

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch den Steuerberater Herrn Martin Friedl, Marktplatz 2, 4650 Lambach, über die Beschwerde vom 13. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Februar 2023 betreffend **Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020 vom 19. September 2022** zu Recht:

I)

Der Beschwerde wird gem. § 279 BAO Folge gegeben. Der Bescheid vom 9. Februar 2023 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO hinsichtlich Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020 vom 19. September 2022 wird ersatzlos aufgehoben.

II)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der – in Insolvenz befindlichen – Firma „W“ durchgeführten Außenprüfung wurde von der belangten Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) als 100 %ige Gesellschafterin am 19.09.2022 ein Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 erlassen. Seitens der belangten Behörde wurden Vorteilszuwendungen an die BF als 100 %ige Gesellschafterin angenommen. Die Verschreibung der Kapitalerträge erfolgte seitens der belangten Behörde an die BF, da sich die Firma „W“ im Konkurs befunden habe.

Mit Schreiben vom 06.10.2022 wurde von der BF eine Beschwerde gegen den angeführten Bescheid bei der belangten Behörde eingebracht. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die belangte Behörde durch die Erlassung von Jahresbescheiden dem gesetzlichen Auftrag nicht entsprochen habe und die BF in ihrem Recht auf Erlassung von Einzelbescheiden für jede ihr „ausnahmsweise“ vorzuschreibende Kapitalertragsteuer verletzt habe, was den angefochtenen Bescheid bereits deshalb inhaltlich rechtswidrig mache. Es sei zwar zulässig, Abgabenbescheide als kombinierte Bescheide (sog. Sammelbescheide), worunter man die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskraftfähiger) Bescheide verstehe, zu erlassen. Dabei seien allerdings die essentiellen Spruchbestandteile (die Art und Höhe der Abgaben, der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Bemessungsgrundlagen) gesondert anzuführen. Bediene sich die Abgabenbehörde eines Sammelbescheides, sei jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar und es trete hinsichtlich von einer Beschwerde nicht betroffener Festsetzungen Rechtskraft ein. Diesen Kriterien werde der in den angefochtenen Bescheid aufgenommene Spruch in keiner Weise gerecht, weil nicht zu erkennen sei, für welche Kapitalerträge die zu welchem Zeitpunkt gem. § 4 BAO entstandene Kapitalertragsteuer festgesetzt worden sei. Aus diesen Gründen könne der angefochtene Bescheid mit der Bezeichnung „Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020“ auch nicht – mangels Bestimmtheit – als aus mehreren Einzelbescheiden zusammengesetzter Bescheid angesehen werden und verletze der Bescheid die BF daher vorderhand in ihrem Recht auf Individualisierung eines Bescheidspruches in Sammelbescheiden. Weiters seien weder aus dem Spruch noch aus der Begründung des angefochtenen Bescheides die Zeitpunkte ersichtlich, in denen die angeblichen Kapitalerträge der BF zugeflossen seien. Ein Beiblatt gebe lediglich über die Berechnung der Bemessungsgrundlagen Auskunft.

Zusätzlich wurde von der BF noch inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vorgebracht.

In weiterer Folge wurde der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 vom 19.09.2022 von der belangten Behörde mit Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 09.02.2023 aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 gegenüber der BF erlassen. In der Begründung des Aufhebungsbescheides wurde von der belangten Behörde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde gem. § 299 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Abgabenbescheide hätten gem. § 198 BAO im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Der Spruch des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020 vom 19.09.2022 habe nicht alle diese im § 198 BAO angeführten Bestandteile enthalten, weshalb er sich als nicht richtig erwiesen habe. Eine Aufhebung gem. §

299 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Weiters wurde auf die Ausführungen in dem aufgrund dieses Bescheides neu ergangenen Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 vom 09.02.2023 verwiesen.

Mit Schreiben vom 13.03.2023 brachte die BF eine Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 09.02.2023, mit welchem der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020 vom 19.09.2022 aufgehoben worden war, bei der belangten Behörde ein. In der Begründung wurde vorgebracht, dass die belangte Behörde von einem unvollständigen Spruch des aufgehobenen Bescheides und daher von der Verletzung von Verfahrensvorschriften ausgehe. Nach der Rechtsprechung lege die Abgabenbehörde bei einer Bescheidaufhebung von Amts wegen fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansehe. Damit sei die Sache dieses Verfahrens bestimmt. Die Begründung des Aufhebungsbescheides habe daher das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO und die Gründe für die Ermessensübung darzulegen. Ein Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO sei ein Bescheid kassatorischer Art. Den Gegenstand des Aufhebungsverfahrens würden dabei die Gründe bilden, auf die sich die Unrichtigkeit des Spruches des Bescheides stützten. Die belangte Behörde stütze in der Begründung des angefochtenen Bescheides die Aufhebung eindeutig darauf, dass der aufgehobene Bescheid unter Verletzung einer Verfahrensvorschrift (§ 198 BAO) erlassen worden sei; der Spruch des Bescheides sei unvollständig gewesen. Nach der Rechtsprechung würden Mängel im Verfahren, das zur Erlassung des aufgehobenen Bescheides geführt hätte, für sich allein keinen Grund für eine Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO darstellen. Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften sei daher nicht zulässig. Sollte die auf § 299 BAO gestützte Aufhebung gegen eine unvollständige, also gegen eine rechtlich unwirksame und daher als Bescheid nicht existent gewordene abgabenbehördliche Erledigung gerichtet gewesen sein, sei auch eine solche Aufhebung unzulässig und wäre der angefochtene Aufhebungsbescheid schon aus diesem Grund aufzuheben. Damit fehle es aber dem mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen neuen Sachbescheid an rechtlichen Grundlagen, zumal gem. § 299 Abs 3 BAO das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (§ 299 Abs 1 BAO) in die Lage zurücktrete, in der es sich vor der Aufhebung befunden habe. Sollte der aufgehobene Bescheid vom 19.09.2022 aber (trotz Unvollständigkeit des Spruches) wirksam gewesen sein, hätte die belangte Behörde ihn im Rahmen des dagegen mit der Beschwerde vom 06.10.2022 in Lauf gesetzten Verfahrens mittels Beschwerdeverentscheidung aufheben müssen. Für eine Ermessensübung im Rahmen des Aufhebungsverfahrens gem. § 299 BAO wäre dann überhaupt kein Platz mehr gewesen und erweise sich dadurch auch das im angefochtenen Bescheid geübte Ermessen als fehlerhaft, weil unnötig.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.06.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO setze voraus, dass der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche, somit, dass der Inhalt des Bescheides nicht richtig sei. Die Unrichtigkeit eines Bescheides könne sich ua daraus ergeben, dass er nicht

dem Gesetz oder einer Verordnung entspreche. Für die Rechtsfolge des § 299 BAO sei der Grund der Unrichtigkeit belanglos. Der Spruch des Erstbescheides vom 19.09.2022 habe einen unrichtigen Spruch enthalten, da gem. § 198 BAO vorgeschriebene Inhaltsbestandteile gefehlt hätten. Die Ermessensübung sei entsprechend begründet worden.

Mit Schreiben vom 02.08.2023 wurde von der BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht.

Am 25.09.2023 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 24.10.2023 wurde die BF aufgefordert, sowohl den ihr am 21.09.2022 zugestellten Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 vom 19.09.2022 samt Beilage als auch den neuen Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 vom 09.02.2023 samt Beilage (zugestellt am 14.02.2023) vollständig in Kopie an das Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

Mit Eingabe vom 23.11.2023 wurden von der BF die geforderten Bescheidkopien an das Bundesfinanzgericht übermittelt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass die im Bescheid vom 09.02.2023 behauptete „Beilage“ (Seite 5 von 6) diesem nicht beigegeben war. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Senatszuständigkeit von der BF zurückgenommen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 27.11.2023 wurde der belangten Behörde das Schreiben der BF vom 23.11.2023 samt Anlagen zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 08.01.2024 wurde von der belangten Behörde mitgeteilt, dass auf eine weitere Stellungnahme verzichtet werde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 06.02.2024 wurde die belangte Behörde aufgefordert, dem Bundesfinanzgericht mitzuteilen, welche der im § 198 BAO angeführten Bestandteile der Spruch des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020 vom 19.09.2022 nicht enthalten habe.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 20.02.2024 wurde vorgebracht, dass zur Bemessungsgrundlage und damit zum Bescheidspruch die Anführung des Zeitraums oder des Zeitpunktes, für den oder auf den bezogen die Abgabe festgesetzt werde, gehöre (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 198). Abgabenbescheide hätten neben dem Abgabebetrag auch die Bemessungsgrundlage sowie - gegebenenfalls - den Zeitpunkt der Fälligkeit zu enthalten. Dazu sei auch die Fixierung des Zuflusszeitpunktes notwendig. Weiters müssten Bescheide, die Sache, über die sie absprechen würden, ausreichend konkretisieren. Bei der KEST bedeute dies, dass es oftmals nicht ausreiche, lediglich den Zeitraum für die Festsetzung im Spruch

anzugeben, da sie - je nach ihrem Abfuhrzeitpunkt - in mehreren Formen erhoben werde und sich somit auf einen bestimmten Zeitraum oder auf einen bestimmten Zeitpunkt beziehen könne. Der Zufluss von Beteiligungserträgen richte sich für verdeckte Ausschüttungen nach dem Zeitpunkt des Zufließens iSd § 19 EStG 1988. Der Abgabenanspruch bzw die Abfuhrverpflichtung könne somit an jedem Kalendertag des Jahres entstehen, weshalb die einzelne Abgabe nur in wenigen Ausnahmefällen mit einer Zeitraumangabe unmissverständlich konkretisierbar sei. In den meisten Fällen sei diese für sich allein nicht geeignet, die einzelne KESt ausreichend zu bestimmen. Bei Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft handle es sich um die Einzelbesteuerung von Zuflüssen und nicht um die zeitraumbezogene Erhebung einer Abgabe (vgl Schwaiger in SWK 25/2010, S 777 mit weiteren Ausführungen). Fehle der Name des Empfängers des Kapitalertrages oder auch die Beschreibung des zugeflossenen Vorteils, sei die Abgabe nicht ausreichend konkretisiert und der Bescheid im Rechtsmittelverfahren regelmäßig ersatzlos aufzuheben. Die Angabe eines Zeitraumes komme nur dann in Frage, wenn es sich wirklich um einen dauerhaft gleichbleibenden Zufluss handle. Um eine solche Aufhebung im weiteren Verfahren zu vermeiden, sei der Bescheid vom 19.09.2022 von Amts wegen aufgehoben worden, da bei den Grundlagen für die Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) der Zuflusszeitpunkt bzw. -tag gefehlt habe und im Spruch lediglich der Zeitraum angegeben gewesen sei, obwohl es sich nicht um einen dauerhaft gleichbleibenden Zufluss gehandelt hätte.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 20.02.2024 wurde die Eingabe der belangten Behörde der BF zur Kenntnisnahme weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 28.03.2024 wurde von der BF mitgeteilt, dass sich die belangte Behörde – im Großen und Ganzen – in der Stellungnahme vom 20.02.2024 dem Vorbringen der BF in der Beschwerde vom 06.10.2022 gegen den Bescheid vom 19.09.2022 angeschlossen habe. Auch die belangte Behörde sei nun der Ansicht, dass der ursprünglich angefochtene (und mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid aufgehobene) Bescheid dem Konkretisierungsgebot nicht entsprochen habe. Solche Bescheide könnten aber – wegen ihrer rechtlichen Unwirksamkeit – auch nicht gem. § 299 (1) BAO aufgehoben werden. Die BF erkläre daher gem. § 300 (1) a BAO gegenüber dem Bundesfinanzgericht ihre Zustimmung zur Aufhebung des angefochtenen Aufhebungsbescheides vom 09.02.2023 durch die belangte Behörde. Der BF sei bewusst, dass der zuständige Richter den Fall ganz anders sehe und dieser vermutlich von einer rechtlichen Wirksamkeit des mit dem angefochtenen Bescheid aufgehobenen Bescheides vom 19.09.2022 ausgehe, weil nach der bisherigen Rechtsprechung (VwGH vom 03.05.2022, Ra 2020/15/0055) die Frage, ob ein Bescheid als „Sammelbescheid“ bezeichnet werden könne, keine Rechtsfrage i.S.d. Art. 133 (4) B-VG darstelle („weil die Bundesabgabenordnung einen solchen Begriff nicht verwende“). Der VwGH habe sich mit dieser „Rechtsprechung“ der Beantwortung der Frage verweigert, ob eine unkonkretisierte Erledigung einer Verwaltungsbehörde einen wirksamen (Sammel)Bescheid, also wirksame (Einzel)Bescheide darstellen könne. Die BF sehe (derzeit noch) von einer Ablehnung des Richters wegen Befangenheit ab. Sie sehe immer noch die

Chance, dass er sich von seinen Anschauungen durch stichhaltige Argumente abbringen lassen werde; das beste Zeichen dafür wäre ein Beschluss gem. § 300 (2) b BAO mit dem er der belangten Behörde die Entscheidung über die Aufhebung des angefochtenen Bescheides überließe.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 02.04.2023 wurde der belangten Behörde die Eingabe der BF vom 28.03.2024 zur Kenntnissnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 22.04.2024 wurde von der belangten Behörde mitgeteilt, dass nach ihrer Ansicht die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020 vom 19.09.2022 zu Recht erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 06.06.2024 zog die BF den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die belangte Behörde erließ am 19.09.2022 gegenüber der BF den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020.

Der Spruch des Bescheides lautet wie folgt:

„Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer

für den Zeitraum: 2020

Gemäß § 93 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 steuerpflichtige Kapitalerträge für den oben angeführten Zeitraum: 55.111,47 Euro.

Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 % wird gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 festgesetzt mit 15.155,65 Euro.

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

In der Bescheidbegründung wurden auszugsweise der Gesetzestext des § 95 EStG 1988 und die einzelnen Textziffern (Tz) der von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttungen („Tz. 4: Miete Appartement“, „Tz. 5: Privatanteil PKW und Telefon“ sowie „Tz.

6: Einfamilienhaus G“ samt einer Darstellung des festgestellten Sachverhaltes sowie einer Begründung für das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen) angeführt.

Als Beilage zur Bescheidebegründung wurde eine Aufstellung mit einer genauen Berechnung der Höhe der verdeckten Ausschüttungen laut den Tz 4 bis 6 angefügt, wobei die „Tz.6: Verdeckte Gewinnausschüttung EFH G“ nochmals als „Tz. 5“ bezeichnet wurde.

Der Bescheid vom 19.09.2022 enthält keinen Verweis auf den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bzw auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 04.05.2022. Der Bescheid vom 19.09.2022 enthält weder im Spruch noch in der Bescheidebegründung einen Verweis auf § 201 BAO.

Am 09.02.2023 wurde der Bescheid vom 19.09.2022 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 von der belangten Behörde gem. § 299 Abs 1 BAO aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalerträge für den Zeitraum 2020 erlassen.

Die belangte Behörde hat mit Schreiben vom 20.02.2024 mitgeteilt, dass der Bescheid vom 19.09.2022 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020 aufgehoben worden sei, *„da bei den Grundlagen für die Abgabefestsetzung (Bemessungsgrundlage) der Zuflusszeitpunkt bzw. -tag gefehlt habe und im Spruch lediglich der Zeitraum angegeben gewesen sei, obwohl es sich nicht um einen dauerhaft gleichbleibenden Zufluss gehandelt hätte.“*

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich allesamt aus dem dargelegten Verwaltungsgeschehen bzw den von der BF vorgelegten Bescheiden („Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2020“ vom 19.09.2022 samt Beilage sowie „Bescheid über die Aufhebung gem. § 299 BAO“ vom 09.02.2023).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst 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 (§ 279 Abs 1 BAO).

Gem. § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen legt die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheids fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht (vgl Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 299 Rz 8 mit Verweis auf VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Der Inhalt eines Bescheids ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl Ritz/Koran, BAO⁷, § 299 Rz 13 mit Verweis auf BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Eine Bescheidaufhebung nach § 299 lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften ist nicht zulässig (vgl VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009).

Laut der Begründung des hier angefochtenen Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO hätten Abgabenbescheide gem. § 198 BAO im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Der Spruch des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 19.09.2022 enthalte nicht alle diese im § 198 BAO angeführten Bescheidbestandteile, weshalb er sich als nichtig richtig erweise.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes („die belangte Behörde möge mitteilen, welche der im § 198 BAO angeführten Bestandteile der Spruch des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 19.09.2022 nicht enthalten habe“) konkretisierte die belangte Behörde den Aufhebungsgrund insofern, als eine Aufhebung des Bescheides erfolgt sei, da bei den Grundlagen für die Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) der Zuflusszeitpunkt bzw

–tag gefehlt habe und im Spruch lediglich der Zeitraum angegeben gewesen sei, obwohl es sich nicht um einen dauerhaft gleichbleibenden Zufluss gehandelt habe.

Seitens der belangten Behörde wurde dahingehend die für die Aufhebung maßgebende Rechtswidrigkeit festgelegt und ist über diese im Rahmen der gegenständlichen Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden. Im Rechtsmittelverfahren darf kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Bescheid der belangten Behörde über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 19.09.2022 alle Merkmale aufweist, die ihn zu einem Bescheid machen (§ 93 BAO). Er enthält die Bezeichnung "Bescheid", den Adressaten, die Bezeichnung der Behörde, ein Datum, die Unterschrift und auch ein Leistungsgebot.

Nach § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Gem. § 95 Abs 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gem. § 95 Abs 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise 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 Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Erfolgt eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs 4 EStG 1988 an den Gesellschafter liegt ein Abgabenbescheid vor (VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0153; Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 95 Rz 69).

Gem. § 198 Abs 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

Gem. § 4 Abs 2 lit. a Z 2 und 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (Z 2), und für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (Z 3). Bei Steuerabzugsbeträgen ist entscheidend, wann steuerabzugspflichtige Einkünfte als zugeflossen gelten. Dies richtet sich nach den Regelungen in den Abgabengesetzen. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (vgl VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025), ihre Entstehung richtet sich nach § 4 Abs 2 lit a Z 3 leg. cit. (vgl Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 4 Rz 11).

Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs 3 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs 1 EStG 1988 anzunehmen (vgl VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002). Verdeckte Ausschüttungen fließen daher zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (vgl VwGH 26.6.14, 2011/15/0028; VwGH 25.9.12, 2008/13/0241; 16.12.86, 86/14/0064). Dafür genügt es, dass die Vermögensmehrung bereits wirtschaftlich eingetreten ist oder die Verwirklichung eines Anspruches bereits derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung gleichkommt (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 19 Tz 4.1).

Bei verdeckten Ausschüttungen wird die Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 96 Abs 1 lit a EStG 1988 binnen einer Woche nach dem tatsächlichen Zufließen (§ 95 Tz 46) fällig (Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 96 Rz 6/1).

Ein Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für ein Kalenderjahr stellt eine zusammengefasste Festsetzung der Kapitalertragsteuer für alle verdeckten Ausschüttungen dar, die in diesem Jahr dem Empfänger zugeflossen sind.

Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen. Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (vgl VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182; VwGH 30.1.1992, 91/17/0101, 0102). Die Begründung eines Bescheides kann daher als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch eines Bescheides für sich allein betrachtet Zweifel an seinem Inhalt offenlässt (vgl etwa VwGH 5.3.1990, 89/15/0015; VwGH 14.6.1991, 88/17/0152; VwGH 23.4.1993, 91/17/0066). Kommt im Spruch des Bescheides auch unter Heranziehung der Begründung zur Auslegung des Spruches nicht klar zum Ausdruck, worüber entschieden wurde, so ist der Bescheid schon deswegen mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weil der Spruch der gebotenen Deutlichkeit entbehrt (vgl VwGH 20. 12. 1996, 95/17/0105).

Im Beschwerdefall erging am 19.09.2022 ein Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2020. Aus der Nennung der Bescheidadressatin (=BF), dem Hinweis auf die

Erzielung von gem. § 93 EStG 1988 steuerpflichtigen Kapitalerträgen und die Festsetzung der Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs 4 EStG 1988 sowie dem weiteren Hinweis in der Bescheidbegründung auf § 95 Abs 1 und 2 EStG 1988 und den Umstand, dass die Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs 4 EStG 1988 ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben sei, wenn die zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe und die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder die Empfängerin wisse, dass die Schuldnerin die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsgemäß abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitgeteilt worden sei, wurde die „Sache“ des Verfahrens und die konkrete gesetzliche Bestimmung im von der belangten Behörde aufgehobenen Bescheid eindeutig festgelegt.

Die belangte Behörde hat in der Begründung des aufgehobenen Bescheides unter „Tz. 4: Miete Appartement: ...“, „Tz. 5: Privatanteil PKW und Telefon: ...“ und „Tz. 6: Einfamilienhaus G: ...“ angeführt, warum bezüglich der einzelnen Textziffern verdeckte Ausschüttungen vorliegen würden. Weiters hat die belangte Behörde ausdrücklich auf die dem Bescheid angeschlossene Beilage verwiesen, aus der eine genaue Berechnung der laut Tz 4, 5 und Tz 6 (in der Beilage irrtümlich als 5 bezeichnet) der Bescheidbegründung zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen unter Nennung der Zeitpunkte des Zuflusses und der Höhe der Vorteilszuwendungen und der sich daraus ergebenden Kapitalertragsteuer hervorgeht.

Zum Vorbringen der belangten Behörde in der Eingabe vom 20.02.2024, wonach im Bescheid vom 19.09.2022 bei den Grundlagen für die Abgabefestsetzung (Bemessungsgrundlage) der Zuflusszeitpunkt bzw –tag gefehlt habe und im Spruch lediglich der Zeitraum angegeben gewesen sei, obwohl es sich nicht um einen dauerhaften Zufluss gehandelt habe, ist festzuhalten, dass die belangte Behörde bezüglich Tz 4 „Miete Appartement“ in der Beilage zur Begründung die genauen Zuflusstage angeführt hat. Betreffend der Tz 5 „Privatanteil PKW und Telefon“ ist auszuführen, dass sowohl hinsichtlich des PKWs (seit Anschaffung mit 10.06.2020) als auch hinsichtlich des Telefons die Zuflusszeitpunkte im Jahr 2020 mit der Bescheidbegründung inklusive Beilage hinreichend konkretisiert wurden. Auch hinsichtlich der Tz 6 ist aus der Bescheidbegründung inklusive Beilage ersichtlich, dass die verdeckten Ausschüttungen entsprechend den nicht zur Gänze verrechneten Aufwendungen sowie nicht verrechneten Gemeinkosten und einem geschätzten Gewinnaufschlag im Zeitraum 2020 festgestellt wurden, woraus sich schlüssig die Zuflusszeitpunkte ergeben.

Die belangte Behörde hat sich somit in ausreichender Art und Weise mit dem für das Entstehen des Abgabenanspruches wesentlichen Tatbestandsmerkmal des Zeitpunktes des Zufließens der Kapitalerträge auseinandergesetzt (vgl VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007).

Eine Aufhebung des Bescheides vom 19.09.2022 aus dem von der belangten Behörde genannten Aufhebungsgrund („*Fehlen des Zuflusszeitpunktes bzw –tages und Angabe lediglich des Zuflusszeitraumes, obwohl es sich nicht um einen dauerhaft gleichbleibenden Zufluss gehandelt habe*“) ist daher nicht zulässig, da eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheidspruchs aus dem genannten Grund nicht vorliegt.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116 bzw VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007), weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 2. Juli 2024