

TE Vwgh Erkenntnis 2017/1/26 Ra 2015/15/0063

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.01.2017

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §224

BAO §278 Abs1 idF 2013/I/014

BAO §279

B-VG Art130 Abs3 idF 2012/I/051

B-VG Art130 Abs4 Z2 idF 2012/I/051

EStG 1988 §95

1. BAO § 224 heute
2. BAO § 224 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 278 heute
2. BAO § 278 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 278 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
4. BAO § 278 gültig von 01.01.2014 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 278 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
6. BAO § 278 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
1. BAO § 279 heute
2. BAO § 279 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 279 gültig von 12.08.2006 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 143/2006
4. BAO § 279 gültig von 01.01.2003 bis 11.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
5. BAO § 279 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
1. B-VG Art. 130 heute
2. B-VG Art. 130 gültig ab 01.02.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
3. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
4. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
5. B-VG Art. 130 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
6. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2015 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
7. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2013

8. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
9. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
10. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
11. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
12. B-VG Art. 130 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
13. B-VG Art. 130 gültig von 18.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 215/1962
14. B-VG Art. 130 gültig von 25.12.1946 bis 17.07.1962 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
15. B-VG Art. 130 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
16. B-VG Art. 130 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 130 heute
2. B-VG Art. 130 gültig ab 01.02.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2019
3. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 31.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
4. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
5. B-VG Art. 130 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
6. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2015 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
7. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2013
8. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
9. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
10. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
11. B-VG Art. 130 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
12. B-VG Art. 130 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
13. B-VG Art. 130 gültig von 18.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 215/1962
14. B-VG Art. 130 gültig von 25.12.1946 bis 17.07.1962 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
15. B-VG Art. 130 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
16. B-VG Art. 130 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. EStG 1988 § 95 heute
2. EStG 1988 § 95 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 95 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
5. EStG 1988 § 95 gültig von 20.07.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
6. EStG 1988 § 95 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
7. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
8. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
9. EStG 1988 § 95 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 95 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 95 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
12. EStG 1988 § 95 gültig von 30.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
13. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
15. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2011
16. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
17. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
18. EStG 1988 § 95 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
19. EStG 1988 § 95 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
20. EStG 1988 § 95 gültig von 24.05.2007 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
22. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2007 bis 02.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
23. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2006
24. EStG 1988 § 95 gültig von 03.08.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
25. EStG 1988 § 95 gültig von 03.08.2006 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2006
26. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2005 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

27. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2005 bis 02.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
28. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
29. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
30. EStG 1988 § 95 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
31. EStG 1988 § 95 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
32. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.1998 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
33. EStG 1988 § 95 gültig von 01.05.1996 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
34. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
36. EStG 1988 § 95 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 95 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
38. EStG 1988 § 95 gültig von 30.07.1988 bis 12.01.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamts Salzburg-Stadt in 5026 Salzburg, Aignerstraße 10, gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 22. Juni 2015, Zl. RV/6100498/2009, betreffend Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007 (mitbeteiligte Partei: M Privatstiftung in S, vertreten durch die Ebner Aichinger Guggenberger Rechtsanwälte GmbH in 5020 Salzburg, Sterneckstraße 35), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Begründung

1

Die Mitbeteiligte ist eine Privatstiftung.

2

Mit Prüfungsauftrag vom 5. März 2009 führte das Finanzamt eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 durch. Im Bericht über die Außenprüfung führte die Prüferin aus, dass die Gewährung eines Darlehens der Privatstiftung an eine GmbH in Höhe von 500.000 € aufgrund der Nahebeziehung zwischen dem Vorstand und dem Begünstigten der Privatstiftung als Geschäftsführer der GmbH erfolgt sei und einem Fremdvergleich nicht standhalte. Ein fremder Dritter hätte dieses Darlehen nicht gewährt, weil die GmbH schwer verschuldet gewesen sei, woraus sich eine verdeckte Zuwendung in Höhe von 500.000 € ergebe. Für den gesamten Prüfungszeitraum seien zudem Kunstgegenstände, im Jahr 2005 Bilder und Holzskulpturen, in den Jahren 2006 und 2007 Schmuckgegenstände, erworben worden, die sich im Haus des Begünstigten befänden. Die Anlagengegenstände könnten nicht der Privatstiftung zugeordnet werden und es handle es sich um eine verdeckte Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten.

3

Gegen die in der Folge erlassenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007 erhob die Mitbeteiligte Berufung.

4

Mit dem angefochtenen Beschluss hob das Bundesfinanzgericht die bekämpften Bescheide auf und verwies die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen an die Abgabenbehörde. Begründend führte es aus, Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten seien nur das Vorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 (die objektive Pflichtverletzung) und - da die Haftungsinanspruchnahme eine Ermessensentscheidung sei - die Zweckmäßigkeit und Billigkeit dieser Maßnahme. Dabei komme der (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde zu treffenden) Ermessensentscheidung besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Fällen, in denen die Einbringung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge nach der Lage des Falls wenig erfolgversprechend scheine oder das Verhalten des Empfängers der Kapitalerträge auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer gerichtet sei, werde die Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung für

Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Aber auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer sei bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen. Bei der verdeckten Ausschüttung sei ein solches Verschulden immanent. Mit dem angefochtenen Beschluss hob das Bundesfinanzgericht die bekämpften Bescheide auf und verwies die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen an die Abgabenbehörde. Begründend führte es aus, Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten seien nur das Vorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für eine Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 95, Absatz eins, EStG 1988 (die objektive Pflichtverletzung) und - da die Haftungsinanspruchnahme eine Ermessensentscheidung sei - die Zweckmäßigkeit und Billigkeit dieser Maßnahme. Dabei komme der (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde zu treffenden) Ermessensentscheidung besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Fällen, in denen die Einbringung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge nach der Lage des Falls wenig erfolgversprechend scheine oder das Verhalten des Empfängers der Kapitalerträge auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer gerichtet sei, werde die Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 95, Absatz eins, EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Aber auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer sei bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen. Bei der verdeckten Ausschüttung sei ein solches Verschulden immanent.

5

Werde bei einer Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt, sei nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die KESt vorrangig an den oder die Empfänger der Kapitalerträge (Eigenschuldner) vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber der Körperschaft, dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sei. Das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) sei eine zu begründende Ermessensentscheidung und grundsätzlich nachrangig zur Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge als Eigenschuldner, könne aber bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid sowohl zusätzlich zur Vorschreibung an den Eigenschuldner, als auch statt der Vorschreibung an ihn erfolgen. Werde bei einer Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt, sei nach Paragraph 95, Absatz 4, Ziffer eins, EStG 1988 die KESt vorrangig an den oder die Empfänger der Kapitalerträge (Eigenschuldner) vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber der Körperschaft, dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sei. Das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) sei eine zu begründende Ermessensentscheidung und grundsätzlich nachrangig zur Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge als Eigenschuldner, könne aber bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für einen Haftungsbescheid sowohl zusätzlich zur Vorschreibung an den Eigenschuldner, als auch statt der Vorschreibung an ihn erfolgen.

6

Im anhängigen Verfahren habe es das Finanzamt jedoch unterlassen, Ermittlungen zur Frage vorzunehmen, warum die ausschüttende Körperschaft zur Haftung für die KESt (per Haftungsbescheid) heranzuziehen sei. Das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung für die KESt sei eine zu begründende Ermessensentscheidung. Als Bescheidebegründung der Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007 habe das Finanzamt lediglich auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Eine Begründung der Ermessensentscheidung habe gänzlich gefehlt.

7

Dabei komme der (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde zu treffenden) Ermessensentscheidung besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Fällen, in denen die Einbringung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge nach der Lage des Falls wenig erfolgversprechend scheine oder das Verhalten des Empfängers der Kapitalerträge auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer gerichtet sei, werde die Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Weder werde auf diese Punkte in der Bescheidebegründung eingegangen, noch befänden sich in den vorgelegten Akten diesbezügliche Unterlagen, Nachweise oder Beweismittel. Die aufgezeigten Umstände machten evident, dass damit die für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung erforderlichen Ermittlungen unterblieben seien. Den Bescheiden seien keine konkreten Feststellungen hinsichtlich der Ermessensübung zu

entnehmen. Dabei komme der (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung von der Abgabenbehörde zu treffenden) Ermessensentscheidung besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Fällen, in denen die Einbringung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge nach der Lage des Falls wenig erfolgversprechend scheine oder das Verhalten des Empfängers der Kapitalerträge auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer gerichtet sei, werde die Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 95, Absatz eins, EStG 1988 neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Weder werde auf diese Punkte in der Bescheidbegründung eingegangen, noch befänden sich in den vorgelegten Akten diesbezügliche Unterlagen, Nachweise oder Beweismittel. Die aufgezeigten Umstände machten evident, dass damit die für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung erforderlichen Ermittlungen unterblieben seien. Den Bescheiden seien keine konkreten Feststellungen hinsichtlich der Ermessensübung zu entnehmen.

8

Mängel im erstinstanzlichen Verfahren könnten zwar grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren saniert werden, allerdings sei es unerlässlich, dass der Sachverhalt entsprechend erhoben und aus der Aktenlage nachvollziehbar sei. Im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen erweise sich die Aufhebung vor allem deshalb als zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie die damit verbundene Gewährung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) durch das Bundesfinanzgericht keinesfalls im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre. Dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch hätte führen können, liege auf der Hand. Mängel im erstinstanzlichen Verfahren könnten zwar grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren saniert werden, allerdings sei es unerlässlich, dass der Sachverhalt entsprechend erhoben und aus der Aktenlage nachvollziehbar sei. Im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen erweise sich die Aufhebung vor allem deshalb als zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie die damit verbundene Gewährung des Parteiengehörs (Paragraph 115, Absatz 2, BAO) durch das Bundesfinanzgericht keinesfalls im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre. Dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch hätte führen können, liege auf der Hand.

9

Neben den offenkundig missachteten gesetzlichen Verpflichtungen der Abgabenbehörde zur ordnungsgemäßen Ermittlung des dem angefochtenen Abgabenbescheid zugrunde gelegten Sachverhalts sei im Rahmen der Ermessensübung zudem zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Zurückverweisung an die erste Instanz auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen werde. Dem Mitbeteiligten werde damit nämlich die Möglichkeit eröffnet, seinen Standpunkt, den er bisher aufgrund der unterlassenen Ermittlungen und der unzureichenden Bescheidbegründung im abgabenbehördlichen Verfahren noch nicht angemessen habe darlegen können, unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges zu vertreten und die entscheidungsrelevanten Sachverhaltsaspekte zu klären.

10

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision des Finanzamts. Als Zulässigkeitsgründe macht das Finanzamt geltend, der angefochtene Beschluss weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 278 Abs. 1 BAO betreffend Bescheidaufhebung und Zurückverweisung sowie von der Rechtsprechung zu § 95 Abs. 5 EStG 1988 (idF vor dem BudBG 2011) für die Erlassung von Haftungsbescheiden ab. Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision des Finanzamts. Als Zulässigkeitsgründe macht das Finanzamt geltend, der angefochtene Beschluss weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Paragraph 278, Absatz eins, BAO betreffend Bescheidaufhebung und Zurückverweisung sowie von der Rechtsprechung zu Paragraph 95, Absatz 5, EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011) für die Erlassung von Haftungsbescheiden ab.

11

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, normiert § 278 Abs. 1 BAO idF FVwGG (abgesehen von den in lit. a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das

Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (vgl. VwGH vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029 sowie vom 9. September 2015, Ra 2015/16/0037). Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, normiert Paragraph 278, Absatz eins, BAO in der Fassung, FVwGG (abgesehen von den in Litera a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen vergleiche, VwGH vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029 sowie vom 9. September 2015, Ra 2015/16/0037).

13

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046, näher ausgeführt hat, liegt es im Falle verdeckter Ausschüttungen im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (ebenso VwGH vom 30. Juni 2015, 2012/15/0165).

14

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046 mwN, gleichfalls ausgeführt hat, ist die Kapitalertragsteuer dabei grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur „ausnahmsweise“ wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen. Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046 mwN, gleichfalls ausgeführt hat, ist die Kapitalertragsteuer dabei grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur „ausnahmsweise“ wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß Paragraph 95, EStG 1988 in Anspruch genommen. Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

15

Vor dem geschilderten rechtlichen Hintergrund ist das Bundesfinanzgericht zu Unrecht umgekehrt von einem grundsätzlich vorrangigen (und nicht weiter begründungsbedürftigen) Heranziehen des Empfängers der Kapitalerträge und einer nachrangigen (und begründungsbedürftigen) Inanspruchnahme der ausschüttenden Körperschaft ausgegangen.

16

Wendet sich eine gewinnausschüttende Körperschaft im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gegen ihre Inanspruchnahme im Haftungsweg für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen und macht dazu eine unrichtige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde geltend, liegt es am Bundesfinanzgericht, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des § 279 BAO zu entscheiden, ob gemäß § 95 EStG die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden kann. Dabei kommt dem Bundesfinanzgericht gemäß Art. 130 Abs. 3 B-VG zwar insofern eine besondere Position zu, als ihm auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt ist (vgl. Sutter, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor BVwG und BFG, 274). Es hat dabei aber die im Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046, vorgegebenen Grundsätze zu beachten. Wendet sich eine gewinnausschüttende Körperschaft im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gegen ihre Inanspruchnahme im Haftungsweg für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen und macht dazu eine unrichtige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde geltend, liegt es am Bundesfinanzgericht, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und

auf dieser Grundlage im Sinne des Paragraph 279, BAO zu entscheiden, ob gemäß Paragraph 95, EStG die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden kann. Dabei kommt dem Bundesfinanzgericht gemäß Artikel 130, Absatz 3, B-VG zwar insofern eine besondere Position zu, als ihm auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt ist vergleiche , Sutter, in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor BVwG und BFG, 274). Es hat dabei aber die im Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046, vorgegebenen Grundsätze zu beachten.

17

Für eine Zurückverweisung bestand daher im Revisionsfall kein Raum.

18

Das angefochtene Erkenntnis war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis war somit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 26. Jänner 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2015150063.L00

Im RIS seit

21.04.2017

Zuletzt aktualisiert am

21.03.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at