

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A., Adr.1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 06.Oktober 2009, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.
2. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Festgehalten wird, dass die gegenständliche am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Unternehmen mit dem Gegenstand der Vermittlung von Grundstücken, Wohnungen und sonstigen Realitäten. Selbständige vertretungsbefugter Geschäftsführer und zu 25 % beteiligter Gesellschafter der Bf. ist A.. Ein mit Beschluss vom 9. September 2009 über die Bf. eröffneter Konkurs wurde mit Beschluss vom 27. April 2010 mangels Kostendeckung aufgehoben.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2006 und 2007 wurden ua nachstehende Feststellungen getroffen:

*"Tz 1 Darlehnsforderung*

*Nach durchgeföhrter Außenprüfung (BP) werden folgende Feststellungen getroffen:*

Nach Beginn der Prüfung wurde am 09.09.2009 der Konkurs eröffnet. Im Prüfungszeitraum 2006-2007 war der Geschäftsführer Hr. A. mit 25% an der GmbH beteiligt.

In der Bilanz per 31.12.2007 wurde eine Darlehensforderung in Höhe von € 236.691,85 ausgewiesen. Laut vorgelegten Bilanzunterlagen betreffen diese Forderungen die 2 ungarischen Firmen c. und b.. Laut Stellungnahme des Geschäftsführers Hr. A. ist dieser 100%iger Inhaber der Geschäftsanteile der B. Bei der C. besitzt die B. 90% und Hr. A. 10% der Geschäftsanteile. Bisher wurden von den ungarischen Firmen keine Zinszahlungen bzw. Ratenrückzahlungen geleistet. Die Bf. hat ihrerseits keine Sicherheiten bei der Hingabe verlangt und es wurden keinerlei Anstrengungen unternommen, um das Darlehen wieder einzufordern.

Das anfängliche Darlehen wurde bisher ohne Änderungen bis 2005 immer mit der gleichen Summe von € 214.384,86 ausgewiesen. Ab dem Jahr 2005 kam ein neuerliches Darlehen im Betrag von € 20.000,-- dazu.

Hr. A. gibt an, dass es bei der Gründung der beiden Firmen einen Grundsatzvertrag gab, wobei vereinbart wurde, dass die Firmen zu ihrer Finanzierung ein Darlehen bekommen, dieses jedoch sobald sie selbständig Projekte realisieren, wieder zurückzahlen sollten.

Dies wäre zB durch das Projekt X-Markt, bei welchem die b. über eine ungarische Maklerfirma im Jahr 2007 Honorarzahlungen erhielt, zumindest teilweise, möglich gewesen. Nachdem es aber auch im Jahr 2007 zu keinen Ratenrückzahlungen gekommen ist, wird nachdem dieser Sachverhalt einem Fremdvergleich nicht standhält, seitens der BP das anfänglich gegebene Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttung, an den Gesellschafter Hr. A., angesehen. Das Unterlassen der Eintreibung von Forderungen, deren Rettung noch möglich gewesen wäre, führt zu einer verdeckten Ausschüttung. Zumal mit einer Entrichtung der KEST durch den Gesellschafter Hr A. nicht zu rechnen ist, erscheint der Beschuldigte auch diesbezüglich bereichert, weshalb die KEST als Bestandteil der verdeckten Ausschüttung anzusehen ist. Die Kapitalertragsteuer wird daher in nachfolgender Höhe von der GmbH getragen.

#### Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2007
	Euro
Kapitalertragsteuer	
Abgabe	71.461,62

#### Tz 2 Überweisung von Fa. S.

Mit 01.03. 2006 wurde unter dem Konto 8109 "Erlöse Projektplanung Drittland" ein Zahlungseingang von der deutschen Firma S. in Höhe von € 130.000,-- verbucht. Am 09.03.2006 wurde ein Abgang auf diesem Konto in Höhe von € 110.000,-- verbucht. Dazu war in der vorgelegten Belegsammlung eine Empfangsbestätigung eines Hr. V. Budapest,

wobei dieser mit seiner Unterschrift den Erhalt von € 110.000,-- in "bar", zur Weiterleitung, bestätigt. Am Volksbankkonto ist am gleichen Tag eine Barauszahlung in dieser Höhe verbucht.

Hr. A. erklärte in seiner Stellungnahme, dass er im Rahmen eines geplanten Projektes in Budapest, P., von der deutschen Firma S. (Investor), telefonisch gebeten wurde, den Überweisungsbetrag von € 130.000,-- an deren ungarischen Geschäftspartner in bar zu übergeben. Dabei gab es weder einen Treuhandvertrag noch eine schriftliche Vereinbarung. Die Bf. beanspruchte aus der Summe einen Teilbetrag von € 20.000,-- als anteiligen Spesenersatz, über welchen eine Rechnung, an die Fa. S., ausgestellt wurde. Das Projekt ist in weiterer Folge nicht zu Stande gekommen.

Nachdem über den Vorgang von Dritter Seite keine ausreichende Bestätigung über den Erhalt bzw Verwendungszweck der € 110.000,-- bei der Betriebsprüfung vorgelegt wurde, kann die aufwandswirksame Verbuchung nicht anerkannt werden. Sollte es sich tatsächlich um eine Art Treuhandverhältnis gehandelt haben, so wäre dies innerhalb eines Monates dem Finanzamt anzuzeigen gewesen.

Nachdem es nicht nachvollziehbar ist, wer und wofür dieser tatsächlich die € 110.000,-- erhalten hat, stellt dieser Vorgang eine verdeckte Gewinnausschüttung, an den Gesellschafter Hr. A., dar. Die anfallende KEST wird von der GmbH getragen.

#### Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2006
	Euro
Kapitalertragsteuer	
Abgabe	36.666,67
Körperschaftssteuer	
Bilanzgewinn/Bilanzverlust	110.000,00

....

#### Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

##### Kapitalertragsteuer:

Zeitraum	2006	2007
Vor Bp	0,00	0,00
Tz 1 Darlehnsforderung		71.461,62
Tz 2 Überweisung von Fa. S.	36.666,67	
Nach Bp	36.666,67	71.461,62"

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und nahm die Verfahren hinsichtlich Körperschaftssteuer für die Jahre 2006 und 2007 jeweils datiert mit 13. Oktober 2009 wiederauf und erließ mit gleichem Datum entsprechende Sachbescheide.

Zudem erließ das Finanzamt datiert vom 6. Oktober 2009 nachstehenden Haftungs- und Abgabenbescheid(e) (mittels Formular L20):

*"Haftungs- und Abgabenbescheid"*

<i>Über den Prüfungszeitraum</i>			<i>2006-2007 Schillinginformation</i>
<i>Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen in Höhe von</i>	12	<i>108.128,29</i>	<i>1.487.877,71</i>
<i>Somit verbleiben zur Nachzahlung</i>		<i>108.128,29</i>	<i>1.487.877,71</i>
<i>Gem. § 217ff BAO wird für die zuwenig abgeführt/e/n</i>			
<i>Bemessungsgrundlage</i>		<i>Säumniszuschlag</i>	<i>Schillinginformation</i>
<i>Kapitalertragsteuer 108.128,29 2%</i>	98	<i>2.162,57</i>	<i>29.757,61"</i>

Mit Eingabe vom 9. November 2009 erhab der Masseverwalter der Bf. gegen den oa Bescheid Beschwerde. Im Zuge der Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages beantragte dieser in der Eingabe vom 1. März 2010 die Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides (Kapitalertragsteuer) mit einer festgesetzten Kapitalertragsteuer in Höhe von € 35.666,67 (wohl gemeint: € 36.666,67) für 2006 und eines Betrages von € 71.461,62 für 2007.

Die oa Beschwerde wurde mit Bericht vom 28. Juni 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und ist nun vom Bundesfinanzgericht zu erledigen.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Zum Abzug von Kapitalertragsteuer bestimmt § 93 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung:

*"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).*

*(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat..... und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:*

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

....

*(4) Kapitalertragsteuerpflichtig sind auch:*

*1. 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."*

Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer wird in § 95 Abs. 1 EStG 1988 geregelt. Die maßgeblichen Bestimmungen lauten dabei:

*"(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 verpflichtet:*

*1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.*

....

*(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:*

*1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft ...beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist.*

...

*4. Bei anderen Kapitalerträgen...nach Maßgabe des § 19....*

*(5) Dem Empfänger der Kapitalerträgen 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."*

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 durch den zum Abzug Verpflichteten unter Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die auf die Gesellschafter entfallende Einkommensteuer sowohl bei offenen wie auch bei verdeckten Ausschüttungen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch den Abzug von Kapitalertragsteuer zu erheben ist. Die ausschüttende Gesellschaft ist zum Abzug und zur Abfuhr an das Finanzamt verpflichtet. Unterlässt sie dies, ergeben sich zwei Möglichkeiten:

1. Zum einen haftet die Schuldnerin der Kapitalerträge (die GmbH) dem Bund für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Solche Haftungen sind gemäß § 224 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend zu machen. In diesem ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer (Nach)Frist von einem Monat zu entrichten. Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben dabei unberührt.
2. Die Kapitalertragsteuer ist dem Empfänger der Kapitalerträge (dem Gesellschafter) direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Ein typischer Anwendungsfall dafür ist die verdeckte Ausschüttung (Doralt/Kirchmayr in Doralt (9. Lieferung), § 95 Tz 46). Die Vorschreibung hat in diesem Fall mittels Abgabenbescheid zu erfolgen.

Daraus folgt, dass die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer von fremdunüblichen Vorteilen sowohl in einem Haftungsbescheid wie auch in einem mehrere Abgabenbescheide enthaltenen Sammelbescheid erfolgen kann. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei nach der herrschenden Lehre an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl etwa Schwaiger, ÖStZ 2001/1029).

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich nicht um eine Jahresabgabe, sondern um eine Abzugssteuer, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jeden einem Gesellschafter zugewendeten Vorteil getrennt abzuführen ist.

§ 201 Abs. 4 BAO lautet:

*"Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrere Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."*

Die Zusammenfassung nach § 201 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (s. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 201 Tz 45). Aus der Gestaltung des Bescheides muss erkennbar sein, dass es sich um einen Sammelbescheid (kombinierten Bescheid) handelt (Ritz, BAO, § 93 Tz 31).

Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart darf nach § 201 Abs. 4 BAO nur für ein Kalenderjahr erfolgen.

Ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer kann als Sammelbescheid aufgefasst werden. In einem solchen Sammelbescheid (kombinierten Bescheid) können mehrere Haftungsbescheide kombiniert sein, und zwar hinsichtlich jeden Jahres genau ein Haftungsbescheid. In solch einem Haftungsbescheid hinsichtlich eines Jahres kann gegebenenfalls gemäß § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 4 BAO die Geldmachung der Haftung für mehrere Ausschüttungsvorgänge eines Jahres zusammengefasst sein.

Im vorliegenden Fall wurden jedoch die beiden Haftungen für die Ausschüttungsvorgänge der Jahre 2006 und 2007 in einer Summe (€ 108.128,29) "unter .... *Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer ....*" für den Prüfungszeitraum 2006-2007 zusammengefasst ausgewiesen. Am Ende des Formulares (L20) wurde für die zuwenig abgeführte Kapitalertragsteuer ein Säumniszuschlag in Höhe von 2% verhängt.

Der streitgegenständliche Bescheid kann daher nicht als Sammelbescheid, sondern nur als ein Bescheid betreffend zwei Jahre aufgefasst werden.

Nach Ansicht des BFG ist der Umstand, dass die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 und 2007 untrennbar in einer Summe ausgewiesen wurde, ein nicht korrigierbarer Fehler, der zur ersatzlosen Aufhebung des angefochtenen Bescheides führt.

Im vorliegenden Fall kann es im Übrigen dahingestellt bleiben, ob die falsche Bezeichnung der Abgabe (hier: Lohnsteuer statt Kapitalertragsteuer) ein nicht korrigierbarer Fehler im Bescheid ist, und der Bescheid auch deshalb ersatzlos aufzuheben wäre.

#### Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.Vm. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz (§ 201 Abs. 4 BAO) ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. April 2014