

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***3*** über die Beschwerde vom 1. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 18. Juli 2013 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2010

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 18.07.2013 wurde dem Bf. Kapitalertragsteuer in Höhe von 107.467,78 € vorgeschrieben. Diese resultiert aus einer abgabenrechtlichen Außenprüfung bei der ***1*** GmbH, bei der der Bf. im verfahrensgegenständlichen Jahr als Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt war. Aufgrund der Feststellungen, nämlich die Nichtanerkennung von Vorsteuern aus 4 Rechnungen von der S GmbH und der Kürzung des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes um 50%, da die Leistung nicht durch den ausgewiesenen Subunternehmer erbracht worden ist, wurde folglich dem alleinigen Gesellschafter, dem Bf., eine verdeckte Ausschüttung zugeordnet und die daraus resultierende Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde und verwies auf die Ausführungen der Berufung (nunmehr Beschwerde) der ***1*** GmbH in Liquidation vom 14.6.2013 gegen den Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 2010 und machte die Vorbringen zum Inhalt dieser gegenständlichen Beschwerde. Ergänzend wurde

vorgebracht, dass mit dem vom Prüfer anerkannten Personalaufwand die am Markt erbrachten Leistungen nicht durchgeführt hätten werden können.

In der Beschwerde wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Die Beschwerde wurde mit Bescheid vom 30.09.2014 (Beschwerdevorentscheidung) als unbegründet abgewiesen:

*„Von der ***1*** GmbH wurden Aufwendungen für Subunternehmerleistungen der Firma S GmbH für die Durchführung von Reinigungsleistungen geltend gemacht. Es handelt sich dabei um vier Rechnungen von insgesamt 736.921,89 €. Aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen geht die Abgabenbehörde davon aus, dass es sich dabei um Deckungsrechnungen handelt, und dass durch die S GmbH keine Leistungserbringung erfolgte.*

Die Aufwendungen aus den gegenständlichen Rechnungen wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht und die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen.

Die geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuer waren nicht anzuerkennen. Diesbezüglich wird auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010 vom 30.09.2014 verwiesen.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (zB VwGH 27.05.1999, 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber dem im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, so ist in der Regel davon auszugehen, dass diese den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (VwGH 27.04.1994, 92/13/0011, 94/13/0094, VwGH 19.07.2000, 97/13/0241, 0242).

*Der Bf. war Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der ***1*** GmbH. Der Geschäftsführer trägt die Kest.*

Demzufolge sind für das Veranlagungsjahr 2010 folgende verdeckte Ausschüttungen zur Kapitalertragsbesteuerung heranzuziehen:

Subleistungen Fa. S GmbH	614.101,57 €
50% Scheinaufwand	307.050,79 €
Vorsteuer	122.820,32 €
Verdeckte Ausschüttung	429.871,32 €
25% Kest	107.467,78 €

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 idgF ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Direktvorschreibung liegt im Ermessen der Behörde und erfolgte im Sinne des § 20 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen.

*Der im Zusammenhang mit dem für die Ermessensübung im Sinne des § 7 entwickelte Grundsatz, wonach der Haftende in der Regel nur in Anspruch genommen werden soll, wenn die Einbringung der Abgaben beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre, ist in diesem Fall anzuwenden. Der Bf. hat sich durch die beschriebene Vorgehensweise einen Vorteil bzw. eine Bereicherung verschafft. Die Einbringung der Abgaben bei der ***1*** GmbH ist gefährdet, da sie sich in Liquidation befindet, per 31.12.2011 kaum Anlagevermögen vorhanden ist (3.003,61 € laut Bilanz zum 31.12.2012) und somit de facto kein Vermögen vorhanden ist. Folglich ist der Bf. mittels Direktvorschreibung in Anspruch zu nehmen.“*

Der Bf. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und beantragte den Bescheid ersatzlos aufzuheben. In diesem wird der Inhalt in vollem Umfang bestritten und ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Die mündliche Verhandlung wurde für den 19.11.2020 angesetzt.

Mit Eingabe vom 17.11.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Firma ***1*** GmbH für das Jahr 2010 hat das Finanzamt festgestellt, dass es zu einer verdeckten Ausschüttung an Gesellschafter-Geschäftsführer, dem Bf. gekommen ist.

Es wurde die Vorsteuer aus 4 Rechnungen von der S GmbH nicht anerkannt, da es sich bei diesen Rechnungen um Deckungsrechnungen handelte. In weiterer Folge wurde der Aufwand im Schätzungswege (50%) gekürzt, da die Abgabenbehörde davon ausging, dass die Leistungen zwar erbracht wurden, aber nicht vom Rechnungsaussteller, der S GmbH.

Hinsichtlich des ausführlichen Sachverhaltes wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/7100090/2015 verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Im vorliegenden Fall verweist das Bundesfinanzgericht auf die Darlegung und Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und der dort vorgelegten Unterlagen, sowie auf den festgestellten Sachverhalt und der Beweiswürdigung im Rechtsmittelverfahren der ***1*** GmbH, GZ RV/7100190/2015.

3. Rechtliche Beurteilung

4. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtsgrundlagen

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 idgF wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 idgF unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspricht § 27 Abs. 1 Z 1

EstG 1988 iddgF; neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Gewinnausschüttungen als sonstige Bezüge und unterliegen der Kapitalertragsteuer (Jakom, EstG¹³, § 27 Tz 47).

Gemäß § 95 Abs. 2 EstG 1988 iddgF 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 EstG 1988 iddgF ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet:

Z 1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

Gemäß § 95 Abs. 4 EstG 1988 iddgF hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. ...

Gemäß § 95 Abs. 5 EstG 1988 iddgF 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.

§ 95 Abs. 5 Z 1 EstG stellt auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (Doralt/Kirchmayer, EstG⁸, § 95 Tz 45). Unmaßgeblich ist dabei, ob der zum Abzug Verpflichtete weiß, dass er den KEst-Abzug vorschriftswidrig unterlässt.

Daraus folgt rechtlich:

Da der Besteuerungstatbestand der verdeckten Ausschüttung - wie im Erkenntnis zur Beschwerde der ausschüttenden Gesellschaft, der ***1*** GmbH, RV/7100190/2015 dargestellt - verwirklicht wurde und auch von der diesbezüglichen Zuordnung von verdeckten Ausschüttungen zu Gunsten des Bf. in dem vom Finanzamt angenommenen Maß auszugehen war, war dem Bf. als Empfänger dieser Kapitalerträge (für den Zeitraum 2010) Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Quantschnigg/Schuch, § 95 Tz 11). Die Inanspruchnahme des Empfängers steht im Ermessen der Behörde (Marschner in Jakom zu

§ 95 Abs. 4, Rz 41, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 16, § 95 Tzen 65 ff;
Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 95 Tz 11; VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153; VwGH
28.05.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 30.06.2015, 2012/15/0165).

Da daher die Voraussetzungen – die ***1*** GmbH hat die Kapitalerträge an den Bf. nicht vorschriftsmäßig gekürzt – für eine direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) vorlagen, stand es im Ermessen des Finanzamtes, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten GmbH vorzuschreiben.

Die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles, abstellend auf die Vermögensverhältnisse von Gesellschaft und Gesellschafter (UFS 30.10.2013, RV/0358-G/09)

Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie, zu verstehen. (Ritz, BAO, § 20 Tz 7)

Das Finanzamt begründete sein Ermessen mit dem Umstand, dass aufgrund der mangelnden Liquidität die Einbringung bei der ***1*** GmbH gefährdet sei. Die ***1*** GmbH befand sich ab September 2012 in Liquidation, die Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bf. wurde während des Liquidationszeitraumes am 18.7.2013 festgesetzt.

Aufgrund der Gefährdung der Einbringung bei der ***1*** wurde im Rahmen des Ermessens die Kapitalertragsteuer direkt dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben.

Es kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn für die Ermessensübung der im Sinne des § 7 BAO entwickelte Grundsatz, nämlich, dass der Haftende nur in Anspruch genommen werden soll, wenn die Einbringung der Abgaben beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist, in diesem Fall angewendet wird.

Der Bf. hat sich durch die Ausstellung von Deckungsrechnungen (überhöhter Aufwand) und ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Vorsteuern einen Vorteil beziehungsweise eine Bereicherung verschafft. Aufgrund des Umstandes, dass sich die ***1*** GmbH in Liquidation befand und de facto kein Vermögen vorhanden war, sind die Voraussetzungen gegeben, dass der Bf. in Anspruch genommen werden kann.

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des

Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG § 95 Tz 4).

Im Beschwerdefall hat der Gesellschafter-Geschäftsführer den Gewinn der Gesellschaft nach den Feststellungen im Verfahren zu der GZ RV/7100190/2015 durch Ausstellung von Deckungsrechnungen im Jahr 2010 gemindert. Die darin getroffenen Erwägungen gelten für dieses Verfahren ebenso. Die nähere Begründung ist dem genannten Erkenntnis zu entnehmen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund gibt es keinen Grund für eine ersatzlose Aufhebung des KEST-Bescheides.

Dem Bf. wird gemäß § 95 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer in Höhe von 107.467,78 € für das Jahr 2010 direkt vorgeschrieben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Beurteilung der zu lösenden Rechtsfrage erfolgte im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weder weicht das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch ist diese uneinheitlich oder fehlt diese.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 7. Juli 2021