



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, Dr. Harald Sippl und KR Michael Fiala im Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger über die Berufungen des Bw, Adr., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 und Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2005 nach der am 13. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004

Der Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum wesentlich beteiligter Geschäftsführer der A.gesmbH.

Das Finanzamt führte beim Bw. eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2004 bis 2006 durch und stellte im Betriebsprüfungsbericht in den Tz 1 und 2 Folgendes fest:

„Tz. 1) Das im Jahr 2004 beantragte Betriebsausgabenpauschale von 12% kann nicht gewährt werden, da für Geschäftsführerbezüge nur ein Pauschale von 6% zusteht.

Betriebsausgabenpauschale erklärt	3.584,40
Betriebsausgabenpauschale lt. Bp	1.927,20
Gewinnerhöhung	1.927,20

Tz. 2) Gewinnermittlung für 2004

Gewinn bisher erklärt	28.974,32
-----------------------	-----------

+ Tz. 1	1.927,20
Gewinn lt. Bp	30.901,52"

Im Bericht wird unter dem Titel „Prüfungsabschluss“ zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO wie folgt ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2004	1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das Finanzamt erließ am 2. Juni 2009 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 und einen neuen Sachbescheid (Einkommensteuer 2004) und wurde der Wiederaufnahmebescheid wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 20. Juni 2009 Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2004, den Einkommensteuerbescheid 2004 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen, alle datierend vom 2. Juni 2009, ein.

In der Begründung der Berufung wird darauf verwiesen, dass für eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 keine Gründe vorlägen. Der Bw. habe im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung gesondert der Abgabenbehörde eine Ein-

nahmen/Ausgaben-Rechnung (EAR) für das Jahr 2004 vorgelegt. Aus dieser EAR sei ersichtlich, dass das Betriebsausgabenpauschale mit 12% in Anspruch genommen worden sei.

Seitens der Abgabenbehörde sei im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 das Betriebsausgabenpauschale nur im Ausmaß von 6% gewährt worden.

Die Kürzung des Betriebsausgabenpauschales im Zuge der Betriebsprüfung sei an und für sich unstrittig und ergebe sich aus der aktuellen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die nach Rechtskraft des Erstbescheides ergangen sei. Zum Zeitpunkt der Erstellung der EAR und der Steuererklärungen für das Jahr 2004 sei die Höhe des Betriebsausgabenpauschales für Gesellschafter-Geschäftsführer, welche neben der Geschäftsführertätigkeit noch für die Gesellschaft im Werkvertrag tätig gewesen seien, strittig gewesen. Diese Rechtsunsicherheit sei erst durch die Entscheidung des VwGH vom 25.6.2007, 2002/14/0100 beseitigt worden.

Nachdem der Abgabenbehörde die o.a. EAR vorgelegt worden sei und diese auch im Steuer-akt des Bw. aufliege, sei offengelegt worden, dass das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% beantragt und geltend gemacht worden sei. Der Bw. sei erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2004 veranlagt worden.

Somit lägen keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vor, da eine vollständige Offenlegung erfolgt sei.

Weiters liege auch auf Grund der Geringfügigkeit des Nachforderungsbetrages in Höhe von € 867,87 kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vor.

Der Bw. beantrage daher die Aufhebung des o.a. Wiederaufnahmbescheides betreffend Einkommensteuer 2004 sowie die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 und des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 und ersuche somit um vollinhaltliche Stattgabe der Berufung.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat werde eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Nach Zurückziehung der Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 wurden diese Berufungen gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 wurde mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung abgewiesen:

Nach Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO wird ausgeführt, eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sei dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel sei allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten Verfahrens zu beurteilen.

Für das Finanzamt sei nicht ersichtlich, dass eine vollständige Offenlegung anhand der Beilagen (Beilage zur Umsatzsteuer, Beilage zur Einkommensteuer) zu den Steuererklärungen gegeben sei. Das Finanzamt führt sodann den Inhalt der Beilagen zur Umsatzsteuer 2004 und zur Einkommensteuer 2004 vollständig an. Aus den angeführten Beilagen sei nicht ersichtlich, dass es sich bei den als a) „Umsatzerlöse € 32.120,00“, b) „Honorar 1-12/2004 € 32.120,00“ bezeichneten Umsätzen und Einnahmen um Geschäftsführerbezüge handle, bei denen nur das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% anzusetzen sei.

Aus den Beilagen sei nicht ersichtlich gewesen um welche Art von Honoraren es sich hier gehandelt habe. Bezuglich der angeführten Beilagen zu den Steuererklärungen müsse man klar und eindeutig davon ausgehen, dass neben den erklärten Geschäftsführerbezügen noch andere Einkünfte vorgelegen haben. Eine vollständige Offenlegung sei somit eindeutig nicht gegeben (siehe auch VwGH vom 18.10.2007, 2003/14/0087).

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handle es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen sei. Eine derartige Interessensabwägung verbiete bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit sei dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen. Hierzu sei festzuhalten, dass die steuerlichen Auswirkungen zu einer Steuererhöhung von € 876,87 (ohne Anspruchszinsen von € 144,16) und zu einer Gewinnerhöhung von € 1.927,20 führten. Das entspreche einer Steuererhöhung von 9,6% (ohne Anspruchszinsen) und einer Gewinnerhöhung von 6,6%. Diese Änderungen seien somit weder absolut noch relativ als geringfügig zu bezeichnen (siehe auch VwGH vom 22.04.2009, 2006/15/0257). Die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid sei daher aus den angeführten Gründen abzuweisen.

Der Bw. beantragte mit Schriftsatz vom 18. September 2009 die **Vorlage** seiner Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2004 an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Die Berufung werde ergänzt durch den Hinweis auf die Berufung vom 4. Jänner 2003 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 11. Dezember 2002, welcher nach einer Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 ergangen sei.

Aus dieser Berufung bzw. aus dem Prüferakt und dem o.a. Haftungs- und Abgabenbescheid ergebe sich, dass eine Spaltung der ausbezahlten Beträge in einen Geschäftsführerbezug und in einen Werkvertragslohn vorgenommen worden sei.

Die Veranlagung beim Bw. sei seitens der Abgabenbehörde richtig als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ erfolgt, verwiesen werde dazu auf die Ausführungen in der o.a. Berufung vom 4. Jänner 2003 (siehe Lohnsteuerakt). Der Qualifizierung – und somit Trennung beziehungsweise Aufteilung – sei im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2003 stattgegeben worden.

Aus diesem Abgabenverfahren (Lohnsteuerprüfung) sei ersichtlich, um welche Art von Honoraren es sich gehandelt habe. Dies ergebe sich auch aus den Beilagen zu den Steuererklärungen seit dem Jahr 1999, somit aus dem Prüfungszeitraum der Lohnsteuerprüfung und den nachfolgenden Jahren.

Es sei somit bei der zuständigen Abgabenbehörde eine vollständige Offenlegung in all den Jahren erfolgt, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht vorgenommen worden sei (siehe dazu auch Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2931 ff), weil keine neuen Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien.

Weiters werde auf die vorgelegten Rechnungen verwiesen, wonach das Werkvertragshonorar für die geleisteten Tätigkeiten wie Kundenakquisition und -betreuung, Organisation, Programmierung, Test und Dokumentation von Standard- und kundenauftragsbezogener Software verrechnet worden sei. Nachdem sich daraus ergebe, dass weder eine kaufmännische noch eine technische Beratung oder eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 etc. (siehe § 17 Abs. 1 EStG 1988) vorliege, stehe das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% zu (und nicht in Höhe von 6%).

Der Bw. beantrage daher die Aufhebung des o.a. Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2004, sowie die Aufhebung der beiden nachgelagerten Bescheide (Einkommensteuerbescheid 2004 und Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2004) und ersuche somit um vollinhaltliche Stattgabe der Berufung.

## **2. Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2005**

Der Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der A.gesmbH.

Im Rahmen der bei der angeführten Gesellschaft für die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung wurde – soweit für den Bw. relevant – Folgendes festgestellt:

Konto	Kontobezeichnung	Gkonto	BK	BelNr	Datum	Soll	Haben	Text1
3625	Verr.Kto Bw	9800	EB	1	01.01.04	7.082,66	0,00	EB
3625	Verr.Kto Bw	8450	UB	59	31.12.04	0,00	7.082,66	Aufl. Verr.Kto Bw
Konto	Kontobezeichnung	Gkonto	BK	BelNr	Datum	Soll	Haben	Text1
8450	Außerordentliche Aufwendungen	3625	UB	59	31.12.04	7.082,66	0,00	Aufl. Verr.Kto Bw

Außerbilanzmäßig erfolgte die Hinzurechnung unter der KZ 9304.

Der Forderungsverzicht der A.gesmbH gegenüber ihren Gesellschaftern stelle eine verdeckte Ausschüttung (vdA) dar.

	vdA	25% Kest
Bw	7.082,66	1.770,67

Das Finanzamt erließ am 3. Juli 2009 einen an den Bw. – als Gesellschafter für die A.OG als Rechtsnachfolgerin der A.gesmbH - als Bescheidadressaten gerichteten Haftungsbescheid mit folgendem Spruch:

„Gemäß § 95 EStG haften Sie als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Sie werden für die Einbehaltung und Abfuhr folgender Steuerbeträge in Anspruch genommen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag	bisher	Nachzahlung
2004	9.324,12	25%	2.331,04	0	2.331,04"

Begründend werde auf den Bericht über das Ergebnis der Aussenprüfung vom 29.5.2009 verwiesen.

Die angeführte Bemessungsgrundlage, der Abgabenbetrag und die Nachzahlung ergeben sich unter Hinzurechnung der von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttung an den weiteren Gesellschafter der angeführten GesmbH.

Die gegen diesen Bescheid eingebauchte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 15. Oktober 2010 stattgebend erledigt und der Bescheid aufgehoben.

Das Finanzamt erließ mit 19. Oktober 2010 einen an den Bw. unter ausschließlicher Anführung seines Vor- und Zunamens adressierten Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005.

Gemäß § 93 EStG 1988 werden dem Bescheid steuerpflichtige Kapitalerträge in Höhe von € 7.082,66 zugrunde gelegt. Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% werde gem. § 95 Abs. 5 EStG in Höhe von € 1.770,67 festgesetzt. Die Abgabe sei bereits fällig gewesen.

In der Begründung wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Mai 2009 beziehungsweise den Bericht zur Außenprüfung vom 29. Mai 2009 (betr. A.gesmbH) verwiesen. Daraus gehe hervor, dass der Außenprüfer die Ausbuchung der Forderung der GmbH gegen die beiden Gesellschafter als Forderungsverzicht seitens der GmbH beurteilt und folglich als verdeckte Ausschüttung behandelt habe.

Zur zeitlichen Erfassung der verdeckten Ausschüttung wird begründend ausgeführt, dass die Ausbuchung der Forderung in der Bilanz der (ehemaligen) A.gesmbH zum 31. Dezember 2004 vorgenommen worden sei.

Der Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 3. August 2009 (Berufung gegen den KESt-Haftungsbescheid) sei zu entnehmen, dass „im Zuge der Bilanzerstellung der GmbH“ die Forderung gegen die beiden Gesellschafter ausgebucht worden sei. Da die Bilanzerstellung der GmbH (begrifflich) wohl erst nach dem 31. Dezember 2004 erfolgt sein könne, sei hinsichtlich der zeitlichen Erfassung der Vorteilszuwendung jedenfalls nicht der Veranlagungszeitraum 2004 heranzuziehen. Die Kapitalertragsteuerpflicht entstehe nämlich erst mit dem Zufließen der Vorteilszuwendung (§ 95 Abs. 4 EStG 1988). Für die Bestimmung des Zuflusszeitpunktes sei im vorliegenden Fall (verdeckte Ausschüttung) ausschließlich § 19 Abs. 1 EStG 1988 maßgeblich. Die Kapitalertragsteuerpflicht hänge in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der GmbH zu einer Einkommenskorrektur komme (VwGH 9.7.2008, 95/13/0020).

Aufgrund dieser Ausführungen sei die o.a. verdeckte Ausschüttung beim Anteilsinhaber (Gesellschafter) im Jahr 2005 als zugeflossen zu betrachten, da die Vorteilszuwendung in jenem Veranlagungszeitraum stattgefunden habe, in dem die Forderung ausgebucht worden sei (d.h. im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz für 2004; dabei sei noch anzumerken, dass der Jahresabschluss für 2004 im Oktober 2005 beim Finanzamt eingereicht worden sei – d.h. jedenfalls noch vor 2006, sodass 2006 als Zuflussjahr auch ausscheide).

Zur Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der verdeckten Ausschüttung wird ausgeführt, dass gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben sei, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe. § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 stelle auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete habe die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge habe die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt beziehungsweise nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (siehe Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 45).

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer. Die Vornahme einer solchen Ausschüttung ohne Abzug von Kapitalertragsteuer bedeute

zugleich, dass eine vorschriftsmäßige – nämlich der Vorschrift des § 93 Abs. 3 EStG 1988 entsprechende – Kürzung unterblieben sei. Darauf, ob der Schuldner der Kapitalerträge die Gewinnausschüttung als Kapitalertrag behandle (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11), könne es nicht ankommen, zumal dem eindeutigen, auf rein objektive Merkmale abstellenden Wortlaut des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 eine Differenzierung zwischen (ungekürzt ausbezahlten) offenen und (ungekürzt ausbezahlten) verdeckten Ausschüttungen nicht zu entnehmen sei. Bei einer verdeckten Ausschüttung könne vielmehr automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handle (vgl. Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 46). Verdeckte Ausschüttungen stellten einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 dar. Da die GmbH die dem Gesellschafter im Jahr 2005 mit der in diesem Jahr erfolgten Ausbuchung der Forderung zugeflossene verdeckte Ausschüttung nicht der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend gekürzt habe, seien somit die Voraussetzungen des § 95 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 für eine direkte Inanspruchnahme des Anteilsinhabers erfüllt.

Die unmittelbare Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter erscheine auch aus folgenden Überlegungen als gerechtfertigt: Verdeckte Ausschüttungen stellten beim Empfänger gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die vor Einführung der Endbesteuerung beim Empfänger in dessen Einkommensteuerverfahren zum normalen Einkommensteuertarif, unter Anrechnung einer allenfalls einbehaltenen Kapitalertragsteuer, zu versteuern gewesen seien. Seit dem Jahr 1994 unterlägen Beteiligungserträge im Sinne des § 93 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 der Steuerabgeltung (§ 97 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988). Zweck der Vorschrift des § 97 EStG 1988, die sich auch auf verdeckte Ausschüttungen erstrecke (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 97 Tz 2c), sei es, im Wege eines einheitlichen Steuersatzes von 25% beim Kapitalertragsteuerabzug u.a. die Einkommensteuer von bestimmten Kapitalerträgen abzugelten (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 97 Tz 1, 2. Absatz). Der Umstand, dass verdeckte Ausschüttungen seit dem Jahr 1994 nicht mehr zum laufenden Tarif, sondern mit einem Steuersatz von 25% zu versteuern seien, könne aber nichts daran ändern, dass es sich dabei dem Grunde nach um beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte handle, weshalb es auch weiterhin zulässig sein müsse, diese Einkünfte, zumal wenn der Schuldner der Kapitalerträge einen Steuerabzug unterlassen habe, direkt beim Empfänger der Besteuerung zu unterziehen.

Nach herrschender Lehre stehe die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge an Stelle des Abzugsverpflichteten im Ermessen der Abgabenbehörde (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 95 Tz 2; Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 44).

Ermessensentscheidungen seien gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit verstehe

die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 20 Tz 7).

Bei dieser Interessensabwägung sei zunächst von Bedeutung, dass eine Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der GmbH nicht mehr möglich sei, da diese nicht mehr existiere (aufgrund der Umwandlung gem. Art. II UmgrStG zum 1. Jänner 2006). Im vorliegenden Fall sei man aufgrund der Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf die beiden Hauptgesellschafter iSd § 2 UmwG und der Tatsache, dass steuerrechtliche Rechtsnachfolger der umgewandelten Kapitalgesellschaft die Gesellschafter (Mitunternehmer) der umwandlungsbedingt errichteten Personengesellschaft (§ 7 Abs. 3 UmgrStG) seien, mit dem Problem konfrontiert, dass man – im Falle der Erlassung eines Haftungsbescheides – die Schuldner der Kapitalertragsteuer für die eigene Schuld haften lassen würde; dies sei unzweckmäßig. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 20 Tz 9) wäre es daher nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer bei den Gesellschaftern zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer statt dessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben. Eine leichtere Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruches gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stelle jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar. Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Gesellschafter abzusehen.

Gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechende Billigkeitsgründe seien dem Finanzamt nicht bekannt; insbesondere könne darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen würden, eine Verletzung berechtigter Interessen des Abgabepflichtigen nicht erblickt werden.

Mit Schriftsatz vom 17. November 2010 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 19. Oktober 2010 ein und begründete diese damit, dass mit o.a. Bescheid eine Kapitalertragsteuer in Höhe von € 1.770,67 für den Zeitraum 2005 vorgeschrieben worden sei.

Ein Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung liege deshalb nicht vor, weil kein Zufluss erfolgt sei.

Im Jahr 2004 (und nicht im Jahr 2005) sei im Zuge der Bilanzerstellung der A.gesmbH eine Forderung gegen die beiden Gesellschafter ausgebucht worden. Der bilanzierte Aufwand sei im Zuge der steuerlichen Mehr/Weniger Rechnung wieder hinzugerechnet worden, sodass sich ertragsmäßig keine Auswirkungen ergeben hätten.

Wäre diese Forderung nicht am 31. Dezember 2004 ausgebucht worden, so der steuerliche Vertreter des Bw., sondern der Bilanzansatz beibehalten (und verzinst) worden, wäre diese auch am Bilanzstichtag zum 31. Dezember 2005 noch als Forderung gegen die beiden Gesellschafter ausgewiesen gewesen. In der Umwandlungsbilanz zum 31. Dezember 2005 beziehungsweise zum 1. Jänner 2006 wäre diese Bilanzposition somit in das Umwandlungskapital umgebucht worden, ohne dass sich dadurch (aufgrund des negativen Umwandlungskapitals) eine steuerliche Auswirkung ergeben hätte. Auf Grund des schon erwähnten negativen Umwandlungskapitals sei ja der Tatbestand des § 9 Abs. 6 UmgrStG nicht gegeben gewesen.

Es könnte daher im gegenständlichen Fall der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter nicht erblickt werden, da auch kein Zufluss und keine Bereicherung erfolgt sei.

Dass dieser Tatbestand auch nicht vorliege, ergebe sich schon allein aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 15. Oktober 2010 für das Jahr 2004. Der Berufung sei (vollinhaltlich) stattgegeben und der Bescheid aufgehoben worden. Die Begründung in der BVE sei entfallen, da eine (vollinhaltliche) Stattgabe erfolgt sei. Nachdem die Abgabenbehörde der Begründung in der Berufung vollinhaltlich gefolgt sei, sei eine Bescheidaufhebung erfolgt. Wenn die Abgabenbehörde in der o.a. BVE festgestellt habe, dass der Berufung stattgegeben werde und die Begründung wegen der Stattgabe entfalle, sei nach den Denkgesetzen schlüssig nachvollziehbar, dass sie den Berufungsgrund (Nichtvorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung) stattgebend zur Kenntnis genommen habe und zwar nicht nur für das Jahr 2004, sondern insgesamt und somit auch für die Folgejahre.

Weiters werde festgehalten, dass die in der Bescheidbegründung vom 19. Oktober 2010 zitierte Rechtsprechung des VwGH überholt sei und werde daher auf VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167 verwiesen. Der VwGH führe in seinem Erkenntnis richtig aus, dass ein erfolgtes Ausbuchen einer Forderung für sich allein nicht schon zu einer im betreffenden Jahr zu erfassenden Gewinnausschüttung führe. Um von einer Gewinnausschüttung auszugehen, würde es vielmehr der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers bedürfen, die im gegenständlichen Fall allerdings nicht erblickt werden könne.

Der Begründung betreffend der unmittelbaren Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter könne in keinster Weise gefolgt werden.

Es werde daher die Aufhebung des o.a. Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2005 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes beantragt und um vollinhaltliche Stattgabe der Berufung ersucht.

Im Falle der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz werde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 BAO) und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1) gestellt.

Mit E-Mails vom 31. August 2011 fasste der steuerliche Vertreter die bereits in den Berufungsschriften vertretene Rechtsauffassung nochmals zusammen und verwies neuerlich auf die Erkenntnisse des VwGH vom 25.6.2007, 2002/14/0100 (betreffend rückwirkende Änderung des BA-Pauschales) sowie vom 4.2.2009, 2008/15/0167 (betreffend die höchstgerichtliche Aussage, dass durch bloßes Nichtauffüllen eines negativen Verrechnungskontos keine vGA vorliege).

In der am 13. September 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

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

**1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004**

Der Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der A.gesmbH.

Die eingereichten Beilagen zur Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2004 haben – soweit gegenständlich von Relevanz – folgenden Inhalt:

„Steuerbeilage 1 für 2004

Umsatzsteuer

	20%
Umsatzerlöse	€ 32.120,00
Geschäftsführerbezüge	€ 13.200,00
	€ 45.320,00
Vorsteuerpauschalierung gem. Par. 14 UStG	
1,8% vom Gesamtumsatz von € 45.320,00	€ 815,76“

Steuerbeilage 1 für 2004

Einkommensteuer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Nettomethode)

Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988

Einnahmen		
Honorar 1-12/2004	€ 32.120,00	
Geschäftsführerbezüge 1-12/2004	€ 13.200,00	
		€ 45.320,00
Ausgaben		

12% Betriebsausgabenpauschale von € 32.120,00	€ 3.854,00	
6% Betriebsausgabenpauschale von € 13.200,00	€ 792,00	
Sozialvers. d. gewerbl. Wirtschaft	€ 11.699,28	
		€ 16.345,68
Gewinn 2004		€ 28.974,32

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 14 mit Hinweis auf VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 24.6.2003, 2003/14/0065; 18.9.2003, 99/15/0120; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Daher können Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Rz 14 mit Hinweis auf VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094).

Bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorliegen, kommt es auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001 u. 29.9.2004, 2001/13/0135).

Aus den Beilagen zu den Steuererklärungen für 2004 war nicht ersichtlich, dass die dort angeführten Honorare im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. als wesentlich beteiligter Geschäftsführer stehen.

Der Umstand, dass die Honorare die Tätigkeit des Bw. als wesentlich beteiligten Geschäftsführer betrafen, wurde vom Finanzamt zutreffend als die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens neu (nachträglich) hervorgekommene Tatsache beurteilt.

Soweit der Bw. in der Berufung davon ausgeht, dass mit der Vorlage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2004, des damit beantragten Betriebsausgabenpauschales in Höhe von 12% und der erklärungsgemäßen Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 eine vollständige Offenlegung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO erfolgt sei, trifft dies nach den angeführten Feststellungen nicht zu.

Wenn der Bw. ausführt, es sei dem Finanzamt aus einer Lohnsteuerprüfung und dem daraus abgeleiteten Haftungs- und Abgabenbescheid sowie dem folgenden Berufungsverfahren bekannt gewesen, um welche Art von Honoraren es sich gehandelt habe, ist entgegenzuhalten, dass die angeführten Verfahren nicht das Einkommensteuerverfahren 2004 des Bw. betroffen haben, sondern es sich um das Verfahren der A.gesmbH gehandelt hat. Kenntnisse über Umstände, die der Abgabenbehörde aus einem Verfahren einer anderen

Steuerpflichtigen erwachsen, stehen einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen beim Bw. nicht entgegen.

Die angeführten Kenntnisse ergaben sich nicht nur bei einer vom Bw. verschiedenen Steuerpflichtigen, sondern auch in einem anderen Verfahren, nämlich der Lohnsteuersteuerprüfung (siehe abermals Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 14).

Weiters betraf das vom Bw. angeführte Verfahren den Zeitraum 1999 bis 2001 und nicht den streitgegenständlichen Zeitraum 2004.

Aus all diesen Gründen geht der Berufungssenat davon aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Ausführungen des Bw., wonach bei der zuständigen Abgabenbehörde eine vollständige Offenlegung in all den Jahren erfolgt sei, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht vorgenommen worden sei, weil keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, sind im Lichte der oben angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnisse nicht geeignet, den gegenständlich herangezogenen Wiederaufnahmegrund als nicht zutreffend zu erweisen.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, die vorgelegten Rechnungen würden erweisen, dass das Werkvertragshonorar für die geleisteten Tätigkeiten wie Kundenakquisition und – betreuung, Organisation, Programmierung, Test und Dokumentation von Standard- und kundenauftragsbezogener Software verrechnet worden sei, damit weder eine kaufmännische noch eine technische Beratung oder eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 etc. (siehe § 17 Abs. 1 EStG 1988) vorliege und so das Betriebsausgabenpauschale iHv 12% (und nicht iHv 6%) zustehe, ist das folgende – vom Bw. in seiner Berufung auch hinsichtlich der Anwendung auf den gegenständlichen Fall als zutreffend beurteilte – Erkenntnis des VwGH vom 25.6.2007, 2002/14/0100 entgegenzuhalten, in dem u.a. ausgeführt wird:

*„Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs.3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Die Durchschnittssatz beträgt*

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z. 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch EUR 13.200,--,*
- sonst 12%, höchstens jedoch EUR 26.400,-- der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung.*

*§ 22 Z. 2 EStG 1988 nennt im Rahmen der sonstigen selbständigen Einkünfte unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.*

*Im Beschwerdefall wird nicht in Abrede gestellt, dass der Beschwerdeführer wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist. Vor diesem Hintergrund durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die Einkünfte, hinsichtlich derer das Ausmaß der anzuerkennenden pauschalen Betriebsausgaben strittig ist, aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 resultieren ...*

*Soweit der Beschwerdeführer meint, Einkünfte aus der Tätigkeit als Steuerberater stellten „eindeutig solche gemäß § 22 Z. 1 EStG 1988“ dar, ist darauf hinzuweisen, dass es im Anwendungsbereich des § 22 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nicht ankommt.“*

Des Weiteren ist auf die Ausführungen des Bw. in der Berufung zu verweisen, wonach die Kürzung des Betriebsausgabenpauschales im Zuge der Betriebsprüfung an und für sich unstrittig ist und sich aus der Judikatur des VwGH vom 25.6.2007, 2002/14/0100 ergibt.

Schließlich hat der Bw. die Berufung gegen den neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2004) vom 2. Juni 2009 zurückgezogen und damit seine Ausführungen in der Berufung bestätigt.

Wenn der Bw. nunmehr im Ergebnis vermeint, das beantragte Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% sei in richtiger Höhe anerkannt worden und ein im Spruch anders lautender Bescheid wäre durch eine Wiederaufnahme nicht herbeigeführt worden, kommt dem im Sinne der obigen Ausführungen keine Berechtigung zu.

Das Finanzamt begründete im Wiederaufnahmebescheid das Vorliegen des Tatbestandes der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens und die angestellte Ermessensübung mit Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht. Im Bericht wurde unter „Prüfungsabschluss – Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO“ auf die Feststellung (Feststellung 1) der Betriebsprüfung verwiesen, die als konkreter Wiederaufnahmegrund herangezogen wird.

Das Vorliegen des Tatbestandes einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens war daher im gegenständlichen Verfahren zu bejahen.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden.

Da es sich bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens um eine Ermessensentscheidung handelt, ist die Rechtsrichtigkeit dieser Ermessensentscheidung unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (vgl. etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0011 und 4.3.2009, 2006/15/0079).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensentscheidung muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern gegebenenfalls auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmegrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (vgl. abermals VwGH vom 4.3.2009, 2006/15/0079). Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 10.5.1994, 94/14/0024).

Da es sich bei den durch den neuen Sachbescheid gezogenen steuerlichen Folgen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelt, welche als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden, handelt, kann von einem Missverhältnis, das bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigen wäre, nicht gesprochen werden (vgl. dazu VwGH vom 29.10.2003, 99/13/0061 u. 23.09.2005, 2002/15/0001).

Zur Frage der amtswegigen Wiederaufnahme ist somit zu beurteilen, ob die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut oder relativ) sind. Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Hierzu ist festzuhalten, dass die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme zu einer Steuererhöhung von € 876,87 und zu einer Gewinnerhöhung von € 1.927,20 führen. Das entspricht einer Steuererhöhung von 9,6% und einer Gewinnerhöhung von 6,6%. Diese Änderungen sind entgegen der Auffassung des Berufungswerbers somit weder absolut noch relativ als geringfügig zu bezeichnen (siehe auch VwGH vom 22.04.2009, 2006/15/0257). Die bereits vom Finanzamt durch Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht

(siehe E-Akt S 12a/2004) getroffene, in die Berufungsvorentscheidung übernommene Begründung des Ermessens ist zutreffend und auch ausreichend.

Aber auch der Hinweis auf die Entscheidung des UFS vom 24.5.2011, RV/3598-W/2007 erweist sich infolge anders gelagerter bzw. nicht vergleichbarer Sachverhaltskonstellation als nicht zielführend.

## 2. Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2005

Zur entschiedenen Sache:

Im streitgegenständlichen Zeitraum waren der Bw. und sein Bruder mit jeweils fünfzig Prozent an der A.gesmbH beteiligt und übten beide Gesellschafter die Funktion des Geschäftsführers aus.

Wie dem dargestellten Verfahrensablauf zu entnehmen ist, wurde im gegenständlichen Fall nach mittels Berufungsvorentscheidung erfolgter Aufhebung des Haftungsbescheides, mit dem der Bw. als Rechtsnachfolger der A.gesmbH als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für 2004 in Anspruch genommen wurde, ein Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 erlassen.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Berufung, wonach die stattgebende Erledigung (Berufungsvorentscheidung vom 15.10.2010) der Berufung vom 3.8.2009 – mit Aufhebung des Bescheides vom 3.7.2009, sowie der aufgrund der Stattgabe entfallenen Begründung – das Nichtvorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht nur für das Jahr 2004 feststelle, und damit im Ergebnis der Erlassung eines weiteren davon abweichenden Bescheides offensichtlich entgegenstehe, ist zu bemerken, dass der Berufung gegen einen **Haftungsbescheid**, mit dem der Bw. als Rechtsnachfolger der A.gesmbH als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 in Anspruch genommen wurde, stattgegeben und der Bescheid aufgehoben wurde.

Bei der (ersatzlosen) Aufhebung des o.a. Bescheides mittels Berufungsvorentscheidung handelt es sich um eine meritorische Entscheidung mit der Rechtsfolge, dass *res iudicata* (entschiedene Sache) vorliegt und **in dieser Sache** keine weitere Entscheidung mehr ergehen darf. Der Begriff „*res iudicata*“ ist wie jener der „Rechtskraftwirkung von Bescheiden“ ein Ausfluss des Grundsatzes „*ne bis idem*“, einer der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensrechtsordnungen, und somit auch im Abgabenrecht unbedingt anwendbar. Er besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung), (siehe Barth, UFSjournal, 2/2011, S 64 ff).

„Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches gebildet hat (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 38 m.w.N.). Die objektiven Grenzen der Bescheidwirkung ergeben sich daraus, dass die

„entschiedene Sache“ durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt wird (VwGH vom 20.11.1997, 96/15/0059 mit Hinweis auf Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht<sup>6</sup>, Rz 481).

Der Erlassung eines Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005 stand res iudicata deshalb nicht entgegen, weil ausgehend von der Annahme eines Zuflusses der Kapitalerträge im Jahr 2005 der nunmehr angefochtene Bescheid über einen anderen Zeitraum abspricht und mit Abgabenbescheid anstatt mit einem Haftungsbescheid vorgegangen wurde (siehe abermals VwGH vom 20.11.1997, 96/15/0059).

Der Aufhebung des Haftungsbescheides und der Begründung der Berufungsvereentscheidung, mit dem Hinweis eine solche könne entfallen, da eine Stattgabe erfolge, kann daher nicht die vom Bw. vermeinte Wirkung zukommen.

Zur Direktvorschreibung:

Hinsichtlich der Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge wird in § 95 Abs. 5 EStG 1988 – auszugsweise zitiert – normiert:

*„(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn*

*1. der zum Abzug verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat ...“*

Die zum Abzug verpflichtete A.gesmbH hat die Kapitalerträge (festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung) nicht vorschriftsmäßig gekürzt.

Da daher unstrittig die Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) vorliegen, steht es im Ermessen der Behörde, die KESt dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben (vgl. Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 44 u. VwGH vom 31.5.2011, 2008/15/0153).

Die A.gesmbH kann zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer nicht mehr herangezogen werden, da nach § 1 UmwG das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft bei errichtender Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Nachfolgerechtsträger übergeht. Mit der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge ist gemäß § 19 Abs. 1 BAO unmittelbar die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge verknüpft, sodass nach Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch alle sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten der übertragenden Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft übergehen. Personengesellschaften sind im Bereich des Ertragsteuerrechts nicht als eigenständiges Steuerrechtssubjekt anerkannt. Ihr Einkommen und Vermögen wird den Gesellschaftern (Mitunternehmern) aliquot zugerechnet. Steuerrechtliche Rechtsnachfolger einer umgewandelten Kapitalgesellschaft sind demgemäß

die Gesellschafter (Mitunternehmer) der umwandlungsbedingt errichteten Personengesellschaft (§ 7 Abs. 2 UmgrStG).

Die Heranziehung der Gesellschafter der nach Umwandlung errichteten Personengesellschaft zur Haftung, wäre aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge möglich, aber deshalb nicht zweckmäßig, da es damit zur Haftung für die eigenen Schulden (der Bw. ist Empfänger der Kapitalerträge und Schuldner der Kapitalertragsteuer) käme. Damit steht der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners die beim Ermessen zu beurteilende Zweckmäßigkeit nicht entgegen.

Billigkeitsgründe, die gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechen, wurden weder vorgebracht noch konnten solche vom Berufungssenat festgestellt werden.

Damit war die vom Finanzamt durchgeführte Ermessensübung durch den Berufungssenat zu bestätigen.

Zur verdeckten Ausschüttung:

Strittig ist schließlich, ob die Ausbuchung der aus den Verrechnungskonten der Gesellschafter ersichtlichen Forderungen der A.gesmbH als Forderungsverzicht der Gesellschaft zu beurteilen und festzustellen ist, ein solcher Forderungsverzicht gegenüber den Gesellschaftern stelle eine verdeckte Ausschüttung dar oder von einem Forderungsverzicht trotz Ausbuchung der Forderung nicht ausgegangen werden kann.

§ 8 KStG 1988 ordnet im Abs. 2 an, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt, entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Entscheidend ist, dass der Bw. (Gesellschafter-Geschäftsführer) und offenbar auch die GmbH jedenfalls von einer aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der GmbH ausgehen, wofür jedenfalls die Ausführungen in der Berufung sprechen, wonach es unbestritten ist, „*dass die beiden Gesellschafter die Forderung – im Hinblick auf die schon beabsichtigte, geplante und diskutierte Umwandlung – nicht zur Einzahlung gebracht haben.*“ (siehe Berufung vom 3.8.2009 gegen den Haftungsbescheid vom 3.7.2009).

Die gegen den Gesellschafter bestehenden Forderungen wurden zum 31.12.2004 im Zuge der Bilanzerstellung aufwandswirksam ausgebucht. Der bilanzierte Aufwand wurde im Zuge der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung (außerbilanzmäßig) wieder hinzugerechnet, sodass sich erfolgsmäßig keine Auswirkungen ergaben.

Im Ergebnis erfolgte durch die angeführte Vorgangsweise eine „Entnahme“ der Forderung.

Dem Bw. als Geschäftsführer der GmbH kann die Kenntnis der in der Berufung geäußerten beabsichtigten Vorgangsweise und Rechtsansicht, wonach der Gesellschafter die Forderung im

Hinblick auf die Umwandlung nicht zur Einzahlung gebracht habe und im Falle des Stehenlassens der Forderungen bis zur Umwandlung diese ohne steuerliche Auswirkung auf das Umwandlungskapital umgebucht worden wäre, unterstellt werden. Im Hinblick darauf, dass von der GmbH in Kenntnis dieser beabsichtigten Vorgangsweise Eintreibungsmaßnahmen nicht gesetzt wurden, sondern vielmehr eine Ausbuchung der Forderung vorgenommen wurde, die – wie aus der Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung dokumentiert wird – nicht betrieblich, sondern durch die Anteilsinhaberschaft des Bw. veranlasst war, liegt im Zeitpunkt der Ausbuchung der Forderung ein schlüssiger Forderungsverzicht vor (siehe dazu UFS 26. 11.2010, RV/1506-W/10, S 9, 1. Absatz).

Mit der gesellschaftsrechtlich begründeten Ausbuchung der Forderung hat die GmbH dem Bw. einen als vGA zu beurteilenden Vorteil zugewendet. Da der Bw. im fraglichen Zeitraum Geschäftsführer der GmbH war und die Ausbuchung der Forderung nicht ohne sein Zutun erfolgt sein konnte, ist weiters vom Vorliegen einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der GmbH (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 159) und damit der subjektiven Voraussetzung für eine vGA auszugehen.

Wenn der steuerliche Vertreter mit Hinweis auf VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167 ausführt, das erfolgte Ausbuchen einer Forderung für sich allein führe im betreffenden Jahre nicht schon zu einer in diesem Jahr zu erfassenden Gewinnausschüttung, ist ihm entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall für die Ausbuchung der Forderung keine betriebliche Veranlassung gegeben, sondern von einem gesellschaftsrechtlich begründeten – dokumentiert durch die Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung – Forderungsverzicht auszugehen ist.

Soweit der Bw. darauf verweist, die Forderung wäre bei Unterbleiben der Ausbuchung zum 31.12.2004 in der Umwandlungsbilanz zum 31.12.2005 in das Umwandlungskapital umgebucht worden, ohne dass sich dadurch (aufgrund des negativen Umwandlungskapital fehlender Tatbestand des § 9 Abs. 6 UmgrStG) eine steuerliche Auswirkung ergeben hätte, ist entgegenzuhalten, dass der Berufungssenat verwirklichte Sachverhalte seinen Entscheidungen zugrunde zu legen und nicht von fiktiv angenommenen Sachverhalten auszugehen hat. Den Ausführungen zu einem fiktiven Sachverhalt kann daher keine Relevanz für die Beurteilung des gegenständlich vorliegenden Sachverhaltes beigemessen werden.

Wien, am 21. September 2011