



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, vertreten durch Steuerberatungs-KG N, vom 14. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes S vertreten durch A, vom 2. Juli 2010 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schriftsatz vom 23. März 2010 beantragte der Parteienvertreter den am 10. August 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 gemäß § 299 BAO aufzuheben und einen geänderten Bescheid zu erlassen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Berufungswerber im Jahr 2007 Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 117.857,00 bezogen habe, die „fakultativ“ versteuert worden seien. Diese Ausschüttung sei von der SVGW der Beitragspflicht unterzogen worden und die vorgeschriebenen Beträge (€ 10.672,00) wurden im Oktober 2008 bezahlt bzw. gegen verrechnet. Da die geleisteten Beträge mit den Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang stünden werde beantragt, negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in dieser Höhe in die Veranlagung (des Jahres 2008) mit ein zu beziehen.

In der Folge wurde der Berufungswerber ersucht, die Vorschreibung der SVA nachzuweisen. In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Parteienvertreter unter anderem aus, dass die

Berichtigung für 2008 notwendig sei, weil bei Erstellung der Einkommensteuer 2008 der Sachverhalt noch nicht bekannt gewesen sei. Der Einkommensteuerbescheid gehe an die SV Gewerbe, bleibe dort über die Rechtskraft liegen und werde dann in die Vorschreibung eingepflegt. In diesem Fall habe das noch länger gedauert, weil die SV Gewerbe hinsichtlich der Einkünfte aus KV eine Prüfung vorgenommen habe und dabei die Beitragspflicht (der Ausschüttung) als GSVG bemessend festgestellt worden sei. Schriftverkehr gäbe es darüber keinen, lediglich eine telefonische Rückfrage bei der SVGW habe ergeben, dass die Beitragspflicht (der Ausschüttung) für 2008 zur Gänze bestätigt worden sei sodass keine weiteren Maßnahmen zu setzen seien. Durch das sehr frühe Wirtschaftsjahr (April) sei die Zahlung (Ende 2008) erst im nächsten WJ zu ersehen, und daher für 2008 ein Berichtigungserfordernis gegeben.

Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 wurde abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte und Ausgaben, soweit sie in unmittelbaren Zusammenhang mit Kapitalerträgen im Zusammenhang stünden nicht abgezogen werden dürfen (§ 20 Abs. 2 EStG). Eine materielle Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides 2008 liege demnach nicht vor, weshalb der Antrag abzuweisen gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und ausgeführt, dass die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 97 EStG und auf § 37 Abs. 8 EStG verweise. Die Bestimmung des § 97 EStG regle Einkünfte, die einer Abzugssteuer und damit der Endbesteuerung unterlägen. Dies sei aber im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall, weshalb die Begründung falsch sei. Der § 37 Abs. 8 enthalte eine taxative Aufzählung von Einkünften, in denen die gegenständlichen ebenfalls keinen Platz hätten. Der Nichtabzug würde zu einer Versteuerung von Bruttoeinkünften führen, die steuersystematisch nur falsch ein könne. Es werde daher beantragt, dem Antrag statt zu geben.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass sich das im § 20 Abs. 2 EStG normierte Abzugsverbot von Aufwendungen und Ausgaben unter anderem auch auf (endbesteuerte) Kapitalerträge im Sinne des § 97 EStG beziehe. Im zweiten Satz des § 97 EStG werde ausgeführt, dass dies auch für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG – dies seien unter anderem Gewinnanteile (Dividenden) aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung – gelte. Gegen die Abweisung des Antrages wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) gestellt und ausgeführt, dass eine Begründung urlaubsbedingt nachgereicht werde. Es sei eine Ergänzung der Begründung des Bescheides vom 20. Juli 2010 „abzufragen“, da die enthaltene

Begründung nicht nachvollziehbar sei, da eine Endbesteuerung nicht gegeben sei, wie bereits wiederholt dargelegt worden sei.

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz der Rechtsmittelbehörde vorgelegt und der Berufungswerber von der Vorlage verständigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Festgestellter Sachverhalt**

In der am 19. März 2008 bei der Abgabenbehörde erster Instanz durch automationsunterstützte Datenübertragung eingelangten Einkommensteuerklärung des Jahres 2007 ist unter den Einkünften aus Kapitalvermögen in der dafür vorgesehen Kennzahl der Abgabenerklärung (369) ein Betrag von € 117.857,16 erklärt worden sowie die auf diese (endbesteuerten) Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von € 29.464,29 in der dafür vorgesehen Kennzahl der Abgabenerklärung (444) angegeben worden.

Die Einkommensteuer des Jahres 2007 wurde in der Folge unter Einbeziehung der (endbesteuerungsfähigen) Kapitalerträge in Höhe von € 117.857,16 sowie unter Anrechnung der auf diese Kapitalerträge entfallenden anrechnungsfähigen Kapitalertragsteuer (€ 29.464,29) unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes von 21,17% der Besteuerung unterzogen und führte zu einer Gutschrift (Erstattung) an Einkommensteuer in Höhe von € 5.466,44.

#### **2) Aufgenommene Beweise**

Vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurden folgende Beweise aufgenommen:

- Ausdruck der am 19. März 2008 bei der Abgabenbehörde erster Instanz durch automationsunterstützte Datenübertrag eingelangten Einkommensteuerklärung des Jahres 2007 des Berufungswerbers,
- Kopie der Mitteilung des Parteienvertreters der E-GmbH an den Berufungswerber vom 21. November 2007 über die vorgenommene Ausschüttung (entnommen dem vorliegenden Verwaltungsakt der Abgabenbehörde erster Instanz betreffend das Kalenderjahr 2007).

#### **3) Rechtliche Würdigung**

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

Die Bestimmung des § 299 gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 10). Die Aufhebung setzt die

Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (siehe VwGH 5. 8. 1993, 91/14/0127, 0128, Stoll, BAO Kommentar, 2888).

Der Parteienvertreter vertritt die Ansicht, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 deshalb rechtswidrig sei, weil

- im gegenständlichen Verfahren keine Endbesteuerung gemäß § 97 EStG vorgenommen worden sei und daher die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG nicht anzuwenden sei, und
- die Nichtberücksichtigung der im Jahr 2008 entrichteten Beträge (€ 10.672,00) an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen steuersystematisch nur falsch ein könne, weil dies zu einer Versteuerung von Bruttoeinkünften führe.

Dem Parteienvertreter ist insoweit zuzustimmen als keine Endbesteuerung der an den Berufungswerber ausgeschütteten Kapitalerträge vorgenommen wurde, sondern eine Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren.

Nach § 97 Abs. 1 EStG 1988 gilt die Einkommensteuer auf Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften (grundsätzlich) durch den Steuerabzug in Höhe von 25% Kapitalertragsteuer des Ausschüttungsbetrages als abgegolten. Den erläuternden Bemerkungen zu § 97 Abs. 1 EStG 1988 folgend, bleibt allerdings durch § 97 Abs. 4 EStG 1988 das Halbsatzverfahren für jene Fälle weiterhin anwendbar, in denen die Besteuerung nach dem Tarif eine geringere Einkommensteuer ergibt. Dem Steuerpflichtigen eröffnet sich damit ein Wahlrecht, wonach es ihm (jährlich) möglich wird, sich für die Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif – halber Steuersatz – oder die Endbesteuerung seiner Kapitalerträge zu entscheiden (siehe Zenkl, SWK 26/1994, A 577).

Der Antrag ist nach dem Gesetzeswortlaut an keine bestimmte Form gebunden. Im Regelfall wird der Antrag auf Anrechnung bzw. Rückerstattung der Kapitalertragsteuer durch die Aufnahme der Kapitalerträge in die Steuererklärung des betreffenden Jahres ausgeübt (Doralt/Kirchmayer, EStG<sup>8</sup>, § 97 Tz 45). Der Berufungswerber wurde durch die Mitteilung des Parteienvertreters der E-GmbH an ihn, dass sein Parteienvertreter prüfen möge, ob eine Endbesteuerung der Kapitalerträge oder die Veranlagung zur Einkommensteuer günstiger sei, darauf hingewiesen, wie der Kopie dieser Mitteilung zu entnehmen ist.

Durch die Erfassung der (grundsätzlich) endbesteuerten Ausschüttung der Beteiligungserträge als endbesteuerungsfähige Kapitalerträge in der vorliegenden Einkommensteuererklärung des Jahres 2007, hat der Berufungswerber sein Antragsrecht ausgeübt. Auf Grund dieses Antrages wurde eine nach § 37 Abs. 4 Z 1 EStG mit der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes – im gegenständlichen Verfahren war dies ein Durchschnittssteuersatz von 21,17% – Veranlagung zur Einkommensteuer des Jahres 2007

durchgeführt, die zu einer Gutschrift (Erstattung) an Einkommensteuer in Höhe von € 5.466,44 führte, wie dem Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 zu entnehmen ist.

Der Ansicht des Parteienvertreters, dass § 20 Abs. 2 EStG im gegenständlichen Verfahren nicht anzuwenden sei und es als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen steuersystematisch nur falsch ein könne wenn im Kalenderjahr 2008 keine negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterlägen, ist Folgendes zu erwidern:

Im Hinblick auf die Berechnung des zu erstattenden Betrages normiert § 97 Abs. 4 Z 1 EStG, dass die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen sind und damit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG fallen. Die Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 97 Abs. 4 EStG soll damit nicht die Möglichkeit zum Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten eröffnen auch wenn dies in der Literatur kritisiert wurde (siehe Doralt/Kirchmayer, EStG<sup>8</sup>, § 97 Tz 47). Ferner beseitigt die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer im Rahmen des § 97 Abs. 4 EStG nicht die Endbesteuerungswirkung der Kapitalerträge, weil diese zwingend vorgesehen ist und somit kein echtes Wahlrecht zwischen Steuerabgeltung durch Einhebung der Kapitalertragsteuer und der Regelbesteuerung besteht. (siehe Doralt/Kirchmayer, EStG<sup>8</sup>, § 97 Tz 35).

Damit ist es aber nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates sowohl im Jahr in dem die Ausschüttung erfolgte, Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen – auch wenn dies im Wege eines Antrages auf Anrechnung und Erstattung der Kapitalertragsteuer Abgeltung geschieht – als auch in einem späteren Jahr gesetzlich ausgeschlossen negative Einkünften aus Kapitalvermögen durch die Berücksichtigung von Werbungskosten in die Veranlagung – im gegenständlichen Verfahren wäre dies die Veranlagung des Jahres 2008 – einzubeziehen.

Da der Spruch des Einkommensteuerbescheides 1988 dem Gesetz entspricht, war die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2008 in Anwendung des § 299 BAO abzuweisen.

Salzburg, am 11. November 2010