



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Binder & Co., Wirtschaftsprüfungs- u. SteuerberatungsGesmbH, 8010 Graz, Neufeldweg 93, vom 14. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Mai 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 19. April 2002 beantragte der Berufungswerber (Bw) unter Beilage berichtiger Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 (ua. Ansatz endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge und der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO. Begründet wurde dieser Antrag damit, dass aufgrund einer Betriebsprüfung bei der Firma K-GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen an den Bw festgestellt worden seien. Eine weitere Änderung betreffe das dem Bw zustehende Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988. Dieses betrage für das Jahr 1998 S 167.940,- (6% von S 2.799.000,-) und für das Jahr 1999 S 168.000,- (6% von S 2.800.000,-). Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wären damit auf S 2.232.185,- (1998) bzw. S 2.096.291,- (1999) zu berichtigen.

Dem wurde im angefochtenen Bescheid aus folgenden Gründen nicht gefolgt:

Zu den aus verdeckten Gewinnausschüttungen resultierenden Kapitalerträgen wies das Finanzamt darauf hin, dass die Kapitalertragsteuer gem. § 97 Abs. 4 EStG auf die zu

erhebende Einkommensteuer über Antrag nur dann anzurechnen ist, wenn die nach dem Steuertarif für die Kapitalerträge zu erhebende Einkommensteuer geringer sei als die Kapitalertragsteuer. Durch die Anrechnung der Kapitalertragsteuer ergäbe sich wegen des sog. Schatteneffektes im konkreten Fall jedoch eine höhere Steuerbelastung, sodass eine Anrechnung hier nicht möglich sei.

Zum Betriebsausgabenpauschale (§ 17 EStG 1988) wurde ausgeführt, dass der Bw, dem als wesentlich Beteiligten an der GmbH Geschäftsführerbezüge zufließen, in seinen ursprünglich eingereichten Steuererklärungen, zu welchen rechtskräftige Bescheide ergingen, die Durchschnittssatzermittlung nicht angewendet habe und das Vorliegen von Betriebsausgaben auch nicht wahrscheinlich sei, weil sämtliche Aufwendungen (für PKW, Büro, Diäten usw.) von der Kapitalgesellschaft getragen würden.

Für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer fehle es daher an den gesetzlichen Voraussetzungen und stelle die Berücksichtigung eines allfälligen Betriebsausgabenpauschales keinen geeigneten Wiederaufnahmegrund dar.

In der *Berufung* wurde zur Frage der Anrechnung der Kapitalertragsteuer (KESt) vorgebracht, dass die auf die Kapitalerträge entfallende Einkommensteuer, wie die beigelegte Berechnung des Bw zeige, im Jahr 1998 mit S 27.549,14 geringer als die anzurechnende KESt mit S 29.506,- sei. Im Jahr 1999 betrage die Tarifsteuer S 167.003,94 gegenüber einer anzurechnenden KESt von S 177.038,-. Der Bw ersuche daher um Wiederaufnahme des Verfahrens zwecks Anrechnung der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 und Berücksichtigung des ihm zustehenden Betriebsausgabenpauschales nach § 17 EStG. Zum Vorliegen von Betriebsausgaben wurde ergänzend darauf hingewiesen (Eingabe vom 19. Sept. 2002), dass der Bw entgegen der Annahme des Finanzamtes sehr wohl zusätzliche Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit getragen habe, worunter insbesondere Kosten für einen für Betriebsreisen verwendeten Privat-PKW oder nicht geltend gemachte Nächtigungskosten fielen. Des weiteren befindet sich am privaten Wohnsitz des Bw ein für die Geschäftsführertätigkeit genutztes Büro. Der Bw tätige auch Bewirtungsspesen für Werbezwecke, welche nicht an die GmbH weiterverrechnet worden seien. Die darauf entfallenden Betriebsausgaben würden daher (per Fax vom 7. Okt. 2002 ziffernmäßig dargestellt) insgesamt S 89.000,- je Streitjahr betragen.

In der abweisenden *Berufungsvorentscheidung* wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die Berechnungen des Bw unrichtig seien, weshalb von der im angefochtenen Bescheid bereits getroffenen Beurteilung nicht abgerückt werden kann. Beigelegt war dem ein Eingabebrett für das Jahr 1999, mit dem beispielhaft aufgezeigt werden sollte, dass die Steuerberechnung trotz datenmäßiger Einbeziehung endbesteuerter Kapitalerträge (aus vGA) und Kapitalertrag-

steuer zu keiner KEST-Anrechnung führt. Damit verbleibe als etwaiger Wiederaufnahmegrund nur die erstmalige Geltendmachung von pauschalen Betriebsausgaben. Soweit der Bw darzutun versuche, dass ihm jährliche Betriebsausgaben in Höhe von S 89.000,- erwachsen, sei anzumerken, dass Aufwendungen für einen im Wohnungsverband befindlichen Büorraum nicht absetzbar sind (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988) und die sonst angeführten Betriebsausgaben nicht nachvollziehbar sind, bzw. nicht nachgewiesen worden seien. Die aufgrund der davor eingereichten Steuererklärungen ergangenen Bescheide seien nach Auffassung des Finanzamtes rechtsrichtig, da in den Steuererklärungen von der Pauschalierung kein Gebrauch gemacht wurde. Die Regelung des § 303 BAO stelle daher kein geeignetes Instrument dar, rechtsrichtige und rechtskräftig ergangene Bescheide aus dem Rechtsbestand zu entfernen, um sie durch andere, für den Abgabepflichtigen günstigere Bescheide zu ersetzen.

Dagegen wurde nach mehrmals gewährter Fristerstreckung (ohne weitere Begründung) rechtzeitig Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der GmbH auch aus Sicht der die Streitjahre 1998, 1999 betreffenden Einkommensteuerveranlagung Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen sind, die sich auf Kenntnisse bzw Feststellungen des Prüfers im KöSt-Verfahren stützen, ist unstrittig (vgl. dazu Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., Tz 14 zu § 303 BAO). Von der Amtspartei wird auch nicht in Frage gestellt, dass die bei verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) im Regelfall nicht einbehaltene Kapitalertragsteuer nach Aufdeckung der vGA vom Gesellschafter mit dem maßgeblichen Betrag gegenüber der Gesellschaft ersetzt wurde und somit ein der Einbehaltung gleichzuhaltender Umstand als Erfordernis für eine mögliche KEST-Anrechnung (§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) vorliegt (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

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 (Anteilserträgen) iSd § 37 Abs. 4 EStG – zu diesen zählen ab der Veranlagung 1994 auch wie offene Gewinnausschüttungen zu behandelnde verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Band III, Rz. 15.2 zu § 37 EStG 1988) – 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, Rz. 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.

Nachstehende Vergleichsrechnung zeigt aufgrund der zuletzt ergangenen (ESt)Bescheide vom 14. Juli 2000 und vom 26. April 2001 folgendes Resultat (alle Beträge in öS.):

Zeitraum 1998	Normal- R.	
	Kontroll-R.	
Einkünfte selbst. Arbeit	2.400.125	2.400.125
Einkünfte Vermietung u. Verpachtung	753.810	753.810
sonstige Einkünfte	252.996	252.996
<i>Summe nichtbegünstigte Einkünfte</i>	3.406.931	3.406.931
Einkünfte Kapitalvermögen	118.034	0
Gesamtbetrag d. Einkünfte	3.524.965	3.406.931
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	-1.000	-1.000
Einkommen	3.523.965	3.405.931
Einkommen gerundet:	3.524.000	3.405.900
Tarifsteuer (gerundetes Eink. x 50% - 107.000)	1.655.000	1.595.950
Unterhaltsabsetzbetrag	-4.200	-4.200
Einkommensteuer	1.650.800	1.591.750
voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)	46,84%	
halber Durchschnittssteuersatz	23,42%	

anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz: 96,65%	3.405.946	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz: 3,35%	118.054	0
Begünst. Einkünfte x Hälftesteuersatz (23,42%)	27.648	0
Nichtbegünst. Einkünfte x Durchschnittssteuersatz (46,84%)	1.595.345	0
Gesamte Steuerbelastung	1.622.993	1.591.750
anrechenbare KEST	-29.508	0
Steuerschuld	1.593.485	1.591.750

Zeitraum 1999	Kontroll-R.	Normal-R.
Einkünfte selbst. Arbeit	2.264.291	2.264.291
Einkünfte Vermietung u. Verpachtung	769.938	769.938
sonstige Einkünfte	354.227	354.227
<i>Summe nichtbegünstigte Einkünfte</i>	3.388.456	3.388.456
Einkünfte Kapitalvermögen	708.206	0
Gesamtbetrag d. Einkünfte	4.096.662	3.388.456
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	-1.000	-1.000
Einkommen	4.095.662	3.387.456
Einkommen gerundet:	4.095.700	3.387.500
<i>Tarifsteuer (gerundetes Eink. x 50% - 107.000)</i>	1.940.850	1.586.750
Unterhaltsabsetzbetrag	-4.200	-4.200
Einkommensteuer	1.936.650	1.582.550
<i>voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)</i>	47,28%	
<i>halber Durchschnittssteuersatz</i>	23,64%	
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz: 82,71%	3.387.553	0
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz: 17,29%	708.147	0
Begünst. Einkünfte x Hälftesteuersatz (23,64%)	167.406	0
Nichtbegünst. Einkünfte x Durchschnittssteuersatz (47,28%)	1.601.635	0
Gesamte Steuerbelastung	1.769.041	1.582.550
anrechenbare KEST	-177.051	0
Steuerschuld	1.591.990	1.582.550

Daraus geht, wenn auch in der Berufungsvorentscheidung nicht im Detail begründet, hervor, dass die KEST-Kontrollrechnung jeweils eine höhere Steuerschuld ergibt, als die Normalberechnung.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens setzt – neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmegründen – auch für die Wiederaufnahme auf Antrag (§ 303 Abs. 1 BAO) zwingend voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Da eine Anrechnung (Erstattung) der Kapitalertragsteuer bei Erlassung neuer Sachbescheide aufgrund des obangeführten Vergleichs in beiden Streitjahren nicht zum Tragen käme, ist unter dem Gesichtspunkt einer nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung mangels im Spruch anders lautender Einkommensteuerbescheide keine Wiederaufnahme des Verfahrens

zu erwirken (Einkommensteuer laut Bescheid **1998** S 1.591.750,- und laut Bescheid **1999** S 1.582.550,-).

Die Regelung des § 97 Abs. 4 EStG gewährt im Übrigen *kein Wahlrecht* zwischen der Abgeltung der Einkommensteuer durch die KEST und einer Regelbesteuerung, sondern sieht lediglich eine gesondert berechnete Rückerstattung der KEST vor, mit der keine "echte" Regelbesteuerung verbunden ist und die am zwingenden Charakter der Steuerabgeltung nichts ändert (EB zur Regierungsvorlage, ÖStZ 1992, 325). Zur vom Finanzamt gerügten Berechnung des Bw ist zu ergänzen, dass die Einkommensteuerbeträge dort *nicht* im Wege einer Vergleichsrechnung *mit und ohne Erfassung der Kapitalerträge* gegenüber gestellt wurden, um ersichtlich zu machen, welche Steuerbelastung sich bei einer isolierten Betrachtung ergibt, sondern dass die Vollanrechnung der KEST vom Bw bereits vorausgesetzt und dieses Ergebnis mit dem Vorbescheid verglichen worden ist.

Zu den im Wiederaufnahmeantrag angesprochenen **pauschalierten Betriebsausgaben** (§ 17 EStG) ist auszuführen, dass § 17 EStG 1988 für die Anwendung der Betriebsausgabenpauschalierung (sog. Basispauschalierung) in Absatz 2 neben anderen Voraussetzungen ausdrücklich bestimmt, dass aus der Aufstellung der Betriebsausgaben (§ 44 Abs. 4 EStG) hervorgeht, dass der *Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht*. Dies erfolgt in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung oder durch einen entsprechenden Vermerk in der Einkommensteuererklärung selbst. Die Betriebsausgabenpauschalierung kann bis zur Rechtskraft der Veranlagung geltend gemacht oder auch zurückgenommen werden (Doralt, aaO, Band II, § 17, Tz 27). Vorliegendenfalls hat der Bw weder in den (zuerst) eingereichten Einkommensteuererklärungen noch in den Beilagen zu erkennen gegeben, dass er die Betriebsausgabenpauschalierung beansprucht hätte, sondern wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit den nach Abzug der in den Steuererklärungsbeilagen jeweils angeführten Ausgaben in Ansatz gebracht. Damit war bei der (mittels rechtskräftiger Bescheide abgeschlossenen) Einkommensteuerveranlagung, bei der die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Verfahrensergebnis mit S 2.400.125,- (1998) und S 2.264.291,- (1999) angesetzt worden sind, zutreffend davon auszugehen, dass das Betriebsausgabenpauschale vom Bw nicht in Anspruch genommen wurde. In Übereinstimmung mit dem Finanzamt ist hier somit kein Wiederaufnahmegrund zu erblicken.

Soweit der Bw zur Glaubhaftmachung tatsächlich angefallener Betriebsausgaben vorbringt, dass die ergänzend dargestellten (nicht weiterverrechneten) Ausgaben von ihm selbst getragen worden seien, beseitigt dies nicht die fehlende Geltendmachung pauschalierter Betriebsausgaben im damaligen Verfahren. Das Nichtsetzen entsprechender Schritte legt daher den Schluss auf ein seinerzeit anderes Disponieren des Bw nahe oder beruht auf einem groben Verschulden, das der Bewilligung einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit b BAO gesetzt-

lich entgegen steht. Letzteres deshalb, weil dem Bw das Anfallen weiterer Betriebsausgaben in eigener Sache bereits im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen sein musste, was von ihm (bei entsprechender Sorgfalt) nach Maßgabe des oben Gesagten rechtzeitig geltend zu machen gewesen wäre.

Die Berufung erwies sich daher als unbegründet.

Graz, am 22. August 2006