

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch eurax WIRTSCHAFTSPRÜFUNGS- und STEUERBERATUNGSGESELLSCHAT M B H, Nußdorfer Straße 10-12 Tür 4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 27.03.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 21.01.2015, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01/2010 bis 12/2013 zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird gemäß § 279 Abs 1 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter im Streitzeitraum Herr Ing. A und Frau B mit jeweils einem Anteil von 50% waren.

Im Anschluss an eine die Jahre 2010 bis 2012 umfassende Außenprüfung erließ die belangte Behörde den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid vom 21.01.2015 für den Zeitraum 01/2010 bis 12/2013, in welchem die Bf aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) an ihre beiden Gesellschafter zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von 148.612,35 EUR herangezogen wird. Dem angefochtenen Bescheid ist kein Hinweis auf diesbezügliche Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung vom 20.01.2015 oder in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 01.12.2014 zu entnehmen.

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde verwahrt sich die Bf unter Vorlage diverser Unterlagen gegen die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen bezüglich verdeckter Ausschüttungen an ihre Gesellschafter.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2016 wurde die Beschwerde unter Verweis auf die im Bericht über die Außenprüfung getroffenen Feststellungen und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als unbegründet abgewiesen.

Aufgrund des fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrages wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Es wird von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt ausgegangen:

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid wird die Bf für einen Zeitraum von Jänner 2010 bis Dezember 2013 für Kapitalzuflüsse an ihre beiden Gesellschafter zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt 148.612,35 EUR herangezogen. Nachdem der angefochtene Bescheid keinerlei Begründung (auch nicht unter Bezugnahme auf die Feststellungen der Außenprüfung) enthält, ist ihm weder zu entnehmen, für welche Tatbestände die Bf zur Haftung herangezogen werden soll noch zu welchen Zeitpunkten an welchen Gesellschafter, in welcher Höhe und in welcher Form Kapitalausschüttungen erfolgt sein sollen. Darüber hinaus enthält der angefochtene Bescheid auch keine Angaben darüber, auf welche Umstände die belangte Behörde die Erlassung eines Haftungsbescheides stützt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem im Rahmen der Aktenvorlage an das Bundesfinanzgericht vorgelegten Haftungsbescheid. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Die im Streitzeitraum wiederholt geänderten Bestimmung der §§ 93 (iVm § 27 EStG 1988) und 95 EStG 1988 enthalten im Wesentlichen unverändert folgende Regelungen:

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

Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

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

Verdeckte Ausschüttungen werden nicht als Dividenden „beschlossen“; sie passieren in der Praxis und werden in der Regel erst von der Finanzverwaltung aufgedeckt; daher wird der Zeitpunkt des Zuflusses nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 angenommen (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2016, § 95 Rz 23 und die dort angeführte Judikatur).

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist gemäß § 96 Abs 1 EStG 1988 durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen.

§ 201 Abs 1 BAO normiert:

*"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der*

*Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*

*(2) Die Festsetzung kann erfolgen,*

*1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*

*2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*

*3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

*(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)*

*5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

*(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,*

*1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

*(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)*

*3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

*(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."*

Gemäß § 202 Abs 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 224 Abs 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen 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.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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.

Gemäß § 279 Abs 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes darf nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. VwGH 21.04.2016, 2013/15/0290).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach ausgeführt hat, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (vgl. VwGH 21.04.2016, 2013/15/0290, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Dem angefochtenen Haftungsbescheid kann jedoch mangels jeglicher Begründung nicht entnommen werden, welcher Tatbestand bzw. welche Tatbestände der geltend gemachten Haftung zugrunde liegen. Soweit aufgrund des Berichtes über die Außenprüfung vom 20.01.2015 (der jedoch nicht als Begründung des angefochtenen Bescheides herangezogen werden kann, da der gegenständliche Bescheid nicht auf ihn Bezug nimmt) darauf geschlossen werden kann, dass die Bf zur Haftung für die sich aus den dort festgestellten verdeckten Ausschüttungen ergebende Kapitalertragsteuer herangezogen werden sollte, hätten zwecks ausreichender Individualisierung der verdeckten Ausschüttungen Angaben über den jeweiligen Zuflusstag, eine Umschreibung des jeweiligen Vorteiles und die Nennung des Namens des Empfängers dieses Vorteiles erfolgen müssen.

Da derartige Angaben fehlen, wurde die Abgabe, für die die Bf zur Haftung herangezogen werden sollte, nicht ausreichend konkretisiert. Bereits aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben, weil aus ihm der Gegenstand des Verfahrens vor der Abgabenbehörde nicht hervorgeht und damit die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes nicht definiert ist.

Darüber hinaus hat ein Haftungsbescheid in der Begründung unter anderem die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme darzulegen. Dies erfordert die Angabe, welcher der in § 201 Abs 2 und 3 BAO genannten Gründe für die Erlassung der Haftungsbescheides ausschlaggebend waren und (im Fall der sinngemäßen Anwendung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO und damit sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO) beim Neuerungstatbestand die Darlegung, welche Tatsachen oder Beweismittel für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen sind (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 202 Tz 6).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Verwaltungsgerichtes (vormals der Berufungsbehörde) bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom

Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Verwaltungsgericht (vormals die Berufungsbehörde) den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. bspw. VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

Gleichermaßen darf das Verwaltungsgericht bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen einen Haftungsbescheid auch nur die von der belannten Behörde für die Erlassung des Haftungsbescheides herangezogenen Gründe des sinngemäß anzuwendenden § 201 Abs 2 und 3 BAO prüfen. Das Fehlen jeglicher Angaben über die für die Erlassung des Haftungsbescheides maßgeblichen Gründe muss daher ebenfalls zu dessen ersatzloser Aufhebung führen.

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich nicht um eine Jahresabgabe, sondern um eine Abzugssteuer, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jeden einzelnen einem Gesellschafter zugewendeten Vorteil getrennt abzuführen ist (vgl. BFG 17.04.2014, RV/7101548/2013).

Gemäß § 202 Abs 1 iVm § 201 Abs 4 BAO kann der Abfuhrpflichtige zur Haftung für sämtliche in einem Kalenderjahr in Abzug zu bringenden Kapitalertragsteuerbeträge in einem Bescheid herangezogen werden. In solch einem Haftungsbescheid hinsichtlich eines Jahres kann daher gegebenenfalls die Geltendmachung der Haftung für mehrere Ausschüttungsvorgänge eines Jahres zusammengefasst werden. Es ist jedoch nicht zulässig, die Haftung für in mehreren Jahren entstandene Abgabenansprüche in einem einzigen Bescheid geltend zu machen. Im gegenständlichen Fall hätte somit die Haftung für nicht abgeführt Kapitalertragsteuer lediglich in Haftungsbescheiden für jedes einzelne Kalenderjahr zusammengefasst werden dürfen.

Da aber der angefochtene Bescheid lediglich einen einzigen Betrag an Kapitalertragsteuer für zwei Abgabenschuldner und einen vier Jahre umfassenden Zeitraum nennt, handelt es sich um eine einheitliche Haftungsinanspruchnahme für mehrere Abgaben, deren Anspruch gegenüber zwei Abgabenschuldern in vier Jahren entstanden ist. Im Hinblick darauf, dass gemäß § 201 Abs 4 BAO eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben und daraus resultierend auch die Haftungsinanspruchnahme nur innerhalb desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) möglich ist, der angefochtene Bescheid daher auch aus diesem Grund nicht in dieser Form hätte ergehen dürfen, war er gemäß § 279 Abs 1 BAO ersatzlos aufzuheben.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Da sich die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides unmittelbar aus dem Gesetz (§ 202 iVm § 201 BAO) ergibt, handelt es sich im gegenständlichen Fall um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 21. November 2016