuer wurde mit Bescheiden vom 16. Dezember 2014 den beiden Gesellschaftern direkt vorgeschrieben und von diesen auch entrichtet. Sie erhoben aber fristgerecht Beschwerde gegen diese Bescheide.

A verstarb am 02.09.2017, die Verlassenschaft war überschuldet und wurde K gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wurde mit Beschluss vom 08. April 2021 eingestellt.

Der Beschwerde der B gegen die Bescheide vom 16.12.2014 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 12. April 2021 stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide, mit denen die Kapitalertragsteuer der Gesellschafterin direkt vorgeschrieben worden ist, wurden ersatzlos aufgehoben.

Mit Bescheiden vom 19. Oktober 2017 wurde die Beschwerdeführerin zur Haftung betreffend die Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 herangezogen.

1. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die aktenkundigen Unterlagen und das Erkenntnis des BFG vom 07.04.2021, RV/7101297/2018. Hinsichtlich des Zuflusses der nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen ist darauf zu verweisen, dass die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen anzusehen sind. Dass diese Regel im konkreten Fall nicht gilt, wurde nicht behauptet. Es wurde lediglich die Nichtanerkennung von 50% des Fremdleistungsaufwandes bekämpft. Diese Nichtanerkennung wurde vom Bundesfinanzgericht jedoch im Erkenntnis vom 07.04.2021, RV/7101297/2018, als zutreffend erachtet. Es wäre Sache der Gesellschafter gewesen nachzuweisen, dass ihnen keine verdeckten Ausschüttungen zugeflossen sind (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Da dies jedoch nicht erfolgt ist, war hinsichtlich der nicht anerkannten Betriebsausgaben vom Zufluss an die Gesellschafter auszugehen.

Dass Herr A die ihm direkt vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 entrichtet hat, ergibt sich aus der Kontoabfrage zur Steuernummer StNr.

Hinsichtlich der Aufhebung jener Bescheide, mit denen die Kapitalertragsteuer B direkt vorgeschrieben worden ist, stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die von der belangten Behörde elektronisch übermittelte Ausfertigung der Beschwerdeentscheidung.

2. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I.

Die im Streitzeitraum wiederholt geänderten Bestimmung der § 93 EStG 1988 (iVm § 27 EStG 1988) und § 95 EStG 1988 enthalten im Wesentlichen unverändert folgende Regelungen:

Bei inländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

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

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.

Verdeckte Ausschüttungen werden nicht als Dividenden „beschlossen“; sie passieren in der Praxis und werden in der Regel erst von der Finanzverwaltung aufgedeckt; daher wird der Zeitpunkt des Zuflusses nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 angenommen (vgl. Jakom/*Marschner* EStG, 2018, § 95 Rz 23 und die dort angeführte Judikatur).

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binneneiner Woche nach dem Zufließen abzuführen.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (VwGH 26. März 2003, 99/13/0108).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (VwGH 3. August 2000, 96/15/0159).

Eine der Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei sieht es der Verwaltungsgerichtshof als zulässig an, aus den Umständen des betreffenden Falles, zumeist aus der offenkundigen tatsächlichen Vorteilsgewährung, auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (VwGH 1.6.17, Ra 2016/15/0059).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen anzusehen (siehe etwa VwGH 18. September 2003, 99/15/0262, 0263, vom 17. Dezember 2002, 97/14/0026, vom 19. Juli 2002, 97/13/0241 und 0242, vom 22. März 2000, 97/13/0173, vom 24. März 1998, 97/14/0118, vom 28. Jänner 1998, 95/13/0069, VwSlg 7247 F/1998, vom 6. April 1995, 93/15/0060, und vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094 so wie VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwA).

Wird behauptet, diese Regel gelte im konkreten Fall nicht, so ist es Sache der Gesellschafter nachzuweisen, ihnen seien keine bzw. in einem ihren Beteiligungsverhältnissen nicht entsprechenden Ausmaß verdeckte Ausschüttungen zugeflossen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Die belangte Behörde hat im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung

1. wegen Umbuchungen auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters für die Jahre 2009 und 2010 einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10.000,00 € netto verhängt,
2. den Aufwand für nicht gemeldete Dienstnehmer in Höhe von 50% des als Betriebsausgabe geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt
3. und sowohl den Sicherheitszuschlag als auch die nicht anerkannten 50% des Fremdleistungsaufwandes als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter behandelt.

Im Erkenntnis vom 07. April 2021, RV/7101297/2018, ging das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die in den Jahren 2009 und 2010 vorgenommenen Umbuchungen keine Auswirkungen auf die Höhe der Betriebsergebnisse dieser Jahre hatten und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10.000,00 € nicht gerechtfertigt war. Hinsichtlich dieser Beträge war daher auch das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu verneinen.

Die Mehrgewinne in Form der nicht anerkannten Betriebsausgaben für Fremdleistungen waren als den Gesellschaftern zugeflossen zu betrachten, da auf Grund der Vorteilsgewährung auf die Absicht der Vorteilsgewährung geschlossen werden kann. Ein Nachweis, dass den Gesellschaftern keine verdeckten Ausschüttungen zugeflossen sind, wurde von diesen nicht erbracht.

Das Finanzamt kann eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Hinblick auf Vorteile, die den Gesellschaftern aus dem Vermögen der Gesellschaft zugewendet wurden, die u.a. aus der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben resultierten, zur Haftung für Kapitalertragsteuer heranziehen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt ua - dem Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung folgend - voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht (z.B. durch Entrichtung) erloschen ist. (Ritz, BAO⁶, § 7 Tz 10).

Die Beschwerdeführerin wurde durch die Erlassung jener Bescheide, mit denen sie zur Haftung für die Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 herangezogen wurde, zur Solidarschuldnerin der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer wurde – wie bereits oben ausgeführt – den beiden Gesellschaftern auch direkt vorgeschrieben. Dabei ist zu beachten, dass

1. die B betreffende Direktvorschreibung mit Beschwerdeverechtsentscheidung vom 12 April 2021 ersatzlos aufgehoben und
2. die A vorgeschriebene Kapitalertragsteuer von diesem getilgt und das Rechtsmittelverfahren nach seinem Tod eingestellt worden ist.

Außerdem erfolgte die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der Beschwerdeführerin für die Jahre 2009 und 2010 vorgenommene Verhängung von Sicherheitszuschlägen nach Ansicht des BFG zu Unrecht, weshalb konsequenterweise auch das diesbezügliche Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu verneinen war.

Zusammengefasst bedeuten diese Ausführungen für das streitgegenständliche Beschwerdeverfahren, dass der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide insofern Folge zu geben ist, als die der Beschwerdeführerin zu Haftung vorgeschriebenen Beträge um jene Beträge zu reduzieren waren,

1. die von A bereits entrichtet worden sind, und
2. bei denen das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen zu verneinen war.

Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2009 war daher ersatzlos aufzuheben, während der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012 teilweise Folge zu geben war.

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.

Hinsichtlich des Zuflusses von Mehrgewinnen, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, weicht das Erkenntnis nicht von der dazu bestehenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 5. Mai 2021