

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die Mag. Gerhard Halder Steuerberatungsgesellschaft KG, vom 17. Juni 2013 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Mai 2013 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses und Umwandlungsvertrages vom Tag1 wurde die XY-GmbH (FN abc) gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Alleingesellschafter XY zum Stichtag 31. Dezember 2009 umgewandelt. Die XY-GmbH wurde in der Folge aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Das Nachfolgeunternehmen wurde unter der Firma „ Einzelunternehmen1 “ (FN def ; Inhaber XY) im Firmenbuch eingetragen.

Anlässlich einer Außenprüfung der (ehemaligen) XY-GmbH vertrat der Prüfer die Auffassung, dass bei der Ermittlung der fiktiven Ausschüttung gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG vom Reinvermögen lt. UGB in Höhe von 545.139,94 € nur die Stammeinlage von 35.000 €, nicht jedoch der (negative) Umgründungsausgleichsposten von 359.670,43 € abgezogen werden dürfe. Es gelte damit der Betrag von 510.139,94 € im Zuge der Umgründung als an den Gesellschafter XY ausgeschüttet. Da bislang im Zuge der Umgründung lediglich ein Betrag von 150.469,51 € dem

Kapitalertragsteuerabzug unterzogen worden sei, verbleibe eine Differenz von 359.670,43 € (der Umgründungsausgleichsposten), die zusätzlich der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sei (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 28. November 2012, ABNr. 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 13. Dezember 2012 einen Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009, mit dem die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 mit 91.551,01 € (25 % von 366.204,04 €) festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalertragsteuer sei. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder der Empfänger wisse, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile. Der Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 wurde an XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH gerichtet.

Gegen diesen Bescheid erhob XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH am 8. Jänner 2013 fristgerecht „*Berufung*“. Der Bescheid wurde hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer von 89.917,61 € angefochten, die von dem negativen Umgründungsausgleichsposten von 359.670,43 € berechnet worden sei. Die Verschreibung sei zu Unrecht erfolgt, da dieser Umgründungsausgleichsposten als Teil des unternehmensrechtlichen Reinvermögens im Sinne des § 9 Abs. 6 UmgrStG zu werten sei und damit in die Berechnung der so genannten Ausschüttungsfiktion nicht einzubeziehen sei. Überdies liege kein Wiederaufnahmsgrund vor, der gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 rechtfertige. Die Begründung des angefochtenen Bescheides führe zudem nicht die Voraussetzungen für seine Erlassung an, auch sei die Ermessensübung nicht begründet worden. Letztlich sei die Festsetzung der Kapitalertragsteuer in dem streitgegenständlichen Ausmaß von 89.917,61 € unbillig.

Am 21. Mai 2013 erließ das Finanzamt einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, mit dem der angefochtene Bescheid vom 13. Dezember 2012 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben wurde. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Der angefochtene Bescheid habe sich insofern als nicht richtig erwiesen, als die Kapitalertragsteuer „*gegenüber dem falschen Abgabepflichtigen*“ rechtswidrig festgesetzt worden sei. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO wurde an XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH gerichtet.

Am 22. Mai 2013 erließ das Finanzamt weiters einen Zurückweisungsbescheid gemäß § 273 BAO, mit dem die „*Berufung*“ des XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH vom

8. Jänner 2013 gegen den Bescheid vom 13. Dezember 2012 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 als unzulässig zurückgewiesen wurde. Der angefochtene Bescheid sei infolge Aufhebung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Der Zurückweisungsbescheid gemäß § 273 BAO wurde an XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH gerichtet.

Am 17. Juni 2013 erhob XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH fristgerecht „*Berufungen*“ sowohl gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 21. Mai 2013 als auch gegen den Zurückweisungsbescheid gemäß § 273 BAO vom 22. Mai 2013. Die „*Berufung*“ gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 21. Mai 2013 wurde sodann vom Bundesfinanzgericht (infolge Zurücknahme) gemäß § 256 Abs. 3 BAO in der Fassung FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, als gegenstandslos erklärt (vgl. den Beschluss des BFG vom Tag 2, Geschäftszahl 1). Die „*Berufung*“ gegen den Zurückweisungsbescheid gemäß § 273 BAO vom 22. Mai 2013 wurde vom Finanzamt mit Beschwerde vorentscheidung vom 20. Mai 2015 als unbegründet abgewiesen.

Am 24. Mai 2013 erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009, der an XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH gerichtet wurde. Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an XY werde eine Kapitalertragsteuer von 89.917,61 € (25 % von 359.670,43 €) im Haftungswege geltend gemacht. Dieser Betrag sei aus der Aktenlage bekannt, wobei im Gegensatz zur Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. zum Bericht der Außenprüfung (jeweils vom 28. November 2012, ABNr. 123) ein KEST-Betrag von 1.633,14 € in Abzug gebracht worden sei. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm §§ 202 und 224 BAO werde der gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH zur Haftung betreffend die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 herangezogen und aufgefordert, den Betrag von 89.917,61 € innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Am 17. Juni 2013 erhob XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH fristgerecht „*Berufung*“ gegen den Haftungsbescheid vom 24. Mai 2013 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009. Der Bescheid wurde hinsichtlich der Geltendmachung der Haftung und hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer von 89.917,61 € angefochten, die von dem negativen Umgründungsausgleichsposten von 359.670,43 € berechnet worden sei. Zur Begründung verwies er auf sein Vorbringen in der „*Berufung*“ vom 8. Jänner 2013. Überdies wurde eingewendet, dass XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH keine Haftung treffe. Keine der in der BAO normierten Haftungsbestimmungen treffe XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH, sodass ihm gegenüber die im Bescheid angeführte Abgabe nicht geltend gemacht werden könne. Der Haftungsbescheid vom 24. Mai 2013 sei daher aufzuheben. Die „*Berufung*“ gegen den Haftungsbescheid vom 24. Mai 2013 wurde vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, 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. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom Tag3 wurde die XY-GmbH errichtet und am Tag4 unter der FN abc im Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsführer der XY-GmbH war XY selbständig vertretungsbefugt, er war mit einer Stammeinlage von 35.000 € auch Alleingesellschafter dieser Gesellschaft. Im Zuge der Errichtung dieser Gesellschaft wurde das nicht protokollierte Einzelunternehmen „Einzelunternehmen2“ mit Einbringungsvertrag vom Tag5 zum Einbringungsstichtag 30. November 2005 in die XY-GmbH eingebracht. Die Einbringung erfolgte unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III UmgrStG.

Aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses und Umwandlungsvertrages vom Tag1 wurde die XY-GmbH gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Alleingesellschafter XY zum Stichtag 31. Dezember 2009 umgewandelt. Die XY-GmbH wurde in der Folge aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Das Nachfolgeunternehmen wurde unter der Firma „*Einzelunternehmen1*“ (FN def; Inhaber XY) im Firmenbuch eingetragen. Die Umwandlung erfolgte unter Anwendung der Bestimmungen des Art. II UmgrStG.

Im Anschluss an eine Außenprüfung der (ehemaligen) XY-GmbH erließ das Finanzamt am 24. Mai 2013 auch den (hier angefochtenen) Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009, der an XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH gerichtet wurde. Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an XY werde eine Kapitalertragsteuer von 89.917,61 € (25 % von 359.670,43 €) im Haftungswege geltend gemacht. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm §§ 202 und 224 BAO werde der gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH zur Haftung betreffend die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 herangezogen und aufgefordert, den Betrag von 89.917,61 € innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten.

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus der Aktenlage. Streit besteht nun darüber, ob mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 24. Mai 2013 gegenüber XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH eine Haftung betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 geltend gemacht werden konnte.

Gemäß Art. II § 9 Abs. 6 UmgrStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 144/2001 gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der der Umwandlung zugrunde liegenden 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.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt zufolge § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, auch für offene Ausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 134/2006 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer 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. Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BudBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung ist dem Empfänger der Kapitalerträge 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.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid wurde für das Jahr 2009 eine Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm §§ 202 und 224 BAO im Haftungswege geltend gemacht. Als gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteter (und damit Haftungspflichtiger) wurde XY als Rechtsnachfolger der XY-GmbH herangezogen. Dies auf der Grundlage des Generalversammlungsbeschlusses und Umwandlungsvertrages vom Tag 1, wonach die XY-GmbH gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Alleingesellschafter XY zum Stichtag 31. Dezember 2009 umgewandelt wurde. Die Umwandlung der XY-GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf den Alleingesellschafter XY (Nachfolgerechtsträger) erfolgte gemäß § 1 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über (zB VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376). 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 (so zB *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern, 26; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 19 Tz 4; vgl. auch zB VwGH 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt); lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen können nicht übergehen (VwGH 23.10.1985, 82/17/0065; VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376). Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen somit bereits entstandene Abgabenschulden ebenso über wie zB Haftungsschulden (vgl. Ritz, BAO⁵, § 19 Tz 7, mwN).

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern. In den Fällen persönlicher Haftung im Sinne dieser Bestimmung hat der Haftungspflichtige mit seinem Vermögen für Abgabenschulden eines anderen einzustehen (Einstehenmüssen **für fremde Abgabenschulden**; vgl. VwGH 20.4.1989, 89/16/0009-0011; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 7 Tz 1, mwN). Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute (zB Kopecky, Haftung, 7). Daraus ergibt sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Hauptschuldner (Erstschuldner, Primärschuldner) ist der Eigenschuldner oder (zB bei der Haftung nach § 9 BAO hinsichtlich vom Arbeitgeber abzuführender Lohnsteuer) ein Haftungspflichtiger (vgl. zB Stoll, Ermessen², 390 ff; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 7 Tz 6, mwN).

Im Streitfall ist - losgelöst von der Frage, ob auch der (negative) Umgründungsausgleichsposten von 359.670,43 € als offen ausgeschüttet gilt - entscheidend, dass XY als Empfänger der vom Finanzamt im Zuge der Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG angesetzten Kapitalerträge anzusehen ist (vgl. Art. II § 9 Abs. 6 UmgrStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 144/2001). Das wird auch vom Finanzamt so gesehen, das in der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides von einem „*Zufluss von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an XY*“ sprach. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 134/2006 ist XY damit auch Schuldner der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer. Bei der vom Finanzamt im Zuge der Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG ermittelten Kapitalertragsteuer handelt es sich somit um **eigene Abgabenschulden** des XY. Die Heranziehung des XY (als Rechtsnachfolger der XY-GmbH) als Haftungspflichtiger („*Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden*“) im Wege eines Haftungsbescheides gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist schon aus diesem Grund rechtswidrig. Das Finanzamt hätte vielmehr im Sinne des § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung vorgehen und XY (ohne Zusatz „*als Rechtsnachfolger der XY-GmbH*“) als Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer im Wege eines Abgabenbescheides vorschreiben müssen

(Direktvorschreibung). Der angefochtene Haftungsbescheid vom 24. Mai 2013 ist daher in der Beschwerde stattgebender Weise aufzuheben.

Nicht unerwähnt bleiben soll, dass das Bundesfinanzgericht in seiner aktuellen Rechtsprechung von einer zwingenden Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter ausgeht (vgl. BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013; vgl. dazu auch Jakom/*Marschner*, EStG 2015, § 95 Rz 43, mwN). Dem Wortlaut nach (arg: „*ist ... vorzuschreiben*“) räume § 95 Abs. 5 EStG 1988 (bzw. nunmehr § 95 Abs. 4 EStG 1988 idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) kein Ermessen ein, vielmehr ist zunächst der Empfänger der Kapitalerträge zwingend und die ausschüttende Körperschaft allenfalls nachrangig (im Haftungswege) in Anspruch zu nehmen.

Zulässigkeit einer 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur zur Rechtsnatur von Haftungs- und Abgabenbescheiden. Darüber hinaus hing die Entscheidung zur Frage, ob der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger im Wege eines Haftungsbescheides gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 herangezogen werden konnte, im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Juni 2015