

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, StNr. 123, vom 25. Mai 2010, betreffend Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 16. Juni 2010 wird hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 Folge gegeben und die angefochtenen Entscheidungen aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit den **Bescheiden** jeweils vom 25. Mai 2010 schrieb das Finanzamt ABC Herrn BF für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2006 Kapitalertragsteuer in Gesamthöhe von 565.940,15 € (nach Jahren getrennt) vor. Zur Begründung wurde jeweils ausgeführt, dass Herr BF gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 als Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer sei. Die Kapitalertragsteuer sei durch Abzug einzubehalten. Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn der gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe. Über das Vermögen der zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichteten M GmbH i.L. (zuvor: A GmbH) sei am 3. März 2006 das Konkursverfahren eröffnet worden. Eine Geltendmachung der Haftung der Kapitalertragsteuer von den in der Folge aufgezählten verdeckten Ausschüttungen an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer BF bzw. deren Einbringung bei der M GmbH sei aussichtslos. In der Folge wurden in jedem Bescheid die verdeckten Ausschüttungen des jeweiligen Jahres aufgelistet und darauf hingewiesen, dass die angeführten Textziffern den detaillierten Ausführungen zu den einzelnen Tatbeständen im Bericht über die Außenprüfung bei der M GmbH vom 20. Juli 2007 entsprechen würden. Abschließend wurde zum Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Ausschüttungen angemerkt, dass grundsätzlich keine Bindung des Einkommensteuerbescheides an den die Körperschaft betreffenden Körperschaftsteuerbescheid bestehe. Spätestens zum Bilanzstichtag

(30.4.2000, 30.4.2001, 30.4.2002, 30.4.2003, 30.4.2004, 30.4.2005 und 30.4.2006) habe das Unternehmen entschieden, dass es all jene Zahlungen, die es für den Gesellschafter-Geschäftsführer während des Wirtschaftsjahres 1999/2000 (bzw. 2000/2001, 2001/2002, 2002/2003, 2003/2004, 2004/2005, 2005/2006) geleistet und nicht an ihn weiterverrechnet habe, nicht von ihm zurückfordern werde. Gleiches gelte für jene Einnahmen, die BF dem Unternehmen vorenthalten habe. Mit der Entscheidung, trotz Kenntnis davon, diese Zahlungsflüsse auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto nicht zu erfassen, würden sie endgültig zu verdeckten Ausschüttungen und somit Kapitalerträge beim Empfänger.

Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung sei es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer statt dessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem eine Einbringung wenig wahrscheinlich bzw. für den Großteil des Abgabebetrages aussichtslos sei. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabensanspruches gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stelle jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar. Die nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfolgende Festsetzung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge könne keine Verletzung berechtigter Interessen des Gesellschafters bewirken.

Die Verjährungsfrist zur Festsetzung dieser hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO für das Kalenderjahr 2000 (bzw. 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006) sei deshalb noch nicht eingetreten, weil das Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer für diesen Zeitraum noch offen und die Kapitalertragsteuer nur eine Einhebungsform der Einkommensteuer sei.

Mit Schriftsatz vom 16. Juni 2010 brachte der ausgewiesene steuerliche Vertreter des BF gegen die Bescheide vom 25. Mai 2010 betreffend Kapitalertragsteuer das Rechtsmittel der **Berufung** ein. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Abgabenbescheide gemäß § 198 Abs. 2 BAO im Spruch unter anderem den Zeitpunkt der Fälligkeit zu enthalten hätten. Die Angabe sei entbehrlich, wenn der Abgabenbescheid zu keiner Nachforderung führe. Sei die Abgabenschuld bereits fällig gewesen, so würde sich eine nähere Angabe der Fälligkeit erübrigen, wenn auf diesen Umstand hingewiesen werde. Nach § 210 Abs. 1 BAO seien Abgaben grundsätzlich mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig. Fehlen im Spruch die Angaben über die Fälligkeit der Abgaben, bedeute dies nicht, dass kein rechtswirksamer Bescheid vorliege. Die Fälligkeit würde sich dann aus § 210 Abs. 1 BAO ergeben. Den angefochtenen Bescheiden würden die Angaben über die Fälligkeiten fehlen. Die Fälligkeit in der Buchungsmitteilung sei falsch. Die Bescheide seien am 27. Mai 2010 zugestellt worden, die Fälligkeit der Abgaben sei daher erst am 28. Juni 2010 eingetreten.

Nach Zitat der §§ 93, 95, 96, 97 und 19 EStG 1988 folgen Ausführungen über die Kapitalertragsteuer. Bezogen auf den vorliegenden Fall wurde darauf hingewiesen, dass das Finanzamt durch die Erlassung von Jahresbescheiden dem gesetzlichen Auftrag nicht entsprochen und Herrn BF in seinem Recht auf Erlassung von Einzelbescheiden für jede ihm ausnahmsweise vorzuschreibende Kapitalertragsteuer verletzt habe. Die

angefochtenen Bescheide seien bereits deshalb inhaltlich rechtswidrig (VwGH vom 17.2.2000, Zl. 99/16/0027). Es sei dem Finanzamt zuzubilligen, dass es zulässig sei, Abgabenbescheide als kombinierte Bescheide (sog. Sammelbescheide) zu erlassen, worunter man die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskraftfähiger) Bescheide verstehe. Dabei seien allerdings die essentiellen Spruchbestandteile (die Art und Höhe der Abgaben, der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Bemessungsgrundlagen) gesondert anzuführen. Jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen sei für sich anfechtbar und es trete hinsichtlich einzelnen von einer Berufung nicht betroffenen Festsetzung Rechtskraft ein. Diesen Kriterien werde der in die angefochtenen Bescheide aufgenommene Spruch in keiner Weise gerecht, weil nicht zu erkennen sei, für welche Kapitalerträge die zu welchem Zeitpunkt gemäß § 4 BAO entstandene Kapitalertragsteuer festgesetzt worden sei. Die angefochtenen Bescheide würden daher den Rechtsmittelwerber in seinem Recht auf Individualisierung eines Bescheidspruches in Sammelbescheiden verletzen.

Weiters moniert der steuerliche Vertreter, das Finanzamt habe sich eine Begründung für den in den Raum gestellten Hinterziehungsvorwurf erspart. Die Beantwortung der Frage, ob Abgaben hinterzogen seien, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Derartige Feststellungen würden fehlen, sodass davon auszugehen sei, dass keine Kapitalertragsteuer hinterzogen worden sei.

In Zusammenhang mit dem Zufluss der Kapitalerträge wies der steuerliche Vertreter unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hin, dass im vorliegende Fall dem Rechtsmittelwerber die Kapitalerträge jeweils schon zu den Zeitpunkten zugeflossen seien, zu denen er tatsächlich darüber verfügt habe und nicht erst am jeweiligen Bilanzstichtag. Die in den Bescheiden vorgenommene willkürliche Verschiebung der Tatbestandsverwirklichungszeitpunkte sei daher gesetzlos erfolgt und würde den Rechtsmittelwerber in seinem Recht auf Nichtbesteuerung von Kapitalerträgen zu den in den Bescheiden aufgenommenen Zeitpunkten verletzen.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer 2003 habe für die in diesem Jahr zugeflossenen Kapitalerträge am 31.12.2003 begonnen. Aufgrund der Außenprüfung (Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr) sei Verjährung nach sechs Jahren, also am 31.12.2009, eingetreten.

Die Kapitalertragsteuer sei eine Objekt- und Quellensteuer. Daraus würde sich ergeben, dass die vom Finanzamt vertretene Meinung, wonach, „weil das Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer .... noch offen .... sei“, sei „die Verjährungsfrist ..... noch nicht eingetreten“, rechtsirrig sei, was kein näheres Eingehen darauf erfordern würde, weil sie auch dem klaren Wortlaut des § 209a BAO widersprechen würde.

Da die angefochtenen Bescheide keine Berufungsentscheidungen seien und auch die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer nicht unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder von einem sonstigen unerledigten Antrag abhängig sei, erweise sich die Rechtsanschauung des Finanzamtes auch in dieser Hinsicht als falsch. Nach einer Zusammenfassung der gesamten Ausführungen wurde der Antrag auf

ersatzlose Aufhebung der Bescheide und eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt sowie auf die Erörterungsmöglichkeit iSd § 279 Abs. 3 BAO hingewiesen.

Mit Schriftsatz vom 13. September 2010 legte das Finanzamt ABC das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Die Anträge auf Senatszuständigkeit und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden mit Schriftsatz vom 30. Juni 2014 zurückgenommen.

### **Zuständigkeit:**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VB zu erledigen.

### **Gesetzliche Grundlagen und Erwägungen:**

§ 198 BAO normiert:

*„(1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anders vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.*

*(2) Abgabenbescheide haben 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.“*

Zum Abzug von Kapitalertragsteuer bestimmt § 93 EStG:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen ... wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge ... Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat ... und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

(4) Kapitalertragsteuerpflichtig sind auch:

1. Besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1, die der zum Abzug Verpflichtete oder ein Dritter unmittelbar oder mittelbar neben Kapitalerträgen im Sinne der Abs. 2 und 3 gewährt.

Höhe und Einbehaltung wird in § 95 EStG 1988 geregelt. Die maßgebenden Bestimmungen des § 95 EStG lauten:

(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 verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

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

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft ... beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist.

...

4. Bei anderen Kapitalerträgen ... 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.

Gem. § 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.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die auf die Gesellschafter entfallende Einkommensteuer sowohl bei offenen wie auch bei verdeckten Ausschüttungen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch den Abzug von Kapitalertragsteuer zu erheben ist. Die ausschüttende Gesellschaft ist zum Abzug und zur Abfuhr an das Finanzamt verpflichtet. Unterlässt sie dies, kann die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer von fremdunüblichen Vorteilen sowohl in einem Haftungsbescheid wie auch in einem mehrere Abgabenbescheide enthaltenden Sammelbescheid erfolgen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 17.2.2000, ZI. 99/16/0027, ausgesprochen, dass auch Abgabenbescheide im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden können. Dabei seien aber die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen, da jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar sei (vgl. VwGH vom 9.8.2001, 2001/16/0243).

Der UFS hat in der Berufungsentscheidung vom 21.12.2012, ZI. RV/0377-S/10, darauf hingewiesen, dass bei Sammelbescheiden das Vorliegen mehrerer Bescheide eindeutig erkennbar sein müsse. Jeder dieser Bescheide müsse für sich allein alle gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile enthalten, er habe sein eigenes Schicksal und sei für sich bekämpfbar. Damit müssen dem Bescheid die Art und Höhe jeder Abgabe und deren Bemessungsgrundlage zu entnehmen sein. Dabei ist es zulässig, dass

diese Bestandteile nicht im Spruch eines Bescheides, sondern in einer Beilage (zB einem Außenprüfungsbericht) aufscheinen und die Bezeichnung als Bescheid, der Bescheidadressat und die Rechtsmittelbelehrung nur einmal angeführt werden.

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich nicht um eine Jahresabgabe sondern um eine Abzugssteuer, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jedem 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 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 in Ergänzung der verbalen Umschreibung geeignet. Es ist zulässig, mehrere Bescheide in einem einzigen Schriftstück zusammenzufassen, 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. UFS vom 7.4.2008, Zl. RV/0380-S/06, mit Literaturnachweis).

Daraus ergibt sich, dass für jede Vorteilszuwendung erkennbar sein muss, wie hoch die Bemessungsgrundlage ist, wann der Vorteil zugeflossen ist, wie hoch der Abgabenbetrag ist und wann dieser Abgabenbetrag fällig war. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen erfordert diese Umschreibungspflicht eine entsprechende Sorgfalt.

Die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide 2003 und 2004 lassen detaillierte Feststellungen vermissen, wie hoch der Abgabenbetrag hinsichtlich jeder einzelnen verdeckten Gewinnausschüttung ist und wann die jeweiligen verdeckten Gewinnausschüttungen zugeflossen sind. Aus der Begründung ist ersichtlich, dass die Abgabenbehörde im Jahr 2003 aus 27 und im Jahr 2004 aus 24 verschiedenen Sachverhalten das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen ableitet. In Zusammenhang mit der Merlot Teleskopmaschine Panoramic ist die Rede von mehreren Leasingraten und Versicherungen. Das bedeutet, es liegt eine Vielzahl einzelner Sachverhalte (einzelner verdeckter Gewinnausschüttungen) vor. Jede einzelne vom Unternehmen für Herrn BF übernommene Zahlung stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung und damit einen kapitalertragsteuerpflichtigen Vorgang dar. Für jeden einzelnen dieser Sachverhalte ist die Höhe der Bemessungsgrundlage, die Höhe des Abgabenbetrages sowie der Zuflusszeitpunkt anzugeben.

Zum Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttungen wurde in den angefochtenen Bescheiden darauf hingewiesen, dass spätestens zum Bilanzstichtag das Unternehmen entschieden habe, dass es all jene Zahlungen, die es für den

Gesellschafter-Geschäftsführer während des jeweiligen Geschäftsjahres geleistet und nicht weiterverrechnet habe, nicht von ihm zurückfordern werde. Gleiches gelte für jene Einnahmen, die der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Unternehmen vorenthalten habe. Mit der Entscheidung, trotz Kenntnis davon, diese Zahlungsflüsse auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto nicht zu erfassen, werden die endgültig zu verdeckten Ausschüttungen und somit Kapitalerträgen beim Empfänger.

Verdeckte Ausschüttungen fließen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 25.6.2007, 2007/14/0002; 25.9.2012, 2008/13/0241) zu, wenn der Gesellschafter darüber verfügen kann bzw. wenn er bereichert wird. Dieser Zeitpunkt kann nicht ident sein mit dem Bilanzstichtag. Am Bilanzstichtag werden seitens des Unternehmens keine Entscheidungen getroffen. Derartige Entscheidungen können anlässlich der Bilanzerstellung fallen – also regelmäßig nach dem Bilanzstichtag. Realistisch wird jedoch bei jeder einzelnen Position bereits unterjährig entschieden, ob die Ausgaben vom Unternehmen für den Gesellschafter getragen werden oder nicht. Zuzustimmen ist dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers, wenn er im Schriftsatz vom 30. Juni 2014 ausführt, dass am Bilanzstichtag 30.4.2006 bereits das Konkursverfahren eröffnet gewesen sei. Entscheidungen in Zusammenhang mit der Bilanzerstellung für diesen Stichtag konnte nur der Masseverwalter treffen.

Die zusätzliche Begründung (Bericht über die Außenprüfung bei der M GmbH i.L.), auf die verwiesen wird, wurde Herrn BF tatsächlich niemals bekannt gegeben und kann deshalb in keiner Weise – auch nicht zu Interpretationszwecken – in die Beurteilung mit einbezogen werden. Bei Abschluss der Betriebsprüfung war über das Vermögen der M GmbH bereits das Konkursverfahren eröffnet, sodass der BP-Bericht BF nicht zugestellt wurde.

Der Bescheidspruch enthält jeweils keine ausreichende Umschreibung des beurteilten Sachverhaltes. Aus dem Bescheidspruch ist nur die Höhe der Kapitalertragsteuer ersichtlich, welche für die einzelnen Jahre festgesetzt wurde. Es kann nicht festgestellt werden, wie hoch die auf jede einzelne verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer ist und vor allem, wann die einzelnen Beträge zugeflossen sind.

Aus diesem Grund sind die bekämpften Bescheide mit so vielen Fehlern und Unklarheiten behaftet, dass es nicht möglich ist, die zu entscheidende Sache ausreichend zu konkretisieren. Die Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben, was mangels entschiedener Sache eine neuerliche Bescheiderlassung nicht ausschließt (vgl. UFS 4.1.2006, RV/1201-L/04, UFS 28.4.2006, RV/0639-W/05 und Fischlerlehner, UFSAktuell 2006, 119 sowie UFSAktuell 2006, 278).

Bei einer allfälligen neuerlichen Bescheiderlassung wäre auf Folgendes Bedacht zu nehmen:

**Verjährung:**

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabeverfahren von Amts wegen zu beachten und in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen (vgl. Ritz BAO<sup>3</sup>, § 207, Tz 3; VwGH 19.12.2006, 2004/15/0163; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0028; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182). Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerpflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit a Z 2 und 3 BAO).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.12.2007, Zl. 2006/15/0004, ausgesprochen hat, ist die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit mit der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (UFS vom 21.2.2008, RV/0189-W/06).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass das Recht, die Kapitalertragsteuer 2003 und 2004 festzusetzen, dann verjährt, wenn das Recht, die Einkommensteuer 2003 und 2004 festzusetzen, verjährt. § 209a Abs. 1 BAO kann im gegenständlichen Fall insofern keine Bedeutung entfalten, als diese Bestimmung trotz Eintrittes der Verjährung unter bestimmten Voraussetzungen zwar eine Abgabefestsetzung ermöglicht, den Eintritt der Verjährung an sich jedoch nicht verhindert. § 209a Abs. 1 BAO normiert nämlich, dass einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Das bedeutet, dass in einem solchen Fall, die Verjährung zwar grundsätzlich eintritt, eine Abgabefestsetzung aber dennoch ermöglicht wird.

Bei der Einkommensteuer - und daher auch bei der Kapitalertragsteuer - beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung der Abgabepflicht von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 erster Satz BAO). Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 209 Abs. 3 BAO).

**Kapitalertragsteuer 2003:**



Die relative Verjährungsfrist endete für die im Jahr 2003 zugeflossenen Kapitalerträge grundsätzlich am 31.12.2008. Das bedeutet, dass die Bescheiderlassung am 25. Mai 2010 außerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erfolgte.

Für die Kapitalertragsteuer 2003 beträgt die Verjährungsfrist im Sinne des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010 zehn Jahre, wenn die Abgabe hinterzogen wurde. Würde man bei der Kapitalertragsteuer 2003 von hinterzogenen Abgaben ausgehen, würde die zehnjährige Verjährungsfrist am 31.12.2013 enden, sodass die Bescheiderlassung am 25. Mai 2010 innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt wäre.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Die diesbezügliche Beurteilung setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207, TZ 15).

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. 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. Das bedeutet, dass für jede einzelne Zuwendung eine Feststellung zu treffen ist, ob die diesbezügliche Kapitalertragsteuer hinterzogen wurde. Stützt sich die Abgabenbehörde auf die zehnjährige Verjährungsfrist, ist der Vorwurf der Abgabenhinterziehung für jeden einzelnen Vorgang festzustellen und zu begründen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenhinterziehung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen. Diesbezügliche Feststellungen fehlen im angefochtenen Bescheid.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten – dem Wesen der nachprüfenden Tätigkeit des Bundesfinanzgerichtes zuwider laufend – schwerpunktmäßig in das Verfahren vor dem Gericht verlagert.

Im vorliegenden Fall enthält der Kapitalertragsteuerbescheid 2003 27 Feststellungen hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen. Für jede dieser Feststellungen ist es im Sinne der getätigten Ausführungen notwendig, Feststellungen zu treffen, ob die jeweilige Kapitalertragsteuer hinterzogen wurde oder nicht. In Hinblick auf den Umfang

der Themenbereiche ist es zweckmäßig, dass die diesbezüglichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde durchgeführt werden.

#### **Kapitalertragsteuer 2004:**

Die relative Verjährungsfrist endete für die im Jahr 2004 zugeflossenen Kapitalerträge grundsätzlich am 31.12.2009. Das bedeutet, dass die Bescheiderlassung am 25. Mai 2010 außerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erfolgte.

Für die Kapitalertragsteuer 2004 beträgt die Verjährungsfrist im Sinne des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010 zehn Jahre, wenn die Abgabe hinterzogen wurde. Würde man bei der Kapitalertragsteuer 2004 von hinterzogenen Abgaben ausgehen, würde die zehnjährige Verjährungsfrist am 31.12.2014 enden, sodass die Bescheiderlassung am 25. Mai 2010 innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt wäre.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Die diesbezügliche Beurteilung setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207, TZ 15).

Unter Verweis auf die Ausführungen in Zusammenhang mit dem Kapitalertragsteuerbescheid 2003 wird der Kapitalertragsteuerbescheid 2004 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben.

#### **Unzulässigkeit der Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 18. Juli 2014