

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch die Steuerberatung Gaßner & Pichler GmbH, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes A vom 30. November 2010 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Die A-GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 21. März 2003 gegründet und am 15. April 2003 im Firmenbuch unter der FN abc eingetragen. Sie hat ihren Sitz in der Gemeinde Gemeinde1, die Geschäftsanschrift lautet auf Ort1, S-Straße. Die A-GmbH ist im „Handel“ tätig, das Stammkapital beträgt 35.000,00 €.

Als alleiniger Gesellschafter war zunächst OP mit einer - zur Hälfte geleisteten - Stammeinlage von 35.000,00 € an der A-GmbH beteiligt, sodann (ab dem 21. April 2005 = Datum der Firmenbucheintragung) CD mit einer - ebenfalls zur Hälfte geleisteten - Stammeinlage von

35.000,00 €. Als Geschäftsführer der A-GmbH war zunächst (vom 15. April 2003 bis 6. September 2004) OP, sodann (ab 6. September 2004) CD selbständig vertretungsbefugt.

Mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 20. August 2007 trat CD von seinem Geschäftsanteil an der A-GmbH einen Teil, der einer mit 14.875,00 € zur Hälfte eingezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von 29.750,00 € (= 85 %) entsprach, um den Abtretungspreis von 14.875,00 € an DE ab. Mit Gesellschafterbeschluss vom 20. August 2007 wurde CD als Geschäftsführer der A-GmbH abberufen, zum neuen Geschäftsführer der Gesellschaft mit selbständigem Vertretungsrecht wurde ab diesem Zeitpunkt DE bestellt.

Mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 27. März 2015 trat CD seinen verbliebenen Geschäftsanteil an der A-GmbH, der einer - zwischenzeitlich voll eingezahlten - Stammeinlage im Nennbetrag von 5.250,00 € (= 15 %) entsprach, an den Mitgesellschafter DE ab, der damit Alleingesellschafter wurde.

Mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 10. Oktober 2018 hat der Alleingesellschafter DE seinen Geschäftsanteil an der A-GmbH (der einer - zwischenzeitlich voll eingezahlten - Stammeinlage im Nennbetrag von 35.000,00 € entsprach) zur Gänze an die B-GmbH abgetreten; Gesellschafter der B-GmbH sind (aufgrund des „*Abtretungsvertrages*“ vom - ebenfalls - 10. Oktober 2018) GH mit einer (zur Hälfte eingezahlten) Stammeinlage von 1.050,00 €, EH mit einer (zur Hälfte eingezahlten) Stammeinlage von 1.050,00 € und die H-GmbH mit einer (zur Hälfte eingezahlten) Stammeinlage von 32.900,00 €. Mit Gesellschafterbeschluss vom 10. Oktober 2018 wurde DE als Geschäftsführer der A-GmbH abberufen, gleichzeitig wurden mit diesem Beschluss GH und EH zu Geschäftsführern der A-GmbH mit je selbständigem Vertretungsrecht bestellt.

2. Anlässlich einer Außenprüfung der Abgabepflichtigen gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2006 bis 2008, traf der Prüfer eine Reihe von Feststellungen, die als verdeckte Ausschüttungen zu werten seien (vgl. Tz 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13 und 15 des Bp-Berichtes vom 7. Juli 2010, ABNr. 123). Diese verdeckten Ausschüttungen seien der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.

Anlässlich der Schlussbesprechung im Zuge der Außenprüfung wurde von der (damaligen) steuerlichen Vertretung folgender Antrag gestellt (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 2010, Pkt. „*Feststellungen*“): „*Die Kapitalertragsteuer wird beantragt, dem Gesellschafter vorzuschreiben (KESt wird von ihm getragen).*“ Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 2010 und die anlässlich der Schlussbesprechung behandelten „*Prüfungsfeststellungen A-GmbH*“ wurden dem Bp-Bericht vom 7. Juli 2010, ABNr. 123, als dessen integrierende Bestandteile beigelegt. In diesen „*Prüfungsfeststellungen A-GmbH*“ wurde vom Prüfer bei den einzelnen zu verdeckten Ausschüttungen führenden Textziffern festgehalten, dass die „*Kapitalertragsteuer 25 %*“ betrage. Weiters wurde festgehalten: „*Die Zahlung der KESt erfolgt durch Geser (siehe Niederschrift vom 22.6.2010)!*“

3. Das Finanzamt A folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 6. Juli 2010 ua. an die Abgabepflichtige gerichtete Bescheide betreffend Haftung und Zahlung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, mit denen die KEST mit 23.445,95 € (im Jahr 2006), 43.018,10 € (im Jahr 2007) und 35.733,72 € (im Jahr 2008) zur Nachzahlung vorgeschrieben wurde. Zur Begründung wurde auf den Bp-Bericht verwiesen. Die Erledigungen waren mit „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ überschrieben (Formular „L20“).

4. Gegen diese Bescheide erhob die A-GmbH am 9. September 2010 fristgerecht „*Berufung*“, mit der die Aufhebung dieser Bescheide beantragt wurde. Es wurde eingewendet, dass die mit dem Formular „L20“ ausgefertigten „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 mit einer Reihe von wesentlichen Mängeln behaftet seien (Hinweis auf *Schwaiger* in SWK 25/2010, S 777). Den Bescheiden sei nicht zu entnehmen, ob sie die A-GmbH als Abgabepflichtige oder als Haftungspflichtige in Anspruch nehmen wollten. Es könne ebenfalls nicht entnommen werden, auf welche Haftungsnorm Bezug genommen werde. Es fehlten weiters die Bezeichnung des zugrunde gelegten Tatbestandes und die Nennung der Empfänger der Kapitalerträge. Letztlich sei nicht ersichtlich, zu welchem Zeitpunkt die Beteiligungserträge zugeflossen sein sollten.

5. Am 15. September 2010 erließ das Finanzamt A einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, mit dem die angefochtenen „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 vom 6. Juli 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben wurden. Den angefochtenen Bescheiden fehlten wesentliche Kriterien wie die Nennung der Empfänger der Kapitalerträge, der Zeitpunkt des Zuflusses der Beteiligungserträge, die Tatbestandsnennung nach § 201 Abs. 2 und 3 BAO und die Angabe der Haftungsnorm bzw. würden diese nicht aufscheinen. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010 wurde der Abgabepflichtigen zu Händen ihrer mit Zustellungsvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin C-GmbH (damaliger Firmenwortlaut) am 21. September 2010 wirksam zugestellt und ist rechtskräftig geworden.

Am 20. September 2010 erließ das Finanzamt A einen „*Zurückweisungsbescheid*“, mit dem die „*Berufung*“ der Abgabepflichtigen vom 9. September 2010 gegen die „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 vom 6. Juli 2010 als unzulässig zurückgewiesen wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 vom 6. Juli 2010 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit bereits aufgehoben worden seien. Auch der „*Zurückweisungsbescheid*“ vom 20. September 2010 wurde der Abgabepflichtigen zu Händen ihrer mit Zustellungsvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin C-GmbH (damaliger Firmenwortlaut) wirksam zugestellt und ist rechtskräftig geworden.

6. Am 30. November 2010 erließ das Finanzamt A an die A-GmbH gerichtete Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis

August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008. Mit diesen Haftungsbescheiden wurde die KEST mit 23.445,95 € (für das Jahr 2006; aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an den Geschäftsführer CD), 27.864,53 € (für die Monate Jänner bis August 2007; aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an den Geschäftsführer CD), 15.153,57 € (für die Monate September bis Dezember 2007; aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an den Geschäftsführer DE) und 35.733,72 € (für das Jahr 2008; aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an den Geschäftsführer DE) festgesetzt. Die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete (die A-GmbH) wurde gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen und aufgefordert, die ausgewiesenen Beträge innerhalb eines Monats ab Zustellung dieser Bescheide zu entrichten.

Zur Begründung führte das Finanzamt A aus wie folgt: Obliege die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen, könne eine bescheidmäßige Geltendmachung der KEST erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 202 BAO iVm „§ 201 Abs. 2 lit. c BAO“). Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO lägen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 2010 und dem Bp-Bericht vom 7. Juli 2010 zu entnehmen.

7. Gegen die Haftungsbescheide vom 30. November 2010 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 erhob die A-GmbH am 30. Dezember 2010 fristgerecht „Berufung“. Zur Begründung verwies die Abgabepflichtige auf die ebenfalls anhängige „Berufung“ vom 9. September 2010 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, mit der das Vorliegen KEST-pflichtiger verdeckter Ausschüttungen (größtenteils) bekämpft wurde, sowie auf die „Berufungsergänzung“ vom 24. November 2010.

8. Mit „Berufungsvorentscheidung“ vom 11. März 2011 wurde die „Berufung“ vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008, jeweils vom 30. November 2010, vom Finanzamt A als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 11. März 2011 wurde dazu ausgeführt, dass die zunächst angefochtenen „Haftungs- und Abgabenbescheid(e)“ für die Jahre 2006 bis 2008 vom 6. Juli 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben worden seien (Hinweis auf den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010). Die Kapitalertragsteuer, die auf die im Zuge der Außenprüfung festgestellten Zuflüsse von

Kapitalerträgen entfalle, sei am 30. November 2010 mittels (neuer) Haftungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 festgesetzt worden. Da sich die im Zuge der Außenprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen durch die „Berufung“ gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 weder dem Grunde noch der Höhe nach änderten, sei die „Berufung“ vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer als unbegründet abzuweisen.

9. Am 15. April 2011 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung ua. über die „Berufung“ vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008, jeweils vom 30. November 2010, durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Es wurde die verfahrensmäßige Rechtmäßigkeit der Vorgangsweise bei der „Neuerlassung“ der Haftungsbescheide angezweifelt. Nach § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Demnach hätten die neuen Sachbescheide (Haftungsbescheide) gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010 ergehen müssen. Tatsächlich seien diese Sachbescheide aber erst am 30. November 2010, somit mehr als zwei Monate nach Erlassung des Aufhebungsbescheides, erlassen worden.

10. Mit Vorlagebericht vom 22. Oktober 2012 legte das Finanzamt A die gegenständliche „Berufung“ vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide vom 30. November 2010 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Infolge Verhinderung iSd § 9 Abs. 9 BFGG wurde die vorliegende Rechtssache durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Dezember 2020 umverteilt und dem unterzeichnenden Richter am 16. Dezember 2020 zur Erledigung zugeteilt.

11. Vor dem Bundesfinanzgericht wurde am 25. März 2021 ein Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO abgehalten. Im Zuge dessen wurden auch die Gesellschaftsverhältnisse der A-GmbH in den hier maßgeblichen Jahren 2006 bis 2008 besprochen. Ausgangspunkt dafür waren die Eintragungen im Firmenbuch, wonach CD bis zum 20. August 2007 als alleiniger Gesellschafter an der A-GmbH beteiligt und als deren Geschäftsführer selbständig vertretungsbefugt war. Mit „Abtretungsvertrag“ vom 20. August 2007 trat CD sodann von

seinem Geschäftsanteil einen Anteil von 85 % an DE ab, der gleichzeitig - nach Abberufung des CD - zum neuen Geschäftsführer der A-GmbH mit selbständigem Vertretungsrecht bestellt wurde.

Im Zuge des Erörterungstermins wurde vom (damaligen) Geschäftsführer DE und dessen steuerlicher Vertretung klargestellt, dass bis zur Abtretung der Gesellschaftsanteile mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 20. August 2007 eine verdeckte Treuhandschaft in dem Sinne vorlag, dass DE als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile des CD anzusehen war. DE war auch derjenige, dem allfällige Vorteilszuwendungen der Gesellschaft zugeflossen sind; CD sind zu keinem Zeitpunkt Vorteilszuwendungen der A-GmbH zugeflossen.

Vor diesem Hintergrund wurde anlässlich des Erörterungstermins auch folgende Klarstellung getroffen: Wenn im Zuge der Schlussbesprechung von der (damaligen) steuerlichen Vertretung der A-GmbH am 22. Juni 2010 der Antrag gestellt wurde, die Kapitalertragsteuer „*dem Gesellschafter vorzuschreiben (KESt wird von ihm getragen)*“, dann ist unter dem Gesellschafter, dem die KESt vorzuschreiben sei, DE zu verstehen.

II. Beweiswürdigung

1. Die vorstehenden Feststellungen zum Verfahrensablauf ergeben sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt.

2. Bei der Feststellung, dass DE (bis zur Abtretung der Gesellschaftsanteile mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 20. August 2007) als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile des CD anzusehen war, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die Klarstellung des DE und dessen steuerlicher Vertretung im Zuge des Erörterungstermins stützen. In diesem Zusammenhang wird auch auf die im Zuge der Außenprüfung eingeholte schriftliche Stellungnahme des CD vom 16. September 2010 verwiesen, deren Inhalt der Abgabepflichtigen vorgehalten (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes A vom 6. Oktober 2010, Pkt. 14) und auch anlässlich des Erörterungstermins besprochen wurde.

In dieser Stellungnahme führte CD zusammengefasst aus, dass der Vater des DE im Jahr 2002 verstorben sei. Im Zuge der Erbaufteilung habe sich DE mit seiner Schwester und deren Lebensgefährten OP darauf geeinigt, den Betrieb „Name“ in Gemeinde2 zu übernehmen. DE habe CD, den er aus der vorangegangenen Tätigkeit in Gemeinde3/Bundesland gekannt habe, gefragt, ob er im Betrieb „Name“ arbeiten wolle; dies sei ca. im April 2003 gewesen.

Da DE über keine Konzession verfügt und ein Konkursverfahren abzuwickeln gehabt habe, habe dieser CD gefragt, ob er - zumal dieser über eine Konzession verfügt habe - als Gesellschafter-Geschäftsführer die Anteile an der A-GmbH (diese führt den Betrieb „Name“) übernehmen könnte. Nach anfänglichen Bedenken habe CD zugesagt und bekundet, dass er das nur so lange

machte, bis DE sein Konkursverfahren abgewickelt habe und dieser selbst die Gesellschaft übernehmen könne.

Daraufhin sei ein Notariatsvertrag erstellt worden, mit dem CD sämtliche Gesellschaftsanteile an der A-GmbH von OP übernommen habe. In diesem Vertrag sei auch festgehalten worden, dass die Anteile von CD bis zur geplanten Übernahme durch DE nicht veräußert werden dürften. DE sei „*immer der Chef*“ gewesen, er sei für die gesamte Finanzgebarung, Verhandlungen mit den Firmen und Banken, Einstellung der Mitarbeiter inkl. Lohnverhandlungen, Banküberweisungen, Überweisungen der Mitarbeiterlöhne, monatliche Buchhaltung inkl. Jahresabschluss mit der (damaligen) Steuerberatungskanzlei usw. zuständig gewesen.

CD sei rein im operativen Bereich tätig gewesen, wie Abwicklung des Tagesgeschäftes, Einteilung der Mitarbeiter, Abrechnung der Kellner und Überprüfung der Standards im Betrieb. Er habe dafür einen Lohn bekommen und darüber hinaus keine weiteren Bezüge.

Als DE sein Konkursverfahren im Jahr 2007 abgewickelt gehabt habe, habe dieser 85 % der Gesellschaftsanteile an der A-GmbH übernommen. Diesbezüglich sei im August 2007 der „*Abtretungsvertrag*“ aufgesetzt worden.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich im Hinblick auf das wirtschaftliche Eigentum des DE an den Gesellschaftsanteilen auch auf den Internetauftritt des Betriebes „Name“ stützen (Quelle: Internet). Zur Geschichte des Betriebes finden sich dazu folgende Ausführungen: „*Sein Sohn DE übernahm das Name im Jahre 2003 und führte dieses bis zum Jahr 2018.*“

Vom Prüfer wurde auch eine Stellungnahme des RA Mag. RS eingeholt, der mit E-Mail vom 28. September 2010 Protokolle der Streitverhandlungen vom 27. April 2006 und 28. September 2006 zu GZ. bcd und andere Unterlagen vorlegte und dabei ausführte wie folgt: „*Diesen Unterlagen können Sie entnehmen, dass sowohl unsere Kanzlei, unsere Mandantschaft als auch alle anderen am Verfahren Beteiligten davon ausgingen, dass de facto Herr E den Betrieb leitete.*“ Diese Stellungnahme des RA Mag. RS wurde anlässlich des Erörterungstermins ebenfalls besprochen.

Somit steht für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft (und durch DE und dessen steuerlicher Vertretung im Zuge des Erörterungstermins auch bestätigt) fest, dass DE im gesamten Streitzeitraum als faktischer Machthaber der A-GmbH und - was für das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen an ihn wesentlich ist - als wirtschaftlicher Eigentümer der im zivilrechtlichen Eigentum des CD stehenden Gesellschaftsanteile zu betrachten ist (vgl. dazu auch VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264).

3. Streit besteht darüber, ob das Finanzamt A am 30. November 2010 - somit mehr als zwei Monate nach Erlassung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010

- (neue) Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 erlassen durfte. Streit besteht weiters darüber, ob die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO (Auswahlermessen) der A-GmbH mittels Haftungsbescheiden oder dem Empfänger der Kapitalerträge mittels Abgabenbescheiden vorzuschreiben gewesen wäre.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988):

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt: Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, beträgt die Kapitalertragsteuer 25 %.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Durch das BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, wurde § 95 Abs. 5 EStG 1988 materiell unverändert in Abs. 4 verschoben. Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wurde § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ergänzt. Damit wurde - im Vergleich zur bisherigen Rechtslage - bewirkt, dass dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) die KEST lediglich dann direkt vorgeschrieben werden darf, wenn der Nachweis geführt ist, dass die Einbringung der KEST bei der ausschüttenden Gesellschaft im Einzelfall erschwert ist (wenn „*die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre*“).

2. Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO):

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Gemäß § 224 Abs. 2 BAO bleiben die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge unberührt.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide geltenden Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 Abs. 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide geltenden Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, hat folgenden Wortlaut:

„Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*

4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.“

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

IV. Erwägungen

1. Wirkung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010:

1.1. Am 6. Juli 2010 erließ das Finanzamt A an die Beschwerdeführerin (Bf.) gerichtete Bescheide betreffend Haftung und Zahlung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, mit denen die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende KEST zur Nachzahlung vorgeschrieben wurde. Gegen diese Bescheide wurde von der Bf. am 9. September 2010 fristgerecht Beschwerde erhoben, mit der die Aufhebung dieser Bescheide beantragt wurde. Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom **15. September 2010** wurden die angefochtenen „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 vom Finanzamt A gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben. Mit „*Zurückweisungsbescheid*“ des Finanzamtes A vom 20. September 2010 wurde die Beschwerde vom 9. September 2010 gegen die „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 als unzulässig zurückgewiesen. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und der „*Zurückweisungsbescheid*“ sind rechtskräftig geworden. Am **30. November 2010** erließ das Finanzamt A sodann die an die Bf. gerichteten nunmehr angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008.

1.2. Die Aufhebung eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich zulässig, da die formelle Rechtskraft des aufgehobenen Bescheides keine Aufhebungsvoraussetzung ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 46). Das Bundesfinanzgericht geht

davon aus, dass mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO eine **ersatzlose Aufhebung** der „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 bewirkt wurde. Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Eine solche Verbindung setzt die **gleichzeitige Erlassung** des Aufhebungsbescheides und des den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheides voraus. Von einer solchen Verbindung kann nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls nicht gesprochen werden, wenn im Streitfall die Bescheide (vom 30. November 2010) erst zweieinhalb Monate nach dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO (vom 15. September 2010) erlassen wurden (vgl. dazu auch UFS 9.12.2009, RV/0760-W/05, miterledigt RV/0758-W/05). Das Finanzamt A hat am 15. September 2010 einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO erlassen, ohne dass gleichzeitig neue Sachbescheide (Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer) erlassen worden wären. Sowohl der Wortlaut als auch der Sinn und Zweck der Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung verbieten es, die „*Ersatzbescheide*“ - wie hier - erst zweieinhalb Monate nach dem Aufhebungsbescheid zu erlassen.

Das Finanzamt A hätte mit der Aufhebung der ursprünglichen Bescheide (der „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008) ohne weiteres bis zur Erlassung der „*Ersatzbescheide*“ (der Haftungsbescheide für diese Jahre) warten können und auch müssen. So setzt die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit etwa grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (zB VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Dies wird auch von der Finanzverwaltung so gesehen (vgl. Erlass des BMF, „*Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO*“, vom 3.2.2003, GZ. 05 2601/2-IV/5/02, Pkt. 7.3): „*Hat die Aufhebung nicht ersatzlos zu erfolgen, so ist der Aufhebungsbescheid in Verbindung mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid zu erlassen. Daher darf die Aufhebung erst dann erfolgen, wenn der für die Erlassung des ‚Ersatzbescheides‘ entscheidungserhebliche Sachverhalt geklärt ist (somit etwa erst nach Durchführung erforderlicher Ermittlungen und nach Wahrung des Parteiengenhörs).*“ Ein solches Zuwarten liegt im Streitfall aber nicht vor, weshalb im Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010 nur eine ersatzlose Aufhebung der „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 erblickt werden kann. Was „*die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes*“ betrifft, wird auf das an die Bf. (nach Erlassung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO) gerichtete Ergänzungsersuchen des Finanzamtes A vom 6. Oktober 2010 verwiesen.

1.3. Die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO folgt dem Vorbild des für die Wiederaufnahme des Verfahrens geltenden § 307 Abs. 1 BAO (vgl. die Gesetzesmaterialien zum AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, AB 1128 BlgNR XXI. GP, 16). Ebenso wie nach § 307 Abs. 1 BAO liegen rechtlich zwei Bescheide vor, die jeder für sich einem Rechtsmittel zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. zu § 307 BAO zB VwGH 29.11.2000, 99/13/0225; VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Nach § 307 Abs. 1 BAO ist der Wiederaufnahmsbescheid mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden. Nach Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2960, ist dadurch sichergestellt, dass es zwischen der Anordnung der Wiederaufnahme des Verfahrens und dem sachlichen Abschluss des wiederaufgenommenen Verfahrens keine zeitliche „Differenz“ und damit keinen bescheidlosen „Zwischenschritt“ geben kann. Aus dem Verbindungsgebot ergibt sich nach Stoll weiters, dass der Wiederaufnahmsbescheid und der Erneuerungsbescheid „gleichzeitig“ (wenn auch in der gebotenen gedanklich logischen Reihenfolge) zu ergehen haben. Keineswegs darf vor der Entscheidung über die Wiederaufnahme (vor Erlassung des Wiederaufnahmsbescheides) der neue (geänderte) Sachbescheid ergehen. Gleiches muss auch für die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO gelten (vgl. nochmals AB 1128 BlgNR XXI. GP, 16).

Mit Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.10.1997, 95/13/0036; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102) gab das Finanzamt Österreich in seinem Schreiben vom 23. April 2021 zu verstehen, dass die Auffassung verfehlt sei, dass ein in einem wiederaufgenommenen Abgabenverfahren ergangener Abgabenbescheid aus dem Grund des § 307 Abs. 1 BAO dann rechtswidrig sei, wenn er nicht gleichzeitig mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid ergehe. Die angeführte VwGH-Rechtsprechung bezog sich dabei auf jene - mit dem vorliegenden Streitfall sachverhaltsmäßig nicht vergleichbaren - Fälle, in denen die zunächst **gemeinsam** mit der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene Sachentscheidung nachträglich behoben wird. So führte der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt:

*„Dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung gemäß § 307 Abs. 1 BAO zu verbinden ist, hat rechtlich nicht zur Folge, dass die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung **im Falle ihrer Behebung** auf welchem Wege immer nicht durch eine neue Sachentscheidung ersetzt werden müsste. Besteht die Rechtsfolge der Wiederaufnahme eines Verfahrens infolge der mit ihr gemäß § 307 Abs. 1 BAO verbundenen Aufhebung des früheren Bescheides in der erneuten Anhängigkeit des betroffenen Abgabenverfahrens, dann bleibt ein solches Abgabenverfahren auch nach Aufhebung der gemäß § 307 Abs. 1 BAO **gemeinsam mit dem Wiederaufnahmebescheid erlassenen Sachentscheidung** weiter anhängig und bedarf daher der Erledigung durch einen die aufgehobene Sachentscheidung ersetzenden Bescheid.“*

Mit dem Verweis auf die angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung lässt sich demnach für die Bf. für den vorliegenden Streitfall nichts gewinnen, da eine gemeinsame (= gleichzeitige) Erlassung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO und der nunmehr angefochtenen Haftungsbescheide gerade nicht vorliegt.

1.4. Indem das Finanzamt A den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO (vom 15. September 2010, zugestellt am 21. September 2010) nicht mit den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheiden (Genehmigungsdatum: 30. November 2010) verbunden (demnach gleichzeitig erlassen) hat, ist von einer ersatzlosen Aufhebung der „Haftungs- und

Abgabenbescheid(e)“ für die Jahre 2006 bis 2008 durch den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO auszugehen. Durch die am 15. September 2010 erfolgte Aufhebung der „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 ohne gleichzeitige Erlassung neuer Haftungsbescheide für diese Jahre hat das Finanzamt A über die Haftung der Bf. für die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer abschließend abgesprochen. Damit steht aber der am 30. November 2010, somit zweieinhalb Monate später, erfolgten neuerlichen Erlassung von Haftungsbescheiden der Grundsatz der entschiedenen Sache entgegen. Der Beschwerde vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide vom 30. November 2010 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 ist daher allein schon aus diesem Grund (entschiedene Sache) gemäß § 279 Abs. 1 BAO Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide sind aufzuheben.

In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass sowohl die (aufgehobenen) „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ vom 6. Juli 2010 als auch die (nunmehr angefochtenen) Haftungsbescheide vom 30. November 2010 an denselben Haftungspflichtigen (nämlich die A-GmbH) gerichtet wurden und denselben Zeitraum (nämlich die Jahre 2006 bis 2008) umfassten. Auch wenn das vom Finanzamt A für die „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ verwendete Bescheidformular L20 Unklarheiten hervorrufen konnte, war es doch nicht rechtswidrig, dieses Formular für die Haftungsinanspruchnahme des Haftungspflichtigen zu verwenden (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182). Es war jedenfalls klar erkennbar, worüber das Finanzamt A mit den „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)n*“ vom 6. Juli 2010 absprechen wollte. Unklare bzw. gänzlich fehlende Spruchbestandteile des Bescheidformulars L20 sind im Interpretationswege unter Zuhilfenahme der Bescheidbegründung (diesfalls des Bp-Berichtes vom 7. Juli 2010 sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 2010 und der anlässlich der Schlussbesprechung behandelten „*Prüfungsfeststellungen A-GmbH*“ als dessen integrierende Bestandteile) zu ergänzen und im Rechtsmittelverfahren zu sanieren (vgl. nochmals VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182). Wenn das Finanzamt A dennoch (etwa wegen fehlender Bezeichnung des Empfängers der Kapitalerträge) von der Nichtsanierbarkeit der „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ vom 6. Juli 2010 ausgegangen ist, dann blieb es ihm - wie bereits dargelegt - trotz eines offenen Rechtsmittelverfahrens unbenommen, diese gemäß § 299 BAO aufzuheben. Es hätte dann aber mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbunden werden müssen (Gleichzeitigkeit), um nicht von einer entschiedenen Sache sprechen zu können (das Finanzamt A wäre zur Erlassung beider Bescheide zuständig gewesen - vgl. § 299 Abs. 2 zweiter Satz BAO idF des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009); dies ist aber nicht geschehen.

1.5. Indem das Finanzamt A die Beschwerde vom 9. September 2010 gegen die „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 - nach Erlassung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010 - mit „*Zurückweisungsbescheid*“ vom 20. September 2010 als unzulässig (geworden) zurückgewiesen hat, hat es selbst

unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO abschließend über die Haftung der Bf. für die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer abgesprochen und eine ersatzlose Aufhebung der „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 herbeigeführt werden sollte. In diesem Zusammenhang wird auf § 274 BAO in der hier maßgeblichen Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, verwiesen: *„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.“*

Wollte man - in unzulässiger Weise - in den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheiden vom 30. November 2010 gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundene Bescheide zum Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 15. September 2010 erblicken, dann hätte das Finanzamt A den „*Zurückweisungsbescheid*“ vom 20. September 2010 gar nicht erlassen dürfen; die Beschwerde vom 9. September 2010 gegen die „*Haftungs- und Abgabenbescheid(e)*“ für die Jahre 2006 bis 2008 hätte nämlich als auch gegen die Haftungsbescheide vom 30. November 2010 gerichtet gegolten und die dagegen eingebrachte „*Berufung*“ vom 30. Dezember 2010 wäre lediglich als ergänzender Schriftsatz zu werten gewesen. Da die Haftungsbescheide vom 30. November 2010 dem ursprünglichen Beschwerdebegehren (gerichtet auf Bescheidaufhebung; vgl. die Beschwerde vom 9. September 2010) in keiner Weise Rechnung getragen haben, wäre auch eine Gegenstandsloserklärung gemäß § 274 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, nicht in Frage gekommen (vgl. dazu auch *Ritz*, BAO, **4. Auflage**, § 299 Tz 46). Durch den „*Zurückweisungsbescheid*“ vom 20. September 2010 hat das Finanzamt A eindeutig zu erkennen gegeben, dass es sich bei den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheiden vom 30. November 2010 gerade nicht um gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundene Bescheide handelt.

1.6. Auch der weitere Verweis des Finanzamtes Österreich in seinem Schreiben vom 23. April 2021 auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 25.2.2010, 2009/16/0254), wonach das Verbindungsgebot des § 299 Abs. 2 erster Satz BAO im Hinblick auf § 299 Abs. 2 zweiter Satz BAO in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, gar nicht zur Anwendung gelange, erweist sich als nicht zielführend. Gemäß § 299 Abs. 2 zweiter Satz BAO idF des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid nur dann zu verbinden, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Das vom Finanzamt Österreich angezogene VwGH-Erkenntnis betraf eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates, somit einer Abgabenbehörde zweiter Instanz; die vorliegende Entscheidung ist demgegenüber vom Bundesfinanzgericht (somit nicht von einer Abgabenbehörde) zu treffen. Darüber hinaus hat das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis gerade - wie vom Verwaltungsgerichtshof in der angesprochenen Entscheidung gefordert - in der Sache selbst entschieden und der Beschwerde gemäß § 279 Abs. 1 BAO Folge gegeben, weil festgestellt wurde, dass das Finanzamt A über die Haftung der Bf. für die Kapitalertragsteuer (aufgrund des

dargestellten Verfahrensablaufes) bereits abschließend abgesprochen hatte; es hätten daher gar keine neuen Haftungsbescheide ergehen dürfen (Vorliegen einer bereits entschiedenen Sache). Nicht anders hätte das Bundesfinanzgericht zu entscheiden etwa bei Rechtswidrigkeit der Haftungsbescheide wegen Eintritts der Bemessungsverjährung (§ 238 BAO). Bemerkt wird weiters, dass der Beschwerde auch aus anderen Gründen Folge zu geben ist (vgl. den nachfolgenden Pkt. IV.2. dieses Erkenntnisses).

2. Auswahlermessen im Hinblick auf die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer:

2.1. Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen. Auch verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2020, § 93 Rz 13).

Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. zB VwGH 21.9.2005, 2002/13/0230 und 2001/13/0261; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262, 0263; VwGH 17.12.2002, 97/14/0026; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241 und 0242; VwGH 22.3.2000, 97/13/0173; VwGH 24.3.1998, 97/14/0118; VwGH 28.1.1998, 95/13/0069; VwGH 6.4.1995, 93/15/0060; VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080, mwN). Dies gilt auch dann, wenn die Geschäftsführung der Gesellschaft von einem Minderheitsgesellschafter ausgeübt wird und die Abgabenbehörde zur Überzeugung gelangt, dass die Mehrgewinne als verdeckte Ausschüttung an den Minderheitsgesellschafter und Geschäftsführer anzusehen sind (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0261; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Ein „Nichtgesellschafter“ ist dann als Anteilseigner anzusehen, wenn der (vorgeschobene) Gesellschafter für ihn den Gesellschaftsanteil lediglich als verdeckter Treuhänder hält (vgl. Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 32. Lfg 2019, 4. Verdeckte Ausschüttungen Rz 711, mwN). Ein zur abweichenden Zurechnung führendes (verdecktes) Treuhandverhältnis ist zwar nur wirksam, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist (BFH 28.2.2001, I R 12/00, BStBl. II 2001, 468). Der Nachweis muss jedoch nicht notwendigerweise durch schriftliche Vereinbarungen geführt werden, sondern kann sich auch aus den Gesamtumständen, insbesondere der eindeutigen tatsächlichen Handhabung ergeben (BFH 19.6.2007, VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

Das Bundesfinanzgericht stellte fest (vgl. Pkt. I.11. und II.2. dieses Erkenntnisses), dass DE die A-GmbH auch in der Zeit, als er noch nicht Gesellschafter war (somit bis zum Abschluss des „Abtretungsvertrages“ vom 20. August 2007), wirtschaftlich dominiert hat. Er war deren „faktischer Machthaber“ und - „was für das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen an ihn wesentlich ist“ (vgl. VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264) - als „wirtschaftlicher Eigentümer der im zivilrechtlichen Eigentum“ eines Dritten (des CD) stehenden Gesellschaftsanteile zu betrachten (vgl. dazu auch Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 32. Lfg 2019, 4. Verdeckte Ausschüttungen Rz 720). Empfänger allfälliger verdeckter Ausschüttungen war im Streitzeitraum ausnahmslos DE.

2.2. Mit den angefochtenen Haftungsbescheiden vom 30. November 2010 hat das Finanzamt A die A-GmbH im Hinblick auf die dem wirtschaftlichen Eigentümer DE aus dem Vermögen der Gesellschaft zugewendeten Vorteile, die ua. aus im Wege von Sicherheitszuschlägen festgestellten Mehrgewinnen resultierten, zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen. Zu überprüfen ist, ob die A-GmbH nach § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zur Haftung für die aus den verdeckten Ausschüttungen resultierende Kapitalertragsteuer herangezogen werden durfte.

§ 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre 2006 bis 2008 geltenden Fassung regelt die Fälle der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners (des Empfängers der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer. Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 gegeben (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170). Die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ist ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen. Solcherart **liegt es im Ermessen**, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. dazu ausführlich VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, mwN; VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165). Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde (vgl. Ritz, BAO⁶, § 224 Tz 2, mwN). Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

2.3. Bezogen auf den vorliegenden Streitfall waren die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 wie auch für eine Direktvorschreibung nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 gegeben. (Die mit dem StRefG 2015/2016 erweiterten Voraussetzungen für die Direktvorschreibung - vgl. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 - kommen im Streitfall nicht zur Anwendung.) Es lag somit im

Auswahlermessen des Finanzamtes A, ob die Kapitalertragsteuer dem Abzugsverpflichteten (Schuldner der Kapitalerträge) mittels Haftungsbescheid oder dem Steuerschuldner (Empfänger der Kapitalerträge) mittels Abgabenbescheid vorzuschreiben ist.

Das Finanzamt A hat dieses Auswahlermessen überhaupt nicht geübt, eine Begründung der Ermessensentscheidung fehlt zur Gänze; weder den angefochtenen Haftungsbescheiden selbst, noch dem Bp-Bericht vom 7. Juli 2010, noch der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 2010 und den anlässlich der Schlussbesprechung behandelten „*Prüfungsfeststellungen A-GmbH*“ ist zu entnehmen, warum die A-GmbH im Haftungswege für die Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen werden sollte. Daran vermag auch die Wiedergabe des Gesetzestextes in der Begründung zu den angefochtenen Haftungsbescheiden nichts zu ändern (vgl. den Einwand des Finanzamtes Österreich lt. Schreiben vom 15. März 2021), weil § 202 Abs. 1 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (jeweils in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide geltenden Fassung) lediglich eine „*Kann*“-Bestimmung darstellt und damit keineswegs dargestellt wurde, warum im Zuge des Auswahlermessens die A-GmbH nach § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in Anspruch genommen werden sollte.

2.4. Wendet sich eine gewinnausschüttende Körperschaft im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegen ihre Inanspruchnahme im Haftungsweg für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen und macht dazu eine unrichtige (bzw. fehlende) Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde geltend, liegt es am Bundesfinanzgericht, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des § 279 BAO zu entscheiden, ob gemäß § 95 EStG 1988 die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden kann (vgl. VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063). Dabei kommt dem Bundesfinanzgericht gemäß Art. 130 Abs. 3 B-VG zwar insofern eine besondere Position zu, als ihm auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt ist (vgl. *Sutter in Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor BVwG und BFG, 274). Es hat dabei aber die im Erkenntnis vom 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, vorgegebenen Grundsätze zu beachten.

Nach § 20 BAO iVm § 2a BAO müssen Entscheidungen, die das Bundesfinanzgericht nach seinem Ermessen zu treffen hat (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „*Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei*“, unter Zweckmäßigkeit das „*öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben*“ (vgl. zB VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132; VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161).

2.5. Für das Bundesfinanzgericht ist entscheidend, dass von der (damaligen) steuerlichen Vertretung der Bf. anlässlich der Schlussbesprechung im Zuge der Außenprüfung sogar der **Antrag** gestellt wurde (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juni 2010, Pkt. „Feststellungen“), die Kapitalertragsteuer „*dem Gesellschafter vorzuschreiben (KESt wird von ihm getragen)*.“ Unter „*dem Gesellschafter*“, dem die KESt vorzuschreiben sei, ist DE zu verstehen (vgl. die Klarstellung anlässlich des Erörterungstermins gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 25. März 2021). Der Einwand des Finanzamtes Österreich (vgl. dessen Schreiben vom 15. März 2021), dass diesbezüglich lediglich ein „*handschriftlicher Vermerk des Prüfers*“ und kein „*dezidiertes Antrags*“ der Bf. vorliege, kann nicht nachvollzogen werden. An der Schlussbesprechung nahmen - neben Vertretern des Finanzamtes - die (damalige) steuerliche Vertretung der Bf. (diese in der Person des Steuerberaters UV) und der (damalige) Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., DE, teil. Mit Telefax vom 22. Juni 2010, 08:54 Uhr, übermittelte das Finanzamt A der (damaligen) steuerlichen Vertretung der Bf. die Niederschrift über die Schlussbesprechung, die auf der letzten Seite unter dem Pkt. „Feststellungen“ auch den besagten Antrag (wörtlich: „*wird beantragt*“) enthielt. Diese letzte Seite der Niederschrift mit dem Antrag wurde sowohl vom Steuerberater UV als auch dem (damaligen) Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., DE, unterschrieben.

Bei diesem niederschriftlich gestellten Antrag handelt es sich um ein Anbringen gemäß § 85 Abs. 1 BAO (Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen). Solche Anbringen liegen auch vor, wenn ihre Stattgabe im Ermessen liegt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 5). Die Abgabenbehörden sind gemäß § 85a BAO verpflichtet, über Anbringen (§ 85 BAO) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Anbringen unterliegen auch dann der Entscheidungspflicht, wenn ihre Erledigung im Ermessen liegt. Auch Anträge auf im Ermessen liegende Entscheidungen sind von der Entscheidungspflicht betroffen (zB VwGH 3.10.1988, 87/15/0114). Da das Finanzamt A diesem Antrag nicht Rechnung getragen und die Kapitalertragsteuer vielmehr (zudem ohne Ermessensbegründung) der Bf. im Haftungsweg vorgeschrieben hat, wäre es iSd § 85a BAO verpflichtet gewesen, einen entsprechenden Abweisungsbescheid zu diesem Antrag zu erlassen; dies ist jedoch nicht geschehen.

2.6. Mit dem anlässlich der Schlussbesprechung gestellten Antrag hat die Bf. zu erkennen gegeben, dass es in ihrem Interesse lag, die Kapitalertragsteuer „*dem Gesellschafter vorzuschreiben*“. Es wäre daher nur billig gewesen, die Kapitalertragsteuer in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei „*dem Gesellschafter*“ (somit DE als wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaftsanteile) vorzuschreiben.

Gegen die Inanspruchnahme der Bf. spricht weiters, dass es zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer durch zu verdeckten Ausschüttungen führenden Handlungen des DE gekommen ist, da dieser als faktischer Machthaber und wirtschaftlicher Eigentümer der Bf. die Kapitalerträge selbst nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Es wäre daher unbillig, nicht

denjenigen mit den Abgaben zu belasten, der letzten Endes Begünstigter der verdeckten Ausschüttungen war.

Mit dem anlässlich der Schlussbesprechung gestellten Antrag hat die Bf. auch unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass die Kapitalertragsteuer nicht von der Körperschaft, sondern „von ihm“ (Anm.: „dem Gesellschafter“) getragen wird. In den - dem Bp-Bericht als dessen integrierender Bestandteil beigelegten - „*Prüfungsfeststellungen A-GmbH*“ wurde vom Prüfer bei den einzelnen zu verdeckten Ausschüttungen führenden Textziffern dementsprechend auch festgehalten, dass die „*Kapitalertragsteuer 25 %*“ (und nicht 33,33 %) betrage. Weiters wurde vom Prüfer festgehalten: „*Die Zahlung der KESt erfolgt durch Geser (siehe Niederschrift vom 22.6.2010)!*“ Bei dieser Sachlage wäre es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch nur zweckmäßig gewesen, DE als Empfänger der Kapitalerträge im Wege eines Abgabenbescheides gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre 2006 bis 2008 geltenden Fassung direkt in Anspruch zu nehmen, wenn die KESt schon von ihm getragen wird.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Einbringlichkeit der KESt bei DE jederzeit gegeben und zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide weder gefährdet noch erschwert gewesen wäre. Das Finanzamt A hätte die KESt bei ihm auch rasch einbringen können. Der (damalige) Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., DE, hat am 22. Juni 2010 an der Schlussbesprechung im Zuge der Außenprüfung teilgenommen und die darüber aufgenommene Niederschrift mitunterzeichnet. Mit dem anlässlich der Schlussbesprechung gestellten Antrag hat DE damit ausdrücklich auch seinen Zahlungswillen zur Bezahlung der KESt signalisiert. Letztlich war auch das Finanzamt selbst von der Einbringlichkeit der KESt bei DE überzeugt (vgl. die Prüfungsfeststellung: „*Die Zahlung der KESt erfolgt durch Geser (siehe Niederschrift vom 22.6.2010)!*“

2.7. Vom Finanzamt Österreich wurde eingewendet (vgl. dessen Schreiben vom 15. März 2021), dass eine Vorschreibung der KESt mittels Abgabenbescheiden gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) unzweckmäßig gewesen wäre, weil die Bescheiderlassung „*ansonsten an beide Gesellschafter* (Anm.: offensichtlich gemeint CD und DE) *hätte ergehen müssen, was weitere Rechtsmittelverfahren nach sich gezogen hätte.*“ Dieser Einwand geht ins Leere, weil - wie das Bundesfinanzgericht festgestellt hat (vgl. nochmals Pkt. I.11. und II.2. dieses Erkenntnisses) - DE (bis zur Abtretung der Gesellschaftsanteile mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 20. August 2007) als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile des CD anzusehen war. Empfänger allfälliger verdeckter Ausschüttungen war im gesamten Streitzeitraum ausnahmslos DE, CD sind zu keinem Zeitpunkt Vorteilszuwendungen der A-GmbH zugeflossen. Diese Feststellungen wurden von den Streitparteien anlässlich des Erörterungstermins vom 25. März 2021 auch nicht bestritten.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Finanzamt A selbst noch vor Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide Erhebungen im Hinblick auf die tatsächlichen Gesellschafts- und Machtverhältnisse der A-GmbH durchgeführt hat. Auf die eingeholte schriftliche Stellungnahme des CD vom 16. September 2010 wird diesbezüglich verwiesen, deren Inhalt der Bf. noch vor Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide auch vorgehalten wurde (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes A vom 6. Oktober 2010, Pkt. 14). Weiters wird auf die vom Prüfer eingeholte Stellungnahme des RA Mag. RS verwiesen (vgl. dessen E-Mail vom 28. September 2010). Das Finanzamt A hätte daher zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide ohne weiteres die entsprechenden Schlüsse im Hinblick auf das wirtschaftliche Eigentum des DE an den Gesellschaftsanteilen der A-GmbH ziehen und erkennen können, dass im Hinblick auf § 95 Abs. 5 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) nur ein Empfänger von Kapitalerträgen (nämlich DE) in Frage gekommen wäre. Bezeichnenderweise hat das Finanzamt A in den Haftungsbescheiden betreffend Kapitalertragsteuer für die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 auch nur DE als Empfänger der Kapitalerträge angeführt.

2.8. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern. Eine persönliche Haftung besteht nach § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung für den Schuldner der Kapitalerträge. In den Fällen persönlicher Haftung iSd § 7 Abs. 1 BAO hat der Haftungspflichtige mit seinem Vermögen für Abgabenschulden eines anderen einzustehen (Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden; vgl. VwGH 20.4.1989, 89/16/0009-0011; vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 7 Tz 1, mwN).

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (zB VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087; VwGH 31.3.1998, 93/13/0130). Haftungen sind Besicherungsinstitute (zB Kopecky, Haftung, 7). Daraus ergibt sich eine gewisse **Nachrangigkeit der Haftung** im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Hauptschuldner (Erstschuldner, Primärschuldner) ist der Eigenschuldner oder (zB bei der Haftung nach § 9 BAO hinsichtlich vom Arbeitgeber abzuführender Lohnsteuer) ein Haftungspflichtiger (vgl. zB Stoll, Ermessen², 390 ff; vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 7 Tz 6, mwN). Bei der Inanspruchnahme persönlich Haftender ist somit vor allem die Nachrangigkeit der Haftung zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 8, mwN).

Auch wenn in Ausnahmefällen die Inanspruchnahme des Haftenden ohne vorherige Inanspruchnahme des Hauptschuldners zulässig ist, ist doch das zentrale Ermessenskriterium jenes der Nachrangigkeit (Subsidiarität) der Haftung. Daher darf der Haftende idR nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (zB Stoll, Steuerschuldverhältnis, 222; VwGH 29.4.1988, 87/17/0313; VwGH 16.10.2002, 99/13/0060; VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132) oder

wenn die Inanspruchnahme des Hauptschuldners aus rechtlichen Gründen nicht möglich (zB Ellinger in Bauer-FS, 27) oder nicht zulässig wäre. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme eines Haftenden läge beispielsweise vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könnten (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0008). Vor diesem Hintergrund erblickt das Bundesfinanzgericht im Streitfall einen Grund mehr für die Direktvorschreibung der KEST nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre 2006 bis 2008 geltenden Fassung beim Empfänger der Kapitalerträge (und Schuldner der Kapitalertragsteuer), zumal die Einbringlichkeit der KEST bei DE nach Abschluss der Außenprüfung jederzeit gegeben war.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide (am 30. November 2010) wäre auch noch keine Festsetzungsverjährung bezüglich einer Direktvorschreibung der KEST nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre 2006 bis 2008 geltenden Fassung vorgelegen.

2.9. Bei Abwägung aller für die Ermessensentscheidung im Streitfall maßgebenden Kriterien gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das Auswahlermessen dahingehend zu üben ist, die Kapitalertragsteuer dem Steuerschuldner (dem Empfänger der Kapitalerträge), somit DE als wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaftsanteile, vorzuschreiben.

Wenn das Finanzamt Österreich in seiner E-Mail an das Bundesfinanzgericht vom 6. April 2021 auf einen „sehr ähnlichen“ (vom Bundesfinanzgericht bereits entschiedenen) Fall verwies (vgl. BFG 24.8.2020, RV/3101208/2016), dann ist dem entgegenzuhalten, dass die Ermessensübung immer auf den Einzelfall abstellt und dabei die vielfältigsten Umstände zu berücksichtigen sind. Bezogen auf den vorliegenden Streitfall kommt nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes dem Antrag der Bf., die Kapitalertragsteuer „*dem Gesellschafter vorzuschreiben*“, entscheidende Bedeutung zu. Ein solcher Antrag lag dem vom Finanzamt Österreich angezogenen BFG-Erkenntnis sachverhältnismäßig nicht zugrunde. Überdies hat das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis zum Ausdruck gebracht, dass die Festsetzung der Kapitalertragsteuer in den angefochtenen Abgabenbescheiden allein schon mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung nicht gerechtfertigt war. Letztlich ist festzuhalten, dass sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Streitfall (im Gegensatz zu dem vom Finanzamt Österreich angezogenen BFG-Erkenntnis) nicht mit der Ermessensübung der Abgabenbehörde auseinanderzusetzen hatte (vom Finanzamt A wurde das Auswahlermessen erst gar nicht geübt), sondern vielmehr selbst erstmalig eine Ermessensentscheidung zu treffen hatte.

3. Der Beschwerde vom 30. Dezember 2010 gegen die Haftungsbescheide vom 30. November 2010 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 ist gemäß § 279 BAO Folge zu geben, die angefochtenen Haftungsbescheide sind aufzuheben.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Es ergibt sich bereits unmittelbar aus dem Gesetz (§ 299 Abs. 2 BAO), dass mit dem Aufhebungsbescheid vom 15. September 2010 die angefochtenen Haftungsbescheide zu verbinden gewesen wären. Da dies nicht geschehen ist, war von einer ersatzlosen Aufhebung durch den Aufhebungsbescheid auszugehen. Im Übrigen lag es im Auswahlermessen (§ 20 BAO iVm § 2a BAO) des Bundesfinanzgerichtes, ob die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer der Bf. mittels Haftungsbescheiden oder dem Empfänger der Kapitalerträge mittels Abgabenbescheiden vorzuschreiben war. Bei dieser von den Umständen des Einzelfalles abhängenden Ermessensentscheidung konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. Juni 2021