

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Reif und Partner Rechtsanwälte OG, Brückenkopfgasse 1 Tür 8, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 29. September 2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdefall, ob die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit bei der Fa. ***1*** festgestellten verdeckten Ausschüttungen beim Beschwerdeführer (Bf.) als Gesellschafter-Geschäftsführer zu Recht erfolgte.

Im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen, die im Zuge einer Außenprüfung bei der ***1*** festgestellt wurden, setzte die belangte Behörde mit Bescheiden vom 30. September 2015 die Kapitalertragsteuer betreffend die Jahre 2011 bis 2015 für den Bf. als Gesellschafter im Ausmaß von 49.013,50 € fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer sei. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder

der Empfänger wisse, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilte. Im Zuge des Prüfungsverfahrens bei der Fa. ***1*** sei festgestellt worden, dass gegen den Gesellschafter Geschäftsführer Herrn ***2*** offene Forderungen in Höhe von € 196.054,85 aufgrund von Entnahmen bestünden. Aus den vorgelegten Unterlagen gingen weder Rückzahlungsmodalitäten noch Sicherheiten hervor, die die Anerkennung als Darlehen rechtfertigt würden.

Daher liege in dieser Höhe eine verdeckte Ausschüttung vor und werde der 25 %-igen KEST unterzogen.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheine nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil über die abzugsverpflichtete Körperschaft Fa. ***1*** ein Konkursverfahren eröffnet worden sei und die Einbringlichkeit nicht zur Gänze gegeben sei.

Mit Eingabe vom 28. Oktober 2015 erhob der Bf. durch seinen Rechtsbeistand Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass die Behörde das ihr eingeräumte Ermessen nicht richtig gehandhabt habe. Auch wurden Einwendungen gegen die direkte Inanspruchnahme des Bf. für die Kapitalertragsteuer erhoben.

Wörtlich wurde ausgeführt:

„Mit dem gegenständlichen Bescheid wird dem Beschwerdeführer eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % von einer Bemessungsgrundlage von € 196.054,00 gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorgeschrieben.

*Begründet wird dies von der Behörde, damit, dass die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 nicht, bzw. nur erschwert durchsetzbar sei, weil über die abzugsverpflichtete Körperschaft ***1*** ein Konkursverfahren eröffnet wurde und die Einbringlichkeit nicht zur Gänze gegeben ist.*

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG ist, wie im Bescheid richtig ausgeführt wird, Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger. Die Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG vom zum Abzug Verpflichteten, also der GmbH, einzubehalten.

*Die Behauptung, dass die Beträge bei der abzugsverpflichteten Gesellschaft nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist, ist schlichtweg falsch. Über die genannte Gesellschaft wurde zu yyy ein Konkursverfahren eröffnet. Gemäß dem Bericht des Insolvenzverwalters und der von ihm gelegten Schlussrechnung beträgt die Verteilungsquote 42,51 %. Die bescheiderlassende Stelle, nämlich das ***FA*** hat im gegenständlichen Verfahren zu ON 3/9 € 11.634,14, zu ON 3/30 € 197,90, zu ON 3/35 € 16.600,07 und zu ON 3/36 € 32.276,25 angemeldet. Das ***FA*** als bescheiderlassende Stelle hatte daher Kenntnis vom Verfahren und auch Kenntnis davon, dass im Verfahren mit einer erheblichen Quote von zumindest 42 % zu rechnen ist, da dies aus den Vorberichten des Masseverwalters auch hervorgegangen ist.*

*Das ***FA*** als bescheiderlassende Stelle hätte daher die Verpflichtung gehabt, die nunmehr geltend gemachte Forderung von € 49.013,50, zu deren Zahlung jedenfalls die Gesellschaft*

verpflichtet wäre im Insolvenzverfahren anzumelden und hätte in der Folge darauf eine Quote von 42,51 % erhalten, was einem Betrag von € 20.835,63 entsprochen hätte. Die Forderung hätte bis zum Schluss des Verfahrens angemeldet werden können. Bis heute hat noch keine Schlussrechnungs- und Verteilungstagsatzung stattgefunden, sodass es dem Finanzamt ein Leichtes gewesen wäre und nach wie vor ist, die Forderung anzumelden. Die Schlussanträge des Insolvenzverwalters sind am 29.09.2015 eingegangen und hat das Finanzamt, wie vorher dargestellt, seinerseits insgesamt vier Forderungsanmeldungen durchgeführt, sodass auch dieser Betrag anzumelden gewesen wäre. Die nunmehrige Behauptung, die Einbringlichmachung bei der zahlungsverpflichteten Körperschaft sei nicht, oder nur erschwert durchsetzbar, widerspricht sich daher selbst, weil die Quote von 42,51 % eine überdurchschnittlich hohe Quote ist und somit mit einer erheblichen Befriedigung für das Finanzamt aus der Quotenzahlung zu rechnen gewesen wäre. Die Behörde hat es daher, entgegen ihrer gesetzlichen Verpflichtung, unterlassen, eine Forderungsanmeldung über den festgestellten Betrag direkt im Insolvenzverfahren vorzunehmen. Zu bemerken ist hiezu noch, dass die Einbringlichmachung beim nunmehrigen Bescheidadressaten ***2*** ungleich schwieriger ist, da dieser lediglich eine Pension bezieht und wie sich aus dem Insolvenzverfahren ergibt, vermögenslos ist. Bereits anlässlich der vergleichsweisen Bereinigung der Rückforderungsansprüche der GmbH gegen den Gesellschafter ***2*** aus den verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit dem negativen Verrechnungskonto hat sich diese Vermögenslosigkeit ergeben, die aktenkundig ist. Es wurde daher vereinbart, dass eine Abschlagszahlung von € 16.000,00 von dritter Seite geleistet wird und damit sämtliche Ansprüche der Masse gegenüber ***2*** aus dem Titel Verrechnungskonto ein für alle Mal bereinigt und verglichen sind.

Über all diese Fakten hatte das Finanzamt Kenntnis, das auch in Kontakt mit dem Vertreter des Berufungswerbers und der insolventen GmbH gestanden ist, da Fragenvorhalte an diesen ergangen sind. Das Finanzamt hat auch den Betrag von € 16.000,00, der in der Folge von dritter Seite geleistet wurde und an die Masse geflossen ist, bei der Bemessung der Steuerschuld in Abzug gebracht.

Die Mangelhaftigkeit des Verfahrens liegt nunmehr also darin, dass es die Behörde ihrerseits unterlassen hat zu prüfen, ob aus einer Anmeldung gegenüber der steuerpflichtigen Gesellschaft im Insolvenzverfahren nicht ein erheblicher Vermögenswert für das Finanzamt zu lukrieren ist, was durch die 42,51 % -ige Quote jedenfalls der Fall war. Durch die gewählte Vorgangsweise hat sich das ***FA*** seine Position zur Einbringlichmachung der Abgabenschuld sogar noch erschwert, weil die Quote aufgrund der Tatsache, dass die Forderung anzuerkennen war im Konkurs aufgrund des bestehenden Vermögensdeckungsstockes der Masse jedenfalls bezahlt worden wäre, die Einbringlichmachung beim vermögenslosen Rentner ***2*** aber jedenfalls nicht gegeben ist.

2.) Zur unrichtigen, rechtlichen Beurteilung:

Die unrichtige, rechtliche Beurteilung liegt einerseits darin, dass die Behörde die Kapitalertragssteuer in Höhe von 25 % anstelle dem Empfänger der Kapitalerträge, der zum

Abzug verpflichteten Kapitalgesellschaft hätte vorschreiben müssen. Eine direkte Vorschreibung der Kapitalertragssteuer an den Gesellschafter ist erst dann möglich, wenn die Vorschreibung zuerst an die zum Abzug verpflichtete Gesellschaft vorgeschrieben worden und uneinbringlich ist. Die Vorschreibung gegenüber dem Gesellschafter selbst, könnte nur in der Form eines Haftungsbescheides ergehen. Eine direkte Festsetzung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Gesellschafter ist jedenfalls rechtlich nicht möglich.

Wie bereits im Punkt Mangelhaftigkeit des Verfahrens dargestellt, befand sich die abzugsverpflichtete Gesellschaft in einem laufenden Insolvenzverfahren, im Rahmen dessen klargestellt wurde, dass nicht unerhebliche Beträge durch die Verwertung der Vermögenswerte hereingekommen sind. Ratio legis ist grundsätzlich, dass die Finanzbehörde, somit der Staat sicherstellt, dass ihm zustehende Abgaben jedenfalls einbringlich gemacht werden können. Die Behörde hat zwar einen Ermessensspielraum, den sie jedoch im gegenständlichen Fall falsch und unrichtig gehandhabt hat. Dieser Ermessungsspielraum hat sich nämlich an Zweckmäßigkeitsüberlegungen zu orientieren. Der nunmehr in Anspruch genommene Gesellschafter ist, wie sich im Insolvenzverfahren ergeben hat, was auch Gegenstand einer Gläubigerausschusssitzung war und zu einer Abschlagszahlung von dritter Seite geführt hat, vollständig vermögenslos und bezieht nur eine Rente. Er ist darüber hinaus nahezu 70 Jahre und körperlich beeinträchtigt. Die abzugsverpflichtete Gesellschaft hatte erhebliche Vermögenswerte zu verwerten was dazu geführt hat, dass gemäß letztem Bericht des Insolvenzverwalters, der der Finanzbehörde, die im gegenständlichen Verfahren wie oben dargestellt, vier Forderungen angemeldet hat jederzeit zugänglich war, eine Quote nach Abzug der Kosten des Verfahrens von 42,51 % erwirtschaftet.

Die direkte Inanspruchnahme des vermögenslosen, gesundheitlich beeinträchtigten Rentners ist jedenfalls nicht zweckmäßig, wenn sichergestellt ist, dass im Insolvenzverfahren zumindest 42 % des angemeldeten Betrages als Quote bezahlt werden können. Die Unterlassung der Inanspruchnahme der abzugsverpflichteten GmbH durch gesonderten Bescheid und Anmeldung der Forderung im Konkurs, widerspricht sowohl der Billigkeit, als auch den Zweckmäßigkeitsüberlegungen. Aufgrund des öffentlichen Auftrags zur Ergreifung aller Mittel Abgaben einbringlich zu machen, wäre die Behörde verpflichtet gewesen den Bescheid gegenüber der abzugsverpflichteten Gesellschaft zu erlassen und die Forderung anzumelden. Richtigerweise hätte die Behörde einen Abgabenbescheid gegenüber der abzugsverpflichteten Gesellschaft erlassen müssen. Wenn überhaupt hätte gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer für einen allenfalls nicht einbringlich zu machenden Betrag ein Haftungsbescheid erlassen werden können. Durch die Nichtanmeldung der Forderung im Insolvenzverfahren und die Haftungsinanspruchnahme durch Bescheid gegenüber der abzugsverpflichteten insolventen GmbH hat die Behörde sowohl das Gebot der Billigkeit, als auch das Gebot der Zweckmäßigkeit massiv verletzt. Die Vorgangsweise ist auch gegenüber dem nunmehr Abgabenverpflichteten insofern unbillig, als es nicht zur Teilbefriedigung des Anspruchs der Behörde im Ausmaß von 42,51 % im Rahmen des Insolvenzverfahrens kommt, sondern aus diesem Titel eine Geltendmachung der Forderung durch die Nichtausstellung des

Bescheides und Anmeldung der Forderung im Insolvenzverfahren seitens der Behörde in unbilliger Weise verzichtet wird und der gesamte Betrag gegenüber dem, gemäß den gesetzlichen Bestimmungen nur ausnahmsweise unter bestimmten Bedingungen in Anspruch zu nehmenden nunmehrigen Beschwerdeführer, geltend gemacht wird.

Der Beschwerdeführer fühlt sich daher in seinem Recht auf gesetzeskonforme Anwendung des § 95 EStG insofern verletzt, als die Behörde verpflichtet gewesen wäre die Abgabenschuld der abzugsverpflichteten Gesellschaft vorzuschreiben und im Insolvenzverfahren anzumelden.

Weiters in seinem Recht darauf, dass ihm gegenüber kein Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ergehen kann, sondern wenn überhaupt nur ein Haftungsbescheid.

Weiters in seinem Recht darauf, dass die Behörde im Zuge der Einbringlichmachung einer Abgabenforderung sämtliche Möglichkeiten auszunutzen hat und daher zumindest die 42,51 % Quote aus der Abgabenschuld bei der insolventen Gesellschaft hätte lukrieren müssen, die ja aufgrund des Deckungsstock der vorhandenen Masse die Quote jedenfalls bezahlt hätte, womit dieser Betrag jedenfalls einbringlich gewesen wäre.

Der Beschwerdeführer fühlt sich darüber hinaus in seinem Recht auf gesetzeskonforme Anwendung der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit durch die Abgabenbehörde verletzt, weil jedenfalls die abzugsverpflichtete Gesellschaft nach diesen Grundsätzen zur Zahlung hätte verpflichtet werden müssen.“

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 24. März 2016 wurde dargelegt:

„Einleitend wird auf die Begründung des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011-2015 vom 30.09.2015 verwiesen.

Für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt haftet dem Bund gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Abzugsverpflichtete; Abzugsverpflichteter ist in Fällen von verdeckten Ausschüttungen die ausschüttende Körperschaft. § 95 Abs. 4 EStG 1988 sieht darüber hinaus eine ausnahmsweise Vorschreibung der KESt beim Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) vor, wenn die im Abs. 4 genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurden die Voraussetzungen für die Vorschreibung beim Empfänger der Kapitalerträge (sog. Direktvorschreibung) erweitert. Nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 "ist dem Empfänger der Kapitalerträge 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 [...]"

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.03.2012, 2008/15/0170, sind verdeckte Ausschüttungen "[...] ein klassischer Anwendungsfall 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."

Mit der Erweiterung der Voraussetzungen in § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 tritt für den Empfänger der Kapitalerträge keine Änderung bezüglich dieses Anwendungsfalles

(Direktivvorschriftung der KEST bei verdeckter Ausschüttung) ein. Mit dieser Änderung des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 soll klargestellt werden, dass primär der Abzugsverpflichtete nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 zur Haftung heranzuziehen ist.

Mit zwei Erkenntnissen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046; 30.06.2015, 2012/15/0165) hat der VwGH die Rechtsansicht des BFG verworfen und sich mit der Frage, ob die sog. Direktvorschriftung der KEST gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem StRefG 2015/2016 zwingend vorrangig zu erfolgen hat und diese nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, auseinandergesetzt.

Nach dem VwGH liegt es im Auswahlermessen der Abgabenbehörde, wenn die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 und die Voraussetzungen für die Direktvorschriftung nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorliegen, ob dem Abzugsverpflichteten (Schuldner der Kapitalerträge) mittels Haftung oder (und) dem Steuerschuldner (Empfänger der Kapitalerträge) die KEST vorzuschreiben ist.

Persönliche Haftungen werden durch Haftungsbescheid (§ 224 BAO) geltend gemacht. Sie setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Die Haftungsinanspruchnahme ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO).

Folgende Umstände sprechen ua. für eine vorrangige Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten:

- Wenn die Einbringlichkeit bei der Körperschaft nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, spricht die Verwaltungsökonomie für eine Haftungsinanspruchnahme. Verdeckte Ausschüttungen werden in der Regel im Zuge einer Außenprüfung festgestellt. Es entspricht den Grundsätzen einer sparsamen Verwaltung, wenn im Zuge des Verfahrens beim Abzugsverpflichteten, in dem der Sachverhalt entdeckt, gewürdigt und vorgehalten wird, die Vorschriftung der Abgabe erfolgt. Auch wenn mehrere Empfänger der Kapitalerträge vorliegen, kann die Haftungsinanspruchnahme zweckmäßiger sein.
- Das Verschulden der ausschüttenden Körperschaft an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalerträge ist auch in die Ermessenserwägung miteinzubeziehen.
- Auch die erschwerte Durchsetzbarkeit der KEST beim Steuerschuldner ist ein Umstand, der in die Ermessensentscheidung einbezogen werden kann.

Im Ergebnis wird daher in der Praxis, bei entsprechender Ermessensübung, die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten vorrangig durchzuführen sein. Wie bereits oben ausgeführt wurde, können verdeckte Ausschüttungen ein typischer Anwendungsfall der ausnahmsweisen Vorschriftung der KEST beim Empfänger der Kapitalerträge sein.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde eine weitere Voraussetzung für die Direktvorschriftung der KEST eingefügt. Demnach hat die Direktvorschriftung ausnahmsweise zu erfolgen, wenn die Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre.

Als Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung werden genannt:

- mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld,

- *erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder*
- *die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.*

Bevor daher die KESt dem Steuerschuldner vorgeschrieben werden kann, ist zu prüfen, ob bei der (potenziell) haftenden Gesellschaft die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre bzw. ist.

*Die erschwerte Durchsetzbarkeit ist im vorliegenden Fall gegeben, da über die ***1*** ab 27.02.2015 ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde, sodass von einer erschwerten Durchsetzbarkeit der Haftung ausgegangen werden kann und der Haftungsbescheid persönlich an Herrn ***2*** zu Recht ergangen ist.*

Ist die KEST (zur Gänze oder zum TEIL) beim Abzugsverpflichteten erschwert durchsetzbar, rechtfertigt dieser Umstand die ausnahmsweise Direktvorschreibung der KEST. Durch die zumindest teilweise erschwerte Durchsetzbarkeit bei der Primärschuldner GmbH aufgrund des Insolvenzverfahrens sind somit die Voraussetzungen zur Direktvorschreibung hinsichtlich der gesamten Kapitalertragssteuer gegeben.

Die Änderungen des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und § 100 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 wurden ohne eigene Inkrafttretensbestimmung vom Gesetzgeber beschlossen. Deshalb treten diese Änderungen nach Art. 49 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung (14.08.2015) in Kraft. Die Änderungen sind somit für alle Vorschreibungen ab 15.08.2015 in Kraft getreten.“

Diese BVE wurde dem Vertreter des Bf. am 29.3.2016 zugestellt.

Am 8.5.2016 langte ein „Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO“ vom 3.5.2016 beim Finanzamt ein. Eine bisher äußerst zuverlässige Kanzleimitarbeiterin habe, so die Begründung zu diesem Antrag, vergessen, im Fristenbuch den Termin 29.4. mit roter Farbe im Fristenbuch einzutragen.

Mit Bescheid vom 12.5.2016 bewilligte das Finanzamt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Zugleich mit dem Antrag vom 3.5.2016 wurde auch ein Vorlageantrag gestellt. Die Begründung dazu lautet:

„Diesbezüglich verweise ich auf meine ausführlichen Ausführungen im Rahmen meiner Beschwerde und halte diese aufrecht. In der Beschwerdeverentscheidung wurde auf meine Argumente im Rahmen der Beschwerde größtenteils nicht eingegangen. In der Beschwerdeverentscheidung wurde das Rechtsproblem darüber hinaus falsch gelöst, da der Beschwerde inhaltlich stattzugeben gewesen wäre, bzw. der Bescheid aufzuheben und an die Behörde 1. Instanz zur neuerlichen Entscheidung und Ergänzung zurückzuverweisen gewesen wäre.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) war ab 30.1.2006 alleiniger Gesellschafter (Ges.) und Geschäftsführer (Gf.) der im Firmenbuch des LG ZRS Graz unter der Nummer FN xxx eingetragenen ***1***.

Im Zuge einer abgabenrechtlichen Prüfung kam hervor, dass gegen den Bf. als Ges.-Gf. offene Forderungen in Höhe von 196.054,85 € bestehen. Diese resultieren aus Entnahmen des Bf. Weder Rückzahlungsmodalitäten noch Sicherheiten konnten dokumentiert werden, von einem Darlehen ist daher nicht auszugehen. Es liegt somit eine (verdeckte) Ausschüttung der Gesellschaft an den Bf. vor.

Die GmbH hat die KESt für diese verdeckte Ausschüttung nicht abgeführt.

Am 30.9.2015 erging der angefochtene KESt-Bescheid.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Graz vom 27.2.2015 wurde über die primärschuldnerische GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Mit weiterem Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Graz vom 13.11.2015 wurde der Konkurs aufgehoben.

Am 21.1.2016 wurde die Primärschuldnerin gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass einerseits kein Darlehen sondern eine verdeckte Ausschüttung vorliegt und dass andererseits der Bf. von der Nichtabfuhr der KESt durch die GmbH wusste, liegt in einer Konstellation wie der hier gegenständlichen auf der Hand, war es doch der Bf. allein, der als einziger Gesellschafter-Geschäftsführer der Primärschuldnerin von den Entnahmen wusste und dafür keine Meldungen an das Finanzamt abgab. Dass der Bf. gegenüber dem Finanzamt keine Mitteilung dahingehend machte, dass die GmbH die KESt nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, ist den Ausführungen des Finanzamtes 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

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gem. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist auf den vorliegend zu beurteilenden Fall das Folgende auszuführen.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind:

1. Zuwendung eines (geldwerten) Vorteils
2. Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft
3. Objektives Tatbild, dh. Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft
4. Subjektives Tatbild, dh. Auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988 (32. Lfg 2019), § 8, 4. Verdeckte Ausschüttungen, Rz. 723).

Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall angesichts der Sachverhaltsfeststellungen erfüllt, erlangte doch der Bf. durch den Zufluss der im Sachverhalt dargestellten Geldbeträge (Entnahmen) einen Vorteil in Form einer Bereicherung, ging diese Bereicherung zu Lasten der GmbH, war die GmbH mit dieser Bereicherung einverstanden und war der Bf. Alleingesellschafter der GmbH. Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben (vgl. § 93 Abs. 1 EStG 1988; Kapitalertragsteuer).

Zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).

Die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ist ein klassischer Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 (bzw. Abs. 4) EStG 1988, 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).

Da infolge der verdeckten Ausschüttung die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 (bzw. Abs. 4) EStG 1988 erfüllt sind, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird.

Der Bf. erzielte durch die in den Streitjahren von ihm vorgenommenen Entnahmen und dadurch erfolgten Ausschüttung aus der ***1*** Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988.

Für diese zum damaligen Zeitpunkt dem Steuersatz von 25% 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 primärschuldnerische GmbH.

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.

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben (vgl. § 93 Abs. 1 EStG 1988; Kapitalertragsteuer).

Zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).

Die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ist ein klassischer Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 (bzw. Abs. 4) EStG 1988, 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).

Da der Besteuerungstatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht wurde und dem auch der Bf. nicht substantiiert entgegengetreten ist, war dem Bf. als Empfänger dieser Kapitalerträge 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 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 GmbH gefährdet sei. Die GmbH befand sich ab 27.2.2015 in Konkurs, die Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bf. wurde während des Konkursverfahrens am 30.9.2015 festgesetzt. Die Aufhebung des Konkurses erfolgte im November 2025, die Löschung im Firmenbuch im Jänner 2016.

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.

Die direkte Verschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bf. war zweckmäßig, da über das Vermögen der haftungspflichtigen GmbH der Konkurs eröffnet, diese aufgelöst und in der Folge gelöscht wurde (vgl. dazu den entsprechenden Firmenbuchauszug). Die vom Finanzamt durchgeführte Ermessensübung war daher ordnungsgemäß. Das BFG geht davon aus, dass die Kapitalertragsteuer bei der GmbH - die bereits wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde - nicht mehr eingebracht werden kann.

Zu berücksichtigen sind Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei. Zweckmäßigkeit bezieht sich auf das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben und auf die Verwaltungsökonomie. Bei Firmen in Konkurs sind Abgabenschuldigkeiten erfahrungsgemäß nur mit geringen Prozentsätzen, wenn überhaupt, einbringlich. Sowohl unter Berücksichtigung der Umstände bei der GmbH. als auch unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie ist die Direktverschreibung gerechtfertigt.

Der Bf. hatte nach den Feststellungen bei der Primärschuldnerin das betriebliche Geschehen in der Hand, zumal er im fraglichen Zeitraum einziger Gesellschafter und Geschäftsführer war. Der Bf. hat die Nichtabführung der Kapitalertragsteuer selbst verursacht. Eine Direktvorschreibung an den Bf. erscheint daher schon aus diesem Grund gerechtfertigt. Hinzu kommt, dass durch den Konkurs bzw. die bereits erfolgte Löschung ein Ausfall bei der GmbH angenommen werden muss. Aufgrund dieses Umstandes erscheint es sachgerechter und ökonomischer, die KESt sofort direkt dem Gesellschafter-Geschäftsführer vorzuschreiben.

Dem Vorbringen in der Beschwerde ist auch zu erwidern, dass das Finanzamt den § 95 EStG rechtskonform angewendet hat. Die Behörde war nicht verpflichtet, wie bereits dargestellt, die Abgabenschuld der Gesellschaft vorzuschreiben. Auch konnte das Finanzamt einen Festsetzungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer an den Bf. erlassen. Dass, wenn überhaupt, nur ein Haftungsbescheid zu ergehen hätte, ist der Gesetzeslage nicht zu entnehmen. Auch war das Finanzamt nicht verhalten, den Abschluss des Konkursverfahrens abzuwarten. Ein Haftungsbescheid gegenüber der Gesellschaft wurde vom Finanzamt erlassen.

Nach der VwGH-Rechtsprechung (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288; 23.5.1996, 94/15/0024; BFG 30.10.2017, RV/7104275/2017; 20.10.2023, RV/7100054/2023) kommt der BVE Vorhaltscharakter zu, d.h. sie dient zugleich der Wahrung des Parteiengehörs. Letzteres ist in gleicher Weise einem der Partei zugewandten Vorlagebericht an das BFG beizumessen (§ 265 Abs. 3 BAO).

Der ausführlichen Begründung in der BVE, sowohl hinsichtlich des Sachverhaltes als auch der rechtlichen Würdigung, und den Ausführungen im Vorlagebericht trat der Bf. nicht entgegen, sodass das BFG sich der darin enthaltenen Argumentation anschließt.

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.

Bei der Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage wurde der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 11. September 2025