

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache AA als Rechtsnachfolgerin der BB GmbH, vertreten durch Steuerberater, abc, betreffend die Beschwerde vom 11.01.2010 gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes vom 22.12.2009, betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 01.01.2003 bis 31.12.2003 und 01.01.2006 bis 31.12.2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses und des Umwandlungsvertrages jeweils vom 01.12.2006 wurde die Fa. BB GmbH (FN xyz) gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf die Alleingesellschafterin AA, vormals CC, zum Stichtag 31.08.2006 umgewandelt. Die Fa. BB GmbH wurde in der Folge aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Das Nachfolgeunternehmen wurde von der übernehmenden Alleingesellschafterin als nicht protokolliertes Einzelunternehmen unter ihrem eigenen Namen weitergeführt.

Anlässlich einer Außenprüfung der (ehemaligen) Fa. BB GmbH betreffend die Jahre 2003 bis 2006 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass eine im Jahr 2003 erfolgte „Wertberichtigung zu Forderung an Geschäftsführer“ und im Jahr 2006 bei der Alleingesellschafterin AA angefallene Reisekosten verdeckte Ausschüttungen an die Alleingesellschafterin AA darstellen würden. Gleichzeitig wurde der Gewinnvortrag für die Ermittlung der fiktiven Ausschüttung gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG aufgrund der genannten und zusätzlicher Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung geändert. Da bislang im Jahr 2003 aufgrund eines Beschlusses vom 17.10.2003 Kapitalerträge in Höhe von 62.855,30 Euro und im Jahr 2006 aufgrund des Beschlusses vom 01.12.2006 Kapitalerträge in Höhe von 74.600,59 Euro einem Kapitalertragsteuerabzug unterzogen worden seien, verbleibe laut TZ 5 des Berichts vom 29.04.2009 2003 eine Differenz von 25.000,-- Euro und 2006 eine Differenz von 12.581,13 Euro.

Laut einem im Veranlagungsakt liegendem Blatt „Neuberechnung der KEST“ ergebe sich aufgrund einer Neuberechnung des Gewinnvortrages für den Prüfungszeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2006 ein Differenzbetrag von 534,42 Euro.

Das Finanzamt erließ letztlich am 22.12.2009 Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Prüfungszeiträume 01.01.2003 bis 31.12.2003 und 01.01.2006 bis 31.12.2006, mit denen Nachzahlungen von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG 1988 in Höhe von 25.000,-- für den Prüfungszeitraum 01.01.2003 bis 31.12.2003 und in Höhe von 534,42 Euro für den Prüfungszeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2006 festgesetzt wurde. Begründend wurde auf den BP-Bericht vom 22.12.2009 verwiesen und zusätzlich Folgendes ausgeführt: *„gemäß § 224 BAO iVm § 95 Abs.2 EStG wird AA als RNF der BB GmbH für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen.“* Diese Bescheide wurden an „AA als Rechtsnachfolger der BB GmbH“ als Bescheidadressat gerichtet.

Dagegen erhob die steuerlich vertretene AA als Rechtsnachfolgerin der Fa. BB GmbH mit Schriftsatz vom 11.01.2010 (neben der gleichzeitigen Bekämpfung der Körperschaftsteuerbescheide 2003, 2004 und 2006) Berufung und bekämpfte darin die Beurteilung der „Wertberichtigung zur Forderung an Geschäftsführer“ als verdeckte Ausschüttung sowie die aufgrund sämtlicher Feststellungen des Prüfers erfolgte geänderte Berechnung des Gewinnvortrags. Gleichzeitig wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

Diese Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz – ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vorgelegt.

Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Fax vom 28.03.2017 zurückgezogen.

Dazu wird erwogen:

1 Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 11.01.2010 gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Prüfungszeiträume 01.01.2003 bis 31.12.2003 und 01.01.2006 und 31.12.2006 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Haftungsbescheide:

2.1 Sachverhalt:

Die Fa. BB GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22.07.2002 gegründet und war unter FN xyz im Firmenbuch eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war AA (vormals CC). AA war in der Zeit von 01.08.2002 bis 04.11.2003 und wiederum ab 01.03.2006 Geschäftsführerin der Fa. BB GmbH. In der Zeit von 17.10.2002 bis 01.09.2004 war DD Geschäftsführer. AA war von 25.08.2004 bis 10.03.2006 Liquidatorin.

Mit Generalversammlungsbeschluss und Umwandlungsvertrag gemäß § 2 Abs. 3 UmwG vom 01.12.2006 kam es zum Stichtag 31.08.2006 zur verschmelzenden Umwandlung der Fa. BB GmbH auf das Einzelunternehmen der AA. Dieser Vorgang wurde am 30.12.2006 im Firmenbuch eingetragen und an diesem Tag erfolgte auch die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch.

Die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Prüfungszeiträume 01.01.2003 bis 31.12.2003 und 01.01.2006 bis 31.12.2006 enthalten als Bescheidadressaten „AA als *Rechtsnachfolger der Fa. BB GmbH*“ und setzen Nachforderungen an Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG fest. Begründend wird – wie im Verfahrensgang bereits festgehalten – Folgendes ausgeführt: *„gemäß § 224 BAO iVm § 95 Abs.2 EStG wird AA als RNF der BB GmbH für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen.“*

Diese Nachforderungen beruhen auf den Feststellungen, die anlässlich der bei der (ehemaligen) Fa. BB GmbH betreffend die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung getroffen wurden. Der Prüfer vertrat ua. die Auffassung, dass eine im Jahr 2003 durchgeführte „Wertberichtigung zu Forderung an Geschäftsführer“ und im Jahr 2006 bei der Alleingesellschafterin AA angefallene Reisekosten verdeckte Ausschüttungen an die Alleingesellschafterin AA darstellen würden. Gleichzeitig wurde der Gewinnvortrag für die Ermittlung der fiktiven Ausschüttung gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG aufgrund sämtlicher Feststellungen des Prüfers geändert.

Dieser für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegtem Akt der Außenprüfung und dem vorgelegten Veranlagungsakt, dem Firmenbuch, dem im Veranlagungsakt aufliegenden, beim Notar EE aufgenommenen Protokoll vom 01.12.2006 bzw. dem im Veranlagungsakt aufliegenden Umwandlungsvertrag gemäß § 2 Abs. 3 UmwG vom 01.12.2006.

2.2 gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 gehören.

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den inländischen Kapitalerträgen zählen nach § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streiträume geltenden Fassung Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung der Empfänger der Kapitalerträge (Satz eins). Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten (Satz zwei). Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (Satz drei).

Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) ist der Schuldner der Kapitalerträge nach § 95 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer 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.

Nach § 9 Abs. 6 UmGrStG in der im gegenständlichen Fall zu beachtenden Fassung gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der Umwandlung zugrundeliegenden Bilanz (Jahresabschluss oder Schlussbilanz) ergebenden Reinvermögen (vermindert um Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 4) und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital (vermindert um darin enthaltene Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988) und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet.

Kapitalgesellschaften können gemäß § 1 UmwG in der für den streitgegenständlichen Fall geltenden Fassung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen gemäß § 19 Abs. 1 BAO die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Personen, die nach den Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden gemäß § 7 Abs. 1 BAO durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden nach § 224 Abs. 1 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen 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.

2.3 rechtliche Würdigung:

Mit den gegenständlichen Bescheiden wurde – wie aus dem jeweils in der Begründung enthaltenen Hinweis auf § 95 Abs. 2 EStG iVm § 224 BAO abzuleiten ist –

Kapitalertragsteuer im Haftungsweg geltend gemacht. Das Finanzamt zog AA als Gesamtrechtsnachfolgerin der Fa. BB GmbH als gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zur Haftung heran. (Vgl. VwGH vom 24.05.2012, 2009/15/0182)

Zur Heranziehung der AA als Gesamtrechtsnachfolgerin der Fa. BB GmbH kam es, da auf der Grundlage des Generalversammlungsbeschlusses und des Umwandlungsvertrages gemäß § 2 Abs. 3 UmwG vom 01.12.2006 eine Umwandlung der Fa. BB GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf die Alleingesellschafterin AA gemäß § 1 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgte.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem Abgabepflichtverhältnis. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers. Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen bereits entstandene Abgabenschulden ebenso über wie zB Haftungsschulden. Lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen können im Sinne des § 19 BAO nicht übergehen. (Ritz, BAO⁵, TZ 4 und 7 zu § 19, VwGH vom 09.11.2000, 2000/16/0376, VwGH vom 14.07.1994, 92/17/0176, Stoll, BAO S. 191 f).

Mit Haftungsbescheiden nach § 224 Abs. 1 BAO werden persönliche Haftungen (§ 7 BAO) geltend gemacht. Eine persönliche Haftung nach § 7 BAO setzt die Schuld eines anderen voraus. Es handelt sich um das Entstehenmüssen für eine fremde Abgabenschuld. (VwGH vom 20.04.1989, 89/16/0009-0011, Ritz, BAO⁵, TZ 1 zu § 7 und zu § 224).

Im gegenständlichen Fall wurden die Haftungsbescheide nach § 224 BAO aus folgenden inhaltlichen Gründen - wie dem Bericht der Außenprüfung vom 29.04.2009 (in den Bescheidbegründungen wurde offensichtlich irrtümlich das Datum 22.12.2009 angeführt) zu entnehmen ist - erlassen:

§ 9 Abs. 6 UmGrStG enthält eine Ausschüttungsfiktion; die fiktive Ausschüttung nach § 9 Abs. 6 UmGrStG ist steuerrechtlich wie eine offene Ausschüttung zu behandeln. Offene Ausschüttungen zählen zu den Gewinnanteilen aus Kapitalgesellschaft im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG 1988 und gehören zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988.

Zu den „sonstigen Bezügen“ im Sinne des § 27 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen gehören somit ebenfalls zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988. (VwGH vom 05.09.2012, 2010/15/0018, VwGH vom 31.05.2011, 2008/15/0153).

In den angefochtenen Bescheiden wird also entsprechend den vorstehenden Ausführungen die Nachzahlung von Kapitalertragsteuer einerseits wegen verdeckter Ausschüttungen andererseits wegen einer fiktiven Ausschüttung nach § 9 Abs. 6 UmGrStG im Haftungswege geltend gemacht.

Losgelöst von der Frage, ob eine im Jahr 2003 durchgeführte „Wertberichtigung zu Forderung an Geschäftsführer“ tatsächlich als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist und ob der Gewinnvortrag für die Ermittlung der fiktiven Ausschüttung gemäß § 9 Abs. 6 UmGrStG richtig ermittelt wurde, ist AA als Alleingesellschafterin der (ehemaligen) Fa. BB jedenfalls als Empfängerin derartiger von der (ehemaligen) Fa. BB ausbezahlter Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 anzusehen. Dies führt dazu, dass AA nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für den streitgegenständlichen Fall geltenden Fassung somit grundsätzlich die Schuldnerin der daraus resultierenden Kapitalertragsteuer ist.

Bei den vom Finanzamt ermittelten Kapitalertragsteuernachzahlungen handelt es sich nach den vorstehenden Ausführungen somit um eigene Abgabenschulden der AA. Die Heranziehung der AA (als Rechtsnachfolgerin der Fa. BB GmbH) als Haftungspflichtige („*Einstehenmüssen für fremde Abgabenschuld*“) im Wege eines Haftungsbescheides gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 224 Abs. 1 BAO ist schon aus diesem Grund rechtswidrig. Das Finanzamt hätte vielmehr im Sinne des § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung vorgehen und AA (ohne Zusatz „als Rechtsnachfolger der Fa. BB GmbH“) als Empfängerin der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer im Wege von Abgabenbescheiden vorschreiben müssen (Direktivvorschrift). (vgl. BFG vom 08.06.2015, RV/3100586/2013, UmgrStR 2002, Rz 549)

Der Berufung ist daher stattzugeben und die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Prüfungszeiträume 01.01.2003 bis 31.12.2003 und 01.01.2006 bis 31.12.2006 vom 22.12.2009 sind aufzuheben.

3 Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 ist die Revision unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsnatur der Gesamtrechtsnachfolge und der Haftungs- und Abgabenbescheide orientiert.

Salzburg-Aigen, am 28. März 2017