

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache A B C, D, vertreten durch Masseverwalter Mag. Vertr , über die Beschwerde vom 16.03.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 18.02.2015 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 2007, 2008 und 2009

zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im Zuge einer Außenprüfung gem. § 147 Abs.1 BAO durch die GroßBP bei der C E GmbH, deren 100% Gesellschafterin die C F GmbH ist, wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung aus dem Titel der Einkommensverwendung gem. § 8 Abs. 2 KStG betreffend des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf) in nachstehender Höhe festgestellt: 2007: 928.018,87 € 2008: 76.061,32 € 2009: 1.347.120,13 €.

Konkret handelte es sich dabei um Vorteilszuwendungen an den mittelbar beteiligten Gesellschafter (an den Bf), deren Wurzel in der Anteilsinhaberschaft liegen und einem fremden Dritten nicht gewährt worden wären. Da es sich bei der Beteiligung des Bf. um eine mittelbare Beteiligung an der C E GmbH handelt, liegt zunächst eine KEST-freie Ausschüttung an die Muttergesellschaft, die C F GmbH vor, und in Folge bei dieser eine KEST-pflichtige Ausschüttung an den Bf.

Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wurde mit Bescheiden vom 26.02.2014 der C F GmbH mit Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Über das Vermögen der C E-GmbH wurde am 14.12.2012 das Konkursverfahren eröffnet (Masseverwalter: Dr. MS).

Über das Vermögen der C F GmbH wurde am 23.10.2014 ein Konkursverfahren eröffnet (Masseverwalter: Ing. Mag. WD).

Über das Vermögen des Bf. wurde am 13.8.2014 ein Konkursverfahren eröffnet (Masseverwalter: Dr. ME).

Im gegenständlichen Fall wurde die Kapitalertragsteuer an den Bf aufgrund von verdeckten Ausschüttungen ("Entnahmen" vom Verrechnungskonto des Bf bei der C E-GmbH) in den angefochtenen Bescheiden für 2007 bis 2009 direkt vorgeschrieben.

Die dagegen erhobenen **Beschwerden vom 16.03.2015** wurden im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

" Mangelhaftigkeit aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften

1.4.1.1. Der bekämpfte Bescheid ist schon in seinem Aufbau mangelhaft. Dem Bescheid lässt sich nicht klar entnehmen, welcher Sachverhalt konkret der Festsetzung zu Grunde gelegt wird. Der Bescheid enthält lediglich einen Spruchteil und einen Begründungsteil. Es ergibt sich aus dem Bescheid nicht, welche konkreten Feststellungen dem Spruch und der Begründung zugrunde gelegt werden. Der Bescheid leidet somit an entsprechenden formellen Mängeln und auch an Begründungsmängeln.

1.4.1.2. Um eine rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes zu ermöglichen ist es notwendig, dass ein konkreter Sachverhalt festgestellt wird. Es reicht in diesem Zusammenhang nicht aus, dass man auf Urkunden verweist, die nicht Bestandteil des Bescheides sind. Der Verweis auf vorgenommene Außenprüfungen und Niederschriften kann konkrete Feststellungen nicht ersetzen. Der bekämpfte Bescheid leidet somit an Feststellungsmängeln.

1.4.1.3. Wie in der Sachverhaltsdarstellung angeführt wurde gegenüber der C F Gesellschaft mbH bereits mit Bescheid vom 26.02.2014 eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007 vorgenommen.

Eine Parallel- bzw. Doppelvorschreibung an den Schuldner ist unzulässig. Es kann nicht ein und dieselbe Abgabe zwei verschiedenen Steuersubjekten vorgeschrieben werden. Das Rechtsmittelverfahren über den gegenüber der C F Gesellschaft mbH erlassenen Bescheides ist weiter offen.

Die Erlassung des bekämpften Bescheides ist somit auch aus diesen Gründen verfahrensrechtlich und auch aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung der Zulässigkeit einer Parallel- bzw. Doppelvorschreibung aus rechtlichen Erwägungen unzulässig und ist somit der bekämpfte Bescheid rechtswidrig.

Weiters handelt es sich bei der Inanspruchnahme des Schuldners gemäß ständiger Judikatur um eine Ermessensentscheidung, die zu begründen ist. Eine Ermessensprüfung fehlt zur Gänze.

Unrichtige rechtliche Beurteilung:

1.4.2.1. Die mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Abgabenansprüche sind verjährt. Der Beginn der Verjährung erfolgt mit Ablauf des Jahres 2007, sohin mit 01.01.2008. Die Festsetzungsverjährung beträgt fünf Jahre und ist somit die Festsetzungsverjährung seit langem eingetreten.

Es sind auch gegenüber dem Schuldner keine nach außen erkennbaren und zur Geltendmachung des Anspruches unternommene Amtshandlungen innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt, die eine Verlängerung der Verjährungsfrist nach sich gezogen hätten bzw. die den Eintritt der Verjährung gehemmt hätten. Der Bescheid ist daher auch inhaltlich rechtswidrig, weil die Festsetzung aufgrund eingetretener Verjährung nicht zulässig ist."

Darüber hinaus wurde beantragt über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchzuführen; sowie der Beschwerde stattzugeben und den bekämpften Bescheid ersatzlos aufheben.

Im **Vorlagebericht vom 28.01.2016** führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

"Bei der gegenständlichen Interessensabwägung ist davon auszugehen, dass durch die Insolvenz der Fa. C F GmbH mit 23.10.2014 die Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der GmbH nur sehr eingeschränkt zu erwarten war. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 20 Tz 9) wäre es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bf zu unterlassen. Eine zusätzliche direkte Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruchs gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stellt jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar. Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter abzusehen. Gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechende Billigkeitsgründe hat der Bf nicht dargetan, insbesondere kann darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen werden, eine Verletzung berechtigter Interessen des Bf nicht erblickt werden. Da die Ermessensübung zum Zeitpunkt des Erlassens der angefochtenen Bescheide und der BVE noch nicht erforderlich war, wird beantragt, das Ermessen nach Maßgabe der zuvor angeführten Gründe im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens vor dem BFG zu berücksichtigen."

In der Folge wurden die bezüglich der Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2007 bis 2009 von der C F GmbH eingebrachten Beschwerden zurückgezogen und nach Gegenstandsloserklärung vom 01.02.2018 durch das Bundesfinanzgericht erwachsen die Bescheide in Rechtskraft.

Die darin vorgeschriebene Kapitalertragsteuer wurde von der C F GmbH bezahlt.

Mit Schreiben (E-Mail) vom 27.06.2018 teilte das Finanzamt mit, dass es mit einer Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde einverstanden sei.

Mit Schreiben (Fax) vom 27.06.2018 zog der Bf seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Beweiswürdigung

Der oben dargestellte - nicht strittige - Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt.

Rechtslage

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer.

Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten.

Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 idgF ist die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Erwägungen

Zum Vorbringen, die Kapitalertragsteuer hätte der Gesellschafterin vorgeschrieben werden müssen, ist zu beachten, dass nach der Gesetzessystematik zwar der Abzugsverpflichtete zur Haftung heranzuziehen ist, nach der Pflichtausnahmebestimmung des § 95 Abs. 4 EStG 1988 jedoch bei Vorliegen einer der beiden in Z 1 und Z 2 normierten Sachverhaltskonstellationen (verdeckte Ausschüttungen) dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer "ausnahmsweise" vorzuschreiben ist (so auch BFG im von der Bf. zit. Erkenntnis BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013).

Damit ist allerdings noch keine Aussage über die Zulässigkeit der Heranziehung des Abzugsverpflichteten zur Haftung für Kapitalertragsteuer getroffen. Denn die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde; abgabenrechtliche Haftungen haben nämlich **keinen** bescheidakzessorischen Charakter. Unbesehen der Pflichtausnahmebestimmung kann daher die Heranziehung der Bf. *neben oder ohne* vorangegangene Verschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Entscheidend ist dabei, ob die Heranziehung zur Haftung zweckmäßig und billig ist (Ermessen), wobei nicht nur Aspekte der Einbringlichkeit maßgeblich sind, sondern auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen ist, wobei das Verschulden der Gesellschaft bei der verdeckten Ausschüttung immanent ist (vgl Rauscher, SWK 7/2015, 381).

Für den Beschwerdefall gilt, dass die Verschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf nicht billig und zweckmäßig ist:

Die Kapitalertragsteuer wurde vom Abzugsverpflichteten (C F GmbH) nach Zurücknahme der Beschwerden gegen die Haftungsbescheide bezahlt.

Eine nochmalige Verschreibung und Einhebung beim Bf wäre unbillig.

Den Beschwerden gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2007 bis 2009, in denen die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde, war daher Folge zu geben und die Bescheide waren ersatzlos 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.

Im gegenständlichen Fall war die Entscheidung - nach einvernehmlicher Feststellung des Sachverhaltes - nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, 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.

Linz, am 29. Juni 2018