



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch K & E Wirtschaftstreuhand GmbH, 8010 Graz, Hofgasse 3, vom 10. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2003 stellte der Berufungswerber (Bw) den Antrag, die von der J-GmbH für Gewinnausschüttungen jährlich entrichtete Kapitalertragsteuer von 25% auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und den übersteigenden Betrag zu erstatten (§ 97 Abs. 4 EStG 88). Die Gewinnausschüttungen wurden für den Zeitraum 2000 und 2001 jeweils mit ATS 1 Mio sowie für 2002 und 2003 mit EUR 72.672,83 beziffert, die zur Einzahlung gebrachte Kapitalertragsteuer (KESt) betrug ATS 250.000,- bzw EUR 18.168,21.

Da die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Steuerbescheiden (ohne nähere Begründung) außer Ansatz blieben, wiederholte der Bw in der dagegen eingebrachten Berufung sein Begehren, die Dividendenbezüge in die Steuerberechnung unter Anrechnung der bezahlten KESt einzubeziehen.

In der Begründung zu den abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die elektronische Datenverarbeitung (EDV) bei einem Ansatz endbesteuerter Kapitalerträge in der Steuererklärung automatisch einen Günstigkeitsvergleich durchführt, wobei berechnet wird, ob die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Kapitalerträge, der Kapitalertragsteuer und allenfalls des Hälftesteuersatzes niedriger als bei einer Berechnung ohne endbesteuerte Kapitalerträge ist. Da dies im vorliegenden Fall nicht zutreffe, sei die Einkommensteuer ohne Einbeziehung der Dividendenausschüttungen und der bezahlten Kapitalertragsteuern berechnet worden.

Im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird vom Bw vorgebracht, dass ein Einbezug der Dividendenausschüttungen in die Steuerberechnung für jedes Streitjahr eine Gutschrift in Höhe von rund EUR 3.100,- ergebe. Die dazu übermittelte Beilage enthält folgende (einheitlich in Euro abgefasste) Berechnung:

| Zeitraum: | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|--------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Ausschüttung | 72.672,83 | 72.672,83 | 72.672,83 | 72.672,83 |
| Pension | 22.204,09 | 22.493,70 | 22.634,47 | 23.078,95 |
| Einkommen | 94.876,92 | 95.166,53 | 95.307,30 | 95.751,78 |
| fiktive ESt | 39.335,44 | 39.480,25 | 39.403,95 | 39.626,19 |
| Steuersatz | 41,46 % | 41,49 % | 41,34 % | 41,38 % |
| ½ Steuersatz | 20,73 % | 20,74 % | 20,67 % | 20,69 % |
| ESt | 15.064,87 | 15.074,32 | 15.022,97 | 15.037,57 |
| KEST | -18.168,21 | -18.168,21 | -18.168,21 | -18.168,21 |
| Gutschrift: | -3.103,34 | -3.093,89 | -3.145,24 | -3.130,64 |

Über die Berufung wurde erwogen:

Durch § 97 Abs. 4 EStG 1988 soll erreicht werden, dass in jenen Fällen, in denen eine Veranlagung unter Miteinbeziehung der Kapitaleinkünfte eine niedrigere Steuer ergibt, die Besteuerung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte mit der Tarifsteuer begrenzt wird und eine die Tarifsteuer übersteigende KEST mittels Antrages rückgefordert werden kann. Zur Berechnung der Steuerbelastung ist bei natürlichen Personen grundsätzlich auf den progressiven Tarif nach § 33 EStG abzustellen. Bei Beteiligungserträgen (Anteilerträgen) iSd § 37 Abs. 4 EStG ist der halbe Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG) heranzuziehen. Liegt die ermittelte "allgemeine" Steuerbelastung unter dem KEST-Satz nach § 95 Abs. 1 EStG, so kann die Differenz auf die einbehaltene KEST erstattet werden. Da die begünstigten

Einkünfte auch den Durchschnittssteuersatz für die nicht begünstigten Einkünfte erhöhen (sog. "Schatteneffekt"), ist es insbesondere bei hohen begünstigten Einkünften idR günstiger, die KEST von 25% in Kauf zu nehmen, weil die begünstigten Einkünfte die Besteuerung der anderen Einkünfte dann nicht belasten (vgl. Doralt, EStG-Komm., § 97, Tz. 44 u. § 37, Tz. 104 mwH). Um die Festsetzung einer höheren Steuer und damit eine Verschlechterung für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, wird die Entscheidung, ob die Besteuerung der in Rede stehenden Einkünfte nach dem Tarif im Wege des Halbsatzverfahrens oder durch den Steuerabzug (Endbesteuerung) erfolgt, in der Praxis durch eine mittels Eingabe entsprechender Kennzahlen "automatisch" stattfindende EDV-Kontrollrechnung geprüft.

Bei dieser Kontrollrechnung ist das steuerpflichtige Einkommen um die endbesteuerten Kapitalerträge zu erhöhen und davon die Einkommensteuer unter Zugrundelegung der maßgeblichen Tarifvorschriften zu ermitteln. Die sich daraus ergebende Steuerschuld nach Abzug der KEST wird sodann mit der Steuerschuld ohne Ansatz der abgegoltenen Kapitalerträge und ohne Anrechnung der darauf entfallenden KEST verglichen. Eine Erstattung erfolgt nur insoweit, als die Steuerschuld ohne Ansatz der abgegoltenen Kapitalerträge jene Steuerschuld übersteigt, die sich bei Ansatz der Kapitalerträge unter nachfolgender Anrechnung der darauf entfallenden KEST ergibt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Band III, Tz. 6 zu § 97 EStG 1988 u. EB zur Regierungsvorlage, ÖStZ 1992, 326). Dies bedeutet: Sollte die aus der KEST-Kontrollrechnung (mit Kapitalerträgen) resultierende Steuer **geringer** sein als die der Normalberechnung, wird die Einkommensteuer mit dem Berechnungsergebnis der Kontrollrechnung festgesetzt. Sollte das Ergebnis der Kontrollrechnung **höher** sein als die Steuer nach der "Normalvariante", dann wird die Kontrollrechnung verworfen.

Eine Durchführung entsprechender Vergleichsrechnungen ergibt dazu Folgendes:

KEST-Anrechnung 2000 (Beträge in ATS):

| | |
|--|------------------|
| Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit | 305.535 |
| Einkünfte aus Kapitalvermögen | 1.000.000 |
| Gesamtbetrag d. Einkünfte | 1.305.535 |
| Sonderausgaben ausgeschliffen (§ 18 Abs.3 Z 2 EStG 88) | 0 |
| Einkommen (gem. § 33 Abs.1 EStG gerundet): | 1.305.500 |
| <i>Tarifsteuer:</i> | |
| 0% für die ersten 50.000,- | 0 |
| 21% für die weiteren 50.000,- | 10.500 |
| 31% für die weiteren 200.000,- | 62.000 |
| 41% für die weiteren 400.000,- | 164.000 |
| 50% für die restlichen 605.500,- | 302.750 |

| | |
|---|--------------------------|
| <i>Tarifsteuer vor Absetzbeträgen</i> | 539.250 |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag eingeschlossen (§ 33 Abs.3, Z 1-5 EStG 88) | -500 |
| Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs.6 EStG 88) | -5.500 |
| Einkommensteuer | 533.250 |
| <i>voller Durchschnittssteuersatz</i> (ESt : Einkommen) | 40,85% |
| <i>halber Durchschnittssteuersatz</i> | 20,42% |
| Einkünfte zu vollem Steuersatz | 305.500 40,85% 124.797 |
| Einkünfte zu halbem Steuersatz | 1.000.000 20,42% 204.200 |
| Gesamte Steuerbelastung | 328.997 |
| abzgl. KEST | -250.000 |
| EST laut Kontrollrechnung | 78.997 |
| Vergleichs-EST laut Bescheid (ohne Eink. aus Kap.V.) | 60.585 |

KEST-Anrechnung 2001 (Beträge in ATS):

| | |
|---|--------------------------|
| Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit | 309.520 |
| Einkünfte aus Kapitalvermögen | 1.000.000 |
| Gesamtbetrag d. Einkünfte | 1.309.520 |
| Sonderausgaben ausgeschliffen (§ 18 Abs.3 Z 2 EStG 88) | 0 |
| Einkommen (gem. § 33 Abs.1 EStG gerundet): | 1.309.500 |
| <i>Tarifsteuer:</i> | |
| 0% für die ersten 50.000,- | 0 |
| 21% für die weiteren 50.000,- | 10.500 |
| 31% für die weiteren 200.000,- | 62.000 |
| 41% für die weiteren 400.000,- | 164.000 |
| 50% für die restlichen 609.500,- | 304.750 |
| <i>Tarifsteuer vor Absetzbeträgen</i> | 541.250 |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag eingeschlossen (§ 33 Abs.3, Z 1-5 EStG 88) | 0 |
| Pensionistenabsetzbetrag eingeschlossen (§ 33 Abs.6 EStG 88) | 0 |
| Einkommensteuer | 541.250 |
| <i>voller Durchschnittssteuersatz</i> (ESt : Einkommen) | 41,33% |
| <i>halber Durchschnittssteuersatz</i> | 20,67% |
| Einkünfte zu vollem Steuersatz | 309.500 41,33% 127.916 |
| Einkünfte zu halbem Steuersatz | 1.000.000 20,67% 206.700 |
| Gesamte Steuerbelastung | 334.616 |
| abzgl. KEST | -250.000 |
| EST laut Kontrollrechnung | 84.616 |
| Vergleichs-EST laut Bescheid (ohne Eink. aus Kap.V.) | 68.025 |

KESt-Anrechnung 2002 (Beträge in EUR):

| | |
|---|----------------------|
| Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit | 22.634 |
| Einkünfte aus Kapitalvermögen | 72.673 |
| Gesamtbetrag d. Einkünfte | 95.307 |
| Sonderausgaben ausgeschliffen (§ 18 Abs.3 Z 2 EStG 88) | 0 |
| Einkommen (gem. § 33 Abs.1 EStG nicht gerundet): | 95.307 |
| <i>Tarifsteuer:</i> | |
| 0% für die ersten 3.640,- | 0 |
| 21% für die weiteren 3.630,- | 762 |
| 31% für die weiteren 14.530,- | 4.504 |
| 41% für die weiteren 29.070,- | 11.919 |
| 50% für die restlichen 44.437 | 22.219 |
| <i>Tarifsteuer vor Absetzbeträgen</i> | 39.404 |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag eingeschliffen (§ 33 Abs.3, Z 1-5 EStG 88) | 0 |
| Pensionistenabsetzbetrag eingeschliffen (§ 33 Abs.6 EStG 88) | 0 |
| Einkommensteuer | 39.404 |
| <i>voller Durchschnittssteuersatz</i> (ESt : Einkommen) | 41,34% |
| <i>halber Durchschnittssteuersatz</i> | 20,67% |
| Einkünfte zu vollem Steuersatz | 22.634 41,34% 9.357 |
| Einkünfte zu halbem Steuersatz | 72.673 20,67% 15.021 |
| Gesamte Steuerbelastung | 24.378 |
| abzgl. KESt | -18.168 |
| ESt laut Kontrollrechnung | 6.210 |
| Vergleichs-ESt laut Bescheid (ohne Eink. aus Kap.V.) | 5.006 |

KESt-Anrechnung 2003 (Beträge in EUR):

| | |
|---|---------------|
| Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit | 23.079 |
| Einkünfte aus Kapitalvermögen | 72.673 |
| Gesamtbetrag d. Einkünfte | 95.752 |
| Sonderausgaben ausgeschliffen (§ 18 Abs.3 Z 2 EStG 88) | 0 |
| Einkommen (gem. § 33 Abs.1 EStG nicht gerundet): | 95.752 |
| <i>Tarifsteuer:</i> | |
| 0% für die ersten 3.640,- | 0 |
| 21% für die weiteren 3.630,- | 762 |
| 31% für die weiteren 14.530,- | 4.504 |
| 41% für die weiteren 29.070,- | 11.919 |

| | | |
|---|---------------|---------------|
| 50% für die restlichen 44.882,- | | 22.441 |
| <i>Tarifsteuer vor Absetzbeträgen</i> | | 39.626 |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag eingeschlossen (§ 33 Abs.3, Z 1-5 EStG 88) | | 0 |
| Pensionistenabsetzbetrag eingeschlossen (§ 33 Abs.6 EStG 88) | | 0 |
| Einkommensteuer | | 39.626 |
| <i>voller Durchschnittssteuersatz</i> (ESt : Einkommen) | | 41,38% |
| <i>halber Durchschnittssteuersatz</i> | | 20,69% |
| Einkünfte zu vollem Steuersatz | 23.079 41,38% | 9.550 |
| Einkünfte zu halbem Steuersatz | 72.673 20,69% | 15.036 |
| Gesamte Steuerbelastung | | 24.586 |
| abzgl. KEST | | -18.168 |
| EST laut Kontrollrechnung | | 6.418 |
| Vergleichs-EST laut Bescheid (ohne Eink. aus Kap.V.) | | 5.208 |

Daraus geht hervor, dass die in den Einkommensteuerbescheiden zum Tragen gekommene Berechnung ohne Einbeziehung endbesteuerungsfähiger Einkünfte für den Bw in allen Jahren zu einem günstigeren Ergebnis führt als eine Berechnung unter Einschluss derartiger Einkünfte, sodass eine KEST-Erstattung nicht vorzunehmen war. An diesem Resultat tritt auch bei einer rechnerischen Fortsetzung mit den in den Steuerbescheiden enthaltenen Ansätzen (Steuer sonstige Bezüge, anrechenbare Lohnsteuer) keine Änderung ein, da analoge Rechenvorgänge in der "Normalrechnung" und Kontrollrechnung mit denselben Beträgen den Günstigkeitsvergleich nicht beeinflussen.

Die Berechnung des Bw ist nicht zielführend, weil darin lediglich der jeweils dargestellte Hälftesteuersatz auf den Beteiligungsertrag (EUR 72.672,83) angewendet und die KEST sodann auf den daraus resultierenden Teilbetrag der Einkommensteuer angerechnet wurde; ein Günstigkeitsvergleich nach den oben angestellten Überlegungen fand dabei nicht statt. Aus Gründen der Vollständigkeit sei noch bemerkt, dass vom Finanzamt anlässlich der Berufungsvorlage bereits Kontrollrechnungen für die Jahre 2000 bis 2003 an den Bw (mit dem Formular Verf 46a) übermittelt worden sind, worin aufgezeigt wurde, dass die auf Kapitalerträge entfallende Einkommensteuer (fiktiv ermittelte ESt abzüglich der laut Steuerbescheid ausgewiesenen ESt ohne Ansatz endbesteuelter Einkünfte – *Beispiel 2000*: ATS 328.997,- minus ATS 60.585,- = ATS 268.412,-) in allen Streitjahren höher war als die auf Kapitalerträge entfallende KEST von ATS 250.000,- bzw EUR 18.168,-. Dem hat der Bw nichts weiter entgegen gehalten oder Gründe dafür genannt, dass die programmgesteuert stattgefundenen EDV-Kontrollrechnungen in seinem Fall fehlerhaft gewesen sein könnten.

Über die Berufung war daher, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, am 3. September 2009