

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 20. April 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 18. März 2015 betreffend die gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 erfolgte Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013, Steuernummer ***5*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die am ***3*** verstorbene – nunmehr durch ihren erblichen Ehegatten substituierte – Bf. war im Streitzeitraum Alleingesellschafterin der ***4*** GmbH.

Im Jahr 2015 fand in vorgenanntem Unternehmen eine die Jahre 2011 bis 2013 umfassende Außenprüfung statt.

Hierbei vertrat die Prüferin in Tz 2 des mit 19. Jänner 2015 datierten Berichtes die Auffassung, dass die im Streitzeitraum ausschließlich als betrieblich qualifizierten Reisekosten in Ansehung des Umstandes, dass die zugrundeliegenden Reisen ausschließlich vom angestellten Geschäftsführer sowie seiner, als Alleingesellschafterin der Bf. fungierenden Ehegattin unternommen worden seien, zum Teil in Unterkünfte der gehobenen Klasse logiert worden sei, bzw. keine die ausschließliche betriebliche Bedingtheit der Aufwendungen dartuende Reisetagebücher, Tätigkeitsberichte etc. erstellt worden seien und laut Angaben der Bf. auch keine Privaturlaube unternommen worden seien unter dem Aspekt des Fremdvergleichs auf das Vorhandensein einer privaten Komponente zu schließen sei, mit der Folge, dass eine Gewinnzurechnung im Ausmaß von 50% der geltend gemachten Aufwendungen Platz zu

greifen habe, bzw. der Repräsentationsanteil als an die Alleingesellschafterin verdeckt ausgeschüttet zu erachten sei.

Die belangte Behörde folgte den Ausführungen der Prüferin und setzte mit Bescheiden vom 18. März 2015 gegenüber der Bf. – unter Hinweis auf den BP- Bericht sowie der wortwörtlichen Wiedergabe des Gesetzestextes des § 95 Abs. 4 EStG 1988 (idF. BGBl I 2010/111) – Kapitalertragsteuer in Höhe von **3.075,00 Euro (2011)**, von **1.950,00 Euro (2012)** sowie von **2.275,00 Euro (2013)** fest.

Beschwerde vom 20. April 2015

Mit Eingabe vom 20. April 2015 erhob die steuerliche Vertretung inklusive einer innerhalb aufgetragener Mängelbehebungsfrist nachgereichten Begründung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2011 bis 2013 Beschwerde, wobei im Wesentlichen ins Treffen geführt wurde, dass schon auf Grund der Tatsache, dass die Reiseberichte in gemeinsamem Zusammenwirken des Ehepaars ***2*** erstellt worden seien, an der ausschließlichen Betriebsbedingtheit der Reisekosten keine Zweifel obwalten. Ungeachtet dessen, dass auch an einen unternehmensfremden Ersteller der Reiseberichte eine Aufwandsentschädigung im geltend gemachten Umfang zu entrichten gewesen wäre, sei schon aufgrund der Profession des Herrn ***2*** als Fotograf sowie seiner als Alleingesellschafterin der Bf. fungierenden Ehegattin als Autorin der Reiseberichte sowohl das gemeinsame Reisen, als auch die betriebliche Bedingtheit der Reisen evident und entbehre vice versa die Direktvorschrift der Kapitalertragsteuern jeglicher Grundlage.

Demzufolge ergehe der Antrag auf Behandlung des Rechtsmittels durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 30. Juni 2015

In der Folge schloss sich die belangte Behörde der Ansicht der Bf. nicht an und wies das Rechtsmittel mit BVE vom 30. Juni 2015 als unbegründet ab. Nach Auffassung des Finanzamtes sei der Ansatz eines Privatanteils von 50% insoweit rechtens erfolgt als einerseits weder Reistagebücher noch sonstige Aufzeichnungen betreffend die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reisen geführt worden seien, andererseits auch ein Reiseartikel den Hinweis auf die Organisation eines Klassentreffens sprich sohin auf eine private Mitveranlassung enthalten habe. Ergo dessen stehe auch die Direktvorschrift der Kapitalertragsteuern in völligem Einklang mit der Rechtsordnung.

Vorlageantrag vom 21. Juli 2015

Mit Eingabe vom 21. Juli 2015 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Beschwerdeeinschränkung vom 14. Juli 2023

Als Ergebnis einer Erörterung der Sach- und Rechtslage, spricht dem Hinweis des Richters, dass unter Heranziehung der Feststellungen der Prüferin den Reisen jedenfalls ein Repräsentationsanteil immanent sei, schränkte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Eingabe vom 14. Juli 2023 das Beschwerdebegehren auf Ausmessung nämlichen Anteils in Höhe von 30% der geltend gemachten Reisekosten ein. Des Weiteren wurde der Antrag auf Behandlung der gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2011 bis 2013 erhobenen Beschwerde durch den Senat sowie jener auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

In der Folge hat das BFG mit Erkenntnis vom 19. Juli 2023, RV/7103896/2015 der gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 gerichteten Beschwerde – im Umfang der Einschränkung vom 14. Juli 2023 – Folge gegeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

In der Folge legt das BFG dem Erkenntnis nachstehenden auf der Aktenlage sowie dem Vorbringen der Parteien basierenden Sachverhalt zu Grunde.

Unter Zugrundelegung des Ergebnisses einer Außenprüfung bei der ***4*** GmbH, demgemäß dem geltend gemachten Reiseaufwand ein Repräsentationsanteil im Ausmaß von 50% immanent sei, wurde seitens der belangten Behörde der bei der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben anerkannte Teil – aus dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung - als Basis für eine an die im Streitzeitraum als Alleingesellschafterin erfolgte Direktvorschreibung von Kapitalertragsteuer herangezogen.

Während im Zuge des verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahrens zunächst das Vorhandenseins eines Repräsentationsanteils bei den Reiskosten und ergo dessen das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung generell in Abrede gestellt wurde, wurde per Eingabe vom 14. Juli 2023 das Beschwerdebegehren auf Ansatz eines Repräsentationsanteils im Ausmaß von 30% der geltend gemachten Reiskosten eingeschränkt.

Betreffend die monetäre Situation der (ausschüttenden) Körperschaft ist festzuhalten, dass diese im gesamten Streitzeitraum positiv bilanziert hat, respektive der Aktenlage nach auch kein sonstiger Hinweis auf das Vorhandensein etwaiger finanzieller Turbulenzen entnommen werden konnte.

2. Streitgegenstand

Vor dem Hintergrund des an oberer Stelle dargelegten Sachverhalts steht – im Anschluss an die Klärung der Vorfrage nach dem Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen – die

Rechtmäßigkeit der Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 dem Grunde nach, respektive bejahendenfalls eine Anpassung derselben an die im Erkenntnis vom 19. Juli 2023, RV/7103896/2015 ermittelten Repräsentationsanteile auf dem Prüfstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Rechtsgrundlagen

Nach der Bestimmung des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Nach § 93 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Abzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer.

In diesem Zusammenhang normiert der zweite Satz leg. cit., dass der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet.

Nach der Bestimmung des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) ist Abzugsverpflichteter:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 handelt.

Nach § 95 Abs. 3 1988 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 (in für das Streitjahr 2011) geltenden Fassung 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.

Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 (in für die Streitjahre 2012 und 2013) geltenden Fassung 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 Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

3.2. Rechtliche Beurteilung

3.2.1. Verwirkung des Tatbestandes der verdeckten Gewinnausschüttung dem Grunde nach

Das KStG 1988 selbst enthält keine Begriffsdefinition der verdeckten Gewinnausschüttung. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Literatur (z.B. VwGH vom 23.02.2010, 2005/15/0148, und vom 18.12.1990, 89/14/0133; Kirchmayer in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, S. 140) alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremden, nicht gewährt werden. 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. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

Die verdeckte Ausschüttung setzt daher eine Vermögensminderung bei der betreffenden Körperschaft voraus.

Ausgehend von obigen Prämissen ist festzuhalten, dass der den Reiskosten immanente, nunmehr auch von der steuerlichen Vertretung nicht mehr in Abrede gestellte Repräsentationsanteil nicht zuletzt auf der Stellung der Bf. als Alleingesellschafterin der ***4*** GmbH beruhte zumal nach allgemeiner Lebenserfahrung beispielsweise die Logis eines fremden Dritten in Unterkünften der „gehobenen Klasse“ wohl als ausgeschlossen zu betrachten ist.

3.2.2. Ausmaß der verdeckten Ausschüttung

In Ansehung der unter Punkt 3.2.1. getroffenen Feststellungen gelten somit die – im Erkenntnis vom 19. Juli 2023, RV/7103896/2015 – bei der Körperschaft vorgenommenen ertragsteuerlichen Kürzungen der Reiskosten im Ausmaß von **7.380,00 Euro (2011)**, von **4.680,00 Euro (2012)** sowie **5.460,00 Euro (2013)** als an die Bf. verdeckt ausgeschüttet.

3.2.3. Rechtmäßigkeit der Direktvorschreibung, respektive Anpassung der Kapitalertragsteuern für die Jahre 2011 bis 2013

Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 in den für die Streitjahre geltenden Fassungen erfüllt, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der ausschüttenden Gesellschaft) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt (siehe ausführlich Zorn in SWK 20/21/2015, 978; VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ein klassischer Fall der Anwendung 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 (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170 mit weiteren Verweisen).

Bei einer verdeckten Ausschüttung sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassungen somit im **Regelfall** verwirklicht. Es liegt daher im Ermessen der Abgabenbehörden, ob die Haftung gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt.

Die Ermessensübung stellt immer auf den **Einzelfall** ab, wobei - wie es noch an unterer Stelle näher auszuführen gilt -, die Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaft als bedeutsamer Umstand zu werten ist.

Unter Heranziehung obiger Prämissen erweist sich nach Ansicht des BFG im zu beurteilenden Fall – wie es ebenso noch näher auszuführen gilt –, die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer schon dem Grunde nach als rechtswidrig.

Schon die Gesetzesdiktion des § 95 Abs. 4 EStG 1988 demgemäß die Kapitalertragsteuer dem **Empfänger** der Kapitalerträge „**ausnahmsweise**“ vorzuschreiben ist, erhellt, dass die Direktvorschreibung vom Gesetzgeber als nachrangiges Instrument zur Geltendmachung der Haftung gegenüber der ausschüttenden Körperschaft konzipiert wurde.

Mit anderen Worten ausgedrückt kommt angesichts vorstehend angeführter Subsidiarität eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer nur dann zum Tragen, wenn – so wie in zahlreichen an das BFG herangetragenen Sachverhalten – die Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der ausschüttenden Gesellschaft, wie etwa im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens bzw. einer bereits – ob Vermögenslosigkeit - erfolgten Löschung der Körperschaft im Firmenbuch als erschwert, wenn nicht als gänzlich ausgeschlossen zu betrachten ist.

In Ansehung des Umstandes, dass es sich – wie unter Punkt 1 ausgeführt - bei der ***4*** GmbH um eine in finanzieller Hinsicht florierende Körperschaft handelt und ergo dessen an der Einbringung der Kapitalertragsteuer keine Zweifel obwalten, wäre diese in ihrer Eigenschaft als Abzugsverpflichteter zur Haftung für die gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht vorschriftsmäßig erfolgte Kürzung der Kapitalerträge heranzuziehen gewesen.

Auf Grund der Nichterfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 entbehrte die per Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuern erfolgte Inanspruchnahme der Bf. somit jeglicher Rechtsgrundlage und waren demzufolge die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Zulässigkeit einer 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da die Unzulässigkeit der Vorschreibung direkt auf der Bestimmung des § 95 Abs. 4 EStG 1988 basiert.

Wien, am 21. Juli 2023