



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Dr. Ewald Rabensteiner, Mag. Harald Österreicher und Mag. Heinrich Witetschka über die Berufung der Bw, Adr, vertreten durch RA, W, vom 3. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 2. Juni 2008 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 295a BAO hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1996 bis 2004 nach der am 24. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 16.1.2008, eingebracht am 4.2.2008, beantragte die berufungswerbende GmbH (Bw.) die Abänderung der Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 1996 – 2004 gem. § 295a BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vom Finanzamt Kapitalertragsteuer iHv € 353.212,96 vorgeschrieben worden sei. Das gegen die Festsetzung gerichtete Rechtsmittel sei aus Formalmängeln zurückgewiesen worden. Zwischenzeitlich habe ein Strafverfahren gegen A (*Anmerkung: Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH*) stattgefunden, wo für die Bemessung des strafbestimmenden Wertes ein Gutachter bestellt worden sei. Das Gericht habe auf Grund der Feststellungen des Gutachters den strafbestimmenden Wertbetrag in Ansehung der Kapitalertragsteuer um einen Betrag von € 140.036,95 reduziert.

Diese Steuerreduktion basiere im Wesentlichen auf folgenden Gründen:

1. Die Kapitalertragsteuer hätte, mangels Liquidität des Unternehmens, von A persönlich getragen werden müssen und sei auch nachweisbar aus dem Verkauf von privatem Grundvermögen beim Finanzamt einbezahlt worden. Es reduziere sich daher der Prozentsatz von 33,33% auf 25%.
2. Bei der Berechnung des fiktiven Wareneinkaufs seien lediglich die Nettowareneinkäufe als Betriebsausgabe angesetzt worden, obwohl die Bruttobeträge verausgabt worden seien.
3. Änderung der Berechnungsmodalität des Wareneinsatzes:

Die Betriebsprüfung habe bei der Berechnung der verkürzten Umsatzerlöse „auf 100“ und des verkürzten Wareneinsatzes „von 100“ gerechnet und damit die Berechnungskontinuität unterbrochen. Auch diesem Umstand habe das Gericht bei der Strafbemessung Rechnung getragen.

Es werde daher auf Grund der geänderten Sachgrundlagen, wie sie vom Sachverständigen festgestellt worden seien, die Abänderung der genannten Bescheide beantragt, da auf Grund eines zwischenzeitig ergangenen Gerichtsurteils eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand bzw. Umfang eines Abgabenanspruchs eingetreten sei.

Mit Bescheid des Finanzamtes 12/13/14/Purkersdorf vom 2.6.2008 wurde der Antrag gem. § 295a BAO mit der Begründung, dass das Gutachten im Strafverfahren kein rückwirkendes Ereignis darstelle, abgewiesen.

In der gegen den abweisenden Bescheid eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass die Auffassung des Finanzamtes rechtswidrig und mit dem Wortlaut und Sinn des Gesetzes nicht in Einklang zu bringen sei. Gem. § 295a komme es darauf an, ob ein Ereignis nach Bescheiderlassung eingetreten sei, das eine Abänderung des Bescheides verlange, weil für die Vergangenheit Umstände festgestellt wurden, die den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruchs berühren.

Nicht das Gutachten selbst sei das rückwirkende Ereignis, sondern die Feststellungen des Gutachtens, die sich auf eine wesentlich genauere Prüfung des Sachverhaltes beziehen als es die Sachverhaltsermittlung der Betriebsprüfung getan habe. Aus dem Gutachten ergebe sich, dass die Feststellungen in Ansehung der Kapitalertragsteuer auf Sachverhaltsmomente, die erst vom Gutachter nach Beischaffung ermittelt worden seien, gestützt seien. Diese vom Sachverständigen vorgenommene Sachverhaltskorrektur zeige somit abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit und könne nicht mit der bloßen Begründung, dass ein Gutachten kein rückwirkendes Ereignis darstelle, zur Abweisung des Antrages herangezogen

werden. Die Feststellungen des Gutachtens würden nämlich aufzeigen, dass im Wesentlichen rechnerische Unrichtigkeiten zu einem weitaus höheren Betriebsprüfungsergebnis geführt hätten, als sich bei richtiger Berechnung der Abgabenschuldigkeit ergeben hätte. Diesen rechnerischen Unrichtigkeiten sei im Zuge der Ausarbeitung des Gutachtens Rechnung getragen und der strafbestimmende Wert, also die Basis der nachträglich von der Betriebsprüfung festgestellten Abgabenschuldigkeiten, entsprechend herabgesetzt worden.

Nach allgemeinem Verständnis und Rechtsempfinden treffe dieser Sachverhalt genau den im § 295a BAO angeführten „Ereigniseintritt mit Vergangenheitswirkung“.

Als Ereignis würden nicht rückwirkende Änderungen steuerlicher Vorschriften und der Rechtsprechung, wohl aber Lebenssachverhalte und rechtliche Vorgänge zählen.

Die Feststellung des Gutachters bzw. die Empfehlung an das Gericht, welches dieser Empfehlung auch gefolgt sei, rücke eindeutig in die Vergangenheit und bestätige, dass bei der Ausarbeitung der zu berechnenden Abgabenschuldigkeiten rechnerische Unrichtigkeiten zu einem falschen Ergebnis geführt hätten.

Somit erweise sich, dass die Voraussetzungen für die Abänderung der Abgabenbescheide gem. § 295a BAO gegeben seien.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 10.10.2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass es bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Ausschüttungen darauf ankomme, ob die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer endgültig trage oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälze. Der 25%-ige KEST-Satz komme bei verdeckten Ausschüttungen nur dann zur Anwendung, wenn die Kapitalgesellschaft die KEST ausdrücklich innerhalb angemessener Frist vom Gesellschafter einfordere. Als angemessener Zeitraum könne die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wird.

Laut Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 28.7.2008 sei die Ausfertigung eines Schreibens der Gesellschaft, mit dem sie die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KEST innerhalb angemessener Zeit vom Gesellschafter-Geschäftsführer einfordere, nicht mehr notwendig gewesen, weil dieser bereits am 15.4.2005 seine Privatliegenschaften „bei der Finanzbehörde an Zahlungsstatt für die Abdeckung des gesamten Rückstandes aus der Betriebsprüfung hingegeben“ habe. Weitere Nachweise seien nicht vorgelegt worden.

Die Vormerkung eines Pfandrechtes für die Republik Österreich betreffend die genannten Liegenschaften sei auf Grund des Haftungsbescheides an A sowie des Sicherstellungsauftrages iHv € 583.566,--, jeweils vom 15.4.2005, erfolgt. Die Zahlung des besicherten Abgabenrückstandes sei am 23.6.2006 erfolgt.

Die tatsächliche Zahlung sei somit nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist des Bescheides, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wurde (Datum des Bescheides: 29.8.2005) erfolgt; bei einer Zahlung ca. 10 Monate nach Bescheiderlassung und nicht innerhalb des Wirtschaftsjahres, in dem die Abgabennachforderung festgesetzt wird, liege nach Ansicht der Abgabenbehörde keine Zahlung innerhalb angemessener Zeit vor.

Laut dem vorgelegten Sachverständigengutachten vom 10.5.2007 hätten sich für den Gutachter „keine Hinweise darauf, dass ein Schreiben, dass der Geschäftsführer die KEST aus Eigenem tragen muss, vorläge“, ergeben; außerdem habe „die Gesellschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KEST nicht erkennbar in angemessener Frist von A eingefordert bzw. erhalten“.

Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die Bw. die KEST nicht innerhalb angemessener Frist vom Gesellschafter eingefordert und A die KEST auch nicht innerhalb angemessener Frist bezahlt hat. Trage die Gesellschaft die KEST, stelle dies für den Empfänger der Kapitalerträge einen weiteren abzugspflichtigen Kapitalertrag dar. Die KEST wäre somit im vorliegenden Fall mit 33,33% des ausbezahlten oder gutgeschriebenen Kapitalertrages zu bemessen gewesen.

Aus der Bestimmung des § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO ergebe sich, dass die Berechnung der verkürzten Umsatzerlöse und der auf die verdeckte Ausschüttung entfallenden KEST durch die Betriebsprüfung und die nachfolgende Abgabenfestsetzung durch das Finanzamt keinen Einfluss auf den Abgabenanspruch an Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996-2004 haben könne. Somit würden weder das nachträgliche Hervorkommen von rechnerischen Unrichtigkeiten im Zusammenhang mit der Abgabenfestsetzung noch die in einem Gutachten getroffenen Feststellungen ein Ereignis darstellen, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1996-2004 habe.

Im übrigen stehe einer Abänderung der Abgabenbescheide 1996 und 1997 die absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO entgegen.

Im Vorlageantrag vom 12.11.2008 wurde ergänzend vorgebracht, dass es sich bei der Auffassung, wonach als angemessener Zeitraum die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden könne, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wird, um eine „Kann-Bestimmung“, nicht um eine gesetzliche Frist handle. Wenn sogar nach der BAO auch gesetzliche Fristen verlängert, in Einzelfällen sogar mehrfach verlängert werden können, so könne dies umso mehr auf eine Kann-Bestimmung angewendet werden, zumal im gegenständlichen Fall eine Sicherheitsleistung vorliege.

Im übrigen sei die Rechtsmittelfrist auf Grund langwieriger Recherchen bis Mitte November verlängert und für einen Teil des Rückstandes eine Aussetzung beantragt worden. Über die Berufung sei bis zum heutigen Tag nicht entschieden worden.

Nach der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei die Vormerkung eines Pfandrechts und damit 100%-ige Sicherstellung der Abgabenschuld gegenüber dem Finanzamt für die Gewährung eines 25%-igen KEST-Satzes nicht ausreichend. Die Zahlung des Rückstandes 10 Monate nach Bescheiderlassung sei keine Zahlung in angemessener Frist.

Wäre es der Bw. möglich gewesen, den Prüfungsfeststellungen mit einer Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG zu entgegnen, wäre für die Tilgung der daraus entstehenden Abgabenschuld ein Zeitraum von höchstens 2 Jahren zur Verfügung gestanden. Auch bei Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens entspreche es den üblichen Gepflogenheiten der Finanzverwaltung, einen Zeitraum von 12 Monaten als durchaus angemessene Frist zur Abgeltung von Abgabenverbindlichkeiten anzusehen.

Nach Auffassung der Bw. widerspreche es dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Abgabenschuldner, die Fristen willkürlich der Ansicht der Finanzbehörde anzupassen. Im Anlassfall habe die Behörde gewusst, dass die Mandantschaft (gemeint offensichtlich A) zur Tilgung ihrer Abgabenschuld mehrere Zinshäuser verkaufen musste, und dies, um eine Verschleuderung zu vermeiden, einige Zeit in Anspruch nimmt. Der Abgabensicherung des Finanzamtes sei in diesem Zusammenhang der Sachverhalt offen gelegt worden und habe über die Verkaufsentwicklungen eine ständige Information stattgefunden.

Zum Vorwurf, wonach aus dem Sachverständigengutachten zu entnehmen sei, dass es keine Hinweise dafür gebe, dass ein Schreiben der Geschäftsführung über die Einforderung der KEST an den Geschäftsführer vorliege, wird vorgebracht:

Abgesehen davon, dass der Gutachter nie nach einem solchen Schreiben gefragt habe und er daher nicht wissen könne, ob es eine derartiges Schriftstück gibt, widerspreche es den menschlichen Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut, dass die Gesellschaft, vertreten durch ihren Alleingesellschafter, der gleichzeitig Geschäftsführer ist, an den geschäftsführenden Gesellschafter (also an sich selbst) ein Schreiben richtet, in dem er sich auffordert, die Kapitalertragsteuer als Bestandteil der Gesamtzahllast von mehr als einer halben Million Euro, für die er bereits Monate zuvor persönliches Vermögen verpfändet hat, zur Einzahlung zu bringen.

Sowohl der Prüfer als auch die Abgabensicherung hätten zum Zeitpunkt der Berichts- bzw. Bescheidausfertigung über die im Besitz des geschäftsführenden Gesellschafters stehenden Liegenschaften gewusst, dieses Thema sei Gegenstand mehrerer Besprechungen zwischen

Prüfer und dem steuerlichen Vertreter Dkfm. T, dessen Einvernahme zu diesem Punkt beantragt wird, gewesen.

Nicht unerwähnt sei, dass die Behörde auch die Möglichkeit hätte, gem. § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen das Verfahren wieder aufzunehmen, um die krassen Ungerechtigkeiten des Falles zu beseitigen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen. Abgesehen davon, dass dadurch das Problem der absoluten Verjährung grundsätzlich beseitigt wäre, steht diesem – unzutreffenden – Einwand der Umstand entgegen, dass es noch ein offenes Rechtsmittel gibt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Vorbild dieser mit dem AbgÄG 2003 in die BAO eingefügten neuen Regelung ist die deutsche Abgabenordnung (AO). Unter einem Ereignis iSd § 175 Abs. 1 Z 2 AO ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhalts, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur sachverhaltsändernde Geschehnisse. Die durch ein Ereignis ausgelöste Rückwirkung muss eine steuerliche sein. Ob ein Ereignis eine solche Wirkung hat, kann nur den (besonderen) Steuergesetzen entnommen werden (Tipke/Kruse, AO, § 175 Tz 25f).

Im gegenständlichen Fall stützt sich der Antrag der Bw. auf den Umstand, dass im Strafverfahren gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer A das Gericht auf Grund der Feststellungen des Gutachters den strafbestimmenden Wertbetrag in Ansehung der Kapitalertragsteuer um einen Betrag von € 140.036,95 reduziert habe. Die vom Sachverständigen vorgenommene Sachverhaltskorrektur betreffe im Wesentlichen rechnerische Unrichtigkeiten im Zusammenhang mit der Berechnung des Wareneinkaufs und des Wareneinsatzes und zeige abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit.

Dazu ist festzuhalten, dass die Feststellung des Vorliegens rechnerischer Unrichtigkeiten in einem nach Bescheiderlassung ergangenen Gutachten kein sachverhaltsänderndes Geschehnis iS obiger Ausführungen darstellt; vielmehr handelt es sich dabei um das Hervorkommen „neuer Gesichtspunkte“ im Zusammenhang mit den Berechnungsmodalitäten für die Abgabenfestsetzung im Zuge der abgabenrechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes, der Grundlage für die Erlassung jener Bescheide, deren Abänderung nunmehr beantragt wird, war. Dem vom Gutachter – **bei einem unverändert gebliebenen Sachverhalt** -

aufgezeigten Umstand, dass Wareneinsatz und Wareneinkauf von der Betriebsprüfung unrichtig berechnet wurden, kommt keine rückwirkende steuerliche Bedeutung zu, da nur ein Ereignis (Änderungen) auf der Sachverhaltsebene ein gesetzlicher Anwendungsfall iSd § 295a BAO ist.

Das nachträgliche Hervorkommen rechnerischer Unrichtigkeiten im Zusammenhang mit der Abgabensicherung berührt somit den kraft Gesetzes entstandenen Steueranspruch nicht. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Was die behauptete nachträgliche Änderung der Sachgrundlagen in Bezug auf die Besteuerung der verdeckten Ausschüttung betrifft, so ist auf die Ausführungen im Gutachten zu verweisen, wonach sich keine Hinweise auf das Vorliegen eines Schreibens, demzufolge der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer aus Eigenem tragen muss, ergeben haben (vgl Tz 16) und die Gesellschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer nicht erkennbar in angemessener Frist von A eingefordert bzw. erhalten hat (siehe Tz 170). Abschließend wird vom Sachverständigen festgestellt, dass davon auszugehen ist, dass die Kapitalertragsteuer wirtschaftlich durch die Gesellschaft getragen wurde und somit die Berechnung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich mit 33,33% zu erfolgen hat. Weiters wird im angesprochenen Gutachten festgehalten, dass die Betriebsprüfung bezüglich des Prozentsatzes der Kapitalertragsteuer nachvollziehbar vorgegangen ist.

Angesichts der Tatsache, dass die erwähnten Feststellungen des Gutachters die Vorgangsweise der Betriebsprüfung in Bezug auf die Anwendung des Kapitalertragsteuersatzes von 33,33% bestätigen, kann das Vorbringen, dass auf Grund der „geänderten Sachgrundlagen, wie sie vom Sachverständigen festgestellt wurden,“ die Abänderung der genannten Bescheide beantragt werde, nicht nachvollzogen werden.

Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Bw. die Kapitalertragsteuer nicht innerhalb angemessener Frist vom Gesellschafter eingefordert und der Gesellschafter die KEST auch nicht innerhalb angemessener Frist bezahlt hat. Gegenteilige Feststellungen sind dem Gutachten nicht zu entnehmen und ist aus den vom Finanzamt dargestellten Erwägungen der Eintritt eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, sohin ein sachverhaltsänderndes Geschehnis –entgegen der Auffassung der Bw. – auch nicht aus dem vorliegenden Akteninhalt zu ersehen.

Dass der Prüfer als auch die Abgabensicherung zum Zeitpunkt der Berichts- bzw. Bescheidausfertigung „über die im Besitz des geschäftsführenden Gesellschafters stehenden Liegenschaften“ gewusst haben, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung, da es

sich dabei nicht um das Vorliegen eines Ereignisses iSd § 295a BAO handelt, weshalb die beantragte Einvernahme des steuerlichen Vertreters Dkfm. Walter Türke entbehrlich war

Im übrigen ist hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997 bereits Verjährung eingetreten:

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen von Bescheiden grundsätzlich bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Für Abänderungen nach § 295a BAO gilt gemäß § 208 Abs. 1 lit. e ein spezieller Verjährungsbeginn. Danach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Änderungen gemäß § 295a BAO sind daher auch dann zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabeanpruchs abgeleitete Bemessungsverjährungsfrist (§ 208 Abs. 1 lit. a) bereits abgelaufen ist.

Dies gilt jedoch nur dann, wenn die sog. absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO noch nicht eingetreten ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 295a Tz 46).

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeanpruches (§ 4). Die Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist durch das SteuerreformG 2005, BGBl. I 2004/57 ist mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten (vgl. Ritz, a.a.O., § 209 Tz 36). Die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, weshalb eine Änderung der Verjährungsbestimmungen bewirkt, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabeanprüche, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind, anzuwenden ist (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entsteht der Abgabeanpruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.

Der gegenständliche Abänderungsantrag vom 16.1. 2008 betrifft die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996-2004. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer der Jahre 1996 und 1997 ist die absolute Verjährungsfrist bereits abgelaufen.

Einer Änderung dieser Bescheide steht daher der Eintritt der Verjährung entgegen.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass der Vorwurf, die Berufung (gemeint offensichtlich gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer) sei bis dato unerledigt, nicht zutrifft. Die vermeintlich unerledigten Berufungen wurden mit Bescheiden des Finanzamtes vom 7.12.2005 und vom 12. 12.2005 (als nicht fristgerecht eingebracht) zurückgewiesen und die Berufung gegen die Zurückweisungsbescheide mit Berufungsentscheidung des UFS vom 20.12.2006, RV/2289-W/06, als unbegründet abgewiesen. Die Bw. übersieht offenbar, dass auch mit einem Zurückweisungsbescheid, der

naturgemäß keine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Berufungsbegehren zum Gegenstand hat, eine Berufungserledigung erfolgt.

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. März 2010