

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 19.10.2017 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde 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.

II. 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 ***1*** zu 49% und ***2*** zu 51% beteiligt waren.

Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 12. Dezember 2014 wurde u.a. ausgeführt, in den Jahren 2010 bis 2012 gelegte Rechnungen der Fa. A-GmbH und der Fa. B-GmbH an die Beschwerdeführerin seien als Deckungsrechnungen zu qualifizieren. Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die Leistungen durch „Schwarzarbeitskräfte“ erbracht worden seien; vom geltend gemachten Aufwand würden „nach gängiger Verwaltungspraxis“ 50% als fiktiver Aufwand für die „Schwarzarbeitskräfte“ anerkannt. Weiters wurde ausgeführt, auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters seien per 31.12.2009 und 31.12.2010 zahlreiche Umbuchungen vorgenommen worden. Laut Vorhaltsbeantwortung seien beim

Abstimmen der Kunden- und Lieferantenkonten „offene“ Kunden und Lieferanten auf Verrechnungskonto ausgebucht worden. Ein Nachweis darüber, wann die tatsächliche Bezahlung erfolgt sei, habe nicht erbracht werden können. Diese Vorgehensweise finde in § 131 Abs. 1 Z 2 BAO keine Deckung. Es erfolge daher eine Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages von 10.000 € für die beiden Jahre. Die nicht anerkannten Aufwendungen und der Sicherheitszuschlag stellten verdeckte Ausschüttungen dar. Die Kapitalertragsteuer werde „von den Gesellschaftern getragen“.

Mit Haftungsbescheiden vom 19. Oktober 2017 machte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 geltend. In der Begründung wurde ausgeführt, der Abzugsverpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Als Empfänger der Kapitalerträge wurden die beiden (damaligen) Gesellschafter der Beschwerdeführerin angeführt. Weiters wurde auf den Bericht zur Außenprüfung vom 12. Dezember 2014 verwiesen.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin stellte fristgerecht einen Vorlageantrag.

Mit Erkenntnis vom 05.05.2021, RV/7100363/2021, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2009 Folge und hob den Bescheid auf. Betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise Folge und änderte die Bescheide ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, es sei in seinem Erkenntnis vom 07.04.2021, RV/7101297/2018, davon ausgegangen, dass die in den Jahren 2009 und 2010 vorgenommenen Umbuchungen keine Auswirkungen auf die Höhe der Betriebsergebnisse dieser Jahre gehabt hätten; die Verhängung eines Sicherheitszuschlages sei daher nicht gerechtfertigt. Eine verdeckte Ausschüttung liege insoweit ebenfalls nicht vor. Bezüglich nicht anerkannte Betriebsausgaben sei hingegen von verdeckten Ausschüttungen auszugehen.

Die gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 07.04.2021, RV/7101297/2018, eingebrachte außerordentliche Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen (VwGH 14.01.2022, Ra 2021/13/0083), während die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 05.05.2021, RV/7100363/2021, vom Verwaltungsgerichtshof wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit der Begründung aufgehoben wurde (VwGH vom 14.01.2022, Ra 2021/13/0084), aus den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts ergebe sich nicht, dass die von ***2*** vorgenommene Entrichtung der Kapitalertragsteuer, etwa durch Verbuchung einer entsprechenden Gutschrift, rückgängig gemacht worden wäre.

Im fortgesetzten Verfahren legte die belangte Behörde einen Auszug aus dem Abgabenkonto 03-***** vor, auf dem die am 28.04.2021 erfolgte Gutschrift der von ***2*** entrichteten Kapitalertragsteuer ersichtlich ist.

Mit Schreiben vom 18.03.2022 nahm der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In den Streitjahren waren ***1*** zu 49% und ***2*** zu 51% an der Beschwerdeführerin beteiligt.

Die in den Jahren 2009 und 2010 vorgenommenen Umbuchungen hatten keine Auswirkungen auf die Höhe der Betriebsergebnisse dieser Jahre, die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10.000,00 € war nicht gerechtfertigt. Hinsichtlich dieser Beträge war das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu verneinen. Die nicht anerkannten Betriebsausgaben waren als verdeckte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter in folgender Höhe zu qualifizieren.

	2010	2011	2012
Verlassenschaft nach ***1***	3.307,50 €	30.865,10 €	12.279,40 €
2	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.

1 verstarb am 02.09.2017, die Verlassenschaft war überschuldet und wurde ***3*** gemäß § 154 AußStrG an Zahlungen statt überlassen. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wurde mit Beschluss vom 08. April 2021 eingestellt.

Der Beschwerde der ***2*** gegen die Bescheide vom 16.12.2014 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. April 2021 stattgegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben. Auf der Ausfertigung dieser Beschwerdeverentscheidung ist das Abgabenkonto 03-***** angegeben. Die entrichtete Kapitalertragsteuer wurde am 28.04.2021 auf dem Abgabenkonto 03-***** gutgeschrieben.

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

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die aktenkundigen Unterlagen und das Erkenntnis des BFG vom 07.04.2021, RV/7101297/2018. Die dagegen erhobene außerordentliche Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14. Jänner 2021, Ra 2021/13/0083, zurückgewiesen. 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 und vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 14. Jänner 2021, Ra 2021/13/0083, bestätigt. 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 ***1*** die ihm direkt vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 entrichtet hat, ergibt sich aus der Kontoabfrage zur Steuernummer 03-+++++.

Hinsichtlich der Aufhebung jener Bescheide, mit denen die Kapitalertragsteuer ***2*** direkt vorgeschrieben worden ist, stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die von der belangten Behörde elektronisch übermittelte Ausfertigung der Beschwerdeentscheidung zur Abgabekontonummer 03-*****. Dass die direkt vorgeschriebenen und von Frau ***2*** entrichteten Kapitalertragsteuerbeträge der Jahre 2009 bis 2012 nach Aufhebung dieser Bescheide gutgeschrieben wurden, ist der Kontoabfrage betreffend das Abgabenkonto 03-***** zu entnehmen.

Das gegenteilige Revisionsvorbringen, die Beschwerdeentscheidung habe auf dem Abgabenkonto von Frau ***2*** keinen Niederschlag gefunden, ist darauf zurückzuführen, dass sowohl die Vorschreibung als auch die Gutschrift der Kapitalertragsteuer nicht auf dem Abgabenkonto 07-xxxx, sondern auf dem eigens für die Verbuchung der Kapitalertragsteuer eröffneten Abgabenkonto 03-***** erfolgte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. 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 sowie 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 ***2*** betreffende Direktvorschreibung mit Beschwerdeverentscheidung vom 12 April 2021 ersatzlos aufgehoben, die entrichteten Beträge gutgeschrieben und
2. die ***1*** 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 ***1*** 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.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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 22. März 2022