



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/4100058/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat

durch die RichterIn RR

in der Beschwerdesache

Bf., Adr1, vertreten durch STB,

gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des FA A vom 12.10.2005, betreffend zu
Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensgang:

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.

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf.) handelt es sich um eine "Familien" Ges.m.b.H, die als Komplementärin die Geschäftsführerfunktion der COKG, an welcher dieselben Familienmitglieder beteiligt sind, ausübt. Die im Firmenbuch eingetragene Bf ermittelt ihren Gewinn gemäß § 7 Abs. 2 KStG iVm § 5 EStG 1988.

Im Zuge einer bei der COKG durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer u.a. folgende Feststellung:

TZ 3 Haftungsprovision

Für die Haftungsübernahme der GF-GmbH ist eine entsprechende Haftungsprovision zum Ansatz zu bringen.

Diese Haftungsprovision wird als vGA behandelt und mittels Haftungsbescheid an die GmbH 25% Kest vorgeschrieben. Die Kest ist bei der GmbH als Forderung an die Gesellschafter zu aktivieren.

In Verwendung des Formulars L 20 verfasste das FA am 12.10.2005 den streitgegenständlichen Bescheid wie folgt:

<i>Haftungs- und Abgabenbescheid(e)</i>		<i>über den Prüfungszeitraum vom 01.01.2002 bis 31.12.2004</i>	
			(Anm.: in TS)
X	<i>Kest 2002 - 2004</i>		<i>1.638,00</i>
	X	<i>zur Nachzahlung</i>	<i>1.638,00</i>

Eine gesetzliche Bestimmung ist nicht angeführt.

Das hinsichtlich der Begründung vorgesehene Feld auf der zweiten Seite des Formulars, in welcher auch als Begründung auf einen beiliegenden Bericht vom "Datum" verwiesen werden kann, blieb unausgefüllt.

Festzustellen ist, dass die Außenprüfung bei der KG und nicht bei der Bf. stattfand. Der Bf. ging folglich auch kein Bericht über die Feststellungen der Außenprüfung zu, sondern einem anderen Rechtssubjekt, nämlich der CoKG, bei welcher die Außenprüfung stattgefunden hatte.

Wie den eingereichten Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen 2002 bis 2004 zu entnehmen ist, waren unter Erträgen der jeweilige jährliche Gewinnanteil aus der KG (2002: ATS 793,73, 2003: ATS 225,72 und 2004: ATS -199,52), Zinserträge aus Darlehen und weiterverrechnete Geschäftsführungskosten (2002: ATS 50.200,00, 2003: ATS 51.400,00 und 2004: ATS 52.500,00) ausgewiesen.

Eine Ertragsbuchung Haftungsprovision scheint erst ab dem Jahr 2005 auf.

In der fristgerecht erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde, gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2004 sowie gegen den "Haftungsbescheid Kest 2002 bis 2004" begründete die Bf., dass die Bf. *"mit der KG jährlich Prämien von rund € 3.500,00 verrechnet habe, obwohl grundsätzlich nur die Abgeltung der unmittelbaren Geschäftskosten vereinbart war. Diese Prämien dienen der Deckung von Risiken und fallen daher zu einem wesentlichen Teil auf das Haftungsrisiko. Darüber hinaus ist die GmbH am Erfolg der KG mit 2% beteiligt, mit denen Unternehmerrisiken abgedeckt werden."*

Aus diesem Grund besteht kein Grund für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. ...".

Beschwerdeergänzend verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass der streitgegenständlich bekämpfte "Abgaben und Haftungsbescheid" keine gesetzliche Grundlage enthalte und ohne Begründung ergangen sei.

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des UFS bzw. des BFG (vgl. u.a. RV/7101548/2013) wurde das Finanzamt eingeladen eine Stellungnahme abzugeben.

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 auszugsweise:

"(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

Demnach ist bei der Kapitalertragsteuer - ebenso wie bei der Lohnsteuer - zwischen dem Steuerschuldner und dem Abzugsverpflichteten, der für die Abfuhr der Steuer haftet, zu unterscheiden. Nach § 95 Absatz 2 EStG 1988 ist der Empfänger (Gläubiger) der Kapitalerträge der Steuerschuldner. Diesem ist gemäß § 95 Absatz 5 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer nur ausnahmsweise direkt vorzuschreiben. Liegen die Voraussetzungen des § 95 Absatz 5 EStG 1988 nicht vor, ist der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Absatz 3) für die Kapitalertragsteuer in Anspruch zu nehmen.

Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO.

Die auf die Gesellschafter entfallende Einkommensteuer ist daher sowohl bei offenen wie auch bei verdeckten Ausschüttungen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch den Abzug von Kapitalertragsteuer zu erheben. Die ausschüttende Gesellschaft ist zum Abzug und zur Abfuhr an das Finanzamt verpflichtet.

Unterlässt die Gesellschaft dies, ergeben sich zwei Möglichkeiten:

- 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.

- 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 enthaltenden 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).

Es stellt sich daher die Frage, ob der bekämpfte Bescheid ein *Haftungsbescheid* oder ein *Abgabenbescheid* ist. Wie bereits dargelegt wurde, kann die berufungsgegenständliche Kapitalertragsteuer gegenüber der Bf. nur mittels *Haftungsbescheid* geltend gemacht werden.

Selbst wenn man davon ausginge, dass die Bf. jene verdeckten Ausschüttungen vorgenommen hätte, die in den Berufungen gegen die materiellrechtlichen Bescheide bestritten wurden, wäre die Bf. in Bezug auf diese Ausschüttungen nicht Schuldnerin der Kapitalertragsteuer. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich nur der Empfänger der Kapitalerträge (§ 95 Abs. 2 EStG 1988).

Die Bezeichnung des bekämpften Bescheides als "*Haftungs- und Abgabenbescheid*" reicht nicht aus, diesen Bescheid als *Haftungsbescheid* ansehen zu können.

Im vorliegenden Fall wurde mit dem streitgegenständlichen "*Haftungs- und Abgabenbescheid/e*" die Kapitalertragsteuer gegen ein und denselben Bescheidadressaten (Bf.) festgesetzt. Ein solcher Bescheid kann nicht gleichzeitig "*Haftungs- und Abgabenbescheid*" sein. Er kann nur entweder das eine oder das andere sein.

Um welche Art eines Bescheides es sich beim bekämpften Bescheid handelt, ist dem bekämpften Bescheid – insbesondere mangels Nennung einer gesetzlichen Bestimmung – nicht entnehmbar.

Weiters fehlt diesem Bescheid **jegliche** - einer Prüfung zugängliche - Begründung, einerseits hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des Vorliegens der intendierten verdeckten Gewinnausschüttung als auch hinsichtlich einer (erfolgten?) Ermessensentscheidung, die bei Erlassung eines Haftungsbescheides vorzunehmen ist. Liegt kein Haftungsbescheid vor, schuldet die Bf. auch keine Kapitalertragsteuer.

Zudem handelt es sich bei der Kapitalertragsteuer 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 mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Die Zusammenfassung nach § 201 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (s. Ritz, BAO ⁵ § 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 (vgl. BFG vom 17.04.2014, RV/7101548/2013).

Nach Ansicht des BFG ist der Umstand, dass die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 untrennbar in einer Summe ausgewiesen wurde, ein nicht korrigierbarer Fehler.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision nicht zulässig. Das Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Rechtsfolge ergibt sich aus dem Gesetz (§ 201 Abs.4 BAO). Die gegenständliche Entscheidung weicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. September 2014