

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Schweitzer und Partner Steuerberatungs GmbH, Große Neugasse 8, 1040 Wien gegen den Bescheid des (damals zuständigen) Finanzamtes Baden Mödling vom 7. Juni 2016 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

A/1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war ab 2008 mit 25% an der XGmbH beteiligt. Ab September 2014 war er Alleingesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH. Die GmbH hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr (1.11. bis 31.10.).

Über das Vermögen der GmbH wurde im Mai 2016 ein Insolvenzverfahren eröffnet. Im Jänner 2017 erfolgte die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 40 FBG.

A/2. Bei einer über die Jahre 2008 bis 2014 durchgeführten Außenprüfung bei der XGmbH (samt Nachschau über den Zeitraum 11/2014 bis 4/2015) wurde unter anderem festgestellt, dass ab 2012 keine Jahreserklärungen und für den Nachschauzeitraum auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht wurden. Im Zuge einer Hausdurchsuchung wurden

aber für bestimmte Tage des Wirtschaftsjahres 2015 Tagesabrechnungen und Bargeld vorgefunden. Der Betrieb der GmbH wurde mit Ende April 2015 eingestellt.

Auf Basis der vorgefundenen Tagesabrechnungen ermittelte die Außenprüfung monatliche Nettoumsätze und nahm für den Nachschauzeitraum entsprechende Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vor. Das Finanzamt setzte weiters Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttung fest. Da zu diesem Zeitpunkt bereits das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet war, schrieb das Finanzamt die Kapitalertragsteuer für den Nachschauzeitraum dem Bf. direkt vor. Der Bericht über die Außenprüfung wurde an den Masseverwalter der GmbH zugestellt.

A/3. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bf. erfolgte mit folgendem Bescheid:

„Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum: 2015

*Gemäß § 93 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) steuerpflichtige Kapitalerträge für den oben angeführten Zeitraum: **32.010,00 Euro**.*

*Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% wird gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 festgesetzt mit **8.002,50 Euro**.*

Der Abgabebetrag wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe dieses Abgabenbescheides fällig (§ 210 Abs. 1 BAO).

Begründung:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Ab dem Zeitraum 2015 fungierten Sie als Geschäftsführer der Firma XGmbH. Bei der Außenprüfung zu AB-Nr.: 1234 konnte festgestellt werden, dass Ihnen die o.a. Beträge zugeflossen sind.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil über die Firma XGmbH mit Beschluss des Landesgerichtes Stadt vom 06.05.2016 ein Sanierungsverfahren eröffnet wurde.“

Dieser Bescheid wurde dem Bf. laut handschriftlichem Vermerk am 7.6.2016 mit RSa zugestellt.

A/4. Dagegen erhob der Bf. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist durch seine steuerliche Vertretung Beschwerde mit folgender Begründung:

Der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 vom 7.6.2016 gegen den Bf. sei mangels Bekanntgabe der Grundlagenbescheide formell und inhaltlich rechtswidrig. Aus dem einem Haftungspflichtigen eingeräumten Berufungsrecht gegen die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide („Grundlagenbescheide“) gemäß § 248 BAO ergebe sich, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist (VwGH 18.3.1997, 92/17/0003), und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (vgl zB VwGH 25.7.1990, 88/17/0235; 11.7.2000, 2000/16/0227). Eine solche Bekanntmachung habe durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (vgl zB Ellinger/Wetzel, BAO, 194). Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung mache den Haftungsbescheid rechtswidrig (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049).

Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Die Ermessensübung des Finanzamtes sei nicht im Rahmen der Ermessensrichtlinie erfolgt. Weiters habe das Finanzamt die Ermessensübung überhaupt nicht begründet. Der Bescheid sei somit auch aus diesem Grunde formell und inhaltlich rechtswidrig.

Schließlich warf die Beschwerde dem Finanzamt die Verletzung von Verfahrensvorschriften vor. Das Finanzamt habe den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Die vom Finanzamt in diesem Zusammenhang „im Rahmen der freien Beweiswürdigung“ angestellten Erwägungen und Folgerungen - insbesondere zur „schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und zur schuldhaften Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes“ - seien nicht schlüssig und in der Bescheidebegründung nicht entsprechend dargelegt worden.

A/5. Mit Beschwerdeverentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Das Vorbringen des Bf. betreffend die Bestimmungen des § 248 BAO gehe ins Leere, weil es sich beim angefochtenen Bescheid um keinen Haftungsbescheid handle. Vielmehr sei die aus der verdeckten Gewinnausschüttung resultierende Kapitalertragsteuer dem Bf. direkt vorgeschrieben worden. Der Vorwurf, dass der gegenständliche Sachverhalt nicht vollständig ermittelt worden sei, treffe ebenfalls nicht zu, weil das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht der XGmbH detaillierte Feststellungen getroffen habe, gegen die kein weiteres, substantiiertes Vorbringen erstattet worden sei.

Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin wiederholte die steuerliche Vertretung des Bf. alle bereits in der Beschwerde vorgetragenen Argumente, ohne auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung einzugehen.

B. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Der vorstehend dargestellte Sachverhalt ist in den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Akten abgebildet und unstrittig.

B/1. Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Abzugsverpflichteter ist nach Abs 2 leg.cit. der Schuldner der Kapitalerträge. Dieser hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen.

Gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 ist ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KEST-pflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Abs 2 Z 1 iVm § 93 Abs 1 EStG (*Kirchmayr/Franke* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 93 Tz 32; siehe auch VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Bei Kapitalerträgen aus verdeckten Gewinnausschüttungen richtet sich der Zuflusszeitpunkt nach § 19 EStG 1988 (siehe *Kirchmayr/Franke*, aaO, § 95 Tz 46).

B/2. Im vorliegenden Fall wurde die Kapitalertragsteuer dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH direkt vorgeschrieben. Bei dieser Festsetzung handelt es sich um einen Abgabenbescheid gemäß § 198 BAO und nicht um einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 BAO. Die Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag gehen somit ins Leere.

Laut Bescheid wurde die Kapitalertragsteuer für den **Zeitraum 2015** vorgeschrieben. Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich nicht um eine Jahresabgabe, sondern um eine Abzugssteuer, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jeden einem Gesellschafter zugewendeten Vorteil getrennt abzuführen ist. Bei ihrer bescheidmäßigen Vorschreibung tritt aus diesem Grund die Angabe des (Prüfungs)Zeitraumes in den Hintergrund. Diese Angabe ist nicht dazu geeignet, die Sache zu beschreiben, über die abgesprochen werden soll. Dies kann nur dadurch erfolgen, dass der Vorgang verbal so klar umschrieben wird, dass es einem sachkundigen Dritten möglich ist, diesen zweifellos zuzuordnen und abzugrenzen. Ergeht die Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge mittels Abgabenbescheid, hat daher der Bescheid klar zu umschreiben, über welchen Vorgang und damit über welche bestimmte

Abgabe er absprechen soll. Die Angabe eines Zeitraumes ist dafür niemals für sich allein, sondern nur in Ergänzung der verbalen Umschreibung geeignet.

Daraus ergibt sich, dass für jede Vorteilszuwendung erkennbar sein muss, wie hoch die Bemessungsgrundlage ist, wann der Vorteil zugeflossen ist, wie hoch der Abgabebetrag ist und wann dieser Abgabebetrag fällig war. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen erfordert diese Umschreibungspflicht eine entsprechende Sorgfalt (BFG 18.7.2014, RV/5101121/2014; siehe dazu auch *Schwaiger* in SWK 22/2010, S 695).

Der bekämpfte Kapitalertragsteuerbescheid führt in seinem Spruch lediglich „*steuerpflichtige Kapitalerträge für den oben angeführten Zeitraum (Anm: also 2015): 32.010 EUR*“ an. Weder im Spruch noch in der Begründung wird erläutert, welcher Art diese Kapitalerträge sind und auf welchem Sachverhalt sie beruhen. Die Begründung des Bescheides verweist dazu auch nicht auf den Bericht über die Außenprüfung bei der XGmbH. Die Außenprüfung wird lediglich in dem Zusammenhang erwähnt, dass in ihrem Zuge festgestellt worden sei, dass die angeführten Beträge dem Bf. zugeflossen wären. Damit ist jedoch keine Beschreibung und Begründung der Kapitalerträge erfolgt, sodass der Außenprüfungsbericht in die Beurteilung des angefochtenen Bescheides nicht einbezogen werden kann. Fehlt die Beschreibung des zugeflossenen Vorteiles, wurde die Abgabe nicht hinreichend konkretisiert. Ein solcher Bescheid ist im Rechtsmittelverfahren regelmäßig ersatzlos aufzuheben (*Schwaiger* in SWK 25/2010, S 777; UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06).

Dem vorgelegten Akt ist weiters auch nicht zu entnehmen, dass der Bericht dem Bf. gemeinsam mit dem Bescheid bekannt gegeben worden wäre. Im Außenprüfungsverfahren wurde er dem Masseverwalter der GmbH zugestellt und nicht dem Bf. als Geschäftsführer der GmbH. Ein nicht bekannt gegebener Bericht kann auch dann nicht in die Bescheidbeurteilung einbezogen werden, wenn der Bescheid in seiner Begründung ausdrücklich auf diesen Bericht verweist (vgl. BFG 18.7.2014, RV/5101121/2014).

B/3. Entgegen der angeführten Begründung, der Zufluss der Kapitalerträge an den Bf. sei im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden, enthält der Außenprüfungsbericht dazu keinerlei Ausführungen. Weder im Bericht noch im angefochtenen Bescheid ist der Zeitpunkt des Zuflusses an den Bf. thematisiert und konkretisiert.

Die Kapitalertragsteuer aus Beteiligungserträgen (dazu zählen verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften) ist gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 als Zeitpunktbesteuerung für jeden zugewendeten Vorteil im Zuflusszeitpunkt in Abzug zu bringen und binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen („Einzelbesteuerungsverfahren“, *Schwaiger* in SWK 25/2010, S 777).

Im vorliegenden Fall wurde Kapitalertragsteuer auf der Basis zugeschätzter Gewinne eines abweichenden Wirtschaftsjahres (Rumpfwirtschaftsjahr) festgesetzt. Die Gewinnschätzung

umfasst den Zeitraum 1.11.2014 bis 30.4.2015. Die Kapitalertragsteuerfestsetzung betrifft ausdrücklich den „Zeitraum 2015“. Es wären Feststellungen zu treffen gewesen, wann die Beteiligungserträge zufließen und eine Begründung zu nennen gewesen, warum das Finanzamt von einem Zufluss der Zuschätzungen für November und Dezember 2014 erst im Kalenderjahr 2015 ausging.

B/4. Die Kapitalertragsteuer ist eine Selbstberechnungsabgabe, für die gemäß § 201 Abs 4 BAO eine zusammengefasste Festsetzung erfolgen kann. Die zusammengefasste Festsetzung darf nur für Abgaben erfolgen, für die ein Festsetzungsbedarf im Sinne des § 201 Abs 1 BAO gegeben ist. Bei der zusammengefassten Festsetzung liegt – im Unterschied zum Sammelbescheid – ein einziger Bescheid vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann.

Der vorliegende Bescheid setzt Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 fest, das heißt, für das ganze Kalenderjahr. Nach der Aktenlage besteht aber kein Festsetzungsbedarf für das ganze Kalenderjahr, weil der Betrieb mit Ende April eingestellt wurde. Geht man davon aus, dass der angefochtene Bescheid eine zusammengefasste Festsetzung darstellt, so wäre er auch deshalb aufzuheben, weil er Festsetzungen für Zeiträume enthält, für die kein Festsetzungsbedarf besteht.

B/5. Abschließend darf noch erwähnt werden, dass das Finanzamt mit Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 13.1.2017 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der XGmbH mit Null festsetzte. Zwar besteht zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren der Körperschaft und dem Einkommensteuerverfahren des Anteilsinhabers keine Bindung (etwa VwGH 16.3.1993, 89/14/0123), dennoch führt diese Diskrepanz vor dem Hintergrund, dass die Sache des Kapitalertragsteuerbescheides nicht hinreichend konkretisiert wurde, zu weiteren Unklarheiten.

Aus den angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben, was mangels entschiedener Sache einer neuerlichen Bescheiderlassung aber nicht grundsätzlich entgegensteht (UFS 9.9.2009, RV/0144-S/08 mWN).

C. Zulässigkeit einer Revision

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).

Das Bundesfinanzgericht folgt in seiner Entscheidung der zitierten Judikatur. Darüber hinaus handelt es sich beim Beschwerdefall um eine verfahrensrechtliche Frage von nicht grundsätzlicher Bedeutung.

Salzburg, am 23. August 2021