



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vom 19. Jänner 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden vom 17. bzw. 20. Dezember 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen hinsichtlich Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998 sowie Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998 entschieden:

1. Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1995 und 1998 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3. Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1998 ergingen ursprünglich erklärungsgemäß.

Im Jahr 1999 wurde u.a. über die berufungsgegenständlichen Jahre eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. November 1999 machte die Betriebsprüfung - neben weiteren nicht berufungsgegenständlichen Änderungen - folgende Feststellungen:

Tz. 12 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Geschäftsführervergütung:

Frau RE übt nach Ansicht der BP keine Tätigkeiten für die Firma M BeteiligungsgesmbH aus, die einer fremdüblichen Geschäftsführertätigkeit entsprechen. Bis auf die in der Stellungnahme (vom 28. September 1999 zum Besprechungsprogramm der BP) angeführten Einzeltätigkeiten (und außerdem die nicht näher erläuterten Tätigkeiten wie "Besprechungen") konnte keine entsprechende Leistung für die Gesellschaft nachgewiesen werden. Auch im Zuge der Betriebsprüfung selbst ist als Vertreter der Gesellschaft ständig Herr PR aufgetreten. Dessen Leistungen für die GmbH erfolgen lt. Stellungnahme "grundsätzlich unentgeltlich".

Die Abstimmung der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Gegebenheiten (siehe Stellungnahme zu Punkt 2,5. und 6. Absatz) spricht ebenfalls gegen eine fremdübliche Entlohnung.

Die in den Jahren 1995 und 1998 ausbezahlten Geschäftsführerbezüge stellen daher keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sondern verdeckte Ausschüttungen der GmbH in die Gesellschafterin dar.

	1995	1996	1997	1998
<i>Geschäftsführerbezüge lt. BP</i>	126.000	0	0	0

Tz. 13 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Verzinsung Verrechnungskonto:

Die zur Verzinsung des Verrechnungskontos der Gesellschafterin RE angesetzten Zinssätze erscheinen überhöht, die Neuberechnung lt. BP wurde mit den unten angeführten Durchschnittszinssätzen vorgenommen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden daher lt. BP wie unten angeführt angesetzt.

	1995	1996
<i>Zinssätze lt. BP</i>	10 %,	8,5 %
<i>Zinserträge Verrechnungskonto lt. BP</i>	118.400	112.400

Tz. 14 Anrechnung KESt

Im Jahr 1998 wurde die Anrechnung der entrichteten KESt beantragt, es sind daher alle grundsätzlichen endbesteuerten Erträge zu erfassen. Dazu gehören auch die verdeckten Ausschüttungen lt. BP:

	1998
--	------

<i>Verdeckte Ausschüttungen Firma M GmbH</i>	<i>96.780</i>
<i>Anrechenbare KEst aus offener Ausschüttung</i>	<i>11.000</i>
<i>Anrechenbare KEst aus verdeckter Ausschüttung lt. BP</i>	<i>24.195</i>
<i>Summe</i>	<i>35.195</i>

Mit Bescheiden vom 17. Dezember 1999 bzw. vom 20. Dezember 1999 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998 vom Finanzamt gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei und die Begründung der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Auch die **neuen Sachbescheide** betreffend die berufungsgegenständlichen Jahre wurden vom Finanzamt entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 17. Dezember bzw. 20. Dezember 1999 neu erlassen.

Mit Schriftsatz vom 17. Jänner 2000 erhab die Abgabepflichtige sowohl gegen die Wiederaufnahmsbescheide als auch gegen die neuen Sachbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1998 Berufung. Begründend führte sie an, dass im Zuge der Prüfung keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien. Einerseits entsprächen die in den Jahren 1995, 1996 und 1998 erklärten Einkünften jenen Beträgen, welche auch von der Bw. in den einzelnen Jahren erhalten worden seien und andererseits jeweils in den Einkommensteuererklärungen der betreffenden Jahre genau angeführt und ersichtlich gewesen seien.

Da für die Jahre 1995, 1996 und 1998 keinerlei Wiederaufnahmegründe gem. § 303 Abs. 4 BAO vorlagen, richte sich die gegenständliche Berufung auch gegen die Wiederaufnahmsbescheide 1995, 1996 und 1998.

Bei der Einkommensteuerveranlagung der betreffenden Jahre wäre Gelegenheit gewesen, die erklärten Beträge im Vorhalteverfahren zu hinterfragen bzw. allfällige Unklarheiten zu beseitigen. Nachdem die Einkommensteuerbescheide in Rechtskraft erwachsen seien, könnten diese ohne Wiederaufnahmegründe nicht nachträglich willkürlich geändert werden. Im Übrigen fehle bei sämtlichen angefochtenen Bescheiden eine Begründung, sodass auch diesbezüglich Mängelhaftigkeit vorgebracht werde.

In der **Stellungnahme zur Berufung** (18. Dezember 2000) führte der Betriebsprüfer aus:

Einleitend wird auf die Stellungnahme vom 2. Mai 2000 zur Berufung betr. St.Nr.: 035/6592-08, Fa. M GesmbH, verwiesen. Schon dort wurden ähnliche Argumente wie unten angeführt zurückgewiesen.

a) Wiederaufnahme des Verfahrens

Erst zum Zeitpunkt der BP wurde die näheren Einzelheiten zur Geschäftsführungstätigkeit (bzw. nicht der Tätigkeit) der Frau RE bekannt. Diese Umstände waren aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen nicht ersichtlich.

Eine Verpflichtung der Finanzbehörde, im Zuge des Veranlagungsverfahrens alle Erklärungsgrundlagen im Vorhalteweg zu hinterfragen, kann nach Ansicht des Prüfers aus § 303 BAO nicht abgeleitet werden. Insoweit stellen die im Zuge des BP-Verfahrens erhaltenen (o.a. neuen Erkenntnisse) jedenfalls Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 4 BAO dar.

b) Mangelhaftigkeit der Bescheide

Zusammenfassend wird auf die Bescheidbegründungen im Bericht (insbesondere Tz. 12 bis 14) verwiesen. Weiters auf die Erläuterungen im SP-Programm und auf den niederschriftlichen Verzicht auf eine Schlussbesprechung.

Fazit des Prüfers

Eine Abweisung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995, 1996 und 1998 erscheint angebracht.

Mit **Vorhalt vom 29. Dezember 2000** wurde der Bw. die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur allfälligen Äußerung übersandt.

Mit **Schreiben vom 5. Februar 2001** teilte die Bw. mit, dass sie mit der Berufung vom 17. Jänner 2000 alles vorgebracht habe. Die Ausführungen des Herrn von der Betriebsprüfung stellten seine persönliche Ansicht dar.

Mit **Vorlagebericht vom 7. Juli 2001** wurden die gegenständlichen Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schriftsatz vom 15. April 2004** stellte die Bw. in Ergänzung der Berufung vom 17. Jänner 2000 gegen die Einkommensteuerbescheide für 1995 vom 17. Dezember 1999 sowie für 1996 und 1998 jeweils vom 20. Dezember 1999 den Antrag, die vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung der M Beteiligungs GesmbH für diese Jahre festgestellten Beträge gem. § 97 Abs. 4 EStG unter den Einkünften von Frau RE anzusetzen und die hiefür entrichteten Kapitalertragsteuerbeträge auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Mit **Schreiben vom 7.4.2005** wurde die Berufungsergänzung dem Finanzamt zur Kenntnis übersandt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder iVm den anderen Ergebnisses des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist im diesem Sinne dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der als ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (nova reperta). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Rz 13 ff, 729 f).

Im oben erwähnten Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung bei der Bw. betreffend die Jahre 1995 bis 1998 wird in Tz. 18 erklärt, dass die Feststellungen in den oben in wesentlichen Details zitierten Tz. 12 bis 17 des Berichtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorwand vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In den berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmsbescheiden wird zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verwiesen. Diesen Unterlagen sei die Begründung zu entnehmen und daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Grundsätzlich ist daher zu sagen, dass das Vorbringen in der Berufung, bei sämtlichen angefochtenen Bescheiden eine Begründung fehle, unrichtig ist.

In den verwiesenen Textziffern werden die Gründe und Umstände, auf Grund derer die Bw. eine Geschäftsführerentschädigung in der erklärten Höhe erhielt und warum der Betriebsprüfer der Ansicht ist, dass die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge nicht als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu werten sind, dargestellt. Weiters wird dargelegt, dass

nach Ansicht des Betriebsprüfers die Verzinsung des Verrechnungskontos mit überhöhten Zinssätzen durchgeführt worden sei und es wird die Art der Verzinsung des Verrechnungskontos der Bw. dargestellt. Nach der Aktenlage sind die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bzw. die Einkünfte aus der Verzinsung des Verrechnungskontos nur in einem Betrag dargestellt, jedoch war aus den Einkommensteuererklärungen der betroffenen Jahre und deren Beilagen nicht ersichtlich, wie die näheren Umstände waren, die zur Auszahlung dieser nur als Beträge aus den Erklärungen ersichtlichen Zahlungen gekommen ist.

Sogar unter Miteinbeziehung der Angaben im Körperschaftsteuerakt der M Beteiligungs GmbH ist anzumerken, dass, soweit es die Geschäftsführervergütung der Bw. angeht, diese in den Abgabenerklärungen in einer Summe unter dem Posten Personalaufwand angegeben ist. Daraus lassen sich keine Schlüsse auf die Angemessenheit der Geschäftsführerentschädigung ziehen und bieten diese Angaben auch fürs erste keinen Anlass für weitergehende Ermittlungen. Nur solche hätten aber hervorbringen können, dass die Bw. diese Geschäftsführerentschädigung sich selbst als gesetzliche Vertreterin MTR Beteiligungs GesmbH in der erklärten Höhe genehmigt hat, um ihre persönliche Abgaben- und Sozialversicherungslast zu minimieren. Wie die Bw. selbst erläutert hat (im Verfahren betreffend die M Beteiligungs GesmbH) diente diese Gestaltung dazu, das Verwerten von Verlustvorträgen bei ihrer persönlichen Einkommensteuer zu ermöglichen und um zu verhindern, dass sie Sozialversicherungsbeiträge leisten muss, für welche sie auf Grund ihres Alters wohl keine Gegenleistung mehr erhalten würde.

Die Zinsen für das Verrechnungskonto der Bw. waren in den Abgabenerklärungen der M Beteiligungs GmbH in der Position Zinsenaufwand in einer Summe enthalten, sodass nicht einmal sicher war, dass es sich hier, zum Teil um die Zinsen für das Verrechnungskonto der Bw. gehandelt hat. Hinweise auf den gewählten Zinssatz und dessen Fremdüblichkeit fehlten in den Abgabenerklärungen.

Es muss daher festgehalten werden, dass in allen Punkten, welche nach dem Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung zu Änderungen bei den Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998 geführt haben, neue Sachverhaltselemente iSd § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen sind und auch entsprechende Veränderungen der Bescheidsprüche vom Prüfer vorgeschlagen wurden.

Im Hinblick darauf, dass bei jeder einzelnen Änderung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1998 der Bw. solche neuen Tatsachen hervorgekommen sind, kann nicht gesagt werden, dass die Auswirkungen dieser Feststellungen bloß geringfügig gewesen wären und deshalb im Rahmen des bei der Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO

auszuübenden Ermessens eine Wiederaufnahme unterbleiben müsste (Ritz am angegebenen Ort, Rz 40 ff, 735 f). Ebenso wenig liegt ein gravierendes Verschulden der Behörde auf Grund Unterlassens der auf Basis der Abgabenerklärungen dringend notwendigen Ermittlungen vor, wodurch die Bw. dadurch ein schutzwürdiges Interesse am Weiterbestehen der ursprünglichen Bescheide behaupten könnte, wenn, wie oben klar gestellt, die Abgabenerklärungen keinen Anlass für weitergehende Ermittlungen geboten haben.

Geht man, wie die herrschende Lehre und Judikatur, (Ritz a. a. O., Rz 38 f, 735) vom Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem der Rechtsbeständigkeit aus, ist daher eine Wiederaufnahme von Amts wegen aus den bisher erwähnten Gründen aus dem Blickwinkel der Ermessensübung, wie im Bericht über die abgabenbehördliche Buchung Betriebsprüfung bei der Bw. vorgeschlagen, nicht zu rügen.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide kann daher nicht Folge gegeben werden.

2. Berufung gegen die Sachbescheide

In der Berufungsschrift macht die Bw. im Wesentlichen - neben den Ausführungen hinsichtlich der Zulässigkeit der Wiederaufnahme - Ausführungen dahingehend, dass in den Jahren 1995, 1996 und 1998 die erklärten Einkünften jenen Beträgen entsprächen, welche auch in den einzelnen Jahren erhalten wurden.

In der Stellungnahme zur Berufung wird vom Prüfer u.a. zur Begründung der Bescheide noch einmal auf die Bescheidbegründungen im Betriebsprüfungsbericht (insbesondere Tz. 12 bis 14), auf die Erläuterungen im SB-Programm und auf den niederschriftlichen Verzicht auf eine Schlussbesprechung verwiesen.

Auch in ihrem Schreiben vom 5. Februar 2001 (als Äußerung zur Stellungnahme zur Berufung der BP, wo u.a.) macht die Bw. keine weiteren konkreten Ausführungen zur inhaltlichen Richtigkeit der nach der Wiederaufnahme neu erlassenen Einkommensteuerbescheide.

In diesem Zusammenhang ist auch die Berufungsergänzung (vom 15. April 2004) hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1995, 1996 und 1998 zu sehen, wo inhaltlich gegen die Richtigkeit der Einkommensteuerbescheide nichts weiter vorgebracht wird, sondern in Ergänzung der Berufung der Antrag gestellt wird, die vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen der M Beteiligungs GmbH für die entsprechenden Jahre festgestellten Beträge gem. § 97 Abs. 4 EStG unter den Einkünften der Bw. anzusetzen und die dafür entrichtete Kapitalertragsteuerbeträge auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Anzumerken ist, dass hinsichtlich des Jahres 1998 – wie aus Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes hervorgeht - diese Anrechnung der Kapitalertragsteuer

und Ansetzung der verdeckten Gewinnausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen bereits vorgenommen wurde. Dies ist auch aus den im Akt aufliegenden "Eingabebogen für die Einkommensteuer 1998" ersichtlich, dass die endbesteuerten Kapitaleinkünfte und die Kapitalertragsteuer bei der Berechnung berücksichtigt wurden. **Insoweit muss man davon ausgehen, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 dem in der Ergänzung der Berufung geforderten Begehren bereits im angefochtenen Bescheid Rechnung getragen ist.**

Insoweit ist der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 stattzugeben, wobei sich jedoch **keine Änderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergibt**. Die Gutschrift beträgt nach wie vor 25.390 S.

Hinsichtlich des **Berufungsjahres 1995** ist der Berufung grundsätzlich keine Folge zu geben; jedoch dem **Eventualbegehren** auf Ansetzung der verdeckten Ausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer **wird stattgegeben**.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 ergibt sich (§ 97 Abs. 4 EStG 1988) bei Einbeziehung der verdeckten Gewinnausschüttung unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer folgende Berechnung: (Beträge in Schilling)

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Lohnzettel der SVA der gewerblichen Wirtschaft, steuerpflichtige Bezüge, KZ 245			52.864
Einkünfte aus Kapitalvermögen			155.950
Gesamtbetrag der Einkünfte			208.814
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und			-5.394

Sanierung, Genussscheine und junge Aktien (innerhalb des einheitlichen Höchstbetrages)			
Einkommen			203:420
Rundungszu- bzw. - abschlag			-20
gerundetes (Welt-) Einkommen			203.400
10% für die ersten	50.000		5.000,00
22% für die weiteren	100.000		22.000,00
32% für die restlichen	53.400		17.088,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge			44.088,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag			-8.840,00
Pensionistenabsetzbetrag			-5.500,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge			29.748,00
Kapitalertragsteuer			-10.887,50
Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO)			18.861,00

In diesem Fall (bei Einbeziehung der endbesteuerten Einkünfte und Anrechnung der Kapitalertragsteuer) beträgt die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge 18.861 S gegenüber 15.828 S im angefochtenen Bescheid, bei dem die endbesteuerten Einkünfte nicht einbezogen wurden.

Da die Einbeziehung der endbesteuerten Einkünfte zum Nachteil der Bw. wäre, kann dem Berufungsbegehren hinsichtlich 1996 nicht Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1998 ist den Beilagen zu entnehmen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 30. Juni 2005