

KEst-Haftungsbescheid bei Auszahlung des Pflichtteils

Feststellungsbescheide nach § 92 BAO sind gegenüber einem Haftungs-/Gutschriftsbescheid nach §§ 92, 201, 202 BAO 202 BAO iVm § 201 BAO subsidiär.

Beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2018/15/0066.

BFG 17.04.2018,
RV/6100554/2017

I. Der Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 13.10.2017 betreffend den Antrag nach § 201 Abs. 3 BAO wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO wird gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass diese Beschwerde nicht abzuweisen, sondern wegen Unzulässigkeit eines Feststellungsbescheides nach § 92 BAO zurückzuweisen ist.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Partei (Bf), eine Privatstiftung, brachte folgende zwei Anträge beim Finanzamt ein, welche Gegenstand des nunmehrigen Beschwerdeverfahrens sind:

1 Antrag auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer gemäß § 201 Abs. 3 BAO vom 17.02.2017:

Im Schriftsatz vom 17.02.2017 wird von der steuerlichen Vertretung der Bf Folgendes ausgeführt:

In der Anlage werde die Kapitalertragsteuer-Anmeldung über die Auszahlung eines Pflichtteilsergänzungsanspruches an A übermittelt.

Das Verfahren xyz, Landesgericht B, sei betreffend die beklagte Bf durch das Teilurteil vom 2017 beendet worden, wonach die Bf schuldig sei, binnen 14 Tagen ab Zustellung der Urteilsausfertigung einen Betrag von X Euro zuzüglich 4 % Zinsen seit 2014 zu bezahlen. Beide Parteien hätten auf ein Rechtsmittel verzichtet, sodass das Urteil mit Zustellung der schriftlichen Ausfertigung endgültig rechtswirksam geworden sei. Das Urteil sei am 02/17 zugestellt worden. Die Bf habe daher am 2/17 den zugesprochenen Betrag von XY Euro (dies seien X Euro zzgl 4 % Zinsen) zu überweisen gehabt.

Gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 sei eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung auch dann einzureichen, wenn ein Steuerabzug nicht vorzunehmen sei. In diesem Fall sei das Unterbleiben des Steuerabzugs wie folgt zu begründen: A sei nicht Begünstigter der Bf. Im angeführten Verfahren mache der Kläger gesetzliche Pflichtteilsergänzungsansprüche gegenüber der Bf in Höhe von X Euro zzgl 4 % Zinsen seit 2014 geltend. Diese seien mit dem angeführten Urteil zugesprochen worden. Somit stehe fest, dass durch die Bezahlung der Urteilsschuld eine gesetzliche Verpflichtung erfüllt werde. Da diese Zahlung zur Tilgung gesetzlicher Ansprüche gemäß § 951 ABGB erfolge, sei diese Zahlung nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Bf getragen. Daher liege durch diese Zahlung an den Pflichtteilsberechtigten keine der Kapitalertragsteuer unterliegende Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 vor (vgl. VwGH vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021).

Um Rechtssicherheit hinsichtlich des Vorliegens eines kapitalertragsteuerfreien Pflichtteilsergänzungsanspruches zu erlangen, werde gemäß § 201 Abs. 3 BAO beantragt, diese Kapitalertragsteuer mit Bescheid festzusetzen. Um dies verfahrensrechtlich zu ermöglichen, habe die Bf in die Kapitalertragsteuer-Anmeldung unter Pkt. 3.1 den Betrag von 1,-- Euro angeführt.

Am 10.10.2017 langte eine **Säumnisbeschwerde** betreffend den Antrag gemäß § 201 Abs. 3 BAO auf Erlassung eines Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer vom 17.02.2017 beim Bundesfinanzgericht ein.

Mit **Beschluss vom 03.11.2017, RS/6100006/2017**, stellte das Bundesfinanzgericht dieses Beschwerdeverfahren gemäß § 284 Abs. 2 letzter Satz BAO ein, da der gegenständliche Antrag vom Finanzamt mit Zurückweisungsbescheid vom 13.10.2017 innerhalb der eingeräumten Frist erledigt wurde.

Mit **Bescheid vom 13.10.2017** erfolgte die Zurückweisung des Antrages gemäß § 201 Abs. 3 BAO auf Erlassung eines Haftungsbescheides für Kapitalertragsteuer mit nachstehender Begründung:

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO könne nach Maßgabe des Abs. 2 und müsse nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer sei die Bf nicht Abgabepflichtige, sondern Haftungspflichtige. Der Bf fehle als Haftungspflichtiger daher die Aktivlegitimation für einen Antrag gemäß § 201 Abs. 3 BAO.

Die Bf brachte dagegen nach Stellung eines Fristverlängerungsansuchens mit Schriftsatz vom 06.12.2017 **Beschwerde** ein und begründete diese wie folgt:

Beantragt worden sei die Festsetzung der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 202 Abs. 1 BAO würden die §§ 201 und 201a BAO sinngemäß gelten, wenn nach den Abgabevorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliege. Die Selbstberechnung obliege dem Haftungspflichtigen insbesondere im Bereich der Kapitalertragsteuer nach § 95 EStG 1988.

Antragsbefugt gemäß § 202 BAO und somit aktivlegitimiert sei der Haftungspflichtige, somit die Bf. Gemäß § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO, auf den in § 202 Abs. 1 BAO verwiesen werde, habe die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht werde. Nach § 201 Abs. 1 BAO habe die Festsetzung der Abgabe mittels Abgabenbescheid zu erfolgen, während nach § 202 Abs. 1 BAO Nachforderungen mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) festzusetzen seien. Welche Rechtsqualifikation ein Bescheid über eine Gutschrift oder über die Tatsache habe, dass den Haftungspflichtigen keine Haftung aufgrund des verwirklichten Sachverhaltes treffe, ergebe sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz. § 202 BAO verweise „sinngemäß“ auf § 201 BAO. Da § 201 Abs. 1 BAO die „Festsetzung“ der Abgabe vorsehe, müsse dies in sinnvoller Anwendung dieser Bestimmung folglich auch für Haftungen in Folge von festzusetzenden bzw. nicht festzusetzenden Abgaben (sprich das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Haftung) im Anwendungsbereich des § 202 BAO gelten. Die Notwendigkeit des Erlasses eines Festsetzungsbescheides mit einer Kapitalertragsteuer-Bemessungsgrundlage von Euro 0,-- ergebe sich aufgrund der – im konkreten Fall sichtbar werdenden – Rechtsschutzlücke für den Haftungspflichtigen im Wege einer teleologischen Interpretation. Sehe man die Rechtsqualität eines Bescheides gemäß § 202 BAO als Rechtsbehelf sui generis, der nicht über die Abgabe selbst abspreche, hätte der Haftungspflichtige ohne Mitwirkung des Abgabenschuldners keine (andere) Möglichkeit Rechtssicherheit hinsichtlich des ihn treffenden Haftungsrisikos zu erhalten, womit § 202 BAO sinnentleert wäre, was keinesfalls der Fall sein dürfe.

Da der Antrag fristgerecht eingereicht worden sei, sei mittels Abgabenbescheid zu entscheiden. Spruchinhalt des Bescheides müsse somit die Kapitalertragsteuer und deren Bemessungsgrundlage, sprich 0,-- Euro, sein.

In eventu werde noch Folgendes (unter Hinweis auf entsprechende Judikatur und Literatur) geltend gemacht:

Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Ansicht komme es bei der Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Anders formuliert seien Parteierklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Entscheidend sei demnach, wie die Erklärung unter Berücksichtigung des Verfahrenszwecks und der Aktenlage objektiv verstanden werden müsse.

Im vorliegenden Fall sei der Behörde unzweifelhaft die Absicht und der objektive Erklärungswert des Parteischrittes erkennbar gewesen. Frei jedes Zweifels sei der Antrag vom 17.02.2017 als Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Kapitalertragsteuer (als Selbstbemessungsabgabe gemäß § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO) zu qualifizieren.

Selbst im Zweifelsfall habe die Behörde von Amts wegen zu ermitteln, was tatsächlich Gegenstand des Erklärten (des Anbringens) sei, was aber von der Behörde unterlassen worden sei. Bei Unklarheiten oder wenn mehrere Deutungen möglich seien, sei der Partei Gelegenheit zur Aufklärung zu geben. Zu beachten sei, dass es von vorneherein weniger auf die Bezeichnung der Eingabe, sondern auf deren Inhalt, sohin auf das mit der Eingabe Gewollte ankomme. Zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens habe die Behörde versucht, den objektiven Erklärungswillen der Partei zu ermitteln. Der Partei sei auch in keiner Lage des Verfahrens die Möglichkeit zur Aufklärung etwaiger Unklarheiten gewährt worden.

Des Weiteren sei zu beachten, dass im Zweifel dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stelle, nicht ein solcher Inhalt beizumessen sei, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten nehme.

Im vorliegenden Fall habe die Behörde den Antrag so gedeutet, dass die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten der Partei möglichst eingeschränkt worden seien. Im Sinne der Judikatur hätte die Behörde das Anbringen als Antrag im Sinne einer Eingabe gemäß § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO verstehen und als solchen behandeln müssen.

Aufgrund obiger Ausführungen sei nochmals das besondere rechtliche Interesse der Bf und die besondere Dringlichkeit an der Ausstellung eines über die Abgabe bzw. die Höhe der Haftung absprechenden Bescheides hingewiesen:

Die Rechtsfrage, ob die Erfüllung eines gesetzlichen Pflichtteilergänzungsanspruches eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 darstelle, sei in der Vergangenheit nicht einheitlich beantwortet worden, insbesondere habe die Finanzverwaltung im gegenständlichen Fall eine Rechtsmeinung (schriftliche Auskunft vom 14.10.2011) vertreten, die im Gegensatz zu der nun vorliegenden Judikatur stehe (VwGH vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021). Es sei daher nochmals erwähnt, dass für die Bf die dem Fall zugrunde liegende unklare Rechtslage eine erhebliche Unsicherheit dergestalt bedeute: habe sie eine Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abzuführen oder habe sie die Zahlung an die betreibende Partei zu leisten?

Im Hinblick auf diese unbefriedigende Situation habe die Bf von dem urteilsmäßig zugesprochenen Betrag lediglich den um eine etwaige anfallende Kapitalertragsteuer verminderten Betrag (YY Euro) am 17.02.2017 an A zur Auszahlung gebracht und den Betrag von ZZ Euro, welcher einer 27,5 %igen Kapitalertragsteuer aus XY Euro entspreche, vorerst einbehalten.

In Folge habe A allerdings mit Hilfe des zitierten Urteils gegen die Bf auf einen Betrag von Y (27,5% Kapitalertragsteuer aus YZ) erfolgreich Exekution geführt, wodurch der Bf erhebliche Kosten in Form von Exekutionsgebühren entstanden seien.

Da auch hinsichtlich des weiterhin einbehaltenen Restbetrages von Y von A Zahlung durch die Bf gefordert worden sei und werde und daher der Bf eine weitere Exekutionsführung drohe, bestehe, insbesondere aufgrund der Höhe der anfallenden Exekutionsgebühren und den sonstigen mit einer Exekutionsführung verbundenen Risiken (Zugriff auf und Verwertung von Stiftungsvermögen durch die betreibende Partei, Reputationsschaden etc) ein Interesse an einer möglichst zeitnahen Klärung der Rechtsfrage, ob die Bf aus dem Titel der Auszahlung des Pflichtteilsanspruches an A zum Einbehalt und zur Abfuhr einer Kapitalertragsteuer verpflichtet sei.

Im Übrigen ergebe sich das rechtliche Interesse an der bescheidmäßigen Festsetzung der Kapitalertragsteuer aufgrund des sehr hohen potentiellen Kapitalertragsteuerrisikos. Die beantragte bescheidmäßige Festsetzung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 0,- Euro sei somit notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung.

Es werde daher beantragt, das Bundesfinanzgericht möge den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass dem Antrag vom 17.02.2017 Folge gegeben werde und die Kapitalertragsteuer aus der Zahlung des Betrages von XY Euro laut (Teil)Urteil vom 2017, xyz-1, LG B, in Höhe von 0,- Euro, in eventuelle von 1,- Euro festgesetzt werde, in eventuelle, dass die Haftung für die Kapitalertragsteuer in Höhe von 0,- Euro festgestellt werde und somit festgestellt werde, dass aus der Zahlung des Betrages laut (Teil)Urteil vom 2017, xyz-1, LG B, keine Kapitalertragsteuerschuld entstehe, sowie, dass daher die Bf keine Kapitalertragsteuer einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen habe. In eventuelle werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Weiters werde beantragt, das Finanzamt möge keine Beschwerdeentscheidung erlassen und das Bundesfinanzgericht möge im Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheiden.

Mit (zeitgerechtem) **Bericht vom 11.01.2018** wurde diese Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und darin folgende Stellungnahme abgegeben:

Im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer habe der Abzugspflichtige gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 innerhalb der im Abs. 1 festgesetzten Frist dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln. Ab dem Jahr 2013 sei diese Anmeldung ausschließlich elektronisch zu übermitteln. Werden Anbringen auf einem für sie nicht zugelassenen Weg der Abgabenbehörde zugeleitet, so würden sie als nicht eingebracht gelten und könnten daher auch keine Entscheidungspflicht auslösen. Die für die Einbringung von Anbringen getroffenen Regelungen würden auch für die Beilagen zu diesen Anbringen gelten.

Die Kapitalertragsteuer-Anmeldung und das Begleitschreiben seien per Post und daher nicht auf dem laut § 96 Abs. 3 EStG 1988 vorgeschriebenen Weg dem Finanzamt übermittelt worden. Entsprechend den obigen Ausführungen gelte die Kapitalertragsteuer-Anmeldung daher als nicht eingebracht und bestünde keine Entscheidungspflicht, dh es hätte kein Bescheid erlassen werden müssen.

Wenn man davon ausgehe, dass ein entscheidungspflichtiger Antrag vorliege, so sei Folgendes festzustellen:

Der Antrag sei von der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei H eingebracht worden. Der Antrag stütze sich eindeutig auf § 201 Abs. 3 BAO. Bei einer renommierten Steuerberatungskanzlei könne davon ausgegangen werden, dass sie die gesetzlichen Bestimmungen kenne und Anträge entsprechend einbringe.

§ 201 BAO beinhalte die Verfahrensvorschriften des Abgabepflichtigen bei Selbstberechnungsabgaben (zB Umsatzsteuer). § 202 BAO regle die Verfahrensvorschriften eines Haftungspflichtigen bei Selbstberechnungsabgaben (zB Kapitalertragsteuer, Lohnsteuer).

Im vorliegenden Fall sei die Bf nicht Abgabepflichtige, sondern Haftungspflichtige. Der Antrag hätte daher auf § 202 iVm § 201 BAO gestützt werden müssen. Für einen nur auf § 201 BAO gestützten Antrag sei die Bf nicht aktivlegitimiert. Die rechtliche Möglichkeit eines Antrages gemäß § 202 iVm § 201 BAO sei von der Bf nicht wahrgenommen worden.

Die in der Beschwerdeschrift angeführten eventuelle Darstellungen seien nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht zielführend, da im § 202 Abs. 1 BAO eindeutig festgelegt werde, dass nur Nachforderungen mittels Haftungsbescheid vorzuschreiben seien. Wenn also eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung abgegeben werde und sich keine Nachforderung ergebe, könne auch kein Haftungsbescheid erlassen werden. Ein Antrag auf Erlassung eines Haftungsbescheides mit einem Haftungsbetrag von 0,- Euro gehe daher ins Leere, da für einen Betrag von 0,- Euro rein systematisch nicht haftet werden könne.

Lediglich in dem Fall, dass sich erweise, dass die Einbehaltung der Abfuhrabgabe in richtiger Höhe erfolgt sei, jedoch ein überhöhter Betrag abgeführt worden sei, könne ein auf § 202 BAO gestützter „Gutschriftsbescheid“ erlassen werden. Dieser Bescheid sei an den Abfuhrpflichtigen zu richten. Im vorliegenden Fall sei jedoch keine Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abgeführt worden, somit sei auch kein „Gutschriftsbescheid“ zu erlassen.

Weiters sei zu beachten, dass gemäß § 202 Abs. 2 BAO Abs. 1 leg.cit. nicht anzuwenden sei, soweit ein zu Unrecht einbehaltener Betrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO zurückgezahlt worden sei oder im Fall einer Antragstellung nach dieser Bestimmung zurückzuzahlen wäre.

Im vorliegenden Fall könnte der Abgabepflichtige A, einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO stellen und die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides mit 0,- Euro sei daher nicht zulässig.

2 Antrag auf Ausstellung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO vom 27.03.2017:

Neben der Darstellung des Sachverhaltes und weiteren Ausführungen, die jenen in der gegen den Zurückweisungsbescheid vom 13.10.2017 eingebrachten Beschwerde entsprechen, wurde im Antrag auf Ausstellung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO ergänzend Folgendes ausgeführt:

§ 202 BAO stelle aufgrund seines Verweises auf § 201 BAO („sinngemäße Anwendung“), insbesondere unter Berücksichtigung der Generalnorm des § 92 BAO, die Grundlage für die Erlassung eines Feststellungsbescheides, der materiell über die Abgabenhöhe abspreche, dar. Dies insbesondere, da die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen im Sinne des lit. b (des § 92 BAO)

ebenfalls und zunächst in tatbestandlich ausdrücklich vorgesehenen Instrumentarien fuße, sie komme aber auch dann in Betracht, wenn ein besonders gewichtiges Parteieninteresse an einer dadurch erst zu bewirkenden Rechtssicherheit oder ein öffentliches Interesse daran bestehe. Der gemäß lit. c (des § 92 BAO) vorgesehene Abspruch über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses reiche ebenfalls. Über diesbezügliche Konkretisierungen, wie beispielsweise die Erlassung von Abrechnungsbescheiden hinaus, Rechtsverhältnisse oder abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen seien auf Antrag auch außerhalb spezieller Gebote dann bescheidmäßig festzustellen, wenn Gestaltungen oder Vorgänge vernünftigerweise unternommen werden müssten, sich daran eine unklare Rechtslage anschließe, die individuell bedeutsame Risiken heraufbeschwören würden und die nicht oder nur unverhältnismäßig schwer einem anderen, wie eben dem betreffenden Vertragspartner, überbunden oder sonst vermieden werden könnten. Der zu erlassende Feststellungsbescheid sei somit notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung.

Zu beachten sei, dass die Rechtsfrage, ob die Pflichtteilsergänzungszahlung eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z.7 EStG 1988 darstelle, insbesondere in der Vergangenheit in der Fachliteratur sehr umstritten gewesen sei. Insbesondere habe die Finanzverwaltung im gegenständlichen Fall eine Rechtsmeinung vertreten, die im Gegensatz zu der nun vorliegenden Judikatur stehe. Es gebe inzwischen höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 10.02.2016, Ra 2014/15/0021), welche die Kapitalertragsteuerfreiheit einer derartigen Zahlung entschieden habe. Im Hinblick auf das sehr hohe potentielle Kapitalertragsteuerrisiko, dem Vorliegen einer gegenteiligen Ansicht der Finanzverwaltung und der somit keinesfalls unbestrittenen Rechtslage bestehe daher ein unabdingbares Rechtsschutzinteresse auf ehebaldige bescheidmäßige Feststellung der tatsächlichen Abgabenschuld durch die Behörde gegenüber der Bf als Haftungsverpflichteter der Abgabe.

Im Hinblick auf diese Situation habe die Bf von dem urteilsmäßig zugesprochenen Betrag lediglich den um eine etwaige anfallende Kapitalertragsteuer verminderten Betrag zur Auszahlung gebracht, weshalb der anwaltliche Vertreter des Pflichtteilberechtigten die Einbringung eines Exekutionsantrages gegen die Bf angekündigt habe.

Die Unsicherheit darüber, ob Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abzuführen sei oder Zahlung an die betreffende Partei geleistet werden müsse und das mit der Exekutionsführung verbundene Risiko (Zugriff auf und Verwertung von Stiftungsvermögen durch die betreibende Partei, hohe Exekutionskosten, Reputationsschaden etc.) begründe ein evidentes Interesse an einer bescheidmäßigen Feststellung, ob eine Abgabenschuld bzw. Haftung im Sinne dieses Antrages bestehe. Daher könne nicht bis zur bescheidmäßigen Festsetzung im Zuge der Jahresveranlagung 2017 zugewartet werden, die nicht vor Mitte 2018 stattfinden werde.

Im Sinne dieser Ausführungen werde die bescheidmäßige Feststellung, dass aus der Zahlung des Betrages laut Teilurteil vom 2017, xyz-I, LG B, keine Kapitalertragsteuer entstehe und von der Bf einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen sei, beantragt.

Mit **Bescheid vom 09.08.2017** wurde dieser Antrag vom Finanzamt mit nachstehender Begründung abgewiesen:

§ 92 Abs. 1 BAO umschreibe die Fälle, in denen Erledigungen stets in Bescheidform zu ergehen hätten. Zu diesen Bescheiden würden nicht nur Abgabenbescheide (§ 198 BAO), Haftungsbescheide (§ 224 BAO), Beschlagnahmebescheide (§ 225 BAO), Feststellungsbescheide (§§ 185 ff) und verfahrensrechtliche Bescheide gehören, sondern auch feststellende Bescheide ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage.

Ein Feststellungsbescheid habe nämlich auch über die Rechte und Rechtsverhältnisse zu ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt werde, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung habe, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handle.

Ein solcher Feststellungsbescheid sei nicht zu erlassen, wenn die Rechtsfrage in einem anderen Verfahren geklärt werden könne; das andere Verfahren müsse allerdings gleichwertig, somit der Partei zumutbar sein.

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021, seien Zuwendungen die zur Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilsergänzungsansprüchen und damit zur Tilgung gesetzlicher Ansprüche erfolgen würden, nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung getragen und würden keine der Kapitalertragsteuer unterliegenden Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 darstellen.

Gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 habe der Abzugspflichtige innerhalb der im Abs. 1 leg.cit. festgesetzten Frist dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln. Die Anmeldung sei innerhalb der im Abs. 1 angeführten Fristen auch dann einzureichen, wenn ein Steuerabzug nicht vorzunehmen sei. In diesem Fall sei das Unterbleiben des Steuerabzugs zu begründen.

Die Bf habe gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 bei Auszahlung von Zuwendungen auch dann eine Kapitalertragsteuer Anmeldung abzugeben, wenn kein Steuerabzug vorzunehmen sei. In der Anmeldung sei zu klären, warum kein Steuerabzug erfolgt sei. Der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021, wäre ausreichend und sei der Bf als Haftungsverpflichtige auch zumutbar.

Sollte das Finanzamt nach Einbringung der Anmeldung der Ansicht sein, dass dennoch eine Abzugs- und Abfuhrpflicht der Kapitalertragsteuer bestünde, müsste eine Festsetzung mittels Haftungsbescheid erfolgen.

Nachdem die Bf am 04.09.2017 einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis 16.10.2017 gestellt hatte, brachte sie mit Schriftsatz vom 03.10.2017 **Beschwerde** gegen den Abweisungsbescheid ein und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Aus der Begründung des abweisenden Bescheides ergebe sich nicht, worauf sich die Abweisung tatsächlich stütze bzw. werde auch auf die im Antrag vom 27.03.2017 vorgebrachten Gründe, die das rechtliche Interesse an der Ausstellung eines Feststellungsbescheides über die Höhe der Abgabe bzw. der den Haftungsverpflichtigen treffenden Haftung belegen würden, nicht eingegangen. Stattdessen

meine das Finanzamt, dass der Bf gemäß § 96 Abs. 2 EStG 1988 binnen festgesetzter Frist dem Finanzamt eine (Kapitalertragsteuer-)Anmeldung elektronisch hätte übermitteln sollen. Dabei bleibe völlig unerwähnt, dass die Bf mittels Antrag an das Finanzamt vom 17.02.2017 gemäß § 201 Abs. 3 BAO beantragt habe, die Kapitalertragsteuer mit Bescheid festzusetzen und diesem Antrag ua eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung beigeschlossen habe. Die Bf habe daher fristgerecht eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung ordnungsgemäß erstattet. Allerdings sei das Finanzamt bezüglich Entscheidung darüber seit mehr als sechs Monaten säumig, weshalb von der Bf bereits eine Säumnisbeschwerde eingebracht worden sei. Hinzu komme, dass, anders als das Finanzamt unterstelle, in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung sehr wohl auf das gegenständliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, Ra 2014/15/0021, hingewiesen worden sei („dh es wäre nicht ausreichend, sondern war – richtigerweise – ausreichend“). Da der Haftungspflichtige genau die beschriebene Vorgangsweise gewählt habe, könne aus der Begründung nur (interpretativ) gefolgert werden, dass dem Haftungspflichtigen ein „Untätigwerden der Abgabenbehörde“ ausreichende Rechtssicherheit verschafft (habe). Dem könne aber keineswegs gefolgt werden, das ein Untätigwerden der Behörde keinerlei Aussagekraft hinsichtlich des Bestehens der Abgabe (bzw. der den Abfuhrpflichtigen treffenden Haftung) selbst habe. Da einem Untätigwerden der Behörde keine Begründung, warum die Behörde untätig geblieben sei, zu entnehmen sei (Grund könnte sowohl ein Einverständnis mit der gewählten Vorgangsweise als auch ein „Liegenlassen“ oder Ignorieren der Erklärung sein), könne dem Untätigwerden auch keinerlei Erklärungswert zugemessen werden. Im Ergebnis bleibe die Behörde im angefochtenen Bescheid daher eine Begründung schuldig, aus welchem Grund der Antrag abgewiesen worden sei. Auf das Interesse der Bf, Rechtssicherheit durch Feststellung der Abgabe bzw. Haftungssumme zu erhalten, sei ebenfalls nicht eingegangen worden, jedenfalls sei der bloße Verweis, „dass ein Feststellungsbescheid nicht zu erlassen ist, wenn die Rechtsfrage in einem anderen Verfahren, das dem Verfahren gleichwertig und der Partei zumutbar ist, geklärt werden kann“, im vorliegenden Fall aus den dargestellten Gründen verfehlt. Es werde auch nicht darauf eingegangen, welches (andere als das von der Bf mit ihrem Antrag vom 17.02.2017 ohnehin initiierte) Verfahren dies sei (folglich auch nicht, ob ein solches Verfahren der Partei zumutbar sei) und auch nicht, ob ein Sachverhalt – aufgrund des vorhandenen rechtlichen Interesses an Rechtssicherheit – vorliege, der den Erlass eines Feststellungsbescheides rechtfertigen würde.

Aufgrund der Ausführungen werde nochmals auf das besondere rechtliche Interesse der Bf und die besondere Dringlichkeit an der Ausstellung eines über die Abgabe bzw. die Höhe der Haftung absprechenden Bescheides hingewiesen.

Im vorliegenden Fall sei ein Rückgriff auf die Generalnorm des § 92 BAO – allenfalls in Ergänzung zu §§ 201, 202 BAO – zu nehmen. Diese Norm biete die rechtliche Grundlage abgabenrechtlicher Feststellungen auch in jenen Fällen zu erwirken, in denen keine ausdrückliche Rechtslage für die Ausfertigung eines Feststellungsbescheides (wie etwa §§ 198, 224 BAO) vorgesehen seien. Es dürfe dazu auch auf Ritz, BAO⁵, § 92, Rz 9, verwiesen werden. Nochmals festzuhalten sei, dass der abweisende Bescheid nicht darauf eingehe, ob und welche alternative sowie zumutbare (weil gleichwertige) Verfahren vorhanden bzw. vorgesehen seien, die eine zweckentsprechende Rechtsverfolgung ermöglichen würden. Weiters würden auch keine Feststellungen vorliegen, ob maßgebliche Rechtsvorschriften einer (subsidiären) Feststellung gemäß § 92 BAO entgegenstünden. Ein bloßes Untätigwerden der Behörde anlässlich der Einreichung der Kapitalertragsteuer-Erklärung könne weder ein Feststellungsverfahren ersetzen noch vermöge es einem solchen entgegen zu stehen. Wie Ellinger ua, BAO³, § 92 Anm 11, dartue, könnten auch Nichtveranlagungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide als Festsetzungsbescheide erlassen werden. Dies müsse sinngemäß für „Nichthaftungsbescheide“ gelten, wenn ein rechtliches Interesse dargetan werde. Hinsichtlich des im Anwendungsbereich des § 92 BAO geltenden Grundsatzes der Subsidiarität sei auszuführen, dass zwar grundsätzlich dann kein Feststellungsbescheid zu ergehen habe, wenn die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich sei, so sei dazu auszuführen, dass der Abfuhrverpflichtete der Kapitalertragsteuer selbst einen Abgabenbescheid nicht bzw. jedenfalls nicht zeitnahe erlangen könne. Ein entsprechender Antrag auf Ausstellung eines Abgabenbescheides vom 17.02.2017 sei im Übrigen (noch) nicht behandelt worden. Die Nachholung der Entscheidung über den Antrag sei bereits mit Säumnisbeschwerde eingefordert worden. Somit wäre der Haftungspflichtige vom Abgabepflichtigen abhängig, um Rechtssicherheit zu erlangen (der selbst allenfalls gar keinen Abgabenbescheid anstrebe oder mit dem Antrag bzw. seiner Abgabenerklärung säumig sein könne). Ob die Veranlagung des Haftungspflichtigen zur Körperschaftsteuer 2017 ein gleichwertiges Verfahren sei, sei insofern dahingestellt, als es auf Grund der zeitlichen Verzögerung (frühestens könne eine Veranlagung im Jahr 2018 erfolgen; der Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides obliege – innerhalb der gesetzlich vorgezeichneten Grenzen – der Entscheidung der Abgabenbehörde) jedenfalls im vorliegenden Fall (insbesondere aufgrund weiterer drohender Exekutionsmaßnahmen) keine zumutbare Form der Rechtsverfolgung sei.

Mit dem abweisenden Bescheid vom 09.08.2017 verkenne das Finanzamt somit den Sachverhalt und die Rechtslage und bleibe darüber hinaus eine – gemessen am Sachlichkeitsgebot des Art. 2 StGG – widerspruchsfreie und klare Begründung für die Abweisung schuldig. Es werde daher beantragt den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass dem Antrag der Bf auf bescheidmäßige Feststellung, dass aus der Zahlung des Betrages laut (Teil-)Urteil vom 2017, xyz-I, LG B, keine Kapitalertragsteuerschuld entstehe, sowie, dass daher die Bf keine Kapitalertragsteuer einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen habe, stattgegeben werde. In eventu werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Weiters werde beantragt, dass das Finanzamt keine Beschwerdeentscheidung erlasse und das Bundesfinanzgericht im Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheide.

Mit **Bericht vom 18.10.2017**, welcher der Bf mit der Verständigung über die Vorlage zugestellt wurde, wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und ergänzend folgende Stellungnahme abgegeben:

In der Kapitalertragsteuer-Anmeldung sei der Grund für die Nichtabführung der Kapitalertragsteuer darzulegen. Die Abgabe einer Kapitalertragsteuer sei der Bf zumutbar und es sei von der Bf auch eine entsprechende Kapitalertragsteuer-Anmeldung abgegeben worden. Der in der Beschwerde angeführte Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 201 Abs. 3 BAO sei wegen fehlender Aktivlegitimation abgewiesen worden. Ein Antrag gemäß § 201 Abs. 3 BAO könne nur vom Abgabepflichtigen und nicht vom Haftungspflichtigen gestellt werden. Die Bf sei im vorliegenden Fall die Haftungspflichtige und nicht die Abgabepflichtige. Ein Antrag gemäß § 202 Abs. 1 iVm § 201 BAO sei von der Bf nicht eingebracht worden. Somit sei eindeutig klar, dass eine eventuell bestehende Haftungsverpflichtung der Bf für Kapitalertragsteuer in einem anderen gleichwertigen Verfahren geklärt werden könne.

Der in eventu Zusatz „iVm § 202 iVm § 201 BAO“ des Antrages sei für eine positive Erledigung des Antrages auch nicht zielführend, da in § 202 Abs. 1 BAO eindeutig festgelegt werde, dass nur Nachforderungen mittels Haftungsbescheid vorzuschreiben seien. Wenn also eine Kapitalertragsteuer Anmeldung abgegeben werde und sich keine Nachforderung ergebe, sei auch kein Haftungsbescheid zu erlassen.

Die in der Beschwerde gerügte fehlende Rechtsinformation, welche anderen rechtlichen Möglichkeiten der Partei zur Verfügung stünden, sei nicht nachvollziehbar. Im Abweisungsbescheid sei dargestellt worden, dass im vorliegenden Fall eine Kapitalertragsteuer Anmeldung abzugeben sei. Die Kapitalertragsteuer sei unter die sogenannten Selbstberechnungsabgaben zu subsumieren. Diesen sei immanent, dass kein Bescheid zu erlassen sei, wenn sich keine Nachforderung ergebe. Eine Nachforderung oder eine Haftung für null Euro sei faktisch nicht möglich. Gemäß § 202 Abs. 2 BAO sei auch kein Haftungsbescheid zu erlassen, wenn eine zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 zurückgezahlt worden sei oder auf Antrag zurückzuzahlen wäre.

Eine analoge Anwendung von Vorschriften sei dem Verwaltungsrecht fremd. Die in Ellinger, BAO³, § 92 Rz 11 angeführten Nichtveranlagungsbescheide seien darauf zurückzuführen, dass bei Abgabe einer Einkommensteuererklärung grundsätzlich ein Bescheid zu erlassen sei. Bei Selbstberechnungsabgaben sei grundsätzlich keine Bescheiderlassung vorgesehen. Somit sei auch die Erlassung eines „Nichthaftungsbescheides“ in Analogie zum „Nichtveranlagungsbescheid“ nicht möglich.

Zu erwähnen ist im Zusammenhang mit den gegenständlichen Beschwerdeverfahren noch Folgendes:

3 Auskunft zu Pflichtteilergänzungsanzahlung – Kapitalertragsteuer:

Mit **Schriftsatz vom 06.09.2011** ersuchte die Bf das Finanzamt um Abgabe einer Rechtsmeinung betreffend die steuerliche Behandlung der Vermögensherausgabe im Zusammenhang mit durch einen Noterben geltend gemachten Pflichtteilergänzungsanspruch, da zwar nach überwiegender Ansicht in der Literatur eine derartige Vermögensherausgabe nicht unter die Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 zu subsumieren sei, sich aber die Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere aus der Bestimmung Rz 213, StfR 2009, nicht eindeutig erschließe und da es keine höchstgerichtliche Judikatur gebe.

Mit **Schriftsatz vom 14.10.2011** erteilte das Finanzamt nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich die Rechtsauskunft, dass Zahlungen der Privatstiftung, die zur Befriedigung eines Pflichtteilsanspruches geleistet würden, als Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 anzusehen seien und eine Kapitalertragsteuer-Pflicht auslösen würden.

Im **Erkenntnis vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021**, hielt der Verwaltungsgerichtshof im Wesentlichen fest, dass Zuwendungen einer Privatstiftung eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraussetzt. Im Falle der Einräumung von Benutzungsrechten, die in Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilergänzungsansprüchen und damit zur Tilgung gesetzlicher Ansprüche erfolgte, ist diese Einräumung nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung getragen.

Mit **Schriftsatz vom 12.04.2017** stellte die Bf einen **Antrag auf Erteilung einer Treu und Glauben Auskunft** gemäß § 1 ff Auskunftspflichtgesetz zur Rechtsfrage, ob die Pflichtteilszahlung der BF an A in Höhe von X Euro samt 4 % Zinsen seit 2014 gemäß (Teil)Urteil vom 2017, xyz-I, kapitalertragsteuerpflichtig sei oder nicht. Es wurde in diesem Zusammenhang ua. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021, verwiesen.

Mit **Schriftsatz vom 26.04.2017** beantwortete das Finanzamt das Auskunftersuchen (**Auskunft zu sachverhaltsbezogener Anfrage**) und hielt darin unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.02.2016, Ra 2014/15/0021, fest, dass der von der Bf zu zahlende Pflichtteilsanspruch der Höhe nach im gesamten Pflichtteilsanspruch Deckung finde und mit Gerichtsurteil des Landesgerichtes B festgestellt worden sei. Die Zahlung sei daher nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Bf getragen gewesen, weshalb keine der Kapitalertragsteuer unterliegende Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 vorliege.

Die Rechtsfrage sei nur hinsichtlich der Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 gestellt worden. Die Einkommensteuerpflicht beim Empfänger der Zuwendung, vor allem hinsichtlich des Zinsanteiles, werde in dieser Auskunft nicht beurteilt.

Diese Auskunft des Finanzamtes enthielt abschließend ua. noch folgenden Hinweis:

Diese Auskunft ergehe nicht in Bescheidform, weshalb ein Rechtsmittel dagegen unzulässig sei. Er würden damit keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehende Rechte oder Pflichten begründet werden. Eine Verbindlichkeit könne die Auskunft im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben nur unter bestimmten Voraussetzungen erlangen. Der Schutz des Vertrauens auf die Auskunft setze ua. voraus, dass der Sachverhalt, welcher der Auskunft zugrunde gelegt sei, im Auskunftersuchen richtig und vollständig dargestellt sei und tatsächlich verwirklicht werde.

4 Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit Fax vom 12.04.2018 teilte die steuerliche Vertretung der Bf mit, dass seitens der Bf keine Bescheinigung gemäß § 96 Abs. 4 EStG 1988 erteilt wurde. Mit einem weiteren Fax vom 16.04.2018 wurde der Antrag auf Senatsentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung hinsichtlich beider Beschwerden (vgl. Pkt. 1 und 2) zurückgezogen.

DAZU WIRD ERWOGEN:

1 Sachverhalt:

A ist der außereheliche Sohn des am opq verstorbenen C und wohnt in der ghi.

C und dessen Bruder D errichteten als Hauptstifter und E sowie F als Nebensterker mit Stiftungsurkunde vom 25.11.1996 die Bf, welche ihren Sitz in der uvw hat. Zweck der Privatstiftung sind ua Zuwendungen aus den Erträgen des Stiftungsvermögens an die Begünstigten, und zwar durch Geld- und/oder Sachleistungen zur Gewährung der standesgemäßen Versorgung und dauerhaften Sicherung des Unterhalts der Begünstigten. A ist nicht Begünstigter der Bf.

Die Bf ist als Privatstiftung mit Sitz in der politischen Gemeinde B unter der FN 123 im Firmenbuch eingetragen; als Stiftungszweck ist die Anlage und Verwaltung des Vermögens und Zuwendungen an die Begünstigten der Privatstiftung angeführt.

Mit Teilurteil vom 2017, xyz-1, des LG B wurde erkannt, dass die Bf als Beklagte schuldig ist, dem Kläger A X Euro samt 4% Zinsen seit 2014 bei sonstiger Exekution hinsichtlich des Betrages von XX Euro samt 4% Zinsen seit 2014 in den Geschäftsanteil an der Ö GmbH und hinsichtlich des Betrages von WW Euro samt 4% Zinsen seit 2014 in den Geschäftsanteil an der G GmbH und im Übrigen bei sonstiger Exekution in das gesamte Vermögen binnen 14 Tagen zu bezahlen. Aufgrund des rechtskräftigen Teil- und Zwischenurteils vom klm, 456, steht fest, dass dem Kläger ein Pflichtteilsanspruch im Ausmaß von 25 % zusteht. Der Reinnachlass von Z Euro reicht nicht aus, um den erhöhten Pflichtteil des Klägers zu decken, weshalb der Kläger gemäß § 951 ABGB einen Anspruch gegen den Beschenkten auf Zahlung des Ausfalls am Pflichtteil hat. Gemäß § 951 Abs. 3 Satz eins ABGB haftet unter mehreren Beschenkten primär der zuletzt Beschenkte. Daraus folgt, dass die Bf als Letztbeschenkte gegenüber dem Kläger bis zur Höhe der erhaltenen Zuwendungen zahlungspflichtig ist.

Die Bf hat am 1717 einen Betrag von YY Euro an A überwiesen. Ein Betrag von ZZ Euro, welcher einer 27,5 %igen Kapitalertragsteuer aus XY Euro (=X Euro zzgl. 4% Zinsen vom 2014 bis inkl. 2/17) entspricht, wurde von der Bf einbehalten.

Dem zu beurteilenden, in Papierform eingebrachten Antrag vom 17.02.2017 legte die Bf zugleich die unter Verwendung des amtlichen Vordruckes Ka 1 erstellte Kapitalertragsteuer-Anmeldung bei.

In der Kapitalertragsteuer-Anmeldung wurde unter Pkt. 1.1 „...Zuwendungen von Privatstiftungen (§ 27 Abs. 5 Z. 7)“ mit der Anmerkung „hier gegenständlich: Auszahlung Pflichtteilergänzungsanspruch gem. § 951 ABGB“ ein Betrag von XY Euro, welcher keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt, bekannt gegeben. Unter Pkt. 3 „Kapitalertragsteuer (KESt)“ erfolgte die Eintragung von 1,00 Euro als einzubehaltende Kapitalertragsteuer.

Laut einer Kontoabfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes erfolgte die Einzahlung des Betrages von 1,00 Euro auf das Abgabenskonto der Bf nicht.

Die Bf stellte keine Bescheinigung gemäß § 96 Abs. 4 EStG 1988 gegenüber A aus.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht elektronisch vorgelegten Akten sowie aus Abfragen aus dem Zentralen Melderegister, dem Abgabensinformationssystem des Bundes, sowie der Auskunft von Seiten der Bf im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht und ist hinsichtlich Richtigkeit und Vollständigkeit unbedenklich.

2 gesetzliche Grundlagen:

2.1 Einkommensteuergesetz 1988:

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind gemäß § 27 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 gehören.

Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 gelten nach § 27 Abs. 5 Z. 7 erster Satz EStG 1988 auch Zuwendungen jeder Art

- von nicht unter § 5 Z. 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,
- von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z. 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich, sowie
- von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer gemäß § 93 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2) vor, wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z. 1 lit. b) im Inland befindet (Satz eins). Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1, § 27 Abs. 5 Z. 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z. 1 liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist (Satz zwei).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge (Satz eins). Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (Satz zwei).

Abzugsverpflichteter ist bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital,, gemäß § 95 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1, § 27 Abs. 5 Z. 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z. 1 handelt.

Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 und § 27 Abs. 5 Z. 7, deren Schuldner Abzugsverpflichteter (§ 95 Abs. 2 Z. 1 lit. a) ist, hat der Abzugsverpflichtete nach § 96 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 die einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages (zum Beispiel die Einlösung der Gewinnanteilscheine) unterlässt.

Nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete innerhalb der im Abs. 1 festgesetzten Frist dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Abgabenschuldner einer bestimmten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Die Anmeldung ist innerhalb der im Abs. 1 angeführten Fristen auch dann einzureichen, wenn ein Steuerabzug nicht vorzunehmen ist. In diesem Fall ist das Unterbleiben des Steuerabzugs zu begründen.

Der Abzugsverpflichtete hat gemäß § 96 Abs. 4 Z. 1 Satz eins EStG 1988 dem Empfänger der Kapitalerträge eine Bescheinigung über die Höhe der Einkünfte und des Steuerbetrages, über den Zahlungstag, über die Zeit, für welche die Einkünfte gezahlt worden sind, und über das Finanzamt, an das der Steuerbetrag abgeführt worden ist, zu erteilen.

2.2 Bundesabgabenordnung:

Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind gemäß § 85 Abs. 1 BAO vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen.

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind gemäß § 92 Abs. 1 BAO als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Festsetzung hat nach § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Nach § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Nach § 202 Abs. 2 BAO gilt Abs. 1 nicht, soweit ein zu Unrecht einbehaltener Betrag gemäß § 240 Abs. 3 zurückgezahlt wurde oder im Fall einer Antragstellung nach dieser Bestimmung zurückzuzahlen wäre.

Bei Abgaben, die für Rechnung des Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige gemäß § 240 Abs. 1 BAO berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat gemäß § 240 Abs. 3 BAO die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Falle eines Antrags auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der An-

trag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugssteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.

3 rechtliche Würdigung:

Das Bundesfinanzgericht entscheidet im gegenständlichen Verfahren über den Antrag vom 27.03.2017 auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO sowie über den Antrag auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer gemäß § 201 Abs. 3 BAO.

3.1 Antrag vom 27.03.2017 auf Erlassung eines Feststellungsbescheides nach § 92 BAO

3.1.1 Subsidiarität von Feststellungsbescheiden gemäß § 92 BAO:

§ 92 Abs. 1 BAO umschreibt die Fälle, in denen Erledigungen stets in Bescheidform zu ergehen haben. Zu diesen Bescheiden gehören auch feststellende Bescheide ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage. (Vgl. *Ritz*, BAO⁶, Rz 8 zu § 92).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Feststellungsbescheid über Rechte und Rechtsverhältnisse zu ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt und die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen. (Vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0023, VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069, VwGH 02.07.2015, Ro 2015/16/0009).

Ein die Erlassung eines Feststellungsbescheides rechtfertigendes rechtliches Interesse besteht dann nicht, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgesehenen Verfahrens zu entscheiden ist (Subsidiarität von Feststellungsbescheiden). (Vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0023, VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069, VwGH 02.07.2015, Ro 2015/16/0009).

Die Bf, bei der es sich unstrittig um eine eigennützige inländische Privatstiftung handelt, beantragte mit Schriftsatz vom 27.03.2017 die Erlassung eines Feststellungsbescheides nach § 92 BAO zur Klärung der Frage, ob aus der Pflichtteilergänzungszahlung an den im Inland wohnhaften A laut Teilurteil vom 2017, xyz-1, LG B, - wegen oder aber mangels Vorliegens einer Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 - eine Kapitalertragsteuerschuld entstehe oder aber nicht, sowie, ob daher die Bf als Abzugsverpflichtete/Haftungsverpflichtete Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen habe oder nicht.

Im Hinblick auf die Subsidiarität von Feststellungsbescheiden gemäß § 92 BAO ist zu prüfen, ob diese für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgesehenen Verfahrens zu entscheiden ist oder nicht.

3.1.2 Kapitalertragsteuerabzug – Abzugsverpflichteter/Haftungsverpflichtiger:

Sämtliche Zuwendungen einer eigennützigen österreichischen Privatstiftung stellen nach § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. (Vgl. *Marschner in Jakom*, EStG 2017, Rz 289 zu § 27).

Bei Zuwendungen von eigennützigen österreichischen Privatstiftungen an in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige in ihr Privatvermögen unterliegen die Zuwendungen dem besonderen Steuersatz von 27,5 % gemäß § 27a Abs. 1 Z. 2 EStG 1988. § 93 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 legt fest, dass die anfallende Steuer im Abzugsweg (dh als Kapitalertragsteuer) erhoben wird und gemäß § 96 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 innerhalb einer Woche nach dem Zufließen abzuführen ist. (Vgl. *Petriz in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, Rz 43 zu § 27 Abs. 5 neu).

Dementsprechend ist im gegenständlichen Fall die Bf bei Vorliegen einer Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 als Schuldnerin der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 Abzugsverpflichtete und haftet dem Bund gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich um eine Steuer, die der jeweilige Schuldner der Kapitalerträge (im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge) ohne bescheidmäßige Vorschreibung selbst zu berechnen und abzuführen hat. Dem Schuldner kommt dabei nicht die rechtliche Position eines Abgabenschuldners, sondern – wie bereits ausgeführt – die eines Haftenden zu.

Treffen die Verpflichtungen zur Selbstberechnung und Entrichtung einen zur Abfuhr verpflichteten Haftungsverpflichtigen, so gelten die §§ 202, 204 Abs. 3 (Rundung) und § 240 BAO. (*Ritz*, BAO⁶, Rz 2 zu § 201).

Es ist somit - im Hinblick auf die Subsidiarität von Feststellungsbescheiden nach § 92 BAO (vgl. Pkt. 3.1.1) - konkret zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall ein Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO iVm § 202 BAO zu erlassen ist bzw. erlassen werden kann und so die von der Bf gestellte Rechtsfrage (vgl. Pkt. 3.1.1) geklärt wird.

3.1.3 Haftungsbescheid/Gutschriftbescheid gemäß § 202 Abs. 1 BAO:

Nach § 202 BAO ist auf Abgaben, deren Selbstberechnung einem abgabenrechtlichen Haftungsverpflichtigen obliegt, § 201 BAO sinngemäß anzuwenden. Dort wird angeordnet, dass bei Unrichtigkeit von Selbstberechnungen (und Vorliegen näherer Voraussetzungen) auf Antrag oder von Amtswegen eine bescheidmäßige Festsetzung zu erfolgen hat. Obwohl in § 202 Abs. 1 BAO nur Nachforderungen genannt sind, ist es in der Literatur anerkannt, dass es auch im Fall zu viel abgeführter Abgaben eine Korrekturmöglichkeit mit Gutschriftbescheid gibt. (*Frei in SWK 25/2009 S 751ff*)

Ergeben sich hinsichtlich einer Selbstberechnungsabgabe im sinngemäßen Vollzug des § 201 BAO nach § 202 BAO Gutschriften, weil sich die Einbehaltung und (oder) die Abfuhr als zu hoch erwiesen haben, so kann oder muss je nachdem, welcher Tatbestand des

§ 201 BAO einschlägig wird, ein Gutschriftbescheid an den Abfuhrpflichtigen ergehen. (Vgl. *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, S. 549).

Gutschriftbescheide können ua auch erlassen werden, wenn sich die Einbehaltung als überhöht erweist. (Vgl. *Ritz*, BAO⁶, Rz 8 zu § 202).

Wie der Sachverhaltsdarstellung (vgl. Pkt. 1) zu entnehmen ist, hat die Bf aufgrund des Teilurteiles vom 2017, xyz-1, LG B, hinsichtlich eines Pflichtteilsanspruches des A am 1717 einen Betrag von YY Euro an A überwiesen. Ein Betrag von ZZ Euro, welcher einer 27,5 %igen Kapitalertragsteuer aus XY Euro (=X Euro zzgl. 4% Zinsen vom 2014 bis inkl. 2/17) entspricht, wurde von der Bf einbehalten. Eine Einzahlung von Kapitalertragsteuer auf das Abgabekonto der Bf erfolgte jedoch nicht.

Die Bf hat somit als Abzugsverpflichtete bzw. Haftungspflichtige zwar Kapitalertragsteuer einbehalten allerdings nicht abgeführt. Je nachdem, ob die Pflichtteilergänzungszahlung eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 darstellt oder nicht, erfolgte die Einbehaltung zu Recht und die Abfuhr an das Finanzamt wurde zu Unrecht unterlassen oder die Einbehaltung erfolgte zu Unrecht. Die Vorgangsweise der Bf müsste oder könnte somit einen Haftungsbescheid oder einen Gutschriftbescheid zur Folge haben.

Dazu darf auch Folgendes angemerkt werden:

Ist der Abzug von Kapitalertragsteuer im konkreten Fall ungewiss bzw. strittig, handelt der Abzugsverpflichtete zur Vermeidung von Haftungsfolgen pflichtgerecht, wenn er die Kapitalertragsteuer einbehält und abführt. (Vgl. *Marschner in Jakom*, EStG 2017, Rz 3 zu § 95, BFH vom 03.11.2010, I R 98/09).

3.1.4 sinngemäße Anwendung des § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO:

Die sinngemäße Anwendung des § 201 BAO ergibt sich konkret aus § 202 Abs. 1 BAO.

§ 201 Abs. 3 BAO sieht eine zwingende Festsetzung vor, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wurde. (Vgl. *Ritz*, BAO⁶, Rz 32 zu § 201).

Im gegenständlichen Fall brachte die Bf mit Schriftsatz vom 17.02.2017 einen Antrag gemäß § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO ein.

Ein Antrag nach § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO unterliegt nach § 85 a BAO der Entscheidungspflicht.

Er ist zurückzuweisen, wenn er unzulässig ist (zB bei fehlender Antragsbefugnis des Einschreiters) oder wenn er nicht fristgerecht eingebracht wurde. (Vgl. *Ritz*, BAO⁶, Rz 29 zu § 201)

Im gegenständlichen Fall besteht – wie unter Pkt 3.2 dargestellt wird - eine Antragsbefugnis der Bf. Auf die Einhaltung der Antragsfrist darf – wie folgt – eingegangen werden:

Die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages kann in einer Erklärung, auf einem Einzahlungsbeleg oder auf andere Weise erfolgen. (Vgl. zB. BMF vom 15.10.2002, 05 1201/3-IV/5/02)

Nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete bzw. Haftungspflichtige unabhängig von der Abgabenabfuhr, innerhalb der hierfür vorgesehenen Frist (§ 96 Abs. 1 EStG 1988), eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung zu erstatten. Die Anmeldung ist auch dann in der vorgeschriebenen Form und fristgerecht einzureichen, wenn ein Steuerabzug nicht vorzunehmen ist. In der Anmeldung ist der Grund für das Unterbleiben des Steuerabzugs anzuführen. (Vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Rz 3 zu § 96 EStG 1988 neu, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, Rz 24 ff zu § 96).

Die Kapitalertragsteuer-Anmeldung war bis 2013 unter Verwendung des amtlichen Vordruckes Ka 1 vorzunehmen. Seit 01.01.2013 ist die Kapitalertragsteuer-Anmeldung ausschließlich in elektronischer Form über FinanzOnline beim zuständigen Finanzamt einzubringen. (*Hofstätter/Reichel*, EStG, Rz 3 zu § 96 EStG 1988 neu).

Werden Anbringen auf einem für sie nicht zugelassenen Weg der Abgabenbehörde zugeleitet, so gelten sie als nicht eingebracht und können daher auch keine Entscheidungspflicht auslösen. Sie sind jedoch als Beweismittel im Sinne des § 166 BAO zu qualifizieren und als solche allenfalls verwertbar. (Vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, Anm 9 zu § 86a).

Die Bf legte dem Antrag gemäß § 201 Abs. 3 BAO vom 17.02.2017 – unter Verwendung des amtlichen Vordrucks Ka 1 - eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung betreffend die Auszahlung des Pflichtteilergänzungsanspruches bei. Auch wenn diese Kapitalertragsteuer-Anmeldung nicht in elektronischer Form erfolgte, so ist sie - aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes - doch als ein dem auf § 201 Abs. 3 BAO gestützten Antrag beigegebenes Beweismittel, mit dessen Hilfe die Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer tatsächlich zugleich mit der Einbringung des Antrages gemäß § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, anzusehen.

Da die Kapitalertragsteuer-Anmeldung dem Antrag nach § 201 Abs. 3 BAO vom 17.02.2017 beigelegt war, erfolgte daher die Antragstellung aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts fristgerecht.

§ 202 Abs. 1 BAO und die darin vorgesehene sinngemäße Anwendung des § 201 BAO ist allerdings so lange nicht anwendbar, als § 240 Abs. 3 BAO die Rückzahlung an den Eigenschuldner ermöglicht oder ermöglichen würde. (Vgl. *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, S 549).

Gutschriftbescheide sind insoweit nicht zu erlassen, als eine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO erfolgte oder im Falle einer diesbezüglichen Antragstellung zu erfolgen hätte. (Vgl. *Ritz*, BAO⁶, Rz 9 zu § 202).

3.1.5 Subsidiarität der Haftungsbescheide/Gutschriftbescheide im Verhältnis zu § 240 Abs. 3 BAO:

In § 202 Abs. 2 BAO ist eine Subsidiarität der Haftungsbescheide/Gutschriftsbescheide im Verhältnis zu der auf § 240 Abs. 3 BAO gestützten Rückzahlung vorgesehen, wobei eine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO nur voraussetzt, dass die Einbehaltung von Abgaben zu Unrecht erfolgte, nicht aber, dass diese Beträge vom Abfuhrpflichtigen auch entrichtet worden sind. (Vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO Rz 10 zu § 240, *Ritz*, BAO⁶, Rz 3 zu § 240, *Ritz*, SWK 2000, S 855).

Da anlässlich des gerichtlich festgestellten Pflichtteilsanspruches des A ein Betrag von ZZ Euro, welcher einer 27,5 %igen Kapitalertragsteuer aus XY Euro (=X Euro zzgl. 4% Zinsen vom 2014 bis inkl. 2/17) entspricht, von der Bf einbehalten wurde (vgl. Pkt. 1), ist im gegenständlichen Fall aufgrund der erfolgten Einbehaltung zu prüfen, ob § 240 Abs. 3 BAO anwendbar ist.

Antragsbefugt ist nach § 240 Abs. 3 BAO der Eigenschuldner, nicht jedoch der Abfuhrpflichtige (vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, S 708, *Ritz*, BAO⁶, Rz 2 zu § 240).

Eigenschuldner ist im Bereich der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge.

Im gegenständlichen Fall käme A - sofern ein Pflichtteilsergänzungsanspruch als Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 zu beurteilen wäre (Vgl. Pkt. 3.1.2) - als Empfänger von Kapitalerträgen in Betracht.

Die Bf durfte, da im konkreten Fall der Abzug von Kapitalertragsteuer ungewiss bzw. strittig war bzw. ist, zur Vermeidung von Haftungsfolgen die Kapitalertragsteuer einbehalten (und hätte diese auch abführen müssen). § 96 Abs. 4 EStG 1988 sieht anlässlich der Einbehaltung und Abfuhr zusätzlich eine Bescheinigung für den Empfänger der Kapitalerträge vor. (Vgl. *Marschner in Jakom*, EStG 2017, Rz 3 zu § 95, BFH vom 03.11.2010, I R 98/09).

Gemäß § 96 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 hat der Empfänger der Kapitalerträge vom Abfuhrpflichtigen eine Bescheinigung über die Höhe der Einkünfte und des Steuerbetrages, über den Zahlungstag, über die Zeit, für welche die Einkünfte gezahlt worden sind, und über das Finanzamt, an das der Steuerbetrag abgeführt worden ist, zu erhalten.

Diese Bescheinigung stellt die Grundlage für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer dar. Sie dient also dem Empfänger der Kapitalerträge für die Geltendmachung der Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer. Die Bescheinigung kann postalisch oder elektronisch an den Eigenschuldner übermittelt oder elektronisch zum Abruf zur Verfügung gestellt werden. Eine Übermittlung „nur auf Verlangen“ des Eigenschuldners ist nicht vorgesehen. (Vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, Anm 17 zu § 96, *Marschner in Jakom*, EStG 2017, Rz 9 zu § 96).

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat - trotz Antrages - eine Rückzahlung ua. (lit. c) dann zu unterbleiben, wenn ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrags auf Veranlagung zu erfolgen hätte, die einbehaltene Abgaben somit im Veranlagungsverfahren gemäß § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 angerechnet werden dürften.

Wenn nun der Empfänger der Kapitalerträge für die Geltendmachung der Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Einkommenssteuer oder die Körperschaftsteuer eine Bescheinigung nach § 96 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 benötigt, so wird diese – aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts - auch für einen gegenüber einer Anrechnung im Veranlagungsverfahren subsidiär möglichen Antrag auf Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO erforderlich sein. Nur aufgrund dieser Bescheinigung kann der Empfänger der Kapitalerträge beispielsweise konkret die Tatsache der Einbehaltung eines Betrages als Kapitalertragsteuer und die Höhe des vom Abfuhrpflichtigen einbehaltenen Steuerbetrages kennen.

Im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall nicht erfolgte Bescheinigung gemäß § 96 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 durch die Bf (vgl. Pkt. 1) ist es aus der Sicht des Bundesfinanzgericht dem potentiellen Empfänger von Kapitalerträgen, A, nicht möglich, einen Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO zu stellen.

Es ist daher aufgrund des Antrages der Bf gemäß § 201 Abs. 3 BAO (vgl. Pkt. 3.2 und 3.1.4) im Rahmen eines an die Bf zu erlassenden Haftungsbescheides oder Gutschriftsbescheides zu entscheiden, ob die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist bzw. ob eine Haftungsinanspruchnahme zu erfolgen hat oder nicht.

Die Subsidiarität des Haftungsbescheides/Gutschriftbescheides im Verhältnis zu der auf § 240 Abs. 3 BAO gestützten Rückzahlung kommt somit aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen.

3.1.6 Ergebnis:

Ein die Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO rechtfertigendes Interesse besteht im gegenständlichen Fall nicht, da die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage - aufgrund des von der Bf als Haftungspflichtige gestellten Antrages gemäß § 201 Abs. 3 BAO im Rahmen eines Haftungsbescheides oder eines Gutschriftsbescheides gemäß § 202 Abs. 1 BAO geklärt werden kann. Damit ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität zu verneinen (vgl. VwGH vom 20.12.2016, Ro 2015/15/0023).

Das Finanzamt hätte daher den Feststellungsantrag nach § 92 BAO zurückweisen müssen. (Vgl. VwGH vom 22.10.2015, Ra 2015/16/0069).

Der Spruch des Abweisungsbescheides vom 09.08.2017 ist somit dahingehend abzuändern, dass der Antrag auf Ausstellung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO nicht ab-, sondern zurückzuweisen ist. (Vgl. VwGH vom 21.10.1999, 98/15/0195, *Ritz*, BAO⁶, Rz 14 zu § 279, *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, S. 782)

3.2. Antrag gemäß § 201 Abs. 3 BAO vom 17.02.2017:

3.2.1 Anbringen im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO:

Zu den Anbringen im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO zählen nach dem Gesetzeswortlaut Anträge einer Partei, so auch ein Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 Abs. 3 BAO (vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 24 zu § 201).

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. (Vgl. VwGH vom 20.03.2014, 2010/15/0195).

Bei der Beurteilung von Parteienanbringen ist also grundsätzlich der Inhalt des Anbringens, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes maßgebend. Die Anwendung dieses Grundsatzes setzt voraus, dass eine der Auslegung zugängliche Parteierklärung vorliegt und dass der Wille der Partei aus diesem Vorbringen mit Eindeutigkeit erschlossen werden kann. (Vgl. VwGH vom 27.01.2005, 2004/16/0101)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Parteierklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten nimmt. (Vgl. VwGH vom 20.03.2014, 2010/15/0195).

Der Schriftsatz des steuerlichen Vertreters der Bf vom 17.02.2017 enthält – nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut – einen auf § 201 Abs. 3 BAO gestützten Antrag auf Festsetzung von Kapitalertragsteuer. Aus dem weiteren Inhalt dieses Schriftsatzes sowie der beigelegten Kapitalertragsteueranmeldung ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Bf diesen Antrag als potentiell zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete stellt bzw. stellen wollte. Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich bei dem Schriftsatz vom 17.02.2017 somit um ein Anbringen im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO, welches den Willen der Bf eindeutig zum Ausdruck bringt. Zu prüfen bleibt nur, ob die Bf als zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete zur Stellung eines Antrags nach § 201 Abs. 3 BAO legitimiert war. Dazu ist im Einzelnen Folgendes festzuhalten:

3.2.2 Kapitalertragsteuerabzug – Abzugsverpflichteter/Haftungspflichtiger:

Wie bereits unter Pkt 3.1.2 ausgeführt, ist im gegenständlichen Fall die Bf bei Vorliegen einer Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 als Schuldnerin der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 Abzugsverpflichtete und haftet dem Bund gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

§ 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid. Diese Vorschrift gilt nach § 202 Abs. 1 BAO sinngemäß, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Da – wie ausgeführt – sämtliche Zuwendungen einer eigennützigen österreichischen Privatstiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen und dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen und die eigennützige österreichische Privatstiftung weiters als Schuldnerin der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet, ihr also die Selbstberechnung der Kapitalertragsteuer als Haftungspflichtiger obliegt, gilt für die Bf als eigennützige österreichische Privatstiftung im Falle des Vorliegens von Zuwendungen nach § 202 BAO die Bestimmung die Bestimmungen des § 201 BAO sinngemäß.

Die Bf ist somit als potentiell Haftungspflichtige gemäß § 202 Abs. 1 BAO hinsichtlich der selbstzuberechnenden Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit Zuwendungen nach § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988 zur Stellung eines Antrages nach § 201 Abs. 3 BAO legitimiert.

3.2.3 Ergebnis:

Das Bundesfinanzgericht geht vom Vorliegen einer Aktivlegitimation der Bf als potentiell Haftungspflichtige zur Stellung eines Antrages gemäß § 201 Abs. 3 BAO aus, da der für Haftungspflichtige geltende § 202 Abs. 1 BAO, die sinngemäße Anwendung des § 201 BAO vorsieht.

Der Zurückweisungsbescheid vom 13.10.2017 ist somit ersatzlos aufzuheben (vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 6 und 11 zu § 279, Unger in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, S.780 und 781, VwGH vom 01.09.2017, Ra 2016/03/0055).

Der Antrag der Bf als potentiell Haftungspflichtige gemäß § 202 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 3 BAO ist somit wiederum unerledigt.

4 Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann nicht, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre. (Vgl. VwGH vom 06.04.2016, Ro 2016/16/0006).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungswesentlich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Salzburg-Aigen, am 17. April 2018