

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kienberger Steuerberatungs GmbH, Bahnhofstraße 9, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 22. November 2018 betreffend Haftungsbescheid für den Zeitraum 02/2017, 07/2017 und 07.05.2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Herr Vorname Nachname ist Alleingesellschafter der im Firmenbuch unter FN xxx eingetragenen Bf. mit dem Sitz in Ort. Diese wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. März 2007 errichtet.

Mit Notariatsakt vom 20. April 2016 wurde ein Treuhandvertrag und Abtretungsanbot zwischen der Firma N I SH.P.K. mit Sitz in Ort 2, T, Albanien (in der Folge: Treugeberin) und dem Alleingesellschafter (in der Folge: Treuhänder) errichtet. Darin erklärte Herr Vorname Nachname, dass er einen seinem Geschäftsanteil von 50 % am Stammkapital der Gesellschaft entsprechenden Anteil – mit einem Wert von € 17.500,00, nicht auf eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für die Treugeberin erworben habe.

Somit ist die Treugeberin im streitgegenständlichen Zeitraum mittelbar beteiligte Gesellschafterin.

Mit den nachfolgend aufgeführten Gesellschaftsbeschlüssen wurden vom jeweiligen Bilanzgewinn der Bf. folgende anteilige Beträge an die Treugeberin ausgeschüttet:

Datum Gesellschaftsbeschluss	<u>Ausschüttungsbetrag gesamt in €</u>	<u>anteiliger Ausschüttungsbetrag (50 %)</u>
9.5.2016	135.889,90	67.944,95
5.6.2018	94.476,14	47.238,07
7.5.2018	81.352,60	40.676,30

Auf diese Ausschüttungen wurden basierend auf der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III Nr. 92/2005, die steuerbehafteten Kapitalertragsteueranteile an das Finanzamt abgeführt. Folgende Steuerbeträge wurden nach Kapitalertragsteueranmeldungen zu unten angeführten Terminen entrichtet:

- Am 27. April 2017 ein Betrag von € 3.397,24,
- am 28. September 2017 ein Betrag von € 2.361,90 und
- am 18. August 2018 ein Betrag von € 2.033,84.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 26. Juni 2018 wurde die Bf. um Zusendung der Unterlagen zur Gewinnausschüttung vom 7.5.2018 (Protokolle, Kontoauszüge) ersucht. In der Folge wurde der Treuhandvertrag und Abtretungsanbot vom 20. April 2016, ein historischer Firmenbuchauszug der albanischen Firma und eine Bestätigung der albanischen Steuerbehörde - „Residence Certificate“ -ausgestellt für das Kalenderjahr 2018 nachgereicht.

Mit Ergänzungsansuchen vom 31. Juli 2018 forderte das Finanzamt das ausgefüllte und von der albanischen Behörde bestätigte Formular „ZS-QU2“ an, welches infolge der aktuell gültigen DBA-Entlastungsverordnung für die Ausschüttungszeiträume zwingend zu verwenden sei.

Mit an die Bf. gerichteten, als Haftungsbescheid bezeichneten Bescheid vom 22. November 2018 wurde die Bf. als gemäß § 95 EStG haftende Schuldnerin der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (Differenzbeträge) in Höhe von gesamt € 35.068,45, der an die Treugeberin zugeflossenen Kapitalerträge, in Anspruch genommen:

Zusammensetzung der im Haftungsbescheid geltend gemachten Kapitalertragsteuer:

	KA 02_2017	KA 07_2017	KA 07.05_2018
auf die Treugeberin entfallender Ausschüttungsbetrag	67.944,94	47.238,07	40.676,71
KEst 27,5 %	18.684,86	12.990,47	11.186,10
abgeführter steuerbehafteter KEst-Anteil (lt. DBA-Entlastungsverordnung)	-3.397,24	-2.361,90	-2.033,84
offener Differenzbetrag Kapitalertragsteuer	15.287,62	10.628,57	9.152,26

Insgesamt wurde somit ein Betrag von € 35.068,45 an Kapitalertragsteuern vorgeschrieben.

Die Vorschreibung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass nur die steuerbehafteten Teile der Kapitalertragsteuer abgeführt worden seien. Die erforderlichen Bestätigungen der albanischen Steuerbehörde seien jedoch ausgeblieben.

Die steuerliche Vertretung legte am 21. Dezember 2018 Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein, mit der Begründung, dass alle Unterlagen bzw. Bestätigungen von der albanischen Steuerbehörde beigebracht worden seien, die von den Behörden ausgestellt worden seien.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 14. Jänner 2019 forderte das Finanzamt erneut das Formular „ZS-QU2“ an und wies darauf hin, dass in der aktuell gültigen DBA-Entlastungsverordnung zwingend das Formular „ZS-QU2“ zu verwenden sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Mai 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 14. Jänner 2019 angeforderten Unterlagen (vollständig ausgefertigtes Formular ZS-QU2) trotz Fristsetzung bis zum 8. Februar 2019 nicht nachgereicht worden seien. Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 20. Mai 2019 wurde die Vorlage des Haftungsbescheides zur Kapitalertragsteuer an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Am 17. Juni 2019 wurde die Beschwerde über den Haftungsbescheid dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Begründend wurde ausgeführt, dass nach Einreichung der Kapitalertragsteueranmeldungen 2/2017, 7/2017 sowie 7.5.2018 die Bf. für die Treugeberin lediglich jenen Teil der Kapitalsteuer abgeführt habe, welcher letztlich in Österreich steuerbehaftet geblieben sei. Die erforderlichen Bestätigungen laut DBA-Entlastungsverordnung seien jedoch ausgeblieben.

Mit Eingabe vom 1. August 2023 wurde das von der albanischen Steuerbehörde am 31. Jänner 2023 ordnungsgemäß abgestempelte und unterzeichnete Formular ZS-QU2 (Erklärung juristischer Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung) im Original an das Bundesfinanzgericht zugesendet. Unter Punkt I. - Angaben zur Person der Einkünfteempfängerin - wurde unter anderem auch bestätigt, dass die Treugeberin eine betriebliche Betätigung ausübt, welche über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht, dass eigene Arbeitnehmer beschäftigt sind und sie zur Betriebsausübung über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt. Weiters wurde dem österreichischen Formular eine Bestätigung der albanischen Behörde - „Recidence Certificate“ für das Kalenderjahr 2023 beigelegt. ZS-QU2 Formulare, welche vor dem 31. Jänner 2023 von der albanischen Behörde ausgefertigt worden sind, wurden nicht übermittelt.

1. Beweiswürdigung

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen.

2. Rechtliche Beurteilung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die an die albanische SH.P.K. ausgeschütteten Gewinnanteile der österreichischen GmbH gänzlich der Kapitalertragsteuer unterliegen oder ob durch Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Österreich und Albanien sowie der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen eine teilweise Entlastung von einer inländischen Abzugsbesteuerung erreicht wird.

Die für die Haftung angeführten Gründe wurden nicht bekämpft.

Von der Körperschaftsteuer sind gem. § 10 Abs 1 Z 1 KStG Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen befreit.

Nach § 93 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer auf bestimmte inländische Kapitalerträge durch einen Kapitalertragsteuerabzug (KESt-Abzug) erhoben. Dies umfasst gem.

§ 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG auch Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Grundsätzlich gilt, dass alle Kapitalerträge, die dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs 1 EStG 1988 in Höhe von 27,5 % unterliegen, auch dem KEST-Abzug unterliegen, wenn eine inländische depotführende Stelle oder eine inländische auszahlende Stelle vorliegt.

Steuerschuldner der KEST ist der Empfänger (Gläubiger) der Kapitalerträge (§ 95 Abs 1 EStG 1988).

Bei der Kapitalertragsteuer ist - ebenso wie bei der Lohnsteuer - zwischen dem Steuerschuldner und dem Abzugsverpflichteten, der für die Abfuhr der Steuer haftet, zu unterscheiden: Steuerschuldner ist nach § 95 Abs 1 EStG 1988 der Empfänger (Gläubiger) der Kapitalerträge. Gem. § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der zum Abzug Verpflichtete (Haftende und Schuldner der Kapitalerträge) für die KEST in Anspruch zu nehmen. Der zum Abzug Verpflichtete ist zur Einbehaltung und Abfuhr der KEST verpflichtet. Die Geltendmachung der KEST gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO.

In einem Haftungsbescheid 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. Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben dabei unberührt (§ 224 BAO). Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Die inländischen Einkünfte iS der beschränkten Steuerpflicht sind in § 98 EStG taxativ aufgezählt.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ermöglichen es natürlichen und juristischen Personen vielfach, ihre österreichische Steuerpflicht – ganz oder teilweise – zu beschränken.

Im internationalen Kontext regelt Art 10 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) die Besteuerung von Dividenden. Dividenden werden üblicherweise im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers besteuert, wobei dem Quellenstaat ein betragsmäßig beschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt wird. Im Verhältnis zur Republik Albanien wurde die Besteuerung von Dividenden in Art 10 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Albanien (DBA-Albanien), BGBl. III Nr. 107/2008, geregelt.

Die Reduktion des Quellensteuerabzugs auf das DBA-Ausmaß ist für den Zahlenden (Schuldner der Kapitalerträge) mit dem Risiko verbunden, dass ein DBA allenfalls zu Unrecht berücksichtigt

wird und der Zahlende daher für einen – ganz oder teilweise- unterlassenen Steuerabzug zur Haftung herangezogen wird.

Am 1. Juli 2005 ist zudem die DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. Nr. 92/2005, in Kraft getreten. Die wesentlichen Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung BGBl. III Nr. 92/2005 i.d.F. BGBl. II Nr. 44/2006 lauten wie folgt:

"Zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen wird auf deren Grundlage verordnet:

§ 1 Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.

*§ 2 (1) Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbestätigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder **ZS-QU2 (für juristische Personen)** glaubhaft gemacht werden.*

(2) ...

§ 3 (1) Ist der Einkünfteempfänger eine juristische Person oder eine als solche im anderen Staat behandelte Personengesellschaft, dann ist neben den in § 2 genannten Dokumentationserfordernissen noch eine Erklärung abzugeben, dass der Einkünfteempfänger

- 1. eine Betätigung entfaltet, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht,*
- 2. eigene Arbeitskräfte beschäftigt und*
- 3. über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.*

...

§ 5 (1) Eine Entlastung an der Quelle ist in folgenden Fällen unzulässig:

- 1. wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,*
- 2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,*

...“

Gemäß § 2 der DBA-Entlastungsverordnung und des dazu ergangenen Durchführungserlasses (AÖF 2006/127 vom 10.3.2006 des Bundesministeriums für Finanzen) wird zur Vermeidung des Haftungsrisikos eine **ausländische Ansässigkeitsbescheinigung auf österreichischen Formularen (für juristische Personen ZS-QU2)** verlangt. Diese Ansässigkeitsbescheinigung zählt somit zu den Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle und muss im Original vorliegen.

Durch das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung (österreichisches Formular ZS-QU2) soll einerseits sichergestellt werden, dass Beträge, die in Österreich von der Quellenbesteuerung entlasteten Kapitalerträge, im ausländischen DBA-Partnerstaat für steuerliche Belange offengelegt werden und andererseits, dass in das DBA-Ausland fließende Zahlungen möglicherweise nur durch die Zwischenschaltung bloßer Durchlaufgesellschaften der österreichischen Quellenbesteuerung entzogen werden (vgl. EAS 3254 und SWI 2012 Heft-Nr. 1, 3).

Die Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU2) muss von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates innerhalb **angemessener Zeit vor oder nach** dem Bezug erteilt werden; sofern kein Verdacht auf ungerechtfertigte Steuerentlastung besteht, ist eine Bescheinigung **innerhalb eines Jahres vor oder nach der Abfuhrverpflichtung** als zeitnah anzusehen (vgl. EStR 2000 Rz 8023; EAS 3097; SWI 2009 Heft-Nr. 11, 526). Maßgebend für die zeitliche Toleranz ist der Umstand, dass diese Bescheinigung nur in Bezug auf den der Höhe nach genau zu präzisierenden Vergütungsbetrag eine entlastende Auswirkung in Österreich zeitigen kann (EAS 3097 vom 28.10.2009).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde zwar mit Eingabe vom 5. Juli 2023 das von der albanischen Steuerbehörde am 31. Jänner 2023 ordnungsgemäß abgestempelte und unterzeichnete Formular ZS-QU2 übermittelt. Hierin wurden auch unter Punkt III. - Angaben über die von der Besteuerung zu entlastenden österreichischen Einkünfte - die Höhe der nach österreichischem Recht abzugspflichtigen Einkünfte präzisiert. Die Steueransässigkeitsbescheinigung auf dem österreichischen Formular ZS-QU2 wurde jedoch erst am 31. Jänner 2023 bestätigt. Da eine zeitnahe Bescheinigung für die mit Gesellschaftsbeschlüssen vom 9. Mai 2016, 5. Juni 2017 und 7. Mai 2017 erfolgten Ausschüttungen nicht innerhalb eines Jahres vor oder nach Bezug ausgestellt wurde, konnte vorliegend die Frist für die Vorlage einer zeitnahen Bescheinigung nicht eingehalten werden.

Daher sind die Voraussetzungen für eine Entlastung von der inländischen Abzugsbesteuerung gemäß DBA-Entlastungsverordnung nicht erfüllt. Die anteiligen Ausschüttungsbeträge der österreichischen GmbH an die albanische SH.P.K. unterliegen somit der Kapitalertragsteuer. Die für die Haftung angeführten Gründe wurden nicht bekämpft.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Haftungsbescheid bleibt unverändert.

2.1. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage konnte auf Grundlage einer abgabenrechtlichen Beurteilung unmittelbar aus dem Gesetz bzw. aufgrund von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen geklärt werden. Eine Rechtsfolge von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 24. Jänner 2024