

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, Steuerberatungskanzlei, Petersgasse 128a, 8010 Graz gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29.1.2007, betreffend Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 in der Sitzung am 24.02.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird zur Haftung gem. § 95 EStG 1988 für folgende Kapitalertragsteuerbeträge in Anspruch genommen:

1998: ATS 6,525

EUR333

1999: ATS 7,5

EUR444

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung hat das Finanzamt Graz Stadt am 29. Jänner 2007 die hier strittigen Haftungsbescheide betr. Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 erlassen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 27. Jänner 2011 Gz RV/0638-G/08 die Haftungsbescheide 1998 bis 2001 der Höhe nach abgeändert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Berufungsentscheidung mit Erkenntnis vom 22. Mai 2014, 2011/15/0105 betreffend Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil es

der UFS unterlassen hat zu überprüfen, ob dem zivilrechtlich nichtigen Darlehensvertrag steuerliche Wirksamkeit zukommt. Damit sind im fortgesetzten Verfahren vor dem BFG die Haftungsbescheide betr. **Kapitalertragsteuer 1998 – 1999** zu behandeln.

Sachverhalt:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 1997 – 1999 hat das Finanzamt festgestellt, dass es zu verdeckten Ausschüttungen an die Gesellschafterin gekommen ist:

Privataufwendungen der Gesellschafterin im Ausmaß von ATS 1 (im Jahr 1998) bzw. ATS 2,- (im Jahr 1999) wurden von der Gesellschaft getragen, das Auslandsstudium der Tochter finanziert (Kosten 1998: ATS 3 und 1999: ATS 4) und der Gesellschafterin Bargeld iHv ATS 5 (im Jahr 1998) bzw. ATS 6 (im Jahr 1999) zur Verfügung gestellt.

Bei einer finanzstrafrechtlichen Überprüfung der Jahre 1998 bis 2003 wurde hinsichtlich der Kapitalertragsteuer festgestellt, dass es zusätzlich dazu zu Ausschüttungen von Provisionen (1998: ATS 7,- und im Jahr 1999: ATS 8,-), von Schwarzumsätzen (1998 ATS 9 und im Jahr 1999 ATS 9,5 der Finanzierung des Umbaus des Wohnhauses der Gesellschafterin (1998: ATS 10, im Jahr 1999 ATS 11), weiteren Kosten für das Auslandsstudium der Tochter der Gesellschafterin (1998 ATS 12,- im Jahr 1999 ATS 13,-) und der Privatnutzung von PKWs (im Jahr 1998 ATS 14 und im Jahr 1999 ATS 15,-) gekommen ist. Mit den hier angefochtenen Bescheiden wurde für sämtliche Ausschüttungen KEST vorgeschrieben.

Die Bf. wandte sich gegen diese Bescheide: Die Feststellungen der BP seien inhaltlich unrichtig, weshalb es zu keiner Vorschreibung kommen könne. Die Privatnutzung der PKW durch die Kinder der Gesellschafterin sei als Sachbezug zu erfassen, zumal die Kinder bei der Bf. angestellt waren.

Das BFG hat im Verfahren vom heutigen Tag zu den Gz RV/2100767 bis 776/2014 betr. Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 1998 bis 2001 die Zurechnungen zum Gewinn bzw. Umsatz der Bf. abgeändert. Mit Erkenntnis zu Gz RV/2100804/2014 hat das BFG festgestellt, dass das eingeräumte Darlehen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerrechtliche Wirksamkeit entfalten muss.

In ihrer Beschwerde (konkret in der Vorbehaltsbeantwortung im fortgesetzten Verfahren vom 17.12.2014) wandte sich die Bf. unter Verweis auf das Erkenntnis BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013 gegen die Vorschreibung der KEST an sie.

Die KEST Bescheide seien schon deshalb rechtswidrig, weil sie keine Rechtsgrundlage enthielten. Da es sich um eine verdeckte Ausschüttung handle, sei es zwingende Folge des § 95 Abs 4 EStG, dass die KEST dem Gesellschafter vorzuschreiben ist.

Die Beschwerdeführerin erläuterte in der mündlichen Verhandlung am 24. Februar 2015 dazu folgende rechtliche Überlegungen:

Das Finanzamt erließ am 29. Jänner 2007 so genannte „Haftungs- und Abgabenbescheide“, denen die Höhe der KEST, die bereits gebuchte KEST und die verbleibende Nachzahlung zu entnehmen ist. Jedoch würden den Bescheiden wesentliche Bestandteile eines Abgabenfestsetzungsbescheides iSd § 198 Abs 3 BAO bzw. Haftungsbescheides iSd § 224 Abs 1 BAO fehlen: Für Festsetzungsbescheide fehle die Bemessungsgrundlage, für Haftungsbescheide der Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift und die Aufforderung zur Entrichtung (um eine eigene Fälligkeit zu begründen).

Um welchen Bescheid (Haftung oder Festsetzung) es sich handle, sei nicht erkennbar.

Der Hinweis, dass die Gesellschafterin die KEST trägt, hätte dazu führen müssen, dass die KEST der Gesellschafterin mittels Abgabenfestsetzungsbescheid festgesetzt wird.

Rechtsgrundlage:

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall geltenden Fassung normiert:

(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 abzuführen. ...

(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.

(Anmerkung: Durch die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 erfolgte Neuregelung der Kapitalertragsteuer erfolgte hinsichtlich der hier relevanten Bestimmungen des § 95 EStG lediglich eine Veränderung der Absatznummerierung)

Das BFG hat erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182) vertritt zu „unglücklichen Bescheidgestaltungen“ folgende Ansicht:

„Dass das Finanzamt seine Bescheide als "Abgaben- und Haftungsbescheid(e)" bezeichnet hat, ist eine Bescheidgestaltung, die zu Unklarheiten führt. Ein solcher Umstand kann jedoch in der Begründung einer Berufungsentscheidung (Anmerkung: nunmehr eines Erkenntnisses des BFG) saniert werden, indem klar zum Ausdruck gebracht wird, dass Haftungsbescheide vorliegen.

In Haftungsbescheiden ist gemäß § 224 Abs. 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der "Sache" des Verfahrens. Zur Festlegung der Sache bedarf es allerdings nicht zwingend der Anführung einer Gesetzesstelle; es reicht vielmehr hin, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist, was regelmäßig bei der Kapitalertragsteuer unterliegenden Vorgängen iSd § 93 EStG 1988 der Fall ist. Erschließt sich die konkrete Haftungsnorm bloß auf diese Weise, ist ein solcher Mangel im Rechtsmittelverfahren durch die exakte Benennung der Gesetzesstelle zu sanieren.“

Im vorliegenden Fall wurde die Kapitalertragsteuer der Bf. erkennbar gem. § 95 Abs 2 EStG 1988 mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Abgesehen davon, dass diese Unklarheit erstmals im fortgesetzten Verfahren vorgebracht wurde und der VwGH die Behandlung der Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer 2000 und 2001, die völlig gleich wie die nunmehr angefochtenen Bescheide aufgebaut waren, abgelehnt hat, war die Bf. auch steuerlich vertreten. In diesem Zusammenhang hat der (ehemalige) steuerliche Vertreter ausdrücklich mitgeteilt, dass die Gesellschafterin bereit ist, ihrer Gesellschaft die KEST aus privaten Mitteln zu ersetzen. Unmittelbare (und von der Bf. gewollte) Folge dieser Mitteilung war es, dass die KEST in den genannten Haftungsbescheiden mit einem KEST-Satz von 25% berechnet wurde. Zusammen mit dem Verweis auf den BP-Bericht ergibt sich aus dem Gesamtbild der Umstände, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist. Auch hat der steuerliche Vertreter zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens erkennen lassen, dass ihm die konkret zugrundeliegende Haftungsbestimmung unbekannt sei. Da eine Festsetzung der KEST gegenüber der Gesellschaft undenkbar ist, kann – wie einem rechtskundigen

Parteienvertreter bekannt ist – die Rechtsgrundlage nur die Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 93 EStG 1988 sein.

Zum Vorbringen, die Kapitalertragsteuer hätte der Gesellschafterin vorgeschrieben werden müssen, ist zu beachten, dass nach der Gesetzessystematik zwar der Abzugsverpflichtete zur Haftung heranzuziehen ist, nach der Pflichtausnahmebestimmung des § 95 Abs. 4 EStG 1988 jedoch bei Vorliegen einer der beiden in Z 1 und Z 2 normierten Sachverhaltskonstellationen (verdeckte Ausschüttungen) dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer "ausnahmsweise" vorzuschreiben ist (so auch BFG im von der Bf. zit. Erkenntnis BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013).

Damit ist allerdings noch keine Aussage über die Zulässigkeit der Heranziehung des Abzugsverpflichteten zur Haftung für Kapitalertragsteuer getroffen. Denn die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde; abgabenrechtliche Haftungen haben nämlich **keinen** bescheidakzessorischen Charakter. Unbesehen der Pflichtausnahmebestimmung kann daher die Heranziehung der Bf. *neben oder ohne* vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Entscheidend ist dabei, ob die Heranziehung zur Haftung zweckmäßig und billig ist (Ermessen), wobei nicht nur Aspekte der Einbringlichkeit maßgeblich sind, sondern auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen ist, wobei das Verschulden der Gesellschaft bei der verdeckten Ausschüttung immanent ist (vgl. Rauscher, SWK 7/2015, 381).

Für den Beschwerdefall gilt, dass die Vorschreibung der KEST an die Bf. billig und zweckmäßig ist: Bei verdeckten Ausschüttungen trifft die Gesellschaft ein Verschulden an der Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer, weshalb es nicht unbillig ist, ihr die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Besonders sprechen im Beschwerdefall jedoch Zweckmäßigkeitsüberlegungen (vgl. *Ritz*, BAO ⁵, § 20 Tz 7) für eine haftungsmäßige Inanspruchnahme der Bf.: Die Vorschreibung der KEST an die Gesellschafterin ist nämlich wegen Verjährung nicht mehr möglich. Damit ist die Einbringung der Abgaben ausgeschlossen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund gibt es keinen Grund für eine ersatzlose Aufhebung der KEST-Haftungsbescheide.

Was das Haftungsausmaß betrifft, so fußt die haftungsmäßige Inanspruchnahme auf der im Bereich der Körperschaftsteuer festgestellten verdeckten Ausschüttung. Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder der sonstigen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt,

die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa VwGH 3. 7. 1991, 90/14/0221 oder VwGH 17. 10. 2007, 2006/13/0069).

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (zB VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0208 oder VwGH 27. 2. 2008, 2004/13/0031).

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 (für alle: Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. VwGH 26. 4. 2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG § 95 Tz 4).

Im Beschwerdefall hat die Gesellschafter-Geschäftsführerin den Gewinn der Gesellschaft nach den Feststellungen im Verfahren zu den Gz RV/2100767 bis 776/2014 auf mehrere Arten gemindert. Die darin getroffenen Erwägungen gelten für dieses Verfahren ebenso. Auch ist die unter Gz RV/2100804/2014 getroffene Feststellung, dass dem Darlehen steuerrechtliche Bedeutung zukommt, für die hier betroffenen Folgejahre ebenso gültig.

Mangels verdeckte Ausschüttung führt die Darlehensgewährung an die Gesellschafterin auch zu keiner KEST-Pflicht.

Die nähere Begründung ist den genannten Erkenntnissen zu entnehmen.

Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzuges sind jedoch nur die Feststellungen relevant, in denen es zu einem Zufluss des Vorteils bei der Gesellschafterin (oder bei ihr nahe stehenden Personen) gekommen ist.

In den Fällen der privat veranlassten Aufwendungen ist es evident, dass der Gesellschafterin bzw. ihren Kindern ein Vorteil zugeflossen ist. Dem Einwand der Bf., die KFZ seien als Sachbezug zu erfassen, muss entgegnet werden, dass diesbezügliche Abmachungen ebenso fehlen wie Aufzeichnungen oder gar die lohnsteuerliche Erfassung. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass der Gf. bzw. ihren Kindern der Vorteil aus ihrer Eigenschaft als Alleingesellschafterin zugeflossen ist.

Damit ist von einer verdeckten Ausschüttung und einem Zufluss folgender Beträge an die Gesellschafterin auszugehen.

Zuwendungen (in ATS), die der Gesellschafterin zugeflossen sind:

	1998	1999
--	------	------

Privataufwendungen der Gesellschafterin	0,5	0,8
Auslandsstudium der Tochter I	3	4
Umbau Wohnhaus der Gesellschafterin	10	11
Auslandsstudium der Tochter II.	12,00	13,00
Privatnutzung PKW	0,6	0,2
Summe Bemessungsgrundlage:	26,1	30
davon 25% KESt	6,525	7,5

Die Bf. wird gemäß § 95 EStG 1988 zur Haftung für KESt iHv ATS 6,525 (1998) bzw. ATS 7,5 (1999) herangezogen. Die angefochtenen Haftungsbescheide werden abgeändert.

Revision:

Die Revision ist zulässig, weil Rechtsprechung des VwGH zum Verhältnis der Abgabefestsetzung gegenüber dem Gesellschafter und haftungsmäßiger Inanspruchnahme der Gesellschaft fehlt.

Graz, am 24. Februar 2015