



GZ. RV/1260-L/08,
miterledigt RV/1301-L/08,
RV/1302-L/08, RV/1303-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch GF, vom 31. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 27. Juni 2008 betreffend Kapitalertragsteuer 2002 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 27. Juni 2008 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz die berufsgegenständlichen Bescheide. Soweit für das Verfahren von Bedeutung lauten die Bescheide für die einzelnen Jahre wie folgt:

„Haftungs- und Abgabenbescheid(e) über den Prüfungszeitraum (2002 bis 2006)

	2002	2003	2004	2005	2006
Festsetzung Kapitalertragsteuer	32.086,42	35.441,27	41.525,70	75.705,32	118.402,42
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht					
Somit verbleibt zur Nachzahlung	32.086,42	35.441,27	41.525,70	75.705,32	118.402,42

Begründung: Siehe Tz 40 des Betriebsprüfungsberichtes bzw. Beilage zum Bericht „Darstellung und Zuordnung der Verdeckten Gewinnausschüttungen“

Aus der Textziffer 40 geht hervor, wie die in den vorangegangenen Textziffern festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen in den einzelnen Jahren jeweils bezogen auf die Beteiligungsverhältnisse den Gesellschaftern zugeordnet wurden. Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Schlussbesprechung festgelegt worden sei, dass die Kapitalertragsteuer durch die Gesellschafter getragen werde. Somit werde die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % vorgeschrieben.

Mit den Schriftsätzen jeweils vom 31. Juli 2008 wurde gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide verwiesen. In der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wurde auf die Ausführungen in den Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide verwiesen.

Mit Bericht vom 17. November 2008 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Kapitalertragsteuer ist – ebenso wie bei der Lohnsteuer – zwischen dem Steuerschuldner und dem Abzugsverpflichteten, der für die Abfuhr der Steuer haftet, zu unterscheiden. Steuerschuldner ist nach § 95 Absatz 2 EStG 1988 der Empfänger (Gläubiger) der Kapitalerträge. Gemäß § 95 Absatz 5 EStG 1988 ist dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise die Kapitalertragsteuer direkt vorzuschreiben. Liegen die Voraussetzungen des § 95 Absatz 5 EStG 1988 nicht vor, ist der zum Abzug Verpflichtete (Haftende) für die Kapitalertragsteuer in Anspruch zu nehmen. Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Absatz 3) ist zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO.

In einem Haftungsbescheid 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. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe.

Wird die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorgeschrieben, so hat dies in einem Abgabenbescheid (§198 BAO) zu erfolgen. Die Festsetzung mittels Abgabenbescheid hat sich – im Gegensatz zur Geltendmachung der Haftung – auf die gesamte zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche Abgabenforderung für bestimmte Sachverhalte zu erstrecken und muss im Spruch auch die Bemessungsgrundlage sowie – gegebenenfalls – den Zeitpunkt der Fälligkeit enthalten. Ein typischer Anwendungsfall für die Direktvorschreibung ist die verdeckte Ausschüttung (Doralt/Kirchmayr, EStG, § 95 Tz 46).

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer von fremdunüblichen Vorteilen kann daher sowohl in einem Haftungsbescheid wie auch in einem Abgabenbescheid erfolgen. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl. etwa Schwaiger, ÖStZ 2001/1029 und VwGH vom 27.8.2008, 2006/15/0057).

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 Bw. nur mittels Haftungsbescheid geltend gemacht werden.

Selbst wenn man davon ausginge, dass die Bw. jene verdeckten Ausschüttungen vorgenommen hätte, die in den Berufungen gegen die materiellrechtlichen Bescheide bestritten werden, wäre die Bw. 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 durch die angefochtenen Bescheide ein und dieselbe Abgabe (nämlich die Kapitalertragsteuer) in ein und derselben Sache gegen ein und denselben Bescheidadressaten (Bw.) 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 aus dem restlichen Text des Bescheides und dem Text des Betriebsprüfungsberichtes, auf welchen der bekämpfte Bescheid verweist, nicht erkennbar.

Durch den bekämpften Bescheid einschließlich des Textes des BP- Berichtes wurde die Bw. nicht als Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die ihre Haftungspflicht begründet (§ 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988) aufgefordert, die Abgabenschuld, für die sie haftet, zu entrichten. Eine Begründung der Ermessensentscheidung fehlt. Im

Rahmen der Ermessensübung wäre nach ho Ansicht jedenfalls auch darauf Rücksicht zu nehmen gewesen, dass im Rahmen der Schlussbesprechung am 19. Mai 2008 festgelegt worden ist, dass die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen wird. Die bekämpften Bescheide stellen zweifelsfrei keine Haftungsbescheide (§ 224 Abs. 1 BAO) dar. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Juni 2011