

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke im Beschwerdeverfahren über die Beschwerde der Tünde Ildikó Ha*****, ****Adresse****, vertreten durch Dipl.-Kfm. Horst Rohrbeck, 2700 Wiener Neustadt, Grazer Straße 19/18, vom 11. 5. 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vom 24. 4. 2015, mit welchem gegenüber der Beschwerdeführerin gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 für das Jahr 2009 Kapitalertragsteuer von 1.980,00 Euro festgesetzt wurde, Steuernummer 38 209/0**** und 38 261/7****, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzamt zurückverwiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Gesellschafter-Geschäftsführerin

Die Beschwerdeführerin (Bf) Tünde Ildikó Ha**** war im Jahr 2009 Gesellschafter-Geschäftsführerin der H**** Handels GmbH, die unter der Etablissementbezeichnung "T****s Bar" ein Bordell in einer burgenländischen Bezirkshauptstadt betreibt.

Außenprüfung

Bei der H**** Handels GmbH fand hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 eine Außenprüfung statt.

Haftungs- und Abgabenbescheid

Mit Datum 15. 7. 2011 erließ das Finanzamt gegenüber der H***** Handels GmbH den Feststellungen der Außenprüfung folgend einen Haftungs- und Abgabenbescheid, wonach die H***** Handels GmbH gemäß § 95 EStG 1988 als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag	bisher gebucht	Nachzahlung
2007	24.000,00 €	25%	6.000 €	0,00 €	6.000 €
2008	26.400,00 €	25%	6.600 €	0,00 €	6.600 €
2009	26.400,00 €	25%	6.600 €	0,00 €	6.600 €

Zur Begründung wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. 7. 2011 verwiesen.

Rechtsmittelverfahren

Gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Bescheide wurde von der H***** Handels GmbH Berufung erhoben.

Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren war im Zeitpunkt der Erlassung des hier angefochtenen Festsetzungsbescheids beim Bundesfinanzgericht zu RV/7100187/2012 anhängig und noch offen.

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer

Mit Datum 24. 4. 2015 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf Tünde Ha**** folgenden Bescheid:

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer

für den Zeitraum: 2009

Gemäß § 93 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) steuerpflichtige Kapitalerträge für den oben angeführten Zeitraum: 7.920,00. Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% wird gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 festgesetzt mit 1.980,00 Euro.

Der Abgabenbetrag war bereits fällig.

Begründung::

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtige Beteiligungserträge entspricht § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Ausschüttungen (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 27 Tz 26, 28).

Bei verdeckten Ausschüttungen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge iSd § 95 Abs. 5 Z 1 EStG in der für beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung handelt, bei denen daher die KEST dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben ist.

Laut jüngster Judikatur des BFG hat die Abgabenbehörde in den Fällen des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung die Direktvorschreibung der KEST an den Empfänger der Kapitalerträge als zwingend angenommen.

Auf die TZ 1 des Berichtes zur Außenprüfung der Jahre 2007-2009 wird verwiesen.

Auf die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 16.08.2011 und der Vorlage an das BFG vom 17.01.2012 wird hingewiesen.

Beschwerde

Die Bf erhab durch ihren steuerlichen Vertreter über FINANZOnline am 11. 5. 2015
Beschwerde gegen den Kapitalertragsteuerfestsetzungsbesccheid vom 24. 4. 2015:

Gegen den Bescheid vom 24.04.2015 über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer für 2009 in Höhe von € 1.980,-- erhebe ich namens meiner Mandantin in offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde und ersuche um Direktvorlage bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründung: Bei der in Frage stehenden Kapitalertragssteuer handelt es sich um die auf eine verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Steuer, die auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der H***** HandelsgmbH, ...St.Nr.: 38 209/0**** vorgeschrieben wurde. Gegen den Prüfungsbescheid wurde Berufung erhoben und ein Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und eine Aussetzung der Einhebung beantragt. Diesem Antrag wurde stattgegeben (Vorlagebericht 18.01.2012) und die Steuer ausgesetzt, Ich ersuche daher namens meiner Mandantin um eine Aussetzung der Einhebung der Steuer bis zur Entscheidung über die Berufung der H***** GmbH bzw bis zur Entscheidung über diese Beschwerde.

Antrag auf Direktvorlage

Mit Eingabe in FINANZOnline vom 2. 6. 2015 verzichtete die Bf ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Direktvorlage an das BFG.

Vorlage

Mit Bericht vom 16. 6. 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt:

*Auf Grund einer Außenprüfung wurde bei der Fa. H***** HandelsgmbH, StNr.: 209/0***** eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt und die Kest der Gesellschaft vorgeschrieben. Dagegen wurde ein Rechtsmittel ergriffen und die Beschwerde (seinerzeit Berufung) dem UFS vorgelegt. Auf Grund der Mitteilung des bundesweiten Fachbereiches vom 23.02.2015 wurde die Kest nunmehr zusätzlich dem Gesellschafter vorgeschrieben. Es erfolgte eine direkte Vorlage.*

Beweismittel:

Aktenlage, Info des bundesweiten Fachbereiches

Stellungnahme:

*Auf die Vorlage der Berufung zur Körperschaftsteuer und Kest 2007 - 2009 (bei StNr.: 209/0*****) wird hingewiesen.*

Information des bundesweiten Fachbereichs

Dem BFG vom Finanzamt vorgelegt wurde folgende Informationen des bundesweiten Fachbereichs des BMF vom 30. 1. 2015 samt (hier nicht wiedergegebenen) Durchführungsregelungen:

Das BFG hat zuletzt in 2 Erkenntnissen ([BFG 26.9.2014, RV/2100325/2013; BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013]), in denen es (ua) um die Frage der Direktvorschreibung der KEST an den Gesellschafter (§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) bei verdeckten Ausschüttungen ging, erkannt, dass die Auswahl desjenigen, dem die KEST vorgeschrieben wird, nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Vielmehr hat das BFG in den Fällen der verdeckten Ausschüttung die Direktvorschreibung der KEST an den Empfänger der Kapitalerträge als zwingend angenommen.

Um zu vermeiden, dass es in Fällen von verdeckten Ausschüttungen, in denen die KESt bei der abzugsverpflichteten Kapitalgesellschaft festgesetzt wird, zu einer ersatzlosen Aufhebung der KESt-Festsetzungsbescheide kommt, ist — bis zu einer gesetzlichen Neuregelung des § 95 EStG 1988 — die BFG-Rechtsprechung auf verdeckte Ausschüttungen anzuwenden.

Liquidation

Laut Firmenbuch wurde die H***** Handels GmbH mit Generalversammlungsbeschluss vom 14. 12. 2016 aufgelöst und befindet sich in Liquidation. An die Stelle der bisherigen Geschäftsführerin Tünde Ha**** ist als Liquidator Helmut Ha**** getreten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 93 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 52/2009:

§ 93. (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 oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

- 1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.*
- b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.*
- c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.*
- d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.*

e) Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a bis c, die von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.

f) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz.

2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter.

3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 des Kreditwesengesetzes).

Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.

(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus

1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1983 in Schilling oder Euro begeben wurden,

2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden,

3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen,

4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2, 3 und 6,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 5, sofern es sich um Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt,

- um gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt und

- aus Substanzgewinnen, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen,

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 1 lit. e,

bestehen,

5. Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993) sowie an einem ausländischen Immobilienfonds (§ 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes), soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge aus den in Z 4 angeführten Ertragsbestandteilen bestehen, und Kapitalerträge im Sinne des § 42

Abs. 4 Investmentfondsgesetzes 1993 und § 42 Abs. 2 erster Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

6. Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge und

7. Anteilscheine an einen Kapitalanlagefonds, der Anteilen an anderen in oder ausländischen Kapitalanlagefonds hält, soweit diese Erträge aus anderen Kapitalanlagefonds

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 4 bis 6 mit Ausnahme von gemäß § 42 Abs. 4 des Investmentfondsgesetzes 1993 als ausgeschüttet geltenden Kapitalerträgen,

- aus gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 als ausgeschüttet geltende und im Privatvermögen steuerpflichtige Kapitalerträge eines ausländischen Kapitalanlagefonds im Sinne des § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993,

- aus gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende und im Privatvermögen steuerpflichtige Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes

bestehen.

Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die Kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet.

(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.

2. Unterschiedsbeträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 2.

3. Vom Schuldner der Kapitalerträge oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge.

4. Als Kapitalertrag gelten entsprechend Abs. 2 oder 3 Ausgleichszahlungen, die der Verleiher eines Wertpapiers von einem Kreditinstitut erhält.

(5) Der Kapitalertragsteuer unterliegen die Kapitalerträge ohne jeden Abzug.

(6) Die Kapitalertragsteuer ist auch abzuziehen, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 Z 5 vorliegen.

§ 95 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBI. I Nr. 65/2008:

§ 95. (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. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.
2. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) die kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist
 - das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
 - der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,
 - die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABI. Nr. L 177 vom 30.06.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABI. Nr. L 145 vom 21.04.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABI. Nr. L 114 vom 05.04.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.
3. Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 gewährt.
4. Bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

(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 oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschuß kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.
2. Bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter in jenem Zeitpunkt, der im Beteiligungsvertrag als Zeitpunkt der Ausschüttung bestimmt ist. Wird im Beteiligungsvertrag darüber keine Vereinbarung getroffen, so gilt als Zeitpunkt

des Zufließens der Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteiles des stillen Gesellschafters.

3. Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge und im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19) anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons. Die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz, die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut gilt als Veräußerung.

4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19. Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder bei Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz gilt der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, als zugeflossen.

5. Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e im Zeitpunkt des Zufließens nach Maßgabe des § 19.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge 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.*

(6) Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, dann sind von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Die gutgeschriebene Kapitalertragsteuer darf die von den rückgängig gemachten Kapitalerträgen erhobene oder zu erhebende Kapitalertragsteuer nicht übersteigen.

(7) Eine Gutschrift von Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 hat durch die kuponauszahlende Stelle (Abs. 3 Z 2) in folgenden Fällen zu erfolgen:

- 1. Bei Übernahme eines Wertpapiers durch eine in Abs. 3 Z 2 erster und zweiter Teilstrich genannte Institution zur Verwahrung und Verwaltung, sofern es sich bei dieser nicht um einen Drittverwahrer im Sinne des § 3 Depotgesetz handelt, und wenn für die Kapitalerträge ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist. Eine Gutschrift steht bei Depotübertragungen von einem inländischen Depot auf ein anderes inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut nicht zu.*
- 2. Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht begründen.*

Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner abzuführen

Der Verwaltungsgerichtshof entscheidet in ständiger Rechtsprechung (etwa VwGH 28. 5. 2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 30. 6. 2015, 2012/15/0165; VwGH 26. 1. 2017, Ra 2015/15/0063), dass sowohl für das EStG 1972 wie auch für das EStG 1988 gelte, dass die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen sei. Nur ausnahmsweise werde der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 2). Seien die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt, liege es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11). Dabei werde es vor allem dann zu einer Vorschreibung an den Steuerschuldner kommen, wenn es der abzugspflichtigen Gesellschaft trotz sorgfältiger Prüfung nicht erkennbar war, dass eine steuerpflichtige Ausschüttung vorliegt (vgl. Achatz, ÖStZ 1989, 256 f, siehe zu Beispielen für weitere Umstände, auf die bei der Ermessensübung Bedacht genommen werden kann, Blasina in SWK 11/2015, 529). Es stoße grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

Ermessensentscheidung

Im Gegensatz zu den vom Finanzamt zitierten Einzelentscheidungen des Bundesfinanzgerichts ist nach der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich der Schuldner der Kapitalerträge in Anspruch zu nehmen.

Dies schließt zwar nicht aus, dass ausnahmsweise auch der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen werden kann (die Vornahme verdeckter Ausschüttungen kann einen derartigen Ausnahmefall darstellen, vgl. etwa VwGH 29. 3. 2012, 2008/15/0170), jedoch wäre das diesbezüglich zu übende Ermessen (§ 20 BAO), insbesondere in Bezug auf die voraussichtlich vorhandene oder voraussichtlich fehlende Einbringlichkeit beim Schuldner (die Schuldnerin befindet sich mittlerweile seit 14. 12. 2016 in Liquidation), entsprechend zu begründen.

Das Bundesfinanzgericht kann diese Ermessensentscheidung zwar im Beschwerdeverfahren nachholen, doch steht derzeit nicht fest, ob überhaupt eine verdeckte Ausschüttung vorliegt und bejahendenfalls in welcher Höhe:

Zurückverweisung an die belangte Behörde

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. VwGH 29. 4. 2010, 2005/15/0057; VwGH 25. 11. 2009, 2008/15/0039; VwGH 9. 7. 2008, 2005/13/0020 u. v. a.).

Einer Kapitalgesellschaft bei der Gewinnermittlung zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, diesbezüglich liegen der Kapitalertragsteuer zu unterziehende verdeckte Ausschüttungen vor (vgl. VwGH 19. 9. 2007, 2003/13/0115; VwGH 10. 3. 1982, 81/13/0072, u. v. a.).

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom heutigen Tag, BFG 17. 9. 2017, RV/7100187/2012, die vom Finanzamt gegenüber der H***** Handels GmbH im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Bescheide vom a) 15. 7. 2011 und b) 18. 7. 2011 betreffend a) Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Einbehalt und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, b) Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben. Dies deswegen, da im Wege einer Nachschau oder einer Wiederholungsprüfung ermittelt werden müsse, ob die von der Kapitalgesellschaft erklärten Besteuerungsgrundlagen zutreffend sind; die diesbezüglich bisher im Verfahren getroffenen Feststellungen (statistischer Zeitreihenvergleich mit Doppel- und Mehrfachlosungen) seien allein nicht ausreichend.

Es steht daher derzeit nicht fest, ob verdeckte Ausschüttungen vorliegen und wenn ja, in welcher Höhe.

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umstand, dass noch weitere Ermittlungen in Form einer Nachschau oder Wiederholungsprüfung erforderlich sind, die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden (vgl. für viele etwa VwGH 30. 6. 2015,

Ra 2014/03/0054, VwGH 29. 7. 2015, Ra 2015/07/0034 oder VwGH 4. 8. 2015, Ra 2015/06/0039).

Brauchbare Ermittlungsergebnisse, die im Zusammenhang mit einer allenfalls durchzuführenden mündlichen Verhandlung bloß zu vervollständigen sind (vgl. etwa VwGH 9. 9. 2015, Ra 2014/04/0031 oder VwGH 16. 10. 2015, Ra 2015/08/0042), liegen im gegenständlichen Fall zur Frage, ob die erklärten Besteuerungsgrundlagen zutreffend sind, nicht vor. Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall den Sachverhalt nicht in einer Weise ermittelt, dass sich hierauf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts stützen lässt.

Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, anstelle der Verwaltungsbehörde im Ergebnis erstmals ein zweckentsprechendes Ermittlungsverfahren zu führen, ist der angefochtene Bescheid ebenfalls gemäß § 278 BAO aufzuheben und ist die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da nach Abschluss der Ermittlungen das Finanzamt entweder von der Erlassung neuer Bescheide Abstand nehmen (weil die neuerliche Prüfung die Korrektheit der bisher erklärten Besteuerungsgrundlagen ergeben hat) oder neue Bescheide unter Zugrundelegung der hier dargestellten Rechtsausführungen (mit durch die neuerliche Prüfung festzustellenden geänderten Besteuerungsgrundlagen) erlassen kann.

Sollte das weitere Verfahren das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen ergeben, wird das Finanzamt, wenn es neuerlich unmittelbar die Empfänger (die Empfängerin) dieser Ausschüttungen in Bezug auf eine hierauf entfallende Kapitalertragsteuer in Anspruch nehmen möchte, die Gründe für eine entsprechende Ermessensübung im jeweiligen Bescheid darzulegen haben.

Nichtzulassung der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da die hier zu lösenden Rechtsfragen, wie oben näher ausgeführt, durch die Rechtsprechung geklärt sind. Abgesehen davon, dass der Verwaltungsgerichtshof zur Lösung von Tatfragen nicht berufen ist, sind noch Ermittlungen zur Sachverhaltsfeststellung erforderlich.

Wien, am 17. August 2017

