



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4650 Lambach, Marktplatz 2, vom 13. Juni 2007 und vom 18. Oktober 2007 gegen die Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 28. September 2006 und vom 24. September 2007 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum für den Zeitraum 2000 bis 2006 entschieden:

Der Haftungsbescheid vom 24. September 2007 wird hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005 aufgehoben.

Der Berufung vom 18. Oktober 2007 wird hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2006 stattgegeben und der Haftungsbescheid aufgehoben.

Der Berufung vom 13. Juni 2007 wird stattgegeben und der Haftungsbescheid vom 28. September 2006 aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 3. März 2006, 17 S 9/06i, wurde über das Vermögen der MGmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Bescheid vom 28. September 2006 wurde die W Rechtsanwälte GmbH (nunmehr: WK Rechtsanwälte GmbH) als Masseverwalter im Konkursverfahren der M GmbH i.L. zur Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 im Gesamtausmaß von 460.266,21 € herangezogen. Der Haftungsbetrag wurde wie folgt dargestellt:

**Tabelle 1**

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
2000	Kapitalertragsteuer	121.644,64
2001	Kapitalertragsteuer	149.694,98
2001	Kapitalertragsteuer	51.205,37
2003	Kapitalertragsteuer	69.292,64
2004	Kapitalertragsteuer	60.111,85
2005	Kapitalertragsteuer	8.316,73
	Summe	460.266,21

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass detaillierte Aufstellungen über verdeckte Ausschüttungen der M GmbH i.L. vormals A GmbH, an den Alleingesellschafter Geschäftsführer F dem Bescheid beiliegen würden.

Mit Schriftsatz vom 13. Juni 2007 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter gegen den Haftungsbescheid vom 28. September 2006 (zugestellt am 15. Mai 2007) das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wurde vorgebracht, dass gemäß § 95 Absatz 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer sei, wobei die Kapitalertragsteuer von dem dazu Verpflichteten durch Abzug einzubehalten sei, der wiederum dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte. Ungeachtet der Unrichtigkeit der vom Finanzamt im Haftungsbescheid dargestellten Kapitalertragsteuer sei im vorliegenden Fall jedoch zu beachten, dass die Haftung für Kapitalertragsteuer durch einen Haftungsbescheid iSd § 224 Absatz 1 BAO geltend gemacht werde, wodurch erst der zum Abzug Verpflichtete zum Gesamtschuldner werde.

Gemäß § 51 Absatz 1 KO seien Konkursforderungen Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zur Zeit der Konkurseröffnung zustehen würden (Konkursgläubiger). In den Konkurs würden daher grundsätzlich nur solche vermögensrechtlichen Ansprüche gegen den Gemeinschuldner fallen, die zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung schon bestanden hätten, sodass die Gruppe der Konkursgläubiger mit dem Tag der Verfahrenseröffnung abgeschlossen sei. Im gegenständlichen Fall soll die Bw. erst mittels Haftungsbescheid vom 28. September 2006, Bescheidzustellung am 5. Mai 2007, zum Schuldner (Gesamtschuldner) gemacht werden, obwohl das Konkursverfahren bereits am 3. März 2006 eröffnet worden sei. Eine nach Konkursverfahren begründete Haftung nach § 95

Absatz 2 EStG 1988 könne aber vom Konkursverfahren nicht mehr betroffen sein. Dass die Kapitalertragsteuern möglicherweise vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des zum Abzug Verpflichteten entstanden seien, sei im Hinblick auf die erwähnte konstitutive Wirkung des Haftungsbescheides unerheblich. Somit erweise sich der angefochtene Bescheid schon aus dieser Sicht als inhaltlich rechtswidrig, ohne weiter darauf eingehen zu müssen, dass die Geltendmachung einer Haftung stets in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt sei und das Ermessen einer Begründung bedürfe.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall seit 19. Juli 2005 ein Außenprüfungsverfahren anhängig sei. Die angefochtenen Bescheide seien jedoch unter Missachtung der Bestimmungen des § 149 Absatz 1 BAO in die Welt gekommen, wonach nach Beendigung einer Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung (Schlussbesprechung) abzuhalten sei, zu der der Abgabepflichtige und sein bevollmächtigter Vertreter unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen sei. Dies habe die Behörde unterlassen. Hätte das Finanzamt diese Verfahrensvorschrift nicht verletzt, hätte die Bw. Einwendungen gegen die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen vorbringen und ergänzende Beweisanträge stellen können, sofern zuvor der Sachverhalt dargelegt worden wäre. Diese Einwendungen und Beweisanträge müssten daher nun der mündlichen Verhandlung vorbehalten bleiben.

Es würden daher die Anträge gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung über die Berufung zu befassen und die eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen, wobei auf die Erörterungsmöglichkeit iSd § 279 Absatz 3 BAO hingewiesen werde.

Mit Bescheid vom 24. September 2007 wurde die W Rechtsanwälte GmbH (nunmehr: WK Rechtsanwälte GmbH) als Masseverwalter im Konkursverfahren der M GmbH i.L. zur Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2006 im Gesamtausmaß vom 123.711,27 € herangezogen. Der Haftungsbetrag wurde wie folgt dargestellt:

**Tabelle 2**

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
2000	Kapitalertragsteuer	18.691,59
2001	Kapitalertragsteuer	-10.447,82
2001	Kapitalertragsteuer	36.480,95
2003	Kapitalertragsteuer	36.157,78

2004	Kapitalertragsteuer	17.126,67
2005	Kapitalertragsteuer	21.835,54
2006	Kapitalertragsteuer	3.866,56
	Summe	123.711,27

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich detaillierte Aufstellungen über verdeckte Ausschüttungen der M GmbH i.L., vormals A GmbH, an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer im Bericht über die Außenprüfung vom 20.9.2007 und auf den Beilagen zu diesem Bescheid befinden würden. Die M GmbH i.L. sei für den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum im Sinne des § 95 Absatz 3 Ziffer 1 EStG zum Abzug der Kapitalertragsteuer für die verdeckten Ausschüttungen an ihren Alleingesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet gewesen. Dieser Verpflichtung sei sie nicht nachgekommen. Entsprechend dem § 95 Absatz 2 EStG würde der zum Abzug Verpflichtete persönlich dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haften. Durch die Geltendmachung dieser Haftung werde die M GmbH gemäß § 7 BAO zur Gesamtschuldnerin. Unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden. Nachdem die Abgabenbehörde im anhängigen Insolvenzverfahren nicht gewillt sei, einem Ausgleich/Zwangsausgleich zuzustimmen, sei die Haftung geltend zu machen. Die anlässlich der Außenprüfung festgestellte massive Abgabenhinterziehung schließe jede Art von Unbilligkeit aus.

Gegen den Haftungsbescheid vom 24. September 2007 wurde durch den steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 18. Oktober 2007 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Gemäß § 95 Absatz 2 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer, wobei die Kapitalertragsteuer von dem dazu Verpflichteten durch Abzug einzubehalten sei, der wiederum dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte. Ungeachtet der Unrichtigkeit der vom Finanzamt im Haftungsbescheid dargestellten Bemessungsgrundlagen sei im vorliegenden Fall zu beachten, dass die Haftung für Kapitalertragsteuer durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Absatz 1 BAO geltend gemacht werde, wodurch erst der zum Abzug Verpflichtete zum Gesamtschuldner werde.

Gemäß § 51 Absatz 2 KO seien Konkursforderungen Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zur Zeit der Konkurseröffnung zustehen (Konkursgläubiger). In den Konkurs würden daher grundsätzlich nur solche vermögensrechtliche Ansprüche gegen den Gemeinschuldner fallen, die zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung schon bestanden hätten, sodass die Gruppe der Konkursgläubiger mit dem

Tag der Verfahrenseröffnung abgeschlossen sei.

Im gegenständlichen Fall soll die Bw. erst mittels Haftungsbescheid vom 28. September 2006 und mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid zum Schuldner (Gesamtschuldner) gemacht werden, obwohl das Konkursverfahren bereits am 3. März 2006 eröffnet worden sei. Eine nach Konkurseröffnung begründete Haftung nach § 95 Absatz 2 EStG 1988 könne aber vom Konkursverfahren nicht mehr betroffen sein. Dass die Kapitalertragsteuer möglicherweise vor der Eröffnung entstanden sei, sei im Hinblick auf die erwähnte konstitutive Wirkung des Haftungsbescheides unerheblich.

Somit erweise sich der angefochtene Bescheid schon aus dieser Sicht als inhaltlich rechtswidrig, ohne weiter darauf eingehen zu müssen, dass die Geltendmachung einer Haftung stets in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt sei und immer einer Begründung bedürfe.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass im Außenprüfungsverfahren diverse Anträge (ieL. Zeugeneinvernahmen) gestellt worden seien, die vom Finanzamt mit der Begründung abgewiesen worden seien, dass nach dem bisherigen Verhalten des ehemaligen Geschäftsführers ein positives Mitwirken am Verfahren nicht zu erwarten sei und neue Sachverhaltselemente auch noch im zu erwartenden Berufungsverfahren vorgebracht werden könnten. Aus diesem Grund würden diese Anträge nunmehr ausdrücklich nochmals gestellt. Nach der ergänzenden Beweisaufnahme im Berufungsverfahren werde sich dann ergeben, dass der Prüfer die Bemessungsgrundlagen unrichtig ermittelt habe, sodass der angefochtene Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben sei.

Es würden die Anträge gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung über die Berufung zu befassen und die eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen, wobei auf die Erörterungsmöglichkeit iSd § 279 Absatz 3 BAO hingewiesen werde.

Mit Schriftsatz vom 24. Jänner 2008 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches am 4. März 2010 wurde seitens der Referentin dargelegt, dass der erste Haftungsbescheid vom 28. September 2006 nicht mehr dem Rechtsbestand angehören würde, weil er vom zweiten Haftungsbescheid vom 24. September 2007 derogiert worden sei. Hinsichtlich des zweiten Haftungsbescheides sei auszuführen, dass die Haftung erst nach Konkurseröffnung geltend gemacht worden sei. Erst zu diesem Zeitpunkt sei die Primärschuldnerin Schuldnerin der Kapitalertragsteuer geworden. Aus Ermessenserwägungen sei nach Ansicht der Referentin dieses Berufungsverfahren stattgebend zu erledigen.

Mit Schriftsatz des ausgewiesenen Vertreters vom 17. März 2010 wurden die Anträge gemäß § 282 Absatz 1 Ziffer 1 BAO und gemäß § Absatz 1 Ziffer 1 BAO zurück gezogen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zunächst muss auf folgenden Umstand verwiesen werden:

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat für die Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005 zwei Haftungsbescheide gegen die Bw. erlassen. Es stellt sich daher die Frage, ob hiedurch ein Überlagern von zwei aufrecht bestehenden Bescheiden eintritt oder ob die lex-posterior Regel Geltung haben kann und spätere Bescheide die früheren zu derogieren vermögen. Der Verwaltungsgerichtshof (88/5/143 vom 13.12.1988; 87/7/40 vom 31.1.1989) geht davon aus, dass mangels entgegen stehender besonderer positivrechtlicher Regelung ein späterer Bescheid, der in derselben Sache ergeht, über die ein früherer bereits abgesprochen hat, diesen früheren aus dem Rechtsbestand verdrängt, der frühere Bescheid also dem späteren von selbst weicht. Lt. VwGH vom 11. Dezember 2003, 2002/07/0158, derogiert ein späterer Bescheid dem früheren, der dadurch „außer Wirksamkeit“ tritt. Die gleiche Ansicht vertritt Bichler in ÖStZ 1995, 233: Der Grundsatz „ne bis in idem“ besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf. Die „lex-posterior-Regel“ ist stärker als der Grundsatz „de bis in idem“. Ergeht also in einer entschiedenen Sache ein zweiter Bescheid, so gilt dieser. Der Haftungsbescheid vom 24. September 2007 spricht über denselben Abgabenanspruch (Haftung für Kapitalertragsteuer) und auch über denselben Zeitraum (2000 bis 2006) wie der Haftungsbescheid vom 28. September 2006 (2000 bis 2005) ab. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass der zweite Haftungsbescheid den ersten ersetzt.

Auf einer anderen Ebene liegt die Frage der Zulässigkeit des Ergehens eines zweiten, eines neuen Erstbescheides. Die BAO regelt taxativ, wann die Erlassung eines Bescheides zulässig ist, wenn in derselben Sache bereits ein Bescheid ergangen ist. In diesem Zusammenhang ist auf die Bestimmungen betreffend Abänderung, Zurücknahme, Aufhebung, Wiederaufnahme des Verfahrens und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu verweisen. Unbestritten wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz kein derartiger Bescheid erlassen.

Wurde gegen einen Bescheid eine mängelfreie Berufung eingebracht, ist diese entweder mit Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist oder verspätet eingebracht wurde, oder mit Berufungsvorentscheidung zu erledigen oder der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Es ist gesetzlich nicht vorgesehen, dass die Abgabenbehörde einen weiteren Erstbescheid erlässt. Mit der Erlassung des Haftungsbescheides vom 24. September 2007 hat das Finanzamt eine Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihm auf Grund der Verfahrensvorschriften nicht zukommt, weil über dieselbe Sache bereits erstinstanzlich

abgesprochen worden war. Gemäß § 289 Absatz 2 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und dem gemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis schließt auch die Berechtigung ein, den Bescheid zu Ungunsten des Berufungswerbers abzuändern (Verböserung). Die Änderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) des Erstbescheides war. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist. Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde die Inanspruchnahme der Berufungswerberin zur Haftung für Kapitalertragsteuer auf den § 95 EStG 1988 gestützt, wonach der zum Abzug Verpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 10. April 1997 in Zusammenhang mit der Haftung für Lohnsteuer ausgesprochen, dass die Änderungsbefugnis nach § 289 Absatz 2 BAO selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung umfasst, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen. Entscheidend ist lediglich, dass die Behörde den Arbeitgeber für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume heranzieht. Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Kapitalertragsteuer für die verdeckten Gewinnausschüttungen gegenüber F für den vom Erstbescheid abgedeckten Zeitraum (2000 bis 2005) im Rahmen des diesbezüglichen Berufungsverfahrens richtig festzusetzen gewesen wäre. Die Erlassung eines Erstbescheides war lediglich für das Jahr 2006 zulässig, da dieses Jahr nicht Gegenstand des Erstbescheides vom 28. September 2006 gewesen ist.

Der Haftungsbescheid vom 24. September 2007 war auf Grund der dargelegten Erwägungen hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005 in Folge Unzuständigkeit der Behörde aufzuheben. Damit tritt der Haftungsbescheid vom 28. September 2006 wieder in seine Wirksamkeit, weil ein lex-posterior-Bescheid nicht mehr vorliegt.

Aus den vorgenannten Erwägungen ergibt sich, dass nunmehr über den Haftungsbescheid vom 28. September 2006 betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2005 und über den Haftungsbescheid vom 24. September 2007 betreffend Kapitalertragsteuer 2006 inhaltlich abzusprechen und zu beurteilen ist, ob die Haftung gemäß § 95 EStG zu Recht geltend gemacht worden ist.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt.

§ 201 BAO gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheid geltend zu machen.

Die Selbstberechnung einer Abgabe obliegt dem Haftungspflichtigen ua bei der in § 95 EStG geregelten Kapitalertragsteuer. Die sinngemäße Anwendung des § 201 BAO erlaubt somit die Haftungsinanspruchnahme, wenn kein selbstberechneter Kapitalertragsteuerbetrag bekannt gegeben wird – was bei verdeckten Ausschüttungen der Fall ist.

Nach § 8 Absatz 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 93 Absatz 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Absatz 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Absatz 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Absatz 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Absatz 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können.

Den seitens der Berufungswerberin bestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung nach hat die Berufungswerberin in den Jahren 2000 bis 2006 verdeckte Gewinnausschüttungen vorgenommen. In Bezug auf diese Ausschüttungen der Berufungswerberin ist diese jedoch grundsätzlich nicht Schuldnerin der Kapitalertragsteuer. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Berufungswerberin jene verdeckten Gewinnausschüttungen vorgenommen hätte, die im restlichen Verwaltungsverfahren bestritten werden, wäre sie in Bezug auf diese Ausschüttungen nicht Schuldnerin der Kapitalertragsteuer. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich nur der Empfänger der Kapitalerträge (§ 95 Absatz 2 EStG).



Nur durch Geltendmachung der Haftung für die Kapitalertragsteuer (§ 95 Absatz 2 und 3 EStG 1988) mittels Haftungsbescheides kann die Berufungswerberin Gesamtschuldnerin der Kapitalertragsteuer zusammen mit dem Empfänger der Kapitalerträge werden (§ 7 Absatz 1 und § 224 Absatz 1 BAO).

Zu beachten ist allerdings, dass die Haftungsinanspruchnahme im Ermessen der Abgabenbehörde steht. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Der angefochtene Bescheid vom 28. September 2006 enthält hinsichtlich der Ermessensübung überhaupt keine Begründung. Es wird auf die beiliegenden Berechnungen betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen verwiesen, welche Billigkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen für die Abgabenbehörde bei ihrer Entscheidung ausschlaggebend waren, ist nicht nachvollziehbar.

Im Haftungsbescheid vom 24. September 2007 wird darauf hingewiesen, dass die Haftung deshalb geltend zu machen sei, weil die Behörde nicht gewillt sei einem Ausgleich/Zwangsausgleich zuzustimmen. Die festgestellte massive Abgabenhinterziehung schließe eine Unbilligkeit aus. Es wurde nicht dargelegt, warum die Behörde den Abschluss eines Zwangsausgleiches verhindern will (die Konkursquote fällt regelmäßig niedriger aus als die 20 %ige Zwangsausgleichsquote) bzw. inwiefern die Zustimmung zum Zwangsausgleich mit der Geltendmachung der Haftung zusammenhängt.

Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Zweck einer Haftungsbestimmung ist regelmäßig die Einbringlichkeit von Abgabenschulden zu sichern. Am Abgabenkonto der Berufungswerberin haftet derzeit ein fälliger Rückstand in Höhe von 1,622.200,36 € aus. Über das Vermögen der Berufungswerberin wurde das Konkursverfahren eröffnet, sie befindet sich im Stadium der Liquidation. Die Einbringlichkeit der Haftungsschuld bei der Berufungswerberin scheint daher sehr unwahrscheinlich. Die Erlassung eines Haftungsbescheides wird dann nicht zweckmäßig sein, wenn die Nachforderung (weitgehend) uneinbringlich ist.

Schließlich ist im vorliegenden Fall auf die Bestimmung des §95 Absatz 5 EStG Bedacht zu nehmen. Die genannte Gesetzesbestimmung sieht zwei Möglichkeiten vor, bei deren Vorliegen die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise direkt vorzuschreiben ist:

1. Wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (§ 95 Absatz 5 Ziffer 1).
2. Wenn der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht

vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 95 Absatz 5 Ziffer 2).

Nach der herrschenden Lehre werden beide Fälle als Ermessensbestimmung beurteilt, die eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge nur in klar umrissenen Fällen erlauben. Die verdeckte Gewinnausschüttung fließt dem begünstigten Gesellschafter im Zeitpunkt seiner Bereicherung ungekürzt zu. Ein darauf entfallender KEST-Abzug durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft unterbleibt schon deshalb regelmäßig, da es mangels eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses zu keiner Deklaration als Kapitalertrag kommt. Aus diesem Grund stellt die verdeckte Gewinnausschüttung einen typischen Anwendungsfall der Ziffer 1 dar, da die vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge schon rein objektiv unterblieben ist.

Wenn nun mangels Abzug der Kapitalertragsteuer der Vorteil bei verdeckten Gewinnausschüttungen ungekürzt zufließt, muss es prinzipiell zweckmäßig sein und der Intension des Gesetzgebers entsprechen, wenn die Kürzung durch den dafür vorgesehenen Weg der Direktvorschreibung erreicht wird. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn auf Grund objektiver Umstände damit zu rechnen ist, dass Haftungsansprüche gemäß § 95 Absatz 2 EStG gegen die ausschüttende Körperschaft nicht oder nur unter großem Aufwand durchsetzbar sein werden. Unzweifelhaft stellt eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit der Ansprüche ein Zweckmäßigkeitselement dar. (vgl. Schwaiger in ÖStZ 2001, 543 ff)

In Zusammenhang mit den für die Ermessensübung iSd § 7 BAO entwickelten Grundsätzen, wonach der Haftende idR nur in Anspruch genommen werden soll, wenn die Einbringung der Abgaben beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre, ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die Geltendmachung der Haftung gegenüber der sich in Konkurs befindenden Gesellschaft (vor der Vorschreibung an den empfangenden Gesellschafter) als nicht zweckmäßig. Da seitens der Abgabenbehörde erster Instanz keine Argumente vorgebracht wurden, die für ein Ermessen zu Gunsten der Haftungsinanspruchnahme sprechen würden, war dem Berufungsbegehren insofern stattzugeben, als die Haftungsbescheide vom 28. September 2006 und vom 24. September 2007 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2006 aus Ermessensgründen aufzuheben waren.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. März 2010