



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch IHL Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Fritschgasse 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der berufungswerbenden GmbH (Bw.) durchgeführten Außenprüfung über die Jahre 1999 – 2001 wurden zahlreiche Feststellungen getroffen, darunter auch die Beurteilung diverser Aufwendungen der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung an die Tochter und den Schwiegersohn der Alleingesellschafterin. Dies führte zur Erlassung von Haftungsbescheiden für Kapitalertragsteuer an die Bw. Gegen den Geschäftsführer der Bw. wurde ein Finanzstrafverfahren gemäß § 33 FinStrG eingeleitet, in dem ihm auch die Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen zur Last gelegt wurde.

Über die Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für 1999 – 2001 erhab die Bw. Berufung. Diese Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat als unzulässig zurückgewiesen, weil die angefochtenen Bescheide nicht ordnungsgemäß zugestellt waren und daher keine rechtliche Wirkung entfalten konnten (siehe UFS 10.9.2008, RV 0426-S/03).

In der Folge erließ das Finanzamt Salzburg – Stadt am 18.12.2008 einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, mit dem es die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999 - 2001 – überflüssigerweise - aufhob. Als Begründung wurde auf die zitierte Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen und ergänzt, dass der Bescheid betreffend 1999 ersatzlos aufgehoben werde und dass für das Jahr 2000 und 2001 neue Haftungs- und Abgabenbescheide in Höhe der strafhängigen Kapitalertragsteuerbeträge ergehen würden.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die angekündigten Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001. Die Bescheide sind an die berufungswerbende GmbH gerichtet und sind bezeichnet als „**Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2000 bzw. 2001**“. Der Spruch der Bescheide lautet: „*Die Kapitalertragsteuer wird für das Kalenderjahr 2000 (bzw. 2001) festgesetzt mit € ...*“ Als Begründung wurde auf den Aufhebungsbescheid vom gleichen Tag verwiesen.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist er hob die Bw. gegen diese Bescheide Berufung mit folgender Begründung:

In den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer werde auf den gleichzeitig ergangenen Aufhebungsbescheid verwiesen. Der Aufhebungsbescheid verweise wiederum auf die Berufungsentscheidung des UFS, die aber nur ausführe, dass die ursprünglichen Kapitalertragsteuerbescheide mangels ordnungsgemäßer Zustellung keine rechtliche Wirkung entfaltet hätten. Aus diesen Verweisen sei keine Begründung erkennbar, worauf die nunmehrigen Kapitalertragsteuerbescheide beruhen. Somit fehle den bekämpften Bescheiden eine ordnungsgemäße Begründung.

Weiters hätten sich die vorgeschriebenen Beträge gegenüber den ursprünglichen Bescheiden geändert. Da diesbezüglich eine Darstellung fehle, sei die Höhe der festgesetzten Kapitalertragsteuer nicht nachvollziehbar. Im übrigen sei bereits Verjährung eingetreten, nämlich für 2000 im Jahr 2006 und für 2001 im Jahr 2007. Auch wenn man die „Nichtbescheide“ als nach außen erkennbare Amtshandlung betrachten würde, verlängere sich die Verjährungsfrist nur um ein Jahr. Auch in diesem Fall wäre bereits die Verjährung eingetreten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.7.2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich der Verjährung verwies die BVE auf die Verjährungsfristen für hinterzogene Abgaben (sieben Jahre), stellte die laut Bericht über die Außenprüfung vom 3.2.2003 zugeflossenen Kapitalerträge dar und beurteilte die darauf entfallende Kapitalertragsteuer als hinterzogen. Als materiellrechtliche Begründung verwies die BVE ebenfalls auf den Außenprüfungsbericht vom 3.2.2003, Tz. 28 und 29.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wiederholte die Berufungsausführungen zur fehlenden Begründung und brachte inhaltliche Einwendungen gegen die Festsetzung von Kapitalertragsteuer vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich unter anderen um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Kapitalertragsteuerpflichtig sind auch besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1, die der zum Abzug Verpflichtete oder ein Dritter unmittelbar oder mittelbar neben Kapitalerträgen im Sinne der Abs. 2 und 3 gewährt.

Hinsichtlich der Höhe und der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer normiert § 95 EStG 1988:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der **zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet** dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet:

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

...Z 4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist 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.

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 2 EStG 1988 der Empfänger (Gläubiger) der Kapitalerträge. Gemäß § 95 Abs 5 ist dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise die KESt direkt vorzuschreiben. Liegen die Voraussetzungen des § 95 Abs 5 nicht vor, ist der zum Abzug Verpflichtete (Haftende) für die KESt in Anspruch zu nehmen. Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs 3) 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 (Doralt/Kirchmayr, EStG, § 95 Tz 4).

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 Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Wird die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorgeschrieben, so hat dies in einem Abgabenbescheid (§ 198 BAO) zu erfolgen. Die Festsetzung mittels Abgabenbescheid hat sich - im Gegensatz zur Geltendmachung der Haftung - auf die gesamte zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche Abgabenforderung für bestimmte Sachverhalte zu erstrecken (vgl. VwGH 28.5.2008, 2008/15/0136; 12.11.1997, 95/16/0321 mwN) und muss im Spruch auch die Bemessungsgrundlagen sowie - gegebenenfalls - den Zeitpunkt der Fälligkeit enthalten. Ein typischer Anwendungsfall für die Direktvorschreibung ist die verdeckte Ausschüttung (Doralt/Kirchmayr, aaO, Tz 46).

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer von fremdunüblichen Vorteilen kann daher sowohl in einem Haftungsbescheid wie auch in einem Abgabenbescheid erfolgen. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl. etwa Schwaiger, ÖStZ 2001/1029 und VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt Abgabenbescheide erlassen (*„Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer“*). Diese Bescheide wurden dem Schuldner der Kapitalerträge, nämlich der ausschüttenden GmbH zugestellt. Die berufungswerbende GmbH ist aber nicht die Schuldnerin der Kapitalertragsteuer, vielmehr haftet sie für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt. Gegen sie ist also mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO vorzugehen und nicht mit Abgabenbescheid. Nur durch die Geltendmachung dieser Haftung kann die Bw. zur Gesamtschuldnerin der Kapitalertragsteuer werden (§ 7 Abs. 1 BAO). Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer in einem Abgabenbescheid kann nur an den bzw. die Abgaben-

schuldner, also den bzw. die Empfänger der Kapitalerträge gerichtet sein (siehe dazu auch UFS 4.7.2005, RV/0228-K/04; 7.4.2008, RV/0380-S/06).

Die angefochtenen Bescheide gehen somit ins Leere und sind daher bereits aus diesem Grund aufzuheben. Ein näheres Eingehen auf die Berufungsausführungen erübrigt sich damit.

Salzburg, am 17. November 2009