

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schubertstraße 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 18.8.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17.7.2023 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer (KESt) für den Zeitraum 1/2019 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 17.7.2023 setzte das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf), der 50%-Gesellschafter und Geschäftsführer der mittlerweile im Firmenbuch gelöschten ***X GmbH*** war, KESt in Höhe von 162.250,00 Euro für den Zeitraum 1/2019 fest (Direktivvorschrift gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988). Begründend wurde nach wörtlicher Wiedergabe des § 95 Abs 1, 2 und 4 EStG 1988 wie folgt ausgeführt:

Am 23.1.2019 habe die ***X GmbH*** dem Finanzamt eine an den Bf erfolgte KESt-pflichtige Ausschüttung in Höhe von 590.000,00 Euro gemeldet. Am ***tt.1.2019*** sei über das Vermögen der ***X GmbH*** ein Konkursverfahren eröffnet worden. Dieses sei am ***tt.7.2020*** nach der Schlussverteilung aufgehoben worden. Unter Berücksichtigung der Konkursquote, die das Finanzamt erhalten habe, sei der Betrag von 122.525,69 Euro uneinbringlich. Da die Haftung gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 gegenüber der zum KESt-Abzug verpflichteten ***X GmbH*** aufgrund des beendeten Konkursverfahrens und der damit

zusammenhängenden Vermögenslosigkeit nicht durchsetzbar sei, sei die KEST dem Bf als Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 direkt vorzuschreiben.

Mit Schreiben vom 18.8.2023 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter dagegen Beschwerde. Begründend wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die ***X GmbH*** habe mit Gesellschafterbeschluss vom 23.1.2019 eine Gewinnausschüttung in Höhe von 1.180.000,00 Euro (brutto vor KEST) je zur Hälfte an den Bf und ***Y*** beschlossen. Am 29.1.2019 sei die KEST dem Finanzamt auf elektronischem Wege gemeldet worden. Ausführungen zur Insolvenz der ***X GmbH*** erübrigten sich, da dies aktenkundig sei. Mit Bescheid vom 31.8.2021 sei der Bf zur Einkommensteuer 2019 veranlagt worden. Mit dem hier angefochtenen Bescheid sei gegenüber dem Bf im Zusammenhang mit der an ihn im Jänner 2019 erfolgten Ausschüttung (Bruttoausschüttung: 590.000,00 Euro) KEST in Höhe von 162.250,00 Euro festgesetzt worden.

Der Spruch dieses Bescheides sei tatsachenwidrig und falsch, weil die auf den Bf anteilig entfallende KEST in Höhe von 162.250,00 Euro den Ausführungen des Finanzamtes zufolge nur mehr in Höhe von 122.525,69 Euro uneinbringlich sei. Dies deshalb, weil der Differenzbetrag in Höhe von 39.724,31 Euro (162.250,00 Euro abzüglich 122.525,69 Euro) aus der Konkursquote der ***X GmbH*** (24,48%) bezahlt worden sei. Daraus folge, dass die gewinnausschüttende ***X GmbH*** aus ihrer Konkursquote einen KEST-Anteil in Höhe von 39.724,31 Euro für den Bf tatsächlich schon an das Finanzamt bezahlt habe. Aus diesem Grund hätte das Finanzamt – unter der Voraussetzung, dass die Vorschreibung der KEST für den Zeitraum 1/2019 überhaupt gesetzeskonform sei, was ausdrücklich bestritten werde – dem Bf KEST in Höhe von lediglich 122.525,69 Euro vorschreiben dürfen. Durch die nunmehr vom Finanzamt begehrte KEST in Höhe von 162.250,00 Euro bereichere sich das Finanzamt in Höhe von 39.724,31 Euro, weil dieser Betrag aus der Konkursquote der ***X GmbH*** für die KEST 1/2019 schon bezahlt worden sei.

Des Weiteren sei darauf hinzuweisen, dass die KEST eine Erhebungsform der Einkommensteuer darstelle. Der Bf sei mit Bescheid vom 31.8.2021 rechtskräftig zur Einkommensteuer 2019 veranlagt worden. In Übereinstimmung mit den Bestimmungen des EStG 1988 und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur werde die Auffassung vertreten, dass die Ausfertigung eines Bescheides über die Festsetzung der KEST für den Zeitraum 1/2019 nach der rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagung 2019 tatsächlich nicht mehr möglich und daher gesetzwidrig sei. Mit der nachträglichen Ausfertigung des hier angefochtenen Bescheides über die Festsetzung der KEST für den Zeitraum 1/2019 verletze die Abgabenbehörde die Bestimmung des § 39 EStG 1988. Alle vom Bf und der ***X GmbH*** realisierten Sachverhalte im Zusammenhang mit der im Jänner 2019 an den Bf als 50%-Gesellschafter erfolgten Gewinnausschüttung in Höhe von 590.000,00 Euro (brutto) seien dem Finanzamt seit Jänner 2019 bekannt gewesen. Das Finanzamt hätte im Zeitraum Februar 2019 bis August 2021

(Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides 2019 am 31.8.2021) jederzeit die Möglichkeit gehabt, den Bescheid über die Festsetzung der KEST für den Zeitraum 1/2019 auszufertigen oder die Vorschreibung der KEST im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019 vorzunehmen.

Am 13.10.2023 legte das Finanzamt den Beschwerdeakt ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (in der Beschwerde wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung unter Hinweis auf § 262 BAO beantragt) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht bezog es zu den Beschwerdeausführungen wie folgt Stellung:

Wie bereits im angefochtenen Bescheid vom 17.7.2023 ausgeführt worden sei, sei die Haftung gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 gegenüber der zum KEST-Abzug verpflichteten ***X GmbH*** aufgrund des beendeten Konkursverfahrens und der damit zusammenhängenden Vermögenslosigkeit nicht durchsetzbar. Der Bestimmung des § 95 Abs 4 EStG 1988 entsprechend sei die KEST daher dem Bf als Empfänger der Kapitalerträge direkt vorgeschrieben worden. Entgegen den Beschwerdeausführungen gehe aus dem angefochtenen Bescheid vom 17.7.2023 eindeutig hervor, dass nur noch der Betrag in Höhe von 122.525,69 Euro uneinbringlich sei und folglich nur dieser Betrag vom Bf gefordert werden könne, da vom ursprünglich fälligen Betrag bereits ein Teil durch die erhaltene Quote beglichen worden sei. Die Aufschlüsselung sei keineswegs verwirrend, vielmehr komme darin zum Ausdruck, wie der noch offene Betrag in Höhe von 122.525,69 Euro ermittelt worden sei. Da jedoch von der ***X GmbH*** ein Ausschüttungsbetrag in Höhe von 590.000,00 Euro gemeldet worden sei, habe das Finanzamt die KEST gegenüber dem Bf im Gesamtbetrag festgesetzt. Selbstverständlich könne seitens des Finanzamtes im Einbringungsverfahren nur der noch ausständige Betrag in Höhe von 122.525,69 Euro geltend gemacht werden.

Die erfolgte Ausschüttung von Gewinnanteilen (Dividenden) zähle zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988. Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 werde die Einkommensteuer in diesem Fall durch Steuerabzug erhoben, wobei eine Abzugspflicht der auszahlenden Stelle bestehe. Dass gegenständlich bereits eine rechtskräftige Veranlagung zur Einkommensteuer 2019 erfolgt sei, hindere das Finanzamt nicht daran, die KEST für den Zeitraum 1/2019 gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 mittels gesondertem Bescheid festzusetzen.

Mit Schreiben vom 10.11.2023 erstattete der steuerliche Vertreter des Bf eine ergänzende Beschwerdebeurteilung, die im Wesentlichen wie folgt lautet:

Am 18.8.2023 sei für einen anderen Klienten, namentlich ***A***, eine Beschwerde gegen einen Bescheid über die Festsetzung von KEST für den Zeitraum 6/2021 eingebracht worden. Es werde darauf hingewiesen, dass ***A*** ausdrücklich zugestimmt habe, seine Causa betreffend KEST für den Zeitraum 6/2021 im hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren anzuführen und sowohl die Beschwerde vom 18.8.2023 als auch die stattgebende

Beschwerdevorentscheidung vom 28.8.2023 dem Bundesfinanzgericht als Beweismittel vorzulegen. Weiters werde darauf hingewiesen, dass das hier gegenständliche Beschwerdeverfahren im Zusammenhang mit der KEST-Vorschreibung für den Zeitraum 1/2019 betreffend den Bf und das Beschwerdeverfahren im Zusammenhang mit der KEST-Vorschreibung für den Zeitraum 6/2021 betreffend ***A*** denselben Sachverhalt und dieselben rechtlichen Grundlagen aufwiesen, nämlich die Festsetzung von KEST gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 zu einem Zeitpunkt, zu dem die Einkommensteuer des betreffenden Veranlagungszeitraumes (beim Bf 2019, bei ***A*** 2021) bereits rechtskräftig veranlagt gewesen sei. In beiden Fällen sei eine Gesellschaft liquidiert, das vorhandene Liquidationsvermögen auf die Gesellschafter verteilt und die KEST fristgerecht von der jeweiligen Gesellschaft in Liquidation dem Finanzamt gemeldet worden.

Es sei daher rechtlich in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt identische Sachverhalte einer vollends unterschiedlichen rechtlichen Würdigung unterziehe. Im Beschwerdeverfahren betreffend ***A*** habe das Finanzamt der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.8.2023 vollinhaltlich stattgegeben und den Bescheid vom 13.7.2023 über die Festsetzung der KEST für den Zeitraum 6/2021 ersatzlos aufgehoben. Im hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren sei die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt worden und habe das Finanzamt in seiner Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht ausgeführt, dass das Beschwerdevorbringen rechtlich ins Leere gehe und die Direktvorschreibung der KEST für den Zeitraum 1/2019 zu Recht erfolgt sei. Es sei wohl unstrittig, dass in Art 7 B-VG ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht auf rechtliche Gleichbehandlung aller Staatsbürger verankert sei und dieses Recht auch durch das Finanzamt zwingend einzuhalten und allen Steuerpflichtigen zu gewähren sei. Bei Betrachtung der beiden Beschwerdeverfahren seien jedoch vom Finanzamt de facto und de iure idente Sachverhalte rechtlich vollends ungleich behandelt worden. Dies stelle eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gemäß Art 7 B-VG dar.

Mit Schreiben vom 22.11.2023 äußerte sich das Finanzamt dazu wie folgt:

Die dem hier gegenständlichen Verfahren und dem vom steuerlichen Vertreter des Bf ins Treffen geführten Verfahren ***A*** zugrundeliegenden Sachverhalte seien völlig unterschiedlich gelagert.

Der Sachverhalt der hier gegenständlichen Direktvorschreibung sei derart gelagert, dass von der ***X GmbH*** eine Ausschüttung in Höhe von insgesamt 1.180.000,00 Euro an ihre beiden Gesellschafter (je zur Hälfte) erfolgt sei. Die Meldung der darauf entfallenden KEST betreffend den 23.1.2019 in Höhe von 324.500,00 Euro sei von der ***X GmbH*** am 29.1.2019 vorgenommen worden. Mit der Meldung der KEST sei auch ihre Verbuchung am Abgabenkonto erfolgt. Mit Schreiben vom 29.1.2019 sei von den Geschäftsführern der ***X GmbH*** der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der ***X

GmbH*** beim Landesgericht für Zivilrechtssachen ***Stadt*** gestellt worden. Nach Aufhebung des Konkurses sei die ***X GmbH*** am ***tt.9.2020*** gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen des Finanzamtes werde dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass dem Finanzamt keine Mitteilung des Bf (als Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs 4 Z 2 EStG 1988) dahingehend vorliege, dass die ***X GmbH*** die einbehaltene KESt nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe. Infolgedessen sei mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 die Direktvorschriftung der KESt an den Bf als Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Für diese Kapitalerträge treffe den Schuldner der Kapitalerträge (§ 95 Abs 2 EStG 1988) gemäß § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 eine Abzugspflicht. Eine ausnahmsweise Vorschriftung der KESt an den Empfänger derartiger Kapitalerträge habe nach Abs 4 leg cit unter den dort angeführten Voraussetzungen zu erfolgen. Da gegenständlich eine unter diese Bestimmung zu subsumierende Sachverhaltskonstellation vorliege, sei dem Bf die KESt direkt vorgeschrieben worden.

Im Unterschied dazu sei – wie der Bf im ergänzenden Schriftsatz selbst ausführe – die verfahrensgegenständliche Gesellschaft zur Steuernummer ***xx-xxx/xxxx***, nämlich die ***A GmbH***, im Wege der Liquidation aufgelöst worden. Der Abschluss der Liquidation sei mit 31.12.2020 erfolgt. Im Zuge der Liquidation sei die Verteilung des Liquidationsvermögens an ***A*** (als Alleingesellschafter der GmbH) beschlossen worden. Der – im Zuge der Verteilung des Liquidationsvermögens – ***A*** zugeflossene Betrag stelle Kapitaleinkünfte iSd § 27 Abs 6 Z 3 EStG 1988 dar, hinsichtlich derer keine Abzugspflicht der GmbH bestehe (keine Aufzählung in § 93 Abs 2 EStG 1988). Die Einkünfte aus der Beendigung der GmbH wären daher von ***A*** im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer zu berücksichtigen gewesen, weshalb sich auch die ursprünglich erfolgte KESt-Direktvorschriftung als nicht richtig erwiesen habe und der diesbezügliche Bescheid mit der Beschwerde vorentscheidung aufgehoben worden sei.

Entgegen den Ausführungen des Bf im ergänzenden Schriftsatz lägen daher – eindeutig erkennbar – keineswegs „de facto und de iure idente Sachverhalte“ vor. Das Finanzamt habe zu Recht zwei unterschiedlich gelagerte Sachverhalte entsprechend den jeweils anwendbaren Gesetzesbestimmungen differenziert beurteilt.

Mit Schreiben vom 30.11.2023 führte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter aus, entgegen der Ansicht des Finanzamtes lösten die realisierten Sachverhalte betreffend den Bf einerseits und ***A*** andererseits sehr wohl dieselben rechtlichen Folgen aus. Sie seien demzufolge rechtlich gleich zu behandeln. Die Behauptung des Finanzamtes, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 6 Z 3 EStG 1988 (wie sie bei ***A*** vorlägen) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen seien, weil keine Abzugsverpflichtung gemäß § 93 Abs 2 Z 2 EStG 1988 bestehe, sei schlichtweg falsch. Es sei gesetzlich eindeutig geregelt, dass der Untergang von Anteilen aufgrund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft gemäß § 93 Abs 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 27 Abs 3 und 6 EStG 1988 dem KESt-Abzug

unterliege. Dem KEST-Abzug unterliegende Kapitaleinkünfte seien zweifelsfrei nicht in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Da aus den Bestimmungen des § 27 Abs 3 und 6 EStG 1988 und des § 93 Abs 2 EStG 1988 eindeutig hervorgehe, dass die realisierten Sachverhalte betreffend den Bf einerseits und ***A*** andererseits denselben rechtlichen Bestimmungen zu unterwerfen und demzufolge gleich zu behandeln seien, liege jedenfalls eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gemäß Art 7 B-VG sowie eine Verletzung der Bestimmungen des § 27 Abs 3 und 6 EStG 1988 und des § 93 Abs 2 EStG 1988 vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

An der im Jahr ***Jahr*** errichteten, inländischen ***X GmbH*** waren der Bf und ***Y*** mit jeweils 50% beteiligt. Der Bf und ***Y*** waren überdies die einzigen Geschäftsführer der ***X GmbH***.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 23.1.2019 wurde eine Gewinnausschüttung in Höhe von 1.180.000,00 Euro an den Bf und ***Y*** (590.000,00 Euro je Gesellschafter) beschlossen.

Am 29.1.2019 übermittelte die ***X GmbH*** durch ihren steuerlichen Vertreter dem Finanzamt im Wege von FinanzOnline die diesbezügliche KEST-Anmeldung („Kapitalertragsteuer für 23.1.2019“). Darin ist eine Gewinnausschüttung (Gewinnanteile aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 27 Abs 2 Z 1 EStG 1988) in Höhe von 1.180.000,00 Euro (590.000,00 Euro je Gesellschafter) mit der darauf entfallenden KEST (27,5%) in Höhe von 324.500,00 Euro (162.250,00 Euro je Gesellschafter) ausgewiesen.

Die ***X GmbH*** führte die KEST nicht vorschriftsmäßig ab. Der Bf wusste dies, teilte es dem Finanzamt jedoch nicht mit.

Mit an das Landesgericht für Zivilrechtssachen ***Stadt*** gerichtetem Schreiben vom 29.1.2019 beantragten der Bf und ***Y*** in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der ***X GmbH*** die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die ***X GmbH***.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen ***Stadt*** vom ***tt.1.2019*** wurde über die ***X GmbH*** das Konkursverfahren eröffnet (Aktenzeichen ***AZ***).

Mit Schreiben vom 6.2.2019 meldete die Republik Österreich, vertreten durch die Finanzprokuratur, diese vertreten durch das Finanzamt, ua den KEST-Betrag von 324.500,00 Euro (siehe oben) als Insolvenzforderung an.

Mit Schreiben vom 8.6.2020 teilte der Masseverwalter dem Finanzamt mit, dass ua diese Insolvenzforderung anerkannt worden sei.

Die Konkursquote belief sich auf 24,4834%. In diesem Ausmaß wurden die Insolvenzforderungen der Konkursgläubiger befriedigt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen ***Stadt*** vom ***tt.7.2020*** wurde der Konkurs aufgehoben.

Am ***tt.9.2020*** wurde die ***X GmbH*** gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

Mit auf § 95 Abs 4 EStG 1988 gestütztem Bescheid vom 17.7.2023 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf KESt in Höhe von 162.250,00 Euro (Bemessungsgrundlage: 590.000,00 Euro, Steuersatz: 27,5%) für den Zeitraum 1/2019 fest.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellung, dass der Bf von der Nichtabfuhr der KESt durch die ***X GmbH*** wusste, liegt in einer Konstellation wie der hier gegenständlichen auf der Hand, waren es doch der Bf und ***Y***, die als einzige Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** den Ausschüttungsbeschluss fassten und nur rund eine Woche später die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die ***X GmbH*** beantragten. Dass der Bf gegenüber dem Finanzamt keine Mitteilung dahingehend machte, dass die ***X GmbH*** die KESt nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, ist den Ausführungen des Finanzamtes im Schreiben vom 22.11.2023 zu entnehmen, denen seitens des Bf nicht entgegengetreten wurde.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt unstrittig bzw durch die im Akt einliegenden Unterlagen belegt.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Der Bf erzielte mit der an ihn auf Basis des Gesellschafterbeschlusses vom 23.1.2019 erfolgten Ausschüttung aus der ***X GmbH*** Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988.

Für diese dem besonderen Steuersatz von 27,5% (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG 1988) unterliegenden inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen ist in § 93 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 EStG 1988 der KEST-Abzug als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer vorgesehen.

Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 der inländische Schuldner der Kapitalerträge, im vorliegenden Fall somit die ***X GmbH***.

Nach § 95 Abs 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die KEST im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuführen. Die zitierte Bestimmung enthält nähere Anordnungen dazu, wann Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der KEST als zugeflossen gelten. Bei Ausschüttungen von Körperschaften gelten die Kapitalerträge gemäß Z 1 leg cit an dem im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmten Tag bzw – wenn kein solcher Tag bestimmt ist – am Tag nach der Beschlussfassung als zugeflossen.

Die Regelungen des § 95 Abs 3 EStG 1988 über den Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge bestimmen nicht nur den Zeitpunkt des Abzuges bzw der Einbehaltung der KEST, vielmehr knüpft sich daran gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO auch die Entstehung des Abgabenanspruches selbst (vgl zB VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007). Im vorliegenden Fall ist der den Bf betreffende Abgabenanspruch in Höhe von 162.250,00 Euro – dies entspricht 27,5% des Ausschüttungsbetrages in Höhe von 590.000,00 Euro – am 23.1.2019 entstanden (in der KEST-Anmeldung vom 29.1.2019 wurde als Zuflusszeitpunkt iSd § 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 der 23.1.2019 angegeben [„Kapitalertragsteuer für 23.1.2019“]).

Gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages unterlässt. Der Abzugsverpflichtete hat innerhalb dieser Frist dem Finanzamt auch eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln (KESt-Anmeldung, § 96 Abs 3 EStG 1988).

Gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der KEST. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST.

Nach § 95 Abs 4 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die KEST ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs 1 leg cit 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.

Im vorliegenden Fall wurde seitens der ***X GmbH*** die auf Basis des Gesellschafterbeschlusses vom 23.1.2019 an den Bf und ***Y*** erfolgte Ausschüttung dem Finanzamt mittels KEst-Anmeldung vom 29.1.2019 („Kapitalertragsteuer für 23.1.2019“) bekanntgegeben. Die ***X GmbH*** führte die KEst nicht vorschriftsmäßig ab. Der Bf wusste dies, teilte es dem Finanzamt jedoch nicht mit. Damit ist, worauf auch das Finanzamt im Schreiben vom 22.11.2023 hinweist, der KEst-Vorschreibungstatbestand des § 95 Abs 4 Z 2 EStG 1988 erfüllt.

Nur „ausnahmsweise“ wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen (vgl VwGH 15.3.2023, Ra 2021/15/0093). Ein solcher Ausnahmefall liegt gegenständlich vor, zumal die abzugsverpflichtete ***X GmbH*** am ***tt.9.2020*** gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht wurde.

In der Beschwerde wird eingewendet, der Bf sei mit Bescheid vom 31.8.2021 rechtskräftig zur Einkommensteuer 2019 veranlagt worden. Eine bescheidmäßige Festsetzung der KEst für den Zeitraum 1/2019 erst nach dieser rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagung 2019 sei nicht möglich und daher gesetzwidrig.

Dieser Rechtsansicht folgt das Bundesfinanzgericht nicht. Eine Verknüpfung zwischen der KEst und der Jahreseinkommensteuer besteht nur insoweit, als das Recht auf Festsetzung der KEst (als besonderer Erhebungsform der Einkommensteuer) von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer abhängt (vgl VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025).

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei näher genannten – gegenständlich nicht vorliegenden – Abgaben drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Maßgeblich hierfür sind im Falle der KEst die Regelungen des § 95 Abs 3 EStG 1988 über den Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge. Wie bereits oben unter Bezugnahme auf die zitierten Bestimmungen erwähnt wurde, ist der Abgabenanspruch betreffend die gegenständliche KEst im Jänner 2019 entstanden, die

Verjährung zur Festsetzung dieser Abgabe begann gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO sohin mit Ablauf des Jahres 2019.

Ausgehend von der in § 207 Abs 2 BAO normierten Verjährungsfrist von fünf Jahren steht damit fest, dass das Recht auf Abgabefestsetzung zum Zeitpunkt der Festsetzung der hier gegenständlichen KESt mit dem angefochtenen Bescheid vom 17.7.2023 noch nicht verjährt war (da zum Zeitpunkt der Abgabefestsetzung die in § 207 Abs 2 BAO normierte Verjährungsfrist von fünf Jahren noch nicht abgelaufen war, erübrigt sich ein Eingehen auf die Verjährungsfrist verlängernde, nach außen erkennbare Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bf weiters einwendet, dass das Finanzamt bei einem anderen Klienten, namentlich ***A***, einen sowohl in sachverhaltsmäßiger als auch in rechtlicher Hinsicht gleich gelagerten Fall wie den hier gegenständlichen gleichheitswidrig unterschiedlich behandelt habe, so ist hiezu Folgendes zu bemerken: Während das hier gegenständliche Verfahren eine offene Ausschüttung aus einer GmbH betrifft, war Gegenstand des Verfahrens ***A*** die Frage der steuerlichen Behandlung des dem Alleingesellschafter einer in Liquidation befindlichen GmbH übertragenen Restvermögens. Sowohl der steuerliche Vertreter des Bf als auch das Finanzamt verweisen diesbezüglich auf den auf Gesellschafterebene zu berücksichtigenden Einkünftebestand des § 27 Abs 6 Z 3 EStG 1988, demzufolge als Veräußerung iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG 1988 auch „*der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung*“ gilt. Der vom steuerlichen Vertreter des Bf vertretenen Rechtsansicht, dass in einem solchen Fall KESt-Abzugspflicht bestehe, ist nicht zu folgen. Denn bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG 1988) und diesen gleichgestellten Einkünften (zu welchen ua Einkünfte iSd § 27 Abs 6 Z 3 EStG 1988 zählen) besteht KESt-Abzugspflicht gemäß § 93 Abs 1 iVm § 93 Abs 2 Z 2 EStG 1988 nur dann, wenn eine inländische depotführende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 2 lit a EStG 1988) oder eine inländische auszahlende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG 1988) vorliegt und diese die Realisierung abwickelt. Gerade dies ist jedoch bei der Liquidation einer GmbH nicht der Fall (vgl. *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Liquidation von Kapitalgesellschaften gem § 19 KStG, taxlex 2022, 241 [245 f]). Daraus folgt, dass das vom steuerlichen Vertreter des Bf ins Treffen geführte Verfahren ***A*** mit dem hier gegenständlichen Verfahren weder in sachverhaltsmäßiger noch in rechtlicher Hinsicht vergleichbar ist und die diesbezügliche Argumentation des steuerlichen Vertreters des Bf ins Leere geht.

Die in § 95 Abs 4 EStG 1988 vorgesehene Vorschreibung von KESt an den Empfänger der Kapitalerträge hat mit Abgabenbescheid zu erfolgen (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182). Gemäß § 198 Abs 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch ua die „Höhe der Abgabe“ zu enthalten. Unter „Höhe der Abgabe“ ist der gesamte Abgabenanspruch – und nicht nur die Differenz zum „Vorsoll“ – zu verstehen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 198 Rz 11 f, unter Hinweis auf VwGH 20.4.1995, 92/13/0130). Das im Abgabenbescheid enthaltene Leistungsgebot betrifft

stets den materiell-rechtlichen Abgabensanspruch, welcher Gegenstand der Abgabensfestsetzung ist. Die Prüfung der Frage, ob und in welcher Höhe der Abgabensanspruch zum Zeitpunkt der Abgabensfestsetzung noch aushaftet bzw inwieweit er bereits durch Zahlungen befriedigt wurde, erfolgt hingegen nicht im Abgabensfestsetzungsverfahren, in welchem die Abgabensverrechnung unberücksichtigt bleiben muss, sondern erst im Abgabenshebungungsverfahren (vgl VwGH 24.10.2001, 2001/17/0130; VwGH 7.2.1990, 89/13/0085).

Vor diesem Hintergrund kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es mit dem angefochtenen Bescheid ausgehend von dem auf den Bf entfallenden Ausschüttungsbetrag (590.000,00 Euro) KESt in Höhe von 162.250,00 Euro für den Zeitraum 1/2019 festsetzte.

Das Finanzamt wird jedoch im Abgabenshebungungsverfahren zu berücksichtigen haben, dass dieser – im Jänner 2019 entstandene – Abgabensanspruch bereits zum Teil, nämlich im Ausmaß der Konkursquote betreffend die abzugsverpflichtete ***X GmbH*** (24,4834%) befriedigt wurde. In diesem Ausmaß (39.724,32 Euro) darf das Finanzamt den festgesetzten Abgabensbetrag nicht (mehr) einheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung liegen demnach nicht vor.

Graz, am 16. Mai 2024