

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde vom 7. September 2017 des Beschwerdeführers Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2001 und 2002, jeweils vom 9. August 2017, zu Recht erkannt:

I)

Die Bescheide betreffend Festsetzung der
Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 werden aufgehoben.

II)

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde wurde von der gültigen Geschäftsverteilung vorerst der Gerichtsabteilung 6003 zur Erledigung zugewiesen. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 18. Februar 2019 wurde sie der Gerichtsabteilung 6022 übertragen.

1. Verfahrensgang

Mit Bescheiden jeweils vom 25. Mai 2010 schrieb das Finanzamt dem Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz BF) für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2006 Kapitalertragsteuer in Gesamthöhe von € 565.940,15 vor. Mit Erkenntnis vom 18. Juli 2014, RV/5101158/2010 gab das BFG der vom BF erhobenen Beschwerde vom 16. Juni 2010 hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000, 2001 und 2002 Folge und hob die angefochtenen Bescheide ersatzlos auf. Der VwGH hat das angeführte Erkenntnis des BFG aufgrund der Revision des Finanzamtes - insoweit es die Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 betroffen hat – mit Entscheidung vom 15. September 2016, Ra 2014/15/0025 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Mit Erkenntnis vom 22. Juni 2017, RV/5101674/2016 hat das BFG der Beschwerde vom 16. Juni 2010 betreffend der Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer

hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 vom 25. Mai 2010 stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben.

Mit Bescheiden vom 9. August 2017 wurden vom Finanzamt wiederum Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 und 2002 erlassen.

Mit Schreiben vom 7. September 2017 wurde vom BF Beschwerde gegen die angeführten Bescheide eingebracht, wobei der BF im Wesentlichen darauf verwies, dass gemäß § 209 Abs 3 BAO absolute Verjährung eingetreten sei.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde – aufgrund des Antrages, gem. § 262 Abs 2 BAO eine Beschwerdeentscheidung zu unterlassen – ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Mit Bescheiden jeweils vom 25. Mai 2010 wurde dem BF vom Finanzamt für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2006 Kapitalertragsteuer in Gesamthöhe von € 565.940,15 vorgeschrieben. Mit Erkenntnis vom 18. Juli 2014, RV/5101158/2010 gab das BFG der vom BF erhobenen Beschwerde vom 16. Juni 2010 hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000, 2001 und 2002 Folge und hob die angefochtenen Bescheide ersatzlos auf. Der VwGH hat das angeführte Erkenntnis des BFG mit seiner Entscheidung vom 15. September 2016, Ra 2014/15/0025 aufgrund der Revision des Finanzamtes - insoweit es die Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 betroffen hat – wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Mit Erkenntnis vom 22. Juni 2017, RV/5101674/2016 hat das BFG über die Beschwerde vom 16. Juni 2010 betreffend der Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 vom 25. Mai 2010 abgesprochen und im Spruch u.a. wie folgt ausgeführt:

„Im Namen der Republik

Das Bundesfinanzgericht hat ... betreffend Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 16. Juni 2010 wird stattgegeben und die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.“

Unter den Entscheidungsgründen hat das BFG u.a. wie folgt ausgeführt:

...

b)

als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 279 BAO:

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 207 Abs 2 BAO:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208 Abs 1 lit a BAO:

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

§ 209 Abs 3 BAO:

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

§ 209a BAO:

(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeverentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

(5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs 1 lit. b ergeht.

(6) Wird eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der Verjährung gemäß § 209 Abs 3 erster Satz zurückgenommen, so steht der Eintritt der Verjährung der Festsetzung einer Abgabe, soweit sie hinterzogen ist, nicht entgegen, wenn diese Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages erfolgt.

Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel iSd angewendeten Gesetzes auszulegen („gesetzeskonforme“ Bescheidauslegung, VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257; 25.11.2009, 2005/15/0055, 24.5.2012, 2009/15/0182; 26.2.2013, 2010/15/0064). Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (zB VwGH 23.2.2006, 2005/16/0243; 22.4.2009, 2006/15/0257; 2.9.2009, 2005/15/0035; 24.5.2012, 2009/15/0182); es sei denn, dass zwischen Spruch und Begründung Widersprüche bestehen oder zumindest nicht ausgeschlossen sind (VwGH 27.5.1998, 93/13/0052). Bei eindeutigem Spruch ist die Begründung nicht zu seiner Ergänzung oder Abänderung heranzuziehen (VwGH 23.1.1996, 95/05/0210, ZfVB 1997/1/424).

Aus dem Spruch der Entscheidung des BFG vom 22. Juni 2017, RV/5101674/2016 geht zweifelsfrei hervor, dass es sich bei dieser Aufhebung um eine meritorische Beschwerdeerledigung iSd § 279 BAO gehandelt hat. Der Spruch war eindeutig, lediglich die Begründung war widersprüchlich.

Aber auch die rechtlichen Erwägungen, insbesondere mit den Ausführungen, dass *„die bekämpften Bescheide mit so vielen Fehlern und Unklarheiten behaftet waren, dass es nicht möglich gewesen sei, die zu entscheidende Sache ausreichend zu konkretisieren“*, lassen keinen anderen Schluss zu.

Der letzte Satz der rechtlichen Erwägungen *„Die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide 2001 und 2002 waren daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs 1 BAO aufzuheben.“* widerspricht einerseits dem Spruch der Entscheidung und auch dem kompletten Begründungsteil samt rechtlichen Erwägungen und kann daher nicht dazu führen, die angeführte Entscheidung unter § 278 BAO zu subsumieren. Außerdem hätte eine Erledigung nach § 278 BAO in Form eines Beschlusses ergehen müssen.

Mit der Aufhebung vom 22. Juni 2017 sprach das BFG rechtskräftig aus, „dass es nicht möglich gewesen sei, die zu entscheidende Sache ausreichend zu konkretisieren“. Aus dem Wortlaut des § 278 BAO (*„wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.“*) ist zu schließen, dass eine Zurückverweisung im gegenständlichen Fall schon deshalb ausgeschlossen ist, weil das die Möglichkeit von Ermittlungen (§ 115 Abs 1) voraussetzt. Wenn das Finanzamt laut der angeführten Entscheidung aber die Sache nicht ausreichend umschrieben hatte, kann die auch nicht mehr besser ermittelt werden.

Aufgrund des Umstandes, dass es sich bei der Entscheidung des BFG vom 22. Juni 2017, RV/5101674/2016 um keine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gehandelt hat, kommt die Bestimmung des § 209a Abs 5 BAO nicht zum Tragen.

Richtig ist die in diesem Erkenntnis unter Bezug auf UFS 4.1.2006, RV/1201-L/04, UFS 28.4.2006, RV/0639-W/05 und *Fischerlehner*, UFS Aktuell 2006, 119 sowie UFS Aktuell 2006,278 vertretene Auffassung, dass eine neuerliche Bescheiderlassung mangels entschiedener Sache nicht ausgeschlossen ist.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war jedoch zu prüfen, inwieweit unter Anwendung der Verjährungsbestimmungen der §§ 207 ff BAO eine neuerliche Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 und 2002 zulässig war.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei näher genannten – gegenständlich nicht vorliegenden – Abgaben drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist 10 Jahre (§ 209 Abs 3 BAO). Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, indem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 ist laut den Sachverhaltsfeststellungen im Vorverfahren zu den Bilanzstichtagen 30. April 2001 und 30. April 2002 entstanden, sodass das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 und 2002 zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung (9. August 2017) bereits verjährt war (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025).

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 und 2002 waren daher ersatzlos aufzuheben.

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Auf Grund der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und sind auch durch die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 16. April 2019