



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hannes Stöckl, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 5600 St. Johann/Pongau, Leo-Neumayer-Straße 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Kapitalertragsteuer 2002 bis 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine österreichische Privatstiftung. Bei einer über die Jahre 2002 bis 2004 (und Nachschauzeitraum 2005 - 2006) durchgeföhrten Außenprüfung wurden in Tz. 3 und Tz. 4 des Prüfungsberichtes folgende Feststellungen getroffen:

„Die Besteuerung der Zuwendung der Liegenschaft X durch die Privatstiftung an die Begünstigten wird ebenfalls analog der Vorprüfung beurteilt. Für das Jahr 2002 ergibt sich gegenüber der bescheidmäßig vorgeschriebenen und angefochtenen KEST-Vorschreibung keine Änderung. Für die KEST-Vorschreibungen der Jahre 2003 bis 2006 wird analog vorgegangen.“

Obige Zuwendung der Liegenschaft X durch die Privatstiftung an die Begünstigten, welche durch den Mittelwert erfasst und verkestet wird, umfasst jedoch nicht darüber hinausgehende Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten. Diese weiteren über den Mittelwert hinausgehenden Zuwendungen werden ebenfalls mit 33,33% verkestet (konkrete Beträge vgl. Feststellungen.xls)“

In Feststellungen.xls wurde Folgendes festgehalten:

„Die Aufwendungen, welche von der Privatstiftung für die Begünstigten getragen werden, sind als Kosten der privaten Lebensführung zu qualifizieren. Insoweit ist die Nutzungsmöglichkeit des Objektes X analog der Vorprüfung anhand des Mittelwertes als Zuwendung zu versteuern. Darüber hinausgehende Zuwendungen der Privatstiftung für die Begünstigten werden gesondert als Zuwendung besteuert.“

Es folgte eine Darstellung der Bemessungsgrundlagen getrennt nach Kalenderjahren.

Als Folge dieser Feststellung erließ das zuständige Finanzamt Haftungs- und Abgabenbescheide über den Zeitraum 2002 bis 2006 und setzte Kapitalertragsteuer in der vom Prüfer errechneten Höhe fest. Als Begründung verweisen die Bescheide auf den „Bp-Bericht 2002-2004 (Feststellungen.xls) und Begründung der Vorprüfung.“

In Tz. 17 des Prüfungsberichtes über die Vorprüfung wurde folgende Feststellung getroffen:

Zuwendungsbesteuerung:

„Die Nutzung des Ferienwohnhauses X durch die Begünstigten stellt eine Zuwendung der Stiftung an die Familie K dar. Diese Nutzung ist mit dem ortsüblichen Mittelpreis zu bewerten. Der nachstehend angeführte Ansatz ergibt sich aus einem fremdüblichen Vermietungspreis unter Berücksichtigung von Abschlägen im Zusammenhang mit der möglichen Auslastung und teilweise eingeschränkter Vermietungsmöglichkeit. Die bisher von der Familie K für die Nutzung an die Stiftung bezahlten Entgelte werden auf diese Beträge angerechnet.“ Es folgte eine Darstellung der Bemessungsgrundlagen und eine Berechnung der KESt mit 33,33% für beide Jahre getrennt.

Die dagegen eingebauchte Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungs-vorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der folgende Sachverhalt geht aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten, den Akten der Großbetriebsprüfung und dem Vorbringen der Bw. hervor und ist unstrittig.

Die Bw. wurde mit Stiftungsurkunde vom 20.11.2000 von Ing.K sowie seinen Kindern Dr.K, DI.K und K.W. als Stifter errichtet. Mit Nachstiftungsvertrag vom 14.12.2000 übertrug der Stifter Ing.K unentgeltlich den ihm gehörenden Hälftenanteil an einer Liegenschaft in X am Wörthersee an die Stiftung. Als Stichtag der Übergabe und Übernahme wurde der 31.12.2000

vereinbart. Das Grundstück grenzt unmittelbar an den Wörthersee. Darauf befindet sich eine Doppelhaushälfte.

Diese Liegenschaft wurde in der Vergangenheit durch die Familien K in den Sommermonaten als Ferienhaus kostenlos genutzt. Zum Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaft durch die Bw. befand sich das Gebäude in einem schlechten bzw. veralteten Zustand und wurde daher im Jahr 2002 umgebaut und modernisiert. Ab 2001 wurde für die Zeiten der Nutzung von den Benützern ein ortsübliches Entgelt bezahlt, wobei für die Preisfindung die Preise von Vergleichsobjekten herangezogen wurden. Die Rechnungen über die Nutzung der Liegenschaft für die Jahre 2001 und 2002 datieren alle vom 3.3.2003 (Anmerkung: Die Ankündigung der Außenprüfung für diese Jahre erfolgte am 26.3.2003) und wurden vom Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes ausgestellt. Die Rechnung für 2001 wurde an Ing.K gerichtet und weist für den Sommer 2001 ein Jahrespauschale in Höhe von € 2.906,91 auf. Für die Nutzung der Liegenschaft im Jahr 2002 wurden Rechnungen an Ing.K, Dr.K und DI.K ausgestellt, wobei die Abrechnung nach Tagen erfolgte und pro Tag € 220,- in Rechnung gestellt wurden. Insgesamt wurde das Objekt den Rechnungen zufolge im Jahr 2002 16 Tage lang genutzt. In beiden Jahren erfolgte eine Nutzung ausschließlich durch Familienmitglieder aus dem Kreise der Begünstigten der Privatstiftung. Schriftliche Nutzungsverträge gibt es nicht, die Nutzung wurde jeweils mündlich festgelegt. Zwischen dem Stiftungsvorstand und den Benützern gibt es eine Vereinbarung über den Mietpreis, der pro Tag zu bezahlen ist. Für die Reinigung, die Gartenpflege etc. sind die Nutzer verantwortlich, ebenso für Bettwäsche, Hand- und Geschirrtücher. Die Schlüsselübergabe wird privat organisiert. Die Kurtaxe an die Gemeinde X wurde im Jahr 2002 in Form einer pauschalen Ortstaxe für das ganze Jahr entrichtet.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die gegenständliche Vermietung nicht den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entspricht, sondern erblickte in der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft eine Zuwendung der Privatstiftung, die der Kapitalertragsteuer unterliegt. Es erließ daher mittels der Formulare L 20 die angefochtenen Bescheide, welche an die Bw. zu Handen des steuerlichen Vertreters adressiert sind und folgende Form und Inhalt aufweisen:

Haftungs- und Abgabenbescheid(e) über den Prüfungszeitraum 1.1. – 31.12.2002

Haftungs- und Abgabenbescheid(e) über den Prüfungszeitraum 1.1. – 31.12.2003

usw.

Unter dieser Überschrift sieht das Formular L 20 diverse vorgedruckte Tatbestände vor, die jeweils anzukreuzen wären. Darunter befindet sich ein freies Textfeld, welches mit der Bezeichnung „*Kapitalertragsteuer 33,33%*“ und der Höhe der Bemessungsgrundlage versehen und angekreuzt wurde und daneben den festgesetzten Betrag enthält. Der Bescheid über den

Zeitraum 1.1. – 31.12.2002 führt im Spruch weiters die Höhe des bereits gebuchten Betrages sowie den zur Nachzahlung verbleibenden Betrag an. Darüber hinaus enthält der Spruch dieser Bescheide keine weiteren Aussagen. Die Begründung der Bescheide lautet „*vgl. Begr. der Vorprüfung sowie BP-Bericht 2002-2004 (Feststellungen.xls)*“.

Der Bp-Bericht 2002 – 2004 enthält folgende Aussagen:

„Die Besteuerung der Zuwendung der Liegenschaft X durch die Privatstiftung an die Begünstigten wird ebenfalls analog der Vorprüfung beurteilt. Für das Jahr 2002 ergibt sich gegenüber der bescheidmäßigt vorgeschriebenen und angefochtenen KEST-Vorschreibung keine Änderung. Für die KEST-Vorschreibungen der Jahre 2003 bis 2006 wird analog vorgegangen.“

Obige Zuwendung der Liegenschaft X durch die Privatstiftung an die Begünstigten, welche durch den Mittelwert erfasst und verkeitet wird, umfasst jedoch nicht darüber hinausgehende Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten. Diese weiteren über den Mittelwert hinausgehenden Zuwendungen werden ebenfalls mit 33,33% verkeitet (konkrete Beträge vgl. Feststellungen.xls)“

In Feststellungen.xls wurde Folgendes festgehalten:

„Die Aufwendungen, welche von der Privatstiftung für die Begünstigten getragen werden, sind als Kosten der privaten Lebensführung zu qualifizieren. Insoweit ist die Nutzungsmöglichkeit des Objektes X analog der Vorprüfung anhand des Mittelwertes als Zuwendung zu versteuern. Darüber hinausgehende Zuwendungen der Privatstiftung für die Begünstigten werden gesondert als Zuwendung besteuert.“

Es folgte eine Darstellung der Bemessungsgrundlagen getrennt nach Kalenderjahren.

Der Bp-Bericht über die Vorprüfung hat folgenden Inhalt:

Zuwendungsbesteuerung:

„Die Nutzung des Ferienwohnhauses X durch die Begünstigten stellt eine Zuwendung der Stiftung an die Familie K dar. Diese Nutzung ist mit dem ortsüblichen Mittelpreis zu bewerten. Der nachstehend angeführte Ansatz ergibt sich aus einem fremdüblichen Vermietungspreis unter Berücksichtigung von Abschlägen im Zusammenhang mit der möglichen Auslastung und teilweise eingeschränkter Vermietungsmöglichkeit. Die bisher von der Familie K für die Nutzung an die Stiftung bezahlten Entgelte werden auf diese Beträge angerechnet.“

Die Begründungen beider Prüfungsberichte enthalten keinerlei Hinweis darauf, wem genau die Zuwendung zugekommen ist, welche Personen also die Empfänger der Kapitalerträge und damit die Schuldner der Kapitalertragsteuer sind. Es findet sich auch keine Erklärung, ob die Bw. im Haftungswege oder als Primär-Abgabenschuldnerin herangezogen werden soll.

Hinsichtlich des Jahres 2002 wurde – wie schon dargestellt - bereits im Zuge der Vorprüfung Kapitalertragsteuer bescheidmäßig festgesetzt, und zwar in Höhe von € 2.664,69 mittels Erstbescheid vom 8.1.2004. Wie im Betriebsprüfungsbericht 2002 – 2004 dargestellt ergab sich durch die neuerliche Außenprüfung hinsichtlich dieser Vorschreibung keine Änderung. Es wurden lediglich weitere Zuwendungen festgestellt. Dennoch erließ das Finanzamt wiederum einen als Haftungs- und Abgabenbescheid bezeichneten Erstbescheid über den Zeitraum 1.1. – 31.12.2002 und setzte darin die auf die gesamten Zuwendungen entfallende Kapitalertragsteuer (neuerlich) fest.

2) Rechtliche Ausführungen:

A) Allgemeines zur Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich unter anderen um folgende Kapitalerträge handelt:

Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Hinsichtlich der Höhe und der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer normiert § 95 EStG 1988:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet:

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

...Z 4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

-
1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
 2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 leg.cit. durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist eine Bescheinigung über die Höhe der Kapitalerträge und des Steuerbetrages, über den Zahlungstag und über die Zeit, für welche die Kapitalerträge gezahlt worden sind, zu erteilen und hierin das Finanzamt, an das der Steuerbetrag abgeführt worden ist, anzugeben (§ 96 Abs. 4 leg.cit).

Die auf Zuwendungen von Privatstiftungen entfallende Einkommensteuer ist also durch den Abzug von Kapitalertragsteuer zu erheben. Die zuwendende Privatstiftung ist zum Abzug und zur Abfuhr an das Finanzamt verpflichtet. Unterlässt sie dies, ergeben sich zwei Möglichkeiten (siehe UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06):

- 1) Zum einen haftet die Schuldnerin der Kapitalerträge (die Privatstiftung) dem Bund für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Solche Haftungen sind gemäß § 224 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend zu machen. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer (Nach)Frist von einem Monat zu entrichten. Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben dabei unberührt.
- 2) Die Kapitalertragsteuer ist dem Empfänger der Kapitalerträge (dem Stifter oder dem Begünstigten) direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Die Vorschreibung hat in diesem Fall mittels Abgabenbescheid (§ 198 BAO) zu erfolgen.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer kann daher sowohl in einem Haftungsbescheid wie auch in einem Abgabenbescheid (bzw. mehrere Abgabenbescheide enthaltenden Sammel-Abgabenbescheid) erfolgen. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl. etwa *Schwaiger*, ÖStZ 2001/1029 und VwGH 27.8.2008, [2006/15/0057](#)).

ad 1) Haftungsbescheid

Abgabenrechtliche Haftungen setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus. Die Haftung bedingt die Schuld eines anderen. Durch den Haftungsbescheid wird der Haftende zum

Gesamtschuldner (vgl. VwGH 5.7.2004, [2002/14/0123](#)). Die Haftungsinanspruchnahme setzt nicht voraus, dass die Abgabe dem Primärschuldner gegenüber bereits mit Bescheid geltend gemacht wurde (VwGH 30.3.2000, [99/16/0141](#)). Es ist aber jedenfalls erforderlich, dass der bzw. die Primärschuldner, also die Empfänger der Kapitalerträge konkret benannt werden.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Der Haftungsbescheid hat auch einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten (§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Die Geltendmachung der Haftung ist keine Festsetzungs-, sondern eine Einhebungsmaßnahme. Einhebungsmaßnahmen setzen begrifflich voraus, dass die einzuhebende Abgabe aushaftet. Der Abgabenanspruch darf also im Zeitpunkt der Erlassung eines Haftungsbescheides nicht bereits erloschen sein (VwGH 6.8.1996, [93/17/0093](#)). Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 19.4.2007, [2005/15/0129](#)). Auch unter diesem Aspekt ist es also unerlässlich, den oder die Abgabenschuldner konkret zu benennen und die Höhe der jeden einzelnen Abgabenschuldner betreffenden Abgabe festzustellen.

Wird die Haftung für mehrere Abgaben und dabei insbesondere für mehrere Abgabenschuldner (Empfänger von Kapitalerträgen) in einem Schriftstück ausgesprochen, so handelt es sich dabei um einen Sammelbescheid (vgl. VwGH 21.3.2005, [2003/17/0011](#)), der in seinem Spruch alle Abgaben getrennt nach ihren Schuldern benennen muss. Die Angabe in der Begründung reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht (vgl. UFS 4.1.2006, RV/1201-L/04).

Auch bei der Haftungsinanspruchnahme für auf (verdeckte) Zuwendungen von Privatstiftungen entfallende Kapitalertragsteuern muss der Umschreibungspflicht entsprechend sorgfältig entsprochen werden. Die bloße Angabe eines Prüfungszeitraumes kann auch hier nicht genügen und schafft Unklarheiten. Erforderlich sind sowohl die exakte Beschreibung des beurteilten Sachverhaltes wie auch die Benennung der Empfänger der Kapitalerträge und damit Schuldner der Kapitalertragsteuern.

Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen der Änderungsbefugnis iSd § 289 Abs. 2 BAO festgelegt (VwGH 19.12.2002, [2001/15/0029](#)).

ad 2) Abgabenbescheid

Bei einem Abgabenbescheid wird die Sache vor allem durch den Schuldner und den Zeitraum bestimmt, für den der Abgabenanspruch als entstanden beurteilt wird. Handelt es sich nicht um zeitraumbezogen (monatlich oder jährlich) zu erhebende Abgaben, ist die Sache dadurch umschrieben, dass der zu beurteilende Sachverhalt klar dargestellt wird. Dabei ist es ausreichend, wenn der Sachverhalt dem bekämpften Bescheid aus der Zusammenschau von Spruch und Begründung klar zu entnehmen ist (vgl. etwa VwGH 9.12.2004, [2000/14/0197](#)). Widersprechen sich Spruch und Begründung bzw. ist ein solcher Widerspruch nicht ausgeschlossen, muss der Spruch isoliert zur Auslegung des Bescheides herangezogen werden (Ritz, BAO³, § 92 Tz 7).

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich nicht um eine Jahresabgabe sondern um eine Abzugssteuer, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jeden zugewendeten Vorteil und für jeden Empfänger der Kapitalerträge getrennt abzuführen ist. Bei ihrer bescheidmäßigen Vorschreibung tritt aus diesem Grunde die Angabe des (Prüfungs)Zeitraumes in den Hintergrund. Diese Angabe ist für sich allein nämlich nicht ausreichend geeignet, die Sache zu beschreiben, über die abgesprochen werden soll. Dies kann nur dadurch erfolgen, dass der Vorgang **sowie der bzw. die Empfänger des Vorteils** verbal so klar umschrieben werden, dass es einem sachkundigen Dritten möglich ist, diesen zweifellos zuzuordnen und abzugrenzen. Ergeht die Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge mittels Abgabenbescheid, hat deshalb jeder einzelne 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 zur Ergänzung der verbalen Umschreibung geeignet.

Es ist zulässig, mehrere Bescheide in einem einzigen Schriftstück zusammenzufassen (Sammelbescheid, kombinierter Bescheid), was aber nichts daran ändert, dass in diesem Fall jeder einzelne dieser zusammengefassten Bescheide in seinem Spruch klar abgrenzbar über einen bestimmten Vorteilszuwendungsvorgang abzusprechen hat und dass jeder Bescheid für sich bekämpfbar ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2084 f.).

Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) auch in einem einzigen Bescheid zusammengefasst erfolgen (§ 201 Abs. 4 BAO). Auch in diesem Fall wird es allerdings – zur Fixierung der „Sache“ - notwendig sein, jeden einzelnen Vorteilszuwendungsvorgang klar zu umschreiben.

Die Festsetzung mittels Abgabenbescheid hat sich – im Gegensatz zur Geltendmachung der Haftung - auf die gesamte zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche Abgabenforderung für bestimmte Sachverhalte zu erstrecken (vgl. VwGH 28.5.2008, [2008/15/0136](#); 12.11.1997, [95/16/0321](#) mwN) und muss im Spruch auch die

Bemessungsgrundlagen sowie – gegebenenfalls - den Zeitpunkt der Fälligkeit enthalten. Dazu ist auch die Fixierung des Zuflusszeitpunktes notwendig (§ 198 Abs. 2 BAO).

B) Sache und Änderungsbefugnis:

Nach der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Ausnahme der in Abs. 1 normierten, gegenständlich nicht zutreffenden Fälle immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Sache ist die Angelegenheit, über die im Spruch des angefochtenen Bescheides abgesprochen worden ist bzw. die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO³, § 289 Tz 38). Somit ist die Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) also durch die **Sache** begrenzt. Daher darf eine Berufungsentscheidung beispielsweise nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben, eine Person erstmals in die Schuldnerposition verweisen oder bei Haftungsbescheiden den Haftungstatbestand austauschen (Ritz, aaO Tz. 39 mwN). Bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung ausgesprochen wird, ist die Identität der Sache durch den Tatbestand begrenzt, der für den von der ersten Instanz herangezogenen Haftungstatbestand maßgebend ist (VwGH 10.4.1997, [94/15/0218](#)). Haftungsbescheide haben deshalb auch die gesetzliche Vorschrift zu enthalten, auf die sich die Haftungspflicht gründet (vgl. Ritz, BAO³, § 224 Rz 8).

Die Sache muss im erstinstanzlichen Bescheid so klar und unmissverständlich umschrieben sein, dass es möglich ist, sie unzweifelhaft zu fixieren. Die Grenze der Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde liegt nämlich dort, wo es zu einer Auswechslung des Gegenstandes des erstinstanzlichen Bescheides kommen würde. Ist ein Bescheid mit so vielen Fehlern und Unklarheiten behaftet, dass es nicht möglich ist, die entschiedene „Sache“ ausreichend zu konkretisieren, so ist er ersatzlos aufzuheben (vgl. etwa UFS 4.1.2006, RV/1201-L/04; 28.4.2006, RV/0639-W/05; 7.4.2008, RV/0380-S/06 sowie Fischerlehner, UFSAktuell 2006, 119 und UFSAktuell 2006,278).

C) Rechtsfolgen:

Aus den dargelegten rechtlichen Ausführungen ist daher für den gegenständlichen Fall Folgendes abzuleiten:

Im konkreten Fall geht aus den bekämpften Bescheiden nicht ausreichend hervor, worüber diese tatsächlich absprechen sollen. Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich zu klären, ob es sich um Abgaben- oder Haftungsbescheid(e) handeln soll und für den Fall, dass

über eine Haftung abgesprochen werden sollte, auf welche konkrete Haftungsbestimmung sich der Bescheid stützt. Der Spruch der Bescheide enthält weiters keine Umschreibung des haftungsbegründenden Sachverhaltes sowie keine Nennung der Abgabenschuldner. Zwar wird der Sachverhalt in der Bescheidbegründung umrissen, die Empfänger der Kapitalerträge und damit die Abgabenschuldner werden aber auch hier nicht exakt benannt. Die Umschreibung der Abgabenschuldner mit Familie K bzw. „die Begünstigten der Privatstiftung“ kann keineswegs als ausreichend beurteilt werden. Auch wurde nicht die auf die einzelnen Abgabenschuldner entfallende Abgabe getrennt dargestellt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind die bekämpften Bescheide mit so vielen Fehlern und Unklarheiten behaftet, dass es nicht möglich ist, die zu entscheidende "Sache" ausreichend zu konkretisieren (vgl. UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06). Die Bescheide erlauben auch keine Entscheidung darüber, ob und gegen wen ein Abgabenanspruch gegeben ist. Sie sind deshalb ersatzlos aufzuheben, was mangels entschiedener Sache eine neuerliche Bescheiderlassung – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten - aber nicht ausschließt (vgl. UFS 4.1.2006, RV/1201-L/04; 28.4.2006, RV/0639-W/05).

D) Zusätzliche Anmerkung nur das Jahr 2002 betreffend:

Hinsichtlich des Jahres 2002 wurde – wie unter 1) Sachverhalt schon dargestellt - bereits im Zuge der Vorprüfung Kapitalertragsteuer bescheidmäßig festgesetzt, und zwar in Höhe von € 2.664,69 mittels Erstbescheid vom 8.1.2004. Wie im Betriebsprüfungsbericht 2002 – 2004 ausgeführt ergab sich durch die neuerliche Außenprüfung hinsichtlich dieser Vorschreibung keine Änderung. Es wurden lediglich weitere Zuwendungen festgestellt. Dennoch erließ das Finanzamt wiederum einen als Haftungs- und Abgabenbescheid bezeichneten Erstbescheid über den Zeitraum 1.1. – 31.12.2002 und setzte darin die auf die gesamten Zuwendungen entfallende Kapitalertragsteuer (neuerlich) fest. Es wurden also über zumindest teilweise identische Sachverhalte zwei gesonderte Erstbescheide jeweils unter der Bezeichnung „Abgaben- und Haftungsbescheid für 2002“ erlassen.

Dem neuerlichen Abspruch in derselben Sache steht die Rechtskraft von bereits wirksamen Bescheiden entgegen. Wird in derselben Sache neuerlich bescheidmäßig abgesprochen, verdrängt der jüngere Bescheid zwar den älteren, die Erlassung des neuen Bescheides in derselben Sache erweist sich allerdings als rechtswidrig (VwGH 27.2.2003, [99/15/0126](#)).

Der Unabhängige Finanzsenat hatte auch den Bescheid vom 8.1.2004 aufzuheben (siehe UFS 9.9.2009, RV/0352-S/05). Wäre dieser Bescheid aber in seinem Abspruch über die Sache ausreichend konkret gewesen – und davon gingen die Parteien des Abgabenverfahrens

offenkundig aus – so wäre der Erlassung des neuen Bescheides vom 21.1.2008 auch das Hindernis der *res iudicata* entgegen gestanden.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 9. September 2009