

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch GF gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 04.05.2012 zu Steuernummer 123 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 4/2002 zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### 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.

Mit **Bescheid vom 4. Mai 2012** machte die Abgabenbehörde aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 bei Frau A B die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum April 2002 in Höhe von 10.358,97 € geltend. Zur Begründung wurde auf Tz. 2) des BP-Berichtes vom 1. Juli 2008 verwiesen, der bereits im Jahr 2008 zugestellt worden sei. Auf deren Grundlage sei am 1. Juli 2008 ein Haftungs- und Abgabenbescheid erlassen worden, der mit der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. August 2011, GZ. RV/1146-L/08, aufgehoben worden sei. Gegenständlich handle es sich um einen Haftungsbescheid und um keinen Festsetzungsbescheid, sodass die Einhebungsverjährung iSd § 238 BAO anzuwenden sei. Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Gemäß § 207 Abs. 2 1. Satz BAO betrage die Festsetzungsverjährung bei allen übrigen Abgaben, zu denen auch die Kapitalertragsteuer

zähle, fünf Jahre. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO würde sich die Festsetzungsverjährung jeweils um ein Jahr verlängern, wenn innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen würden. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2002 würde gemäß § 207 Abs. 2 1. Satz BAO nach fünf Jahren, somit mit 31.12.2007, enden. Die Unterzeichnung des Prüfungsauftrages am 9.1.2007 durch die Geschäftsführerin stelle eine nach außen erkennbare Amtshandlung dar, die eine Verlängerung der Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2002 auf 31.12.2008 bewirke. Das Recht die fällige Abgabe einzuhören verjähre keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Verjährung. Gemäß § 238 Abs. 2 BAO beginne die Einhebungsverjährung mit Ablauf des Jahres neu zu laufen, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei. Mit 1. Juli 2008 sei von der Abgabenbehörde ein Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2002 an die Beschwerdeführerin ausgefertigt worden. Dies stelle eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO dar und verlängere die Einhebungsverjährung um weitere fünf Jahre, somit bis 31.12.2013. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO werde die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zur Abzug verpflichtete Beschwerdeführerin zur Haftung der Kapitalertragsteuer iHv 10.358,97 € herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach den Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften würden, würden durch Geltendmachung der Haftung zu Gesamtschuldnern.

**Mit Berufung/ Beschwerde vom 11. Juni 2012** wurde gegen den Bescheid vom 4. Mai 2012 das Rechtsmittel eingebracht und beantragt, den Bescheid aufzuheben. Die Abgabenbehörde gehe von einem unvollständigen Sachverhalt aus und komme schon allein dadurch zu einer rechtlich unhaltbaren Entscheidung. In der Bescheidbegründung bleibe nämlich gänzlich unerwähnt, dass die Behörde bereits am 27. Oktober 2011 einen inhaltlich gleichlautenden Haftungsbescheid erlassen habe, mit dem sie gegen die Beschwerdeführerin genau diejenige Kapitalertragsteuer in Höhe von 10.358,97 € geltend gemacht habe, die Gegenstand des nunmehr bekämpften Bescheides sei. Gegen diesen Bescheid sei Berufung eingelegt worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2012 sei die Berufung stattgebend erledigt worden. Damit sei das Verfahren abgeschlossen, die Berufungsvorentscheidung gehöre dem Rechtsbestand an. Aus diesem Grund komme es auf die von der Behörde abgehandelte Frage der Einhebungsverjährung überhaupt nicht mehr an. Davon abgesehen sei die insoweit vertretene Ansicht, dass sich die Einhebungsverjährung bis 31.12.2003 verlängere, rechtlich nicht haltbar. Tatsächlich sei die Einbringungsverjährung für die verfahrensgegenständliche Kapitalertragsteuer nämlich eingetreten. Die Bedeutung des § 238 Abs. 1 BAO liege (auch) darin, dass nach Eintritt der Bemessungsverjährung des § 207 Abs. 2 BAO eine Einhebung, also die Geltendmachung/Festsetzung von Haftungen nicht mehr in Betracht komme. Außerdem setze die Geltendmachung der Haftung als Einhebungsschritt voraus, dass die seit Fälligkeit der Abgabe laufende Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO noch offen ist. Ab 2005 gäbe es bei der Bemessungsverjährung keine

Unterbrechung im bisherigen Sinn und die Verjährungsfrist beginne daher nicht wieder neu zu laufen. Wenn die Abgabenbehörde nunmehr während der Verjährungsfrist eine oder mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen unternimmt, verlängert sich die Verjährungsfrist insgesamt um ein Jahr. Wird eine solche Amtshandlung im Verlängerungsjahr unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist wiederum um ein Jahr. Für den verfahrensgegenständlichen Fall bedeute dies: Der Ausgangspunkt in der Bescheidbegründung sei zutreffend. Die mit Ablauf des Jahres 2002 beginnende Festsetzungs-(Bemessungs-)verjährung betrage fünf Jahre, sodass die Verjährungsfrist mit dem 31.12.2007 enden würde. Durch die Betriebsprüfung im Jahr 2007 (nicht durch die Unterzeichnung des Prüfungsauftrages durch die Geschäftsführerin) habe sich die Verjährungsfrist bis Ende 2008 verlängert. Mit dem am 1. Juli 2008 (also innerhalb des Verlängerungsjahres) erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheides sei zwar eine weitere nach außen erkennbare Amtshandlung erfolgt. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert, also bis 31.12.2009. Innerhalb dieses Verlängerungsjahres sei keine nach außen erkennbare Amtshandlung erfolgt.

In der **Stellungnahme vom 29. Juni 2012** führte die Betriebsprüfung aus, dass die Berufungsvorentscheidung vom 4.5.2012 zur Berufung gegen den Haftungsbescheid 02/2012 vom 27. Oktober 2011 ergangen sei. Dieser Berufung sei stattgegeben worden, weil kein entsprechender Geschäftsfall für den Zeitraum 02/2012 existiere. Daraufhin sei von der Abgabenbehörde ein Haftungsbescheid 04/2002 erlassen worden. Bei diesem Haftungsbescheid handle es sich um einen neuen Bescheid, welcher sich auch in der Bescheidbegründung vom Haftungsbescheid 02/2002 über Kapitalertragsteuer vom 27.10.2011 unterscheide und somit auch nicht inhaltlich gleichlautend sei. Im Übrigen werde auf die Bescheidbegründung des Haftungsbescheides 04/2012 vom 4.5.2012 verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 15. Oktober 2012** wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 13. Juni 2014** wurde der Abgabenbehörde folgende Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes vorgehalten:

*„Fraglich ist im gegenständlichen Fall, ob hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 4/2002 Verjährung eingetreten ist oder nicht.*

*Die Erlassung eines Haftungsbescheides (auch nach § 95 Abs. 2 EStG 1988) ist eine Einhebungsmaßnahme, die grundsätzlich nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist nach § 238 BAO zulässig ist. Gemäß § 224 Abs. 3 BAO ist jedoch die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.*

*Im vorliegenden Fall wurde die Kapitalertragsteuer 4/2002 laut Aktenlage erstmals mit dem gegenständlichen Bescheid vorgeschrieben. Es ist daher zu prüfen, ob die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist oder nicht.*

*Die Verjährungsfrist von fünf Jahren im Sinne des § 207 BAO wurde durch die Durchführung einer Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2007 unterbrochen und um ein Jahr verlängert und endete daher am 31.12.2008.*

*Der Nichtbescheid vom 1.7.2008 erfolgte daher innerhalb der Bemessungsverjährung. Nicht nur bescheidmäßige Erledigungen stellen eine Unterbrechungshandlung dar, sondern jede nach außen erkennbare Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Anspruches. Aufgrund dieser neuerlichen Unterbrechungshandlung endete die Verjährungsfrist am 31.12.2009.*

*Die Erledigung gegen den Nichtbescheid (Zurückweisung der Berufung vom 31. August 2011) entfaltet in Zusammenhang mit der Verjährungsproblematik insofern keine Wirkung, als von ihr keine im § 209a BAO geforderte Abgabenfestsetzung abhängt. Das bedeutet, dass keine Amtshandlung aktenkundig ist, die eine Verlängerung der Verjährungsfrist über den 31.12.2009 hinaus bewirkt hat.*

*Aus der auf Aktenseite 22 dargelegten Rechtsansicht ist nach ho Ansicht nichts zu gewinnen. Aus den vorgelegten Akten ergibt sich nicht, dass die Kapitalertragsteuer 4/2002 mehrfach geltend gemacht worden wäre. Die Erledigung vom 1. Juli 2008 wurde auch nicht aufgehoben (es lag kein Bescheid vor), sondern die Berufung wurde zurückgewiesen. Zutreffend ist natürlich die Ausführung, dass die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Einkommensteuer ist. Der Empfängerin der Kapitalerträge, Frau A B, wurde die Einkommensteuer 2002 mit Bescheid vom 19. Mai 2004 vorgeschrieben. Im gleichen Jahr wurde eine Berufungsentscheidung erlassen. Daraus ergibt sich, dass die Festsetzungsverjährung am 31.12.2008 abgelaufen ist.*

*In Beurteilung der vorgelegten Aktenteile ist davon auszugehen, dass die Kapitalertragsteuer 4/2002 mit dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid erstmals festgesetzt wurde und die Festsetzungsverjährung am 4. Mai 2012 abgelaufen war.*

Seitens der Abgabenbehörde wurde diesbezüglich mit **Schreiben vom 29. August 2014** ausgeführt, dass die Abgabepflichtige im Jahr 2002 verdeckte Gewinnausschüttungen erhalten habe. Die Einkommensteuer sei mit Bescheid vom 19. Mai 2004 festgesetzt worden. Darin seien die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte nicht enthalten, dennoch sei im Einkommensteuerbescheid 2002, zugestellt am 19. Mai 2004, erstmals der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer (die Kapitalertragsteuer sei Teil dieses Einkommensteueranspruches) gegenüber der Abgabenpflichtigen geltend gemacht worden. Die Erhebungsform der Einkommensteuer sei hinsichtlich der Verjährung unbeachtlich. Der Haftungsbescheid, der gegenüber dem Abzugsverpflichteten erging, sei eine Einhebungsmaßnahme, die dem Regime der Einhebungsverjährung unterliege. Einhebungshandlungen würden zu Unterbrechungen der Einhebungsverjährung führen. § 224 Abs. 3 BAO setze nicht voraus, dass die richtige Höhe des Abgabenanspruches erstmals festgesetzt worden sei, sondern lediglich, dass ein Abgabenanspruch erstmals geltend gemacht worden sei. Die Kapitalertragsteuer sei eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hänge somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab. Dies

würde sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.2010, 2009/15/0157, ergeben. Da bereits erstmalig gegen den Abgabenschuldner die Jahreseinkommensteuer festgesetzt worden ist, sei § 224 Abs. 3 BAO erfüllt. Nach außen hin erkennbare Amtshandlungen, die zur Durchsetzung des Anspruches unternommen würden, würden zur Unterbrechung der Einhebungsverjährung führen. Das Vorweisen des Prüfungsauftrages im Jahr 2007, als auch die tatsächliche Außenprüfung seien derartige Amtshandlungen, die zu einer Unterbrechung der Einhebungsverjährung führen würden. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Einhebungsverjährung neu zu laugen (§ 238 Abs. 2 BAO). Die Einhebungsverjährung trete somit erst Ende 2012 ein. Da die Außenprüfung auch noch im Jahr 2008 stattgefunden habe und zudem der Haftungsbescheid ergangen sei, seien auch diese Amtshandlungen als Unterbrechungshandlungen zu werten. Die Einhebungsverjährung würde demnach erst mit dem Jahr 2013 eintreten. Aufgrund der Erlassung eines weiteren Haftungsbescheides habe eine neuerliche Unterbrechungshandlung stattgefunden, welche die Einhebungsverjährungsfrist um weitere fünf Jahre verlängern würde. Die Einhebungsverjährung sei demnach noch nicht eingetreten.

Folgender **Sachverhalt** wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2004 wurde die Einkommensteuer für FrauAB rechtskräftig veranlagt. Kapitalsteuerpflichtige Einkünfte wurden in diesem Bescheid nicht berücksichtigt.

In den Jahren 2007 und 2008 fand bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung statt. Dabei wurde festgestellt, dass im April 2002 der geschäftsführenden GesellschafterinAB eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 41.435,88 € zuzurechnen ist. Der diesbezügliche Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1. Juli 2008 wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. August 2011, RV/1146-L/08, aufgehoben.

Mit dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid wurde für den Zeitraum April 2002 Kapitalertragsteuer in Höhe von 10.358,97 € vorgeschrieben.

Zu prüfen ist, ob es sich dabei um die erstmalige Vorschreibung der Kapitalertragsteuer 4/2002 handelt und die Festsetzungsverjährung ausschlaggebend ist oder ob es sich um eine Einbringungsmaßnahme handelt, bei der die Einhebungsverjährung zu beachten ist.

In diesem Zusammenhang sind folgende **Rechtsgrundlagen** relevant:

**§ 207 BAO** :

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

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

Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt.

### **§ 208 BAO :**

(1) Die Verjährung beginnt

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

b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;

c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

f) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 112/2012)

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

### **§ 209 BAO :**

(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes

wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

### **§ 238 BAO :**

(1) Das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

(3) Die Verjährung ist gehemmt, solange

- a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder
- b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder
- c) einer Revision gemäß § 30 des Verwaltungsgesetzes 1985 – VwGG, BGBl. Nr. 10/1985, oder einer Beschwerde gemäß § 85 des Verfassungsgerichtshofgesetzes – VfGG, BGBl. Nr. 85/1953, aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.

(4) Wenn fällige Abgaben durch Handpfand gesichert sind, findet § 1483 ABGB. sinngemäß Anwendung. Sind sie durch bucherliche Eintragung gesichert, so kann innerhalb von dreißig Jahren nach erfolgter Eintragung gegen die Geltendmachung der durch das Pfandrecht gesicherten Forderung die seither eingetretene Verjährung der Abgabe nicht eingewendet werden.

(5) Wird ein Bescheid, mit dem eine Abgabenschuldigkeit gelöscht (§ 235) oder nachgesehen (§ 236) wird, innerhalb von drei Jahren ab seiner Bekanntgabe (§ 97) abgeändert oder aufgehoben, so lebt dadurch der Abgabenanspruch wieder auf und beginnt die Verjährungsfrist mit der Bekanntgabe des Abänderungs- oder Aufhebungsbescheides neu zu laufen.

(6) Die Abs. 1 bis 5 gelten auch für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der im § 207 Abs. 4 bezeichneten gegen Abgabepflichtige gerichteten Ansprüche.

Gemäß **§ 95 Abs. 2 EStG 1988** ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei inländischen Kapitalen aus Gewinnanteilen (Dividenden), Zinsen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an Gesellschaften mit

beschränkter Haftung nach **§ 95 Abs. 3 Z 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988** der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet. Zu den sonstigen Bezügen aus Anteilen an Gesellschaften im Sinne des **§ 93 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH, sodass von ihnen Kapitalertragsteuer einzubehalten ist.

#### **§ 224 BAO :**

- (1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.
- (2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.
- (3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

#### **Rechtliche Erwägungen:**

Die Erlassung eines Haftungsbescheides (auch nach § 95 Abs. 2 EStG 1988) ist eine Einbringungsmaßnahme. Sie ist nur innerhalb der Einhebungsverjährung nach § 238 BAO zulässig.

Da § 224 Abs. 3 und § 238 Abs. 1 BAO eine Abhängigkeit der Einhebungsverjährung vom Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO) normieren, kommt der Festsetzungsverjährung auch in Bezug auf die Einhebungsverjährung Bedeutung zu.

Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. November 2010, 2009/15/0157, Folgendes ausgesprochen:

*„Im Erkenntnis vom 22. April 1992, 91/14/0009, hat der Verwaltungsgerichtshof noch ausgesprochen, wenn auch § 238 Abs. 1 BAO auf die Bemessungsverjährung Bezug nimmt, könnten hinsichtlich der Bemessungsverjährung gesetzte Unterbrechungshandlungen nicht auf die Einhebungsverjährung durchschlagen. Hiezu ist aber zu beachten, dass nach der vor der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, VwSlg. 7.038/F, bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die nur gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Abgabenfestsetzung hinsichtlich des durch sie nicht berührten Gesamtschuldners keine Änderung des Laufes der Bemessungsverjährung bewirkt hat. In diesem Erkenntnis des verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof sodann für den damals zu beurteilenden Bereich der Einhebungsverjährung die anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungshandlungen als dem Gesetz entsprechend angesehen. Der*

*Verwaltungsgerichtshof hat also mit dem Erkenntnis des verstärkten Senates den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen nicht mehr aufrecht erhalten und sich zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen bekannt.*

*Im Erkenntnis vom 9. November 2000, 2000/16/0336, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die durch den verstärkten Senat in Bezug auf die Einhebungsverjährung getroffene Aussage auch für den Bereich der Bemessungsverjährung zu gelten hat.*

*Die der Rechtsansicht des verstärkten Senates vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, zu Grunde liegende anspruchsbezogene Wirkung von Unterbrechungen hat durch die über § 224 Abs. 3 und § 238 Abs. 1 BAO geschaffene Verknüpfung von Bemessungs- und Einhebungsverjährung auch zur Folge, dass hinsichtlich der Bemessungsverjährung gesetzte Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO Auswirkungen auf die Einhebungsverjährung zeitigen.*

*Wenn schon, wie dies im Erkenntnis des verstärkten Senates ausgesprochen wird, jede Amtshandlung nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbricht, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, gilt dies im Hinblick auf § 224 Abs. 3 und § 238 Abs. 1 BAO entsprechend auch für Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd § 209 Abs. 1 BAO. Aus § 207 Abs. 2 BAO ergibt sich, dass die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre beträgt.“*

Im gegenständlichen Fall ist ein Veranlagungsbescheid betreffend das Einkommen 2002 der Gesellschafterin im Jahren 2004 ergangen. Im gleichen Jahr wurde eine Berufungsvorentscheidung erlassen. Diese Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO haben dazu geführt, dass die Bemessungsverjährung nicht vor dem 31. Dezember 2008 abgelaufen ist. Solcherart ist auch die Einhebungsverjährung nicht vor diesem Zeitpunkt eingetreten. Die Amtshandlungen im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 bzw. der Nichtbescheid vom 1.7.2008 stellen Unterbrechungshandlungen im Sinne des § 209 BAO dar, sodass die Bemessungsverjährungsfrist am 31.12.2009 endete.

Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, in Zusammenhang mit dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid seien die Bestimmungen der Einhebungsverjährung anzuwenden, weil die Kapitalertragsteuer im Rahmen des Einkommensteuerbescheides gegenüber der Gesellschafterin bereits festgesetzt worden sei. Mit dem gegenständlichen Haftungsbescheid werde daher die Kapitalertragsteuer 4/2002 nicht erstmalig festgesetzt, sondern es liege eine Einhebungmaßnahme vor.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die Kapitalertragsteuer ist zwar eine Einhebungsform der Einkommensteuer, wird aber regelmäßig unabhängig von der Einkommensteuer festgesetzt. Sie wird keinesfalls abstrakt in einem Einkommensteuerbescheid festgesetzt, in dem über Einkünfte aus Kapitalvermögen gar nicht abgesprochen wird. Auf Grund der anspruchsbezogenen

Wirkung von Unterbrechungshandlungen wirken sich diese unabhängig davon aus, bei welchem der Gesamtschuldner sie gesetzt werden. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Festsetzungs- als auch hinsichtlich der Einhebungsverjährung. Das heißt, sämtliche Unterbrechungshandlungen, die die Festsetzungsverjährung beim Gesellschafter verlängern, verlängern die Festsetzungsverjährung betreffend Kapitalertragsteuer auch bei der Gesellschaft – und damit auch die Einbringungsverjährung. Der Verwaltungsgerichtshof drückt dies im Erkenntnis vom 25.11.2010, 2009/15/0157, folgendermaßen aus: „*Unstrittig sind im gegenständlichen Fall Veranlagungsbescheide betreffend das Einkommen 2002 der Gesellschafter in den Jahren 2003 und 2004 ergangen. Diese haben als Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dazu geführt, dass die Bemessungsverjährung nicht vor dem 31. Dezember 2008 abgelaufen ist. Solcherart ist auch die Einhebungsverjährung nicht vor diesem Zeitpunkt abgelaufen.*“ Entscheidend für den gegenständlichen Fall ist, dass der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis davon ausging, dass mit dem Haftungsbescheid gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer erstmalig festgesetzt wurde, obwohl – wie im gegenständlichen Fall – bereits Einkommensteuerbescheide vorlagen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass mit der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2002 gegenüber der Gesellschafterin keine Kapitalertragsteuer festgesetzt worden ist. Diese wurde erstmalig mit dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid festgesetzt. Daraus ergibt sich in logischer Folge, dass die Regelungen der Festsetzungsverjährung und nicht jene der Einhebungsverjährung anzuwenden sind. Wie bereits ausführlich im Schriftsatz vom 13. Juni 2014 dargelegt wurde, ist die Bemessungsverjährung für die Kapitalertragsteuer 4/2002 am 31.12.2009 abgelaufen. Der gegenständliche Bescheid wurde nach Ablauf der Verjährung erlassen und war daher aufzuheben.

### **Unzulässigkeit einer 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 Rechtsprechung 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 19. Februar 2015