



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SK, L,B, vertreten durch JG, Steuerberater, L,F, vom 19. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 22. November 2005 betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

### Höhe der Bemessungsgrundlage und Abgabe 1999

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	645.506,00 S	Einkommensteuer	215.724,43 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 221.534,60 S
			anrechenbare ausl. Quellensteuern	- 2.584,00 S
			Gutschrift/gerundet	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 610,02 €

### Höhe der Bemessungsgrundlage und Abgabe 2000

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	667.239,00 S	Einkommensteuer	219.009,46 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 223.885,60 S
			anrechenbare ausl. Quellensteuern	- 3.921,00 S
Gutschrift/gerundet				- 8.797,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 639,30 €

### Höhe der Bemessungsgrundlage und Abgabe 2001

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	683.438,00 S	Einkommensteuer	228.741,21 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-231.942,60 S
			anrechenbare ausl. Quellensteuern	- 7.473,00 S
Gutschrift/gerundet				- 10.674,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 775,71 €

### Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abgabe 2002

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	51.130,20 €	Einkommensteuer	17.260,26 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 17.479,60 €
			anrechenbare ausl. Quellensteuern	- 301,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 520,34 €

### Höhe der Bemessungsgrundlage und Abgabe 2003

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
<b>2003</b>	Einkommen	53.337,70 €	Einkommensteuer	18.436,10 €
			anrechenbare	

			Lohnsteuer anrechenbare ausl. Quellensteuern	-18.637,00 €
				- 245,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 445,90 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern (Beilagen 6 bis 10), die einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs bilden, zu entnehmen.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist Richter und bezieht als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Daneben flossen ihm in den berufsgegenständlichen Jahren auch **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (Zinsen, in- und ausländische Dividenden, Ausschüttungen aus Investmentfonds) zu. Im Zusammenhang damit machte er ihm Rahmen seiner **Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2003** Werbungskosten (Depotgebühren, Kontospesen, Kosten für Zeitschriften, Internet- und PC-Nutzung, ab 2000 auch Kreditaufwendungen) geltend.

Die jeweiligen Einkommensteuererklärungen reichte er beim Finanzamt am 15. Mai 2000 (1999), 14. Mai 2002 (2000 und 2001), 14. Mai 2003 (2002) bzw. 23. April 2004 (2003) ein. Bei den Kennzahlen betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen führte der Bw in seinen Erklärungen keine ziffernmäßigen Beträge an, sondern verwies diesbezüglich auf die jeweils angeschlossenen umfangreichen Beilagen.

Im Zuge eines Anfang 2005 durchgeführten **Vorhaltsverfahrens**, im Rahmen welchen er über die Auswirkungen des EuGH-Urteiles vom 15.7.2004 in der Rechtssache Lenz informiert wurde, entschied sich der Pflchtige hinsichtlich der Besteuerung seiner Kapitalerträge für die so genannte **"Tarifbesteuerungsvariante"**, um – wie er ausführte – die aufgelaufenen Werbungskosten steuermindernd geltend machen zu können.

Gleichzeitig übermittelte er folgende **Aufstellung seiner Kapitalerträge, der anrechenbaren Kapitalertrag- bzw. Quellensteuern sowie der Werbungskosten:**

**Aufstellung der Kapitalerträge, anrechenbaren Steuern und Werbungskosten  
(ausländische Kapitaleinkünfte)**

<b>Zeitraum</b>	<b>Ausländische Kapitaleinkünfte</b>	<b>Anrechenbare Quellensteuer</b>	<b>Aufwendungen/ Werbungskosten</b>
	a) Dividenden Aktien/Fonds b) Ausschüttungs- gleiche Erträge c) Summe		
<b>1999 (ATS)</b>	a) 19.554 b) – 4.625 c) 14.929	2.584	42.793
<b>2000 (ATS)</b>	a) 24.405 b) – 48.330 c) – 23.925	3.921	321.157
<b>2001 (ATS)</b>	a) 31.542 b) 113 c) 31.655	7.473	356.014
<b>2002 (EUR)</b>	a) 2.305 b) 0 c) 2.305	301	15.776
<b>2003 1.Qu. (EUR)</b>	a) 234 b) 115 c) 349	35	3.566
<b>2003 Restl. Qu. (EUR)</b>	a) 2.129 b) 0 c) 2.129	210	6.467

**Aufstellung der Kapitalerträge, anrechenbaren Steuern und Werbungskosten  
(inländische Kapitaleinkünfte)**

<b>Zeitraum</b>	<b>Inländische endbesteuerte Kapitaleinkünfte</b>		<b>Anrechenbare Kapitalertragsteuer</b>
	a) Habenzinsen b) Sollzinsen c) Summe	Dividenden aus Aktien	auf inländische endbesteuerte Erträge
<b>1999 (ATS)</b>	a) 1.599 b) 0 c) 1.599	190	399
<b>2000</b>	a) 715		

<b>(ATS)</b>	b) – 10.488 c) – 9.773	159	178
<b>2001 (ATS)</b>	a) 494 b) – 14.641 c) – 14.147	247	123
<b>2002 (EUR)</b>	a) 2 b) - 455 c) – 453	10	0,5
<b>2003 1.Qu. (EUR)</b>	a) 633 b) - 281 c) 352	0	0
<b>2003 Restl. Qu. (EUR)</b>		15	162

Mit **Bescheiden vom 22. November 2005** wurde der Pflichtige für die berufsgegenständlichen Jahre **1999 bis 2003 zur Einkommensteuer** veranlagt.

Die im Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemachten Werbungskosten wurden dabei nicht einkunftsmindernd berücksichtigt.

Begründend wurde diesbezüglich auf die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 15.7.2004, C-315/02, in der Rechtssache Lenz verwiesen. Die Werbungskosten im Zusammenhang mit ausländischen Kapitalerträgen hätten nicht angesetzt werden können, da diese als Auswirkung des genannten Urteils dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 unterlägen.

Gegen diese Bescheide erhob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter **Berufung** und beantragte die Berücksichtigung der Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen ausländischen Kapitaleinkünften für die Jahre 1999 bis 2003.

Begründend führte er Folgendes aus:

*"Bis zum 31.3.2003 wurden ausländische Dividenden mit dem vollen Steuersatz besteuert, somit war auch bis zu diesem Zeitpunkt der Abzug von Werbungskosten möglich. Die Aufhebung der verfassungswidrigen Behandlung von ausländischen Dividenden durch den VfGH trat erst mit Ablauf des 31.3.2003 in Kraft (VfGH-Erkenntnis v. 7.3.2002, G 278/01) und wurde auch ab diesem Zeitpunkt durch das BGBl I 2003/71 umgesetzt. Durch die Behandlung der ausländischen Dividenden ab 1.4.2003 als "quasi"-endbesteuert durch § 37 Abs. 8 EStG sind auch die Werbungskosten erst ab diesem Zeitpunkt nicht mehr abzugsfähig, da § 20 Abs. 2 EStG und § 97 Abs. 4 EStG nur in Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitalerträgen anzuwenden sind (Berücksichtigung des § 37 Abs. 8 EStG ab 1.4.2003).*

*Mein Mandant hat seine Anlagestrategie für seine Aktienkäufe im Hinblick auf die damalige Rechtslage (voller Steuersatz für ausländische Dividenden, dafür aber Abzug von Werbungskosten) ausgerichtet und die Kredite und die damit verbundenen Zinsen (Rz 6131 EStRL, s. auch Quantschnigg, ESt-Handbuch, § 27 Tz 5.2) nur zur Anschaffung von nicht endbesteuerten Aktien aufgenommen. Eine rückwirkende Schlechterstellung meines Mandanten durch das EuGH-Urteil vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz, ist hinsichtlich eines sich*

*am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Rechtsschutzgedankens nicht möglich. Eine analoge Anwendung des § 307 Abs. 2 BAO (auch für § 117 BAO) hat auch für die EuGH-Rechtsprechung zu erfolgen. (Vgl. Fraberger, Wirkung von EuGH-Urteilen und Rechtskraftdurchbrechung im Abgabenverfahren, in: Holoubek/Lang, Das EuGH-Verfahren in Steuersachen, 2000, S. 196ff)."*

In den **Beilagen zur Berufung** wurden die abzugsfähigen **Werbungskosten bis 31.3.2003** unter Hinweis auf die auch schon mit den eingereichten Steuererklärungen 1999 bis 2003 vorgelegten Unterlagen folgendermaßen dargestellt:

### **Werbungskosten**

	<b>ATS</b>			<b>EUR</b>	
Aufwendungen/Jahr	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>1.1.-31.3. 2003</b>
Depotgebühren	14.667,00	46.302,41	45.160,46	2.785,43	1.046,88
Bankspesen	<u>2.762,00</u>	<u>2.448,10</u>	<u>2.082,00</u>	<u>120,76</u>	<u>40,10</u>
	<b>17.429,00</b>	<b>48.750,51</b>	<b>47.242,46</b>	<b>2.906,19</b>	<b>1.086,98</b>
Fachzeitschriften	4.360,00				
Online-Gebühren	13.352,00				
Büromaterial	2.045,00				
Abschreibung/PC	<u>5.607,00</u>				
	<b>25.364,00</b>				
Kreditspesen*)		112.858,70	131.474,00	2.106,08	
Kreditzinsen		<u>159.548,35</u>	<u>177.298,00</u>	<u>10.764,46</u>	<u>2.479,73</u>
		<b>272.407,05</b>	<b>308.772,00</b>	<b>12.870,54</b>	<b>2.479,73</b>
	<b>42.793,00</b>	<b>321.157,76</b>	<b>356.014,46</b>	<b>15.776,73</b>	<b>3.566,71</b>
in EURO	<b>3.109,89</b>	<b>23.339,43</b>	<b>25.872,58</b>	<b>15.776,73</b>	<b>3.566,71</b>

\*) Darin enthalten auch Aufschließungsbeiträge für eine zwecks Krediteinräumung verpfändete unbebaute Liegenschaft des Bw's.

Mit **Vorhalt des Finanzamtes vom 23. Jänner 2006** wurde dem Bw zunächst die in den Einkommensteuerrichtlinien festgelegte Vorgangsweise der Finanzämter bei der steuerlichen Behandlung ausländischer Kapitalerträge infolge des EuGH-Urteils vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz, dargelegt und seitens des Sachbearbeiters ergänzend zur Tarifbesteuerungsvariante angeführt, dass dann, wenn die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge aus Aktien, GmbH-Anteilen und gleichartigen Kapitalanlagen mit dem Hälftesteuersatz beantragt werde, diese nicht um damit in Zusammenhang stehende **Werbungskosten** gekürzt werden könnten

(Verweis auf § 97 Abs. 4 EStG 1988), weshalb das diesbezügliche Berufungsbegehren abzuweisen wäre.

Weiters wurde unter Hinweis auf die **erhöhte Mitwirkungspflicht bei**

**Auslandssachverhalten** um Auflistung der Grundlagen und nachvollziehbare Darstellung der sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2005 ergebenden Beträge, insbesondere der Zusammensetzung der Beträge "a) Aktien und Fonds" bei den ausländischen Kapitaleinkünften (welche Beträge stammen aus welchen Aktien, welche Beträge stammen aus welchen Fonds?) ersucht.

Schließlich wurde um Bekanntgabe und Aufgliederung der **Substanzgewinne** der im Privatvermögen gehaltenen ausländischen Investmentfonds, die zumindest ab dem Jahr 2001 steuerpflichtig seien, gebeten.

Hinsichtlich der **negativen ausschüttungsgleichen Erträge** wurde der Bw zum Nachweis darüber, dass er die entsprechende tatsächliche Ausschüttung erhalten habe, aufgefordert. Für den Fall, dass kein Nachweis erbracht werde, wurde eine Verböserung (Nichtanerkennung der negativen ausschüttungsgleichen Erträge) in Aussicht gestellt.

Zum **Steuersatz** für die ausschüttungsgleichen Erträge wurde ausgeführt, dass bei der laut Berufung gewählten "Tarifbesteuerungsvariante" sämtliche ausländische Kapitaleinkünfte den Vollsatzeinkünften (Zinsen) bzw. Halbsatzeinkünften (Dividenden) zuzuordnen seien.

Da die ausländischen Investmentfonds ihre ordentlichen Erträge nicht entsprechend aufgliedern würden, werde ein derartiger Nachweis nicht möglich sein, weshalb das Finanzamt beabsichtige, die Erträge aus ausländischen Investmentfonds der Vollsatzbesteuerung zu unterwerfen. Die unter a) "Aktien und Fonds" bei den ausländischen Kapitaleinkünften bekannt gegebenen Beträge seien aufzugliedern (welche Beträge stammten aus welchen Aktien, welche Beträge aus welchen Fonds?).

Hinsichtlich der unter **"b) Sollzinsen"** angeführten Beträge wurde die Absicht, diese nicht anerkennen zu wollen, dargelegt, da weder deren Berechnung nachvollzogen werden könne, noch klar sei, ob es sich um Werbungskosten zu anderen Kapitaleinkünften oder negative Kapitaleinkünfte handle.

Mit **Schreiben vom 22. Februar 2006** legte der steuerliche Vertreter des Bw's in Reaktion auf den angeführten Vorhalt umfangreiches **Unterlagen- und Ergänzungsmaterial** sowie eine detaillierte **Stellungnahme** des Bw's vor. Gleichzeitig wurde die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung** beantragt.

In seiner ausführlichen Stellungnahme hatte der Bw im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*Gegenstand des Berufungsverfahrens seien Einkommensteuerbescheide über die Veranlagung in den Jahren 1999 bis 2003, über die in ihrer 5-jährigen Gesamtheit die Behörde trotz zeitgerechter Einreichungen der Steuererklärungen erst am 22. November 2005 entschieden habe. Der Berufungsgegenstand beschränke sich auf die Frage der vorzunehmenden*

*steuerrechtlichen Beurteilung von Einkünften aus Kapitalvermögen.*

*Die jahrelange Säumnis der Behörde erster Instanz bei der Entscheidungsfindung habe ihn über Jahre hinweg daran gehindert, sich in seinem (ständig auf die abgabenrechtliche Gesetzeslage ausgerichteten) Anlageverhalten auf die Rechtsansicht des Finanzamtes einstellen zu können, die üblicherweise aus jährlich zu erwartenden Einkommensteuerbescheiden zu ersehen gewesen wäre, weshalb der Grundsatz eines fairen Abgabenverfahrens verletzt worden sei. Selbst sein Antrag vom 27. April 2001 auf Verlängerung der Abgabefrist für die Einkommensteuererklärung 2000 bis zur rechtskräftigen Erledigung des vorjährigen Abgabenverfahrens sei durch die anhaltende Untätigkeit der Behörde unterlaufen worden.*

*Diesen Zeitfaktor nütze die Abgabenbehörde, sich bei der rechtlichen Beurteilung des Steuertatbestandes an den heute verwirklichten Absichten des Gesetzgebers zu orientieren. Aus ihrer Sicht erscheine diese Tendenz verständlich, weil sich damit möglicherweise unbeabsichtigte Folgen einer Steuergesetzgebung rückwirkend bereinigen ließen. Mit dem Gebot der Rechtsstaatlichkeit sei aber eine solche Vorgangsweise nicht vereinbar.*

### **Zur Darlegung der Sachgrundlagen:**

*Das von ihm (dem Bw) nachhaltig verfolgte Ziel sei der Erwerb, die Sicherung und Erhaltung von Einkünften aus Kapitalvermögen gewesen. In dieser Zielsetzung unterscheide sich sein Vorhaben nicht von den anderen Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes und verlange daher auch nach einer gleichwertigen steuerrechtlichen Behandlung auf der Grundlage der jeweils in Kraft gestandenen Gesetzesbestimmungen.*

*Den Ausgangspunkt hätten Vorschriften der Stadtgemeinde N aus Aufschließungsbeiträgen im Jahr 2000 gebildet. Diese Vorschriften in Höhe von jährlich 28.981,00 S hätte ihn damals vor die Tatsache gestellt, als Eigentümer der Liegenschaft EZ xx GB xxx KGL wohl Eigentumsrechte zu haben, zugleich aber mit jährlich wiederkehrenden Abgaben unerträglich belastet zu werden. Dies habe ihn zur Entwicklung eines auf Jahre hinaus ausgerichteten Finanzmodells veranlasst, bei welchem die (sich aus dem Eigentumsrecht ergebende) Möglichkeit der Bestellung einer Hypothek und der sich daraus eröffnende Vorteil einer betriebswirtschaftlich sinnvollen Verknüpfung von Fremd- und Eigenkapital den Ansatz zu einer beabsichtigten nachhaltigen Einkommenserzielung gebildet hätten. Begünstigend seien sein Interesse am Wirtschafts- und Finanzgeschehen und sein Verständnis für wirtschaftliche Zusammenhänge hinzugekommen sowie die Möglichkeiten von langfristigen Investitionen auf weltweiten Finanzmärkten, die rasanten Fortschritte der Informationstechnologie, erhoffte Vorteile aus Fremdwährungskrediten, die Möglichkeit einer erst später vorzunehmenden Verwertung der Liegenschaft und nicht zuletzt die steuerliche Gesetzeslage bei Wertpapieren, die – so auch die bereits damals gesicherte Judikatur – Finanzierungskosten und Zinsen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung des Vermögensstammes gestanden hätten, zweifelsfrei als abzugsfähige Werbungskosten anerkannt habe.*

*Diese von ihm konkret umgesetzten Ideen ließen sich noch heute an den bei den Kreditaufnahmen festgeschriebenen Widmungen, an der unkündbaren 20-jährigen Laufzeit der Kredite, im erfolgreich vorgenommenen Switch der Fremdwährungskredite von Yen- auf CHF-Währung und an seinem nach wie vor intensiv und erfolgreich betriebenen Finanzengagement nachweisen.*

*Seine Zielsetzung eröffne auch dem Staat die Perspektive von über Jahre hinweg gesicherten Steuereinnahmen aus den Einkünften aus Kapitalvermögen des Bw's, um so mehr schon deshalb, weil er sich mit seiner (zu hinterfragenden) nunmehrigen Gesetzgebung die Steuern aus positiven Einkünften sichere und sich von allen Risiken dieser Einkunftsart fernhalte.*

### **Zur rechtlichen Beurteilung:**

*Die rechtliche Beurteilung der einzelnen Einkunftsarten sei nach den (jeweils für den jährlichen Beurteilungszeitraum) maßgeblichen Gesetzesbestimmungen vorzunehmen. Dem Aufforderungsschreiben vom 23. Jänner 2006 sei aber zu entnehmen, dass die Behörde seinen steuerrechtlichen Sachverhalt auf der Grundlage eines EuGH-Judikats zu beurteilen gedenke, das aber seine Vor- und Auswirkungen in der maßgeblichen Form österreichischer*



Gesetzesbestimmungen zu einem Zeitpunkt erfuhr, die zeitlich (am 1.4.2003) erst nach seinem hier zu beurteilenden Sachverhalt in Kraft getreten seien. Selbst die zitierte EuGH-Entscheidung sei erst zu einem späteren Zeitpunkt als sein hier steuerrechtlich zu beurteilendes Verhalten ergangen.

Der Verfassungsgerichtshof anerkenne den grundsätzlichen Anspruch des Einzelnen, vor nachträglichen Belastungen infolge Änderungen jener gesetzlichen Grundlagen geschützt zu werden, auf die seine individuelle Lebensführung aufbaut. Umso mehr gelte dieser Grundsatz für allfällige (gar nicht durch eine Änderung der Gesetzeslage ausgelöst) Auswirkungen einer Rechtsprechung des EuGH, wenn – wie im zitierten Fall des Urteils vom 15. Februar 2004, C-315/02, Lenz – der Gerichtshof zu Recht erkannt habe, dass eine EU-widrige österreichische Gesetzesnorm in dem ihm zur Beurteilung unterbreiteten Anlassfall zu einer für Steuerpflichtige **nachteiligen** Beurteilung geführt habe.

Anders habe sich die Situation für ihn dargestellt. Bei den Einkünften aus nicht endbesteuerten Wertpapieren sei bis 31. März 2003 die Geltendmachung von Werbungskosten nicht ausgeschlossen gewesen. Diese ihn **begünstigende** Gesetzeslage sei für sein steuerrechtlich relevantes Anlageverhalten maßgeblich gewesen. Der in der Rechtsprechung und von der Verwaltungspraxis stets beachtete, selbst vom Bundesministerium für Finanzen (Erlass vom 26. Jänner 1995) als rechtsstaatliches Instrument erkannte Vertrauensgrundsatz verhindere es nunmehr, über seine Einkommensteuerpflicht anders zu entscheiden als bei zeitgerecht (nicht säumig) erlassenen Bescheiden nach Ablauf eines jeden Steuerjahres auf der Grundlage des Einkommensteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung. Eine andere Betrachtungsweise würde ihn gegenüber all jenen Steuerpflichtigen benachteiligen, bei denen diese rechtsstaatlichen Grundsätze beachtet worden seien, und ihn im Grundrecht auf Gleichbehandlung verletzen. Wären nämlich seine Einkommensteuerbescheide – wie bei den anderen Steuerpflichtigen auch – zeitgerecht und ohne untunliche Verzögerung auf der Grundlage der jeweils geltenden Gesetzesbestimmungen ergangen, hätte sich die Finanzbehörde erster Instanz dem Umstand der Beachtlichkeit seiner verzeichneten Werbungskosten nicht entziehen können, die Bescheide wären in Rechtskraft erwachsen und könnten auch nicht mehr von Amts wegen aufgehoben werden.

### **Stellungnahme zu den einzelnen Punkten des Aufforderungsschreibens vom 23. Jänner 2006:**

#### **1. Zu Punkt I (Forderung nach der Zuordnung der Einkünfte)**

Diesbezüglich verwies der Bw auf die beigelegte Aufstellung vom 7. Februar 2006, die er auf der Grundlage der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2005 erstellt hatte. Die Abweichung bezüglich der ausländischen Kapitaleinkünfte 1999 ergab sich laut seinen Ausführungen daher, weil er in der Beilage 2 bezüglich drei Positionen die Einkünfte nicht auch in der Spalte Bruttoertrag eingetragen habe. Der Ertrag einer jeden Aktie und eines jeden Fonds könne den jeweils in der Liste vom 7. Februar 2006 angeführten und in ihrer Gesamtheit angeschlossenen Bankbelegen entnommen werden, ebenso die darauf entfallende Quellensteuer. Es seien dort unter anderem auch sämtliche inländischen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge, gegliedert nach Zinsen und Dividenden, angeführt.

#### **2. Zu Punkt II (erhöhte Mitwirkungspflicht)**

Der erhöhten Mitwirkungspflicht habe der Bw nach seinen Ausführungen durch Einarbeiten von Daten, welche das BMF in den jährlichen Erlässen über ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Fonds veröffentlicht habe, in die Auflistungen der jährlichen Einkommensteuererklärungen Rechnung getragen. Er habe auch darauf vertrauen dürfen, dass von ihm als österreichischen Staatsbürger nichts Unmögliches verlangt werde. Seine Umsicht lasse sich auch daran messen, dass er bedacht gewesen wäre, in seinen Wertpapierdepots nur solche Fonds zu halten, die eine einwandfreie steuerliche Beurteilung erlaubten, also sog. "weiße Fonds", und darüber hinaus – aus besonderen Vorsichtsgründen – zugleich Fonds solcher Fondgesellschaften gewesen seien, deren Sitz in einem EU-Mitgliedsstaat gelegen sei und die einen steuerlichen Vertreter in Österreich gehabt hätten.

#### **3. Zu Punkt III (Aufgliederung und Vorlage der Berechnungsgrundlagen)**

Diesbezüglich verwies der Bw auf seine Ausführungen unter Punkt 1. und auf die beiliegenden Belege (Beilagen 1-40).

#### **4. Zu Punkt IV (Fehlende Substanzgewinne)**

Substanzgewinne seien bei den von ihm unter steuerlichen Gesichtspunkten speziell ausgewählten Fonds im maßgeblichen Zeitraum nicht angefallen (Verweis auf Beilagen 8, 10 und 12), was einer weltweiten Börsenentwicklung der Jahre 2000 bis Mitte 2003 entsprochen habe. Der Bw verwies auch auf § 40 Abs. 1 InvestmentfondsG idF BGBl 1993/818, wonach Ausschüttungen aus Substanzgewinnen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen außer Ansatz blieben.

#### **5. Zu Punkt V (Ausschüttungsgleiche Erträge)**

##### **a) Negative ausschüttungsgleiche Erträge**

In seinem Anlegerverhalten habe er auf die Rechtsansicht des BMF laut Erlass vom 4. September 1996 (Steuerliche Behandlung von Anteilen an ausländischen Investmentfonds) vertrauen dürfen, wonach negative ausschüttungsgleiche Erträge mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig seien. Sein Vertrauen sei durch den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 5. März 1999 und den zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheid 1998 vom 9. Juli 2001 bestätigt worden, worin alle von ihm verzeichneten, im Zusammenhang mit Kapitalerträgen stehenden Werbungskosten einschließlich der negativen ausschüttungsgleichen Erträge anerkannt worden seien. Sollte nunmehr eine davon abweichende Beurteilung denkmöglich sein, so sei ihm jedenfalls durch die jahrelange Säumnis der Behörde erster Instanz bei der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide die Möglichkeit genommen worden, sich auf eine andere Rechtsansicht einzustellen, welche ihn bei der vorauszusetzenden zeitgerechten Mitteilung veranlasst hätte, sämtliche Fonds bereits im Jahre 2000 zu veräußern.

Die nunmehrige Forderung, Nachweise für die geltend gemachten negativen Ausschüttungen beizubringen, sei unter Hinweis auf seine vorgelegten, nach den Erlässen des BMF jährlich erstellten und dort nachprüfbar aufgestellten Aufstellungen ausreichend erfüllt und wäre in einem darüber eingeforderten Ausmaß rechtlich unerheblich wie auch für ihn als Privatperson unerfüllbar. Um einer solchen Situation zu entgehen, habe er stets nur solche Fonds in seinen Bankdepots gehalten, die in Österreich einen steuerlichen Vertreter hätten. Damit habe er sich in der auch von Bankberatern und in Fachzeitschriften bestätigten Sicherheit wiegen können, dass offene steuerliche Belange mit den jährlich vom BMF veröffentlichten Tabellen der ausschüttungsgleichen Erträge von ausländischen Fonds umfassend abgedeckt werden könnten.

Im Übrigen seien die ihm entstandenen negativen ausschüttungsgleichen Erträge nur das Spiegelbild der negativen, fast mit dem Börsencrash 1929 vergleichbaren Börsenentwicklung, sodass es absolut mit dem Bekenntnis zur Steuergerechtigkeit in Einklang stehe, wenn der Staat – nach der damaligen Gesetzeslage – negative Einkommensentwicklungen (in der ohnehin gemäßigten Form von Abzügen aus positiven Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes) dort mittrage, wo er von anderen Einkünften Steuer einfordere.

##### **b) Steuersatz für die ausschüttungsgleichen Erträge**

Der Bw verwies auf die obigen Ausführungen. Wenn die Behörde damit argumentiere, dass ihm ein Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge nicht möglich sein werde, dann zeige dies, dass die gesetzlichen Grundlagen oder hiezu möglicherweise ergangene Erlässe des BMF nicht vollzogen werden könnten und damit gesetz-, verfassungs- und EU-widrig wären. Erneut wurde darauf verwiesen, dass er (der Bw) bei der Auswahl jener Fondsgesellschaften, deren aufgelegte Fonds er angekauft habe, auf deren Sitz in einem EU-Mitgliedsstaat geachtet habe und deshalb der EU-Richtlinie, die den freien Kapitalverkehr schütze, besondere Bedeutung bei der vorzunehmenden rechtlichen Beurteilung zukommen werde.

Die Aufgliederung der Kapitaleinkünfte nach Aktien und Fonds sei den Beilagen 1 bis 40 zu entnehmen.

#### **6. Zu Punkt VI (Nichtanerkennung von Sollzinsen)**

Der Bw anerkannte den Standpunkt des Finanzamtes, die in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2005 unter "b) Sollzinsen" angeführten Beträge nicht zu berücksichtigen, beantragte

aber deren Berücksichtigung in jenem Umfang, da er sie als "Aufwendungen und Werbungskosten" in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen verzeichnet habe und welche ausschließlich mit dem Erwerb, der Sicherung und Erhaltung von Einkünften aus nicht endbesteuertem Kapitalvermögen in Zusammenhang stünden.

### **7. Zum Nachweis der Aufwendungen und Werbungskosten**

Die Aufschlüsselung der Werbungskosten sei den Beilagen der jährlichen Einkommensteuererklärungen detailliert zu entnehmen. Diese Werbungskosten würden bezüglich der wesentlichen Beträge nochmals mit Belegen, die der Stellungnahme angeschlossen wurden, nachgewiesen (bei Bedarf würden selbst geringfügige Werbungskosten über Aufforderung belegt werden, wie beispielsweise die in ihrer Summe marginalen Kontoführungsspesen, deren Verrechnung ohnehin amtsbekannt sei). Hervorgehoben wurde der ohnehin in jeder Einkommensteuererklärung enthaltene Hinweis, dass die Werbungskosten in allen Fällen ausschließlich im Zusammenhang mit den Einkünften aus nicht endbesteuerten Wertpapieren stünden. Aus den einleitend dargelegten Gründen sei er bei seinem Anlageverhalten stets darauf bedacht, für künftige Steuerbescheide durch eindeutige, unzweifelhafte und auch von der Steuerbehörde nicht antastbare Sachgrundlagen bezüglich dieser Einkunftsart Vorsorge zu treffen. Daraus lasse sich sein enormes Interesse an der Erwartungshaltung der eingeforderten unverzüglichen Entscheidung in Abgabensachen ableiten.

Der Stellungnahme war neben den entsprechenden Belegen eine **neuerliche Aufstellung** der Erträge aus Kapitalvermögen, anrechenbaren Steuern und Werbungskosten beigelegt, wobei die Erträge aus ausländischen Aktien und ausländischen Fonds nunmehr gesondert ausgewiesen wurden:

### **Aufstellung der Erträge aus Kapitalvermögen, anrechenbaren Steuern und Werbungskosten**

	Dividenden/ ausl. Aktien	Erträge/ ausländ. Fonds	Summe
1999	13.244,00 S	8.339,00 S	21.583,00 S
2000	23.970,00 S	435,00 S	24.405,00 S
2001	30.416,00 S	1.126,00 S	31.542,00 S
2002	2.262,00 €	43,00 €	2.305,00 €
2003/1.Qu.	234,00 €	0,00 €	234,00 €

### **Anmerkung:**

Auf die Gründe für die Berechnungsdifferenz gegenüber der ursprünglichen Aufstellung 1999 (ursprüngliche Erträge/Aktien und Fonds = 19.554,00 S) wurde in der Stellungnahme eingegangen (siehe oben). Ansonsten stimmten die Beträge mit den bereits in der vorigen Aufstellung ausgewiesenen überein.

Bei den Aktien handelte es sich um solche von verschiedensten ausländischen Unternehmen,

die der Bw in den jeweils in den Depotauszügen ausgewiesenen Stückzahlen in den Depots inländischer Banken hielt.

Die Summe der **ausschüttungsgleichen Erträge** ergab sich aus den der Stellungnahme angeschlossenen Belegen, wobei sich hieraus in den einzelnen Jahren folgende **positive** ausschüttungsgleiche Erträge aus Aktienfonds ergaben:

### **Positive ausschüttungsgleiche Erträge**

1999	705,55 S
2000	1.700,70 S
2001	113,08 S
2002	0,00 S
2003	116,77 €

Mit **Vorlagebericht vom 14. März 2006** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen **telefonischer Kontaktaufnahmen** mit dem steuerlichen Vertreter des Bw's (siehe Telefonate vom 23. Jänner, 7. April und 1. Juli 2008) wurde seitens der zuständigen Referentin beim Unabhängigen Finanzsenat im Zusammenhang mit den Auswirkungen des EuGH-Urteiles Lenz auf den Vorrang des Legalitätsprinzips hingewiesen.

Eine mündliche Verhandlung habe von Gesetzes wegen nicht verpflichtend stattzufinden, da der Antrag erst in einem Ergänzungsschreiben zur Berufung gestellt worden sei.

Hinsichtlich der geltend gemachten negativen ausschüttungsgleichen Erträge wurde unter Hinweis auf die Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates eine Nichtanerkennung der entsprechenden Beträge in Aussicht gestellt. Der steuerliche Vertreter wendete ein, dass es sich bei der angesprochenen UFS-Entscheidung nicht um eine natürliche Person gehandelt hätte und stellte eine allfällige schriftliche Stellungnahme hiezu in Aussicht. Eine solche langte nicht ein.

In einem weiteren Telefonat vom 23. April 2009 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw's mitgeteilt, dass – wie sich im Rahmen der Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut beabsichtigter Berufungsentscheidung gezeigt hätte – eine Notwendigkeit der Abänderung der angefochtenen Bescheide auch daraus ergeben würde, dass der Ansatz der Einkünfte aus Kapitalvermögen richtig zu stellen sei (bisher kein Ansatz, sondern nur Anrechnung der

ausgewiesenen Kapitalertragsteuer und der ausländischen Quellensteuern). Die Wahl der Endbesteuerungsvariante würde die Auswirkungen der Abänderung mildern.

Nach einer Rücksprache mit seinem Klienten gab der steuerliche Vertreter des Bw's telefonisch bekannt, dass dieser eine Entscheidung, wie beantragt, wünsche.

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

#### **I) Zum Berufungsbegehren/Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit den ausländischen Kapitalerträgen im Gefolge des EuGH-Urteiles, Rs Lenz:**

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren zunächst die Frage der **Abzugsfähigkeit von Werbungskosten im Zusammenhang mit ausländischen Kapitalerträgen**, die dem Bw in den Jahren 1999 bis 2003 (bis 31. März 2003) zugeflossen waren.

Nach **Ansicht des Finanzamtes** hatte deren steuerliche Behandlung infolge des Urteiles des Europäischen Gerichtshofes vom 15. Juli 2004, Rs C-315/02, Lenz, analog jener von inländischen Kapitalerträgen zu erfolgen, weswegen mit diesen zusammenhängende Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden könnten.

Dementgegen berief sich der **steuerliche Vertreter des Pflichtigen (Bw's)** darauf, dass eine rückwirkende Schlechterstellung seines Mandanten durch das zitierte Urteil des EuGH hinsichtlich eines am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Rechtsschutzgedankens nicht möglich sei. Die Anlagestrategie des Bw's sei bewusst auf die damalige Rechtslage ausgerichtet gewesen. Eine analoge Anwendung des § 307 Abs. 2 BAO (auch für § 117 BAO) habe auch für die EuGH-Rechtsprechung zu erfolgen.

Überdies wies der Bw darauf hin, dass ihm auf Grund der jahrelangen Säumnis der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Veranlagung der zeitgerecht eingereichten Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2003 die Möglichkeit genommen worden sei, sich in seinem Anlageverhalten auf die Rechtsansicht des Finanzamtes einzustellen, weswegen auch der Grundsatz eines fairen Abgabenverfahrens verletzt worden sei.

Den durch die Säumigkeit erzielten Zeitfaktor habe die Behörde dazu genutzt, sich bei der rechtlichen Beurteilung des Steuertatbestandes an den heute verwirklichten Absichten des Gesetzgebers zu orientieren, was aber mit dem Gebot der Rechtsstaatlichkeit nicht vereinbar sei.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 93 Abs. 1 EStG 1988** wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (**Kapitalertragsteuer**).

Die Höhe der Kapitalertragsteuer beträgt gemäß **§ 95 Abs. 1 EStG 1988** 25%.

Nach **§ 93 Abs. 5 EStG 1988** unterliegen der Kapitalertragsteuer die Kapitalerträge ohne jeden Abzug.

Gemäß **§ 93 Abs. 2 EStG 1988** in der Fassung **vor dem Budgetbegleitgesetz 2003**, BGBl I 2003/71, (in der Folge kurz BBG 2003) liegen **inländische Kapitalerträge** vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
- c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
- d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Mit **BBG 2003** wurde im Zuge einer Neukonzeption der Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 1 zu § 93, S. 7) dem zitierten **§ 93 Abs. 2** folgende **lit. e** hinzugefügt:

- e) "Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a bis c, die von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden."

Ebenso wurde die Definition von Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren laut **§ 93 Abs. 3 EStG 1988** mit BBG 2003 in **Z 4** um den Teilsatz

"- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 lit. e"

erweitert, sodass nunmehr zu den Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren auch solche aus Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993 gehören, soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 1 lit. e bestehen.

Die Bestimmungen der §§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. e und Abs. 3 Z 4 in der Fassung des BBG 2003 sind nach **§ 124b Z 84 EStG 1988** erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die **nach dem 31. März 2004** zufließen. Für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e und Abs. 3 Z 4, die **nach dem 31. März 2003** und vor dem 1. April 2004 im Inland zufließen, ist § 37 Abs. 8 idF BBG 2003 anzuwenden.

**§ 37 Abs. 8 idF BBG 2003** lautet(e):

*"Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern:*

- 1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.*
- 2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.*
- 3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.*
- 4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.*
- 5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Investmentfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.*

*Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Fall einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten. ..."*

Mit dem **BBG 2003** wurde auch **§ 97 Abs. 4 EStG 1988** entsprechend angepasst:

*"Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die*

*Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt Folgendes:*

**1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.**

...."

**Durch die Einfügung obiger Bestimmungen und die Umgestaltung der §§ 97 und 37 Abs. 8 EStG 1988 durch das BBG 2003 wurden somit ausländische Kapitalerträge, die ab 1. April 2003 zufließen, inländischen gleichgestellt.**

Diesem BBG 2003 war das vom steuerlichen Vertreter des Bw's angeführte **Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7.3.2002, G 278/01**, vorausgegangen, wonach der Satzteil "Z 1 bis 4" im ersten Satz des § 97 Abs. 1 EStG 1988 im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Erträgen ausländischer Investmentfonds von der Endbesteuerung als verfassungswidrig erachtet worden war, und die Aufhebung mit Ablauf des 31. März 2003 in Kraft trat.

**Bis zum In-Kraft-Treten des BBG 2003 waren von den österreichischen Abgabenbehörden auf Grund nationaler Gesetze und Rechtsprechung die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Besteuerung von Kapitalerträgen folgendermaßen angewendet worden:**

Bei **inländischen Kapitalerträgen** wurde die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag im Wege der Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 25% erhoben (§ 93 Abs. 1 iVm § 95 Abs. 1 EStG 1988).

Beschloss der Steuerpflichtige wegen geringerer Steuerbelastung, für seine österreichischen Kapitalerträge nicht von der Endbesteuerung in Höhe von 25% Gebrauch zu machen, kam ihm nach § 37 Abs. 1 und 4 EStG das sog. Halbsatzverfahren zu Gute. In diesem Fall wurden die Kapitalerträge beim gesamten zu versteuernden Einkommen berücksichtigt, was einen höheren Steuersatz zur Folge haben konnte. Im Gegenzug ermäßigte sich der Steuersatz für diese Kapitalerträge auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

**Ausländische Kapitalerträge** hingegen, die an eine in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen flossen, unterlagen der normalen Einkommensteuer. Somit wurden sie beim gesamten zu versteuernden Einkommen berücksichtigt und unterlagen regelmäßig der Einkommensteuer, deren Höchstsatz bei 50% lag.

**Für inländische Kapitalerträge sah das Einkommensteuergesetz 1988 in den §§ 93ff die Steuererhebung durch den Abzug der Kapitalertragsteuer von 25%**



**(siehe § 95) vor, während ausländische Kapitalerträge nach dem Wortlaut des Gesetzes hievon nicht umfasst und daher nach dem allgemeinen Tarif (unter allfälliger Berücksichtigung von Halbsatzeinkünften gemäß § 37 Abs. 4 EStG 1988) zu versteuern waren.**

Bereits vor dem BBG 2003 lautete **§ 97 Abs. 4 EStG 1988** folgendermaßen:

*"Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 (Anmerkung: ab BBG 2003 "sowie im Sinne des § 37 Abs. 8") zu erhebende **Einkommensteuer geringer** als die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag (Anmerkung: ab BBG 2003 "und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer"), so ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten (Anmerkung: ab BBG 2003 "..., so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten"). Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt Folgendes:*

**1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.**

*...."*

Dazu korrespondierend lautet(e) **§ 20 Abs. 2 EStG 1988:**

***"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."***

Auf Grund dieser Bestimmungen ergab sich jedenfalls ein Abzugsverbot für sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit **inländischen Kapitalerträgen**, das in diesem Verfahren auch nicht strittig ist.

In der Folge bewirkte aber die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auch in Bezug auf **ausländische Kapitalerträge** eine Änderung der steuerlichen Behandlung gegenüber jener, wie sie von den nationalen Behörden bisher vorgenommen worden war.

In seinem viel beachteten **Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02, Rechtssache Lenz**, sprach der Europäische Gerichtshof nämlich aus, dass jene Normen bzw. Regelungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes, die eine differenzierte Behandlung von in- und ausländischen Kapitalerträgen vorsahen, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und damit eine **Verletzung des Grundsatzes der Kapitalverkehrsfreiheit** darstellten, indem er wörtlich Folgendes feststellte:

*"...Nach alledem ist auf die ersten beiden Fragen zu antworten, dass die Art 73b und 73d Abs. 1 und 3 EG-V (Anmerkung: nunmehr Artikel 56 und 58 Absätze 1 und 3 EG) einer Regelung entgegenstehen, die nur den Beziehern österr. Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25% und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge aus einem anderen MS (Anm.: Mitgliedsstaat) zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen. Die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen MS dieselben Steuervorteile wie den Beziehern österr. Kapitalerträge zu gewähren, lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass die Einkünfte der in einem anderen MS ansässigen Gesellschaften dort einem niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen. ..."*

**Art. 56 (Ex-Artikel 73b) über den Kapital- und Zahlungsverkehr lautet (auszugsweise):**

*"(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie zwischen den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verboten."*

Dieser angesprochene **Artikel 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag)** ist als Teil der Rechtsakttypen der obersten Kategorie, nämlich der ursprünglichen oder der Gründungsverträge, mit **direkter bzw. unmittelbarer Wirkung** ausgestattet (siehe Kucsko-Stadlmayer, Der Vorrang des Eu-Rechts vor österreichischem Recht, in: ecolex 1995, S. 338ff).

Die innerstaatlichen Rechtsnormen müssen so ausgelegt werden, dass sie zu den zwischenstaatlichen Verpflichtungen Österreichs nicht in Widerspruch stehen (Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2008, Anm. 109 zu § 27).

Auf Grund der ständigen Rechtsprechung des EuGH (vgl. Rs C-213/89, Factortame, Slg. 1990, I-2433) sowie der nationalen Höchstgerichte (vgl. VfGH 5.3.1999, B 3073/96; VwGH 9.11.1998, 98/19/0132) ist im Falle einer Kollision innerstaatlicher und gemeinschaftlicher Normen vom **Vorrang des Gemeinschaftsrechtes** auszugehen ("Walter-Mayer, Bundesverfassungsrecht, 9. Aufl., Rz 246/9; Thun-Hohenstein-Cede, Europarecht, 3. Aufl., S. 93).

Dabei geht das unmittelbar anwendbare Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht ohne Rücksicht darauf vor, welchen Rang das letztere im Stufenbau der Rechtsordnung des

Mitgliedsstaates einnimmt.

Art. 56 Abs. 1 des EG-Vertrages enthält ein eindeutiges und nicht an Bedingungen geknüpftes Verbot, das keiner Durchführungsmaßnahmen bedarf und das dem Einzelnen Rechte verleiht, die er gerichtlich geltend machen kann. Die Bestimmung ist also unmittelbar wirksam und unmittelbar anwendbar (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064, unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 18.12.2007, C-101/05, Skatteverket gegen A, Rn 21, 27; Lenz/Borchardt, EU und EG-Vertrag, Kommentar, 4. Aufl., Köln 2006, Tz 1 zu Art. 56).

*"Nationales Recht, das im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht steht, ist verdrängt. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechts hat zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht gegeben ist."* (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts ist von allen Organen der Rechtssetzung zu beachten und gilt insbesondere sowohl für Gerichte als auch Verwaltungsbehörden (Kucsko-Stadlmayer, a.a.O.).

In Befolgung der sich aus den Bestimmungen des EG-Vertrages ergebenden **Verpflichtung der Abgabenbehörden, weder diskriminierende noch nicht diskriminierende Beschränkungen des Kapitalverkehrs** zwischen den Mitgliedsstaaten und Drittstaaten (insoweit im Verhältnis zu Drittstaaten kein Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt – siehe EuGH-Urteil vom 18.12.2007, C-101/05, Skattverket gegen A) **zuzulassen**, musste sohin im konkreten Fall von der Abgabenbehörde festgestellt werden, dass die ursprünglichen innerstaatlichen Normen auf Grund der eindeutigen Aussagen des Europäischen Gerichtshofes, dem in Bezug auf das Gemeinschaftsrecht ein Auslegungsmonopol zukommt (siehe Öhlinger, Europäische Integration und Art. 18 B-VG, in: ecolex 1992, S. 740ff), gegen das Gemeinschaftsrecht verstießen, und zwecks Verhinderung einer Ungleichbehandlung eine Besteuerung ausländischer Kapitalerträge nach dem Muster inländischer vorgenommen werden.

Dass es für eine Benachteiligung ausländischer Kapitalerträge aus Drittstaaten gegenüber inländischen Rechtfertigungsgründe gegeben hätte und somit eine Einschränkung des Grundsatzes der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber diesen im Sinne des zitierten EuGH-Urteiles "Skatteverket gegen A" vom 18.12.2007 zulässig gewesen wäre, ist schon im Hinblick auf das innerstaatliche Schicksal der bezug habenden Bestimmungen nicht anzunehmen. So wurde die Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Erträgen ausländischer Investmentfonds von der Endbesteuerung selbst vom österreichischen Verfassungsgerichtshof

(siehe oben zitiertes Erkenntnis vom 7.3.2002, G 278/01) festgestellt und erfolgte eine entsprechende Anpassung der nationalen Normen mit BBG 2003 (siehe oben).

Eine differenzierte Behandlung von Aktienbesitz aus Drittstaaten hätte sich im Sinne des zitierten Urteiles "Skatteverket gegen A" allenfalls nur aus dem Rechtfertigungsgrund einer mangelnden **Kontrollmöglichkeit** der Voraussetzungen für die Besteuerung zur Hintanhaltung eines eventuellen Steuermisbrauchs ergeben können.

Wie der Bw jedoch selbst betonte, hielt er nur Wertpapiere an Fonds mit Sitz in einem EU-Mitgliedsstaat. Die Höhe der Erträge (Dividenden) aus ausländischen Aktien sowie der anrechenbaren Steuern ging – unabhängig davon, ob es sich um Aktienbesitz in EU-Staaten oder Drittstaaten handelte – eindeutig aus den Ertragnisaufstellungen der entsprechenden inländischen Banken hervor.

Der Kapitalertragsteuerabzug war durch die inländische auszahlende Stelle generell gesichert und insofern ein Informationsaustausch nicht unbedingte Voraussetzung für die Besteuerung. Für die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten wäre in solchen Fällen daher nach h.o. Ansicht kein Rechtfertigungsgrund gegeben (in diesem Sinne auch die Ausführungen zum Erkenntnis des VwGH v. 17.4.2008, 2008/15/0064, von Massoner/Stürzlinger, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden?, in: SWI 9/2008, 400).

Eine Einschränkung des Grundsatzes der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten ergibt sich auch nicht aus der Stillstandsklausel des Art. 57 Abs. 1 EG für Direktinvestitionen gegeben (siehe EuGH-Urteil vom 24.5.2007, Rs C-157/05, Holböck).

Streubesitzanteile (um solche handelte es sich offensichtlich bei den vom Bw in Depots inländischer Banken gehaltenen Aktienpaketen!) bzw. Portfoliodividenden fallen nicht unter den Begriff "Direktinvestition", der von einem gewissen Ausmaß an tatsächlicher Verwaltungs- und Kontrollmöglichkeit des Beteiligten bestimmt ist (siehe Marschner, Die Freiheit des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten, in: FJ 10/2007, S. 360).

**Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuteten die angeführten Erwägungen, dass die auf Grund des innerstaatlichen Rechts normierte, differenzierte Behandlung der ausländischen Kapitaleinkünfte des Bw's wegen des Widerspruches mit dem Gemeinschaftsrecht nicht zum Tragen kommen konnte, sondern diese wie inländische Kapitaleinkünfte zu behandeln waren.**

Konkret bestanden für ihn daher – wie bei inländischen Kapitalerträgen! – zwei Möglichkeiten der Besteuerung, nämlich jene der **Endbesteuerung** mit 25% (Kapitalertragsteuerabzug) gemäß §§ 93ff EStG 1988 und jene der **Tarifbesteuerung** mit Halbsatzverfahren gemäß § 37 Abs. 1 und 4 EStG 1988 im Zuge einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988,

wobei zu beachten ist, dass – wie aus der zitierten Bestimmung des § 97 Abs. 4 EStG 1988 hervorgeht – für die Durchführung einer solchen Veranlagung auch der Tatbestand der **geringeren** Einkommensteuerbelastung bei Anwendung des Steuertarifes gegeben sein musste.

In beiden Fällen sind die Kapitalerträge – entsprechend den **§§ 97 Abs. 4 Z 1 und 20 Abs. 2 EStG 1988** – jedoch **ohne jeden Abzug** anzusetzen bzw. **die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht abzuziehen**.

Wenn dieses Verbot nach Ansicht einiger Autoren (siehe z.B. Gassner, Die neue Endbesteuerung: Grundkonzept und Mängel, in: ÖStZ 1993, S. 7) auch nicht unproblematisch erscheint, so ist dessen Anwendbarkeit auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Normierung doch unumstritten. Einen Antrag nach § 97 Abs. 4 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 (Anrechnung über das entrichtete Ausmaß hinausgehender ausländischer Steuern) hat der Bw nicht gestellt.

Zusammenfassend war somit auf Grund des Legalitätsprinzips insgesamt von einer umfassenden **Bindung der Abgabenbehörden** an den im EG-Vertrag festgelegten **Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit** bei Anwendung der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes auszugehen, sodass – wie im zit. Urteil Lenz des Europäischen Gerichtshofes ausgesprochen – eine Ausdehnung der Bestimmungen der für inländische Kapitalerträge geltenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes auch auf ausländische Kapitalerträge zu erfolgen hatte.

Dies hatte aber wiederum zur Konsequenz, dass auf Grund der sich aus der Zusammenschau von Gemeinschafts- und innerstaatlichem Recht (unter Vorrang des Gemeinschaftsrechts!) ergebenden **Gleichbehandlung von in- und ausländischen Kapitalerträgen** ein Werbungskostenabzug nunmehr in sinngemäßer Anwendung des § 97 Abs. 4 Z 1 iVm § 20 Abs. 2 EStG 1988 bereits auch im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 vor BBG 2003 nicht mehr zugelassen werden konnte.

Da diese **Versagung des Werbungskostenabzuges** im speziellen Fall des Bw's für diesen steuerlich eine **nachteilige Auswirkung** zeitigte, berief er sich in seiner Berufungsschrift einerseits auf die Bestimmungen der §§ 117 und 307 BAO, andererseits auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Außerdem wähnte sich der Bw in seinem Recht auf ein faires Abgabenverfahren und auf Gleichbehandlung verletzt, da ihm durch die Säumnis des Finanzamtes bei Veranlagung seiner Einkommensteuererklärungen die Möglichkeit genommen worden wäre, sich in seinem Anlageverhalten auf dessen Rechtsansicht einzustellen, und er gegenüber denjenigen benachteiligt worden sei, bei denen die rechtsstaatlichen Grundsätze eingehalten worden wären.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

### **1) Zu den Bestimmungen der §§ 117 und 307 Abs. 2 BAO:**

Nach der Bestimmung des **§ 117 BAO** *durfte dann, wenn eine in Erkenntnissen des Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung u.a. dem Bescheid einer Abgabenbehörde oder einer Abgabenerklärung zu Grunde lag, eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützte, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.*

Diese Bestimmung des § 117 BAO wurde allerdings mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2.12.2004, G 95/04 ua, mit der Begründung, dass sie gegen das Bundes-Verfassungsgesetz verstoße, **aufgehoben** (siehe BGBl I 2/2005, ausgegeben am 14. Jänner 2005).

Laut dem angeführten Erkenntnis war bzw. ist diese Vorschrift auf offene Fälle nicht mehr anzuwenden, sodass hieraus für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden konnte (siehe hiezu auch Althuber, § 117 BAO: Aufhebung durch den VfGH, in: taxlex 2005, S. 70ff).

Nach der Norm des **§ 307 Abs. 2 BAO** *durfte in der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachentscheidung eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stützte, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden.*

Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall keine Änderung eines Sachbescheides im wiederaufgenommenen Verfahren in Streit stand, steht auch diese Norm seit 26. Juni 2002 **nicht mehr in Geltung** (siehe Art. II, Pkt. 62 des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I 97/2002: "§ 307 Abs. 2 entfällt.") und ist als Norm des Verfahrensrechts nicht mehr anzuwenden.

Insofern stellt auch diese Bestimmung keine geeignete Rechtsgrundlage für eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide dar.

### **2) Zum Grundsatz von Treu und Glauben:**

Unter diesem Grundsatz versteht man, *dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.*

Dieser Vertrauensgrundsatz ist – darin ist dem Bw zuzustimmen – auch im Abgabenrecht zu beachten.

Allerdings kollidierte dieser im gegenständlichen Fall mit einem anderen, auch im Abgabenrecht anzuwendenden Grundsatz, nämlich dem Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze erfolgen darf.

Zum Verhältnis des Grundsatzes von Treu und Glauben zum Legalitätsprinzip wird vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; 21.10.2004, 2000/13/0179; 27.2.2003, 99/15/0004) vertreten, dass das **Legalitätsprinzip stärker ist als jeder andere Grundsatz**, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Die Anwendung von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum voraus (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 6-8 zu § 114).

Wenn die durch das Gemeinschafts- im Verein mit dem innerstaatlichen Recht vorgegebene Gesetzeslage keinen solchen zulässt und zwingendes Recht bildet, kann somit der Grundsatz von Treu und Glauben auch nicht zum Zug kommen.

Im Hinblick auf das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG kann diesem nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist (siehe auch UFS 8.8.2006, RV/2067-W/04).

Dass dieses Legalitätsprinzip auch die Verpflichtung zur Anwendung von unmittelbar anwendbaren Normen des Gemeinschaftsrechts, wie sie auch die Kapitalverkehrsfreiheit bildet, umfasst, ergibt sich bereits aus dem Gemeinschaftsrecht selbst, sodass es keiner "Transformation" in innerstaatliches Verfassungsrecht bedarf (Öhlinger, Europäische Integration und Art. 18 B-VG, in: *ecolex* 1992, S. 740ff; Jabloner, Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts und Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: *ÖJZ* 1995, 921ff).

Die Abgabenbehörde erster Instanz, der UFS und die Höchstgerichte haben den Wortlaut der gemeinschaftsrechtswidrigen Vorschrift unberührt zu lassen und müssen davon ausgehen, dass nunmehr für einen bestimmten Anwendungsbereich der Vorschrift andere Rechtsfolgen zum Tragen kommen als aufgrund der im BGBl unverändert kundgemachten Formulierungen anzunehmen ist. Der Rechtsanwender kann im unmittelbaren Anwendungsbereich der verdrängten gemeinschaftsrechtswidrigen Regelung insofern nicht mehr nur auf den Wortlaut der Vorschriften vertrauen, sondern darauf, dass die Behörden und Gerichte jene Rechtsfolgen auf ihn anwenden, die aus der Systematik und der Teleologie der gemeinschaftsrechtlich unbedenklichen Vorschriften gewonnen werden (in diesem Sinne Lang, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco?, in: *SWI* 5/2009, 216ff).

Im gegenständlichen Fall konnte daher auch der Grundsatz von Treu und Glauben die Abgabenbehörde nicht ihrer Verpflichtung entheben, den gegenständlichen Berufungsfall in richtlinienkonformer Anwendung des nationalen Rechts zu beurteilen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit das Ziel verfolgt, generell Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu verhindern und insofern Anleger und Anbieter vor einer Diskriminierung zu schützen. Auch im gegenständlichen Fall sollte – grundsätzlich zum **Vorteil der Abgabepflichtigen** – eine für inländische Kapitalerträge in der Regel günstigere Besteuerung auf ausländische ausgedehnt werden.

Wenn nun der Bw in den ersten Jahren seiner Anlegertätigkeit auf Grund seiner hohen Werbungskosten zunächst die Vorteile der Gleichschaltung von in- und ausländischen Kapitaleinkünften nicht lukrieren kann, so ist dennoch davon auszugehen, dass diese für ihn in den Folgejahren Vorteile bringen wird, zumal dem Bw unterstellt werden darf, dass seine Einkünfte aus Kapitalvermögen innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Totaleinnahmenüberschuss zeitigen werden und nicht von Liebhaberei in steuerrechtlichem Sinne ausgegangen werden muss.

### **3) Zum Recht auf ein faires Abgabenverfahren und Gleichbehandlung:**

Dem Bw ist insofern beizupflichten, als in **§ 114 Abs. 1 BAO** grundsätzlich angeordnet ist, *dass die Abgabenbehörden darauf zu achten hätten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden.*

Diese grundsätzliche Anordnung hat sie jedoch auf Grund des bereits beschriebenen unbedingten Legalitätsprinzips im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften zu verwirklichen.

Was die Zügigkeit des Abgabenverfahrens anlangt, so hat der Gesetzgeber zum Schutz der Einhaltung des rechtsstaatlichen Prinzips in der Bundesabgabenordnung die Bestimmung des **§ 311** über die Entscheidungspflicht verankert, wonach die *Abgabenbehörden verpflichtet sind, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.*

*Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekannt gegeben, so kann nach § 311 Abs. 2 BAO idF BGBl I 97/2002 (anzuwenden ab 1.1.2003) jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag).*

Auch nach der in den berufsgegenständlichen Jahren geltenden Vorgängerbestimmung des § 311 Abs. 2 BAO ging dann, *wenn Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz der Partei nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen bekannt*



*gegeben wurden, auf schriftliches Verlangen der Partei die Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz über. Für auf Grund von Abgabenerklärungen zu erlassende Bescheide betrug die Frist allerdings ein Jahr.*

Fest steht auf Grund der zitierten Bestimmung des § 311 BAO, dass der Gesetzgeber dem Abgabepflichtigen für den Fall der Säumigkeit der Abgabenbehörde ein Instrument zur Wahrung seiner Interessen zur Verfügung gestellt hat, nämlich den **Devolutionsantrag**.

Dem Bw ist im gegenständlichen Fall zwar darin zuzustimmen, dass seine Abgabenerklärungen – offenbar wegen des Umfangs seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen, bezüglich derer der Bw selbst in seinen Erklärungsformularen anstatt konkreter Zahlen auf das Beilagenmaterial verwiesen hatte – nicht innerhalb der Jahresfrist des § 311 Abs. 2 BAO einer Veranlagung zugeführt wurden. Zur Durchsetzung seiner Rechte hätte er sich aber des gesetzlich festgelegten Instruments des Devolutionsantrages bedienen können. Einer Bescheiderlassung entgegen der sich auf Grund der EuGH-Judikatur als richtig erkannten Gesetzeslage stand jedoch das bereits angesprochene, vorrangige Legalitätsprinzip entgegen.

Dem Berufungsbegehren konnte aus diesem Blickwinkel somit ebenfalls kein Erfolg beschieden sein.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

## **II) Zu den weiteren Abänderungen:**

*Gemäß **§ 289 Abs. 2 BAO** ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.*

Die Berufungsbehörde ist demnach einerseits verpflichtet, über die Berufung in allen Berufungspunkten abzusprechen. Gleichzeitig hat sie aber auch die Pflicht, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen und allenfalls entsprechend abzuändern, wobei auch Verböserungen zulässig sind (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 41 zu 289 und die dort zit. Jud.).

Erweist sich somit eine Berufung als unbegründet, erkennt aber die Berufungsbehörde, dass der angefochtene Bescheid über den Berufungsantrag hinaus nicht dem Gesetz entspricht, so ist die Behörde zur Abänderung des angefochtenen Bescheides **verpflichtet** (VwGH 20.2.1996, 93/13/0279; 13.5.2004, 2002/16/0192).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies konkret:

## 1) Zur Anerkennung von negativen ausschüttungsgleichen Erträgen:

In den berufsgegenständlichen Zeiträumen wurden vom Bw zum Teil negative ausschüttungsgleiche Erträge bezogen, wobei diese auch in der Aufstellung des Bw's über dessen Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurden.

Hiezu ist in Fortführung der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (siehe auch bereits UFS 20.8.2007, RV/0192-W/04, und 29.8.2007, RV/0193-W/04) Folgendes auszuführen:

Die steuerliche Behandlung von "ausschüttungsgleichen Erträgen" (fiktiven Einnahmen) wird in **§ 40 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz idF BGBl. I 1999/106** geregelt.

**Fiktive Einnahmen** können nach ho. Ansicht – ebenso wie tatsächlich realisierte Einnahmen – **niemals negativ** sein. Dass den Inhabern von Anteilen an thesaurierenden Investmentfonds mit dieser Bestimmung die Möglichkeit eröffnet werden sollte, einen allfälligen Überhang der im Zusammenhang mit ihren Fondsanteilen stehenden Ausgaben über die im Zusammenhang mit ihren Fondsanteilen stehenden Einnahmen als "negativen ausschüttungsgleichen Ertrag" geltend zu machen und mit sonstigen positiven Einnahmen zu verrechnen, ist aus dem Wortlaut des § 40 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz idF BGBl. I 1999/106 nicht ableitbar.

Auch die Entstehung und weitere Entwicklung der gegenständlichen Regelung lässt keinerlei Anhaltspunkte dafür erkennen, dass der Gesetzgeber den Inhabern von Anteilen an thesaurierenden in- oder ausländischen Investmentfonds die Möglichkeit einräumen wollte, allenfalls entstehende Verluste als "negative ausschüttungsgleiche Erträge" zu behandeln und mit deren sonstigen positiven Einkünften zu verrechnen.

Der Ansatz ausschüttungsgleicher Erträge wurde mit dem **Steuerreformgesetz 1993** vorerst für ausländische Investmentfonds (§ 42 InvFG 1993 idF BGBl. Nr. 818/1993) eingeführt und war gemäß den Erläuternden Bemerkungen zu Art. VI und VII Z 3 Steuerreformgesetz 1993 darauf gerichtet, eine Besteuerungslücke – insbesondere bei Anteilsrechten an sogenannten thesaurierenden Fonds – zu schließen. Überdies sollten Wettbewerbsnachteile der österreichischen Investmentfonds, deren Erträge auf Grund der für sie bestehenden Ausschüttungsverpflichtung praktisch immer zu einer Besteuerung führen, vermieden werden (1237 BlgNR 18. GP).

Mit **BGBl. 41/1998** wurde das Investmentfondsgesetz 1993 geändert. Ziel dieser Novelle war es, den Marktentwicklungen der letzten Jahre Rechnung zu tragen und neue Fondstypen in Österreich zuzulassen (EB zur RV, Allgemeiner Teil, 917 BlgNR 20. GP). In einem wurde die bis dahin nur für Anteile an ausländischen Kapitalanlagefonds geltende Regelung des § 42

Abs. 2 über ausschüttungsgleiche Erträge in ihrer grundsätzlichen Konzeption in den § 40 vorgezogen und für alle – also auch für inländische – Kapitalanlagefonds in Geltung gesetzt. Im Detail wurden inhaltliche Änderungen gegenüber dem § 42 Abs. 2 idF BGBl. Nr. 818/1993 vorgenommen. So wurde etwa der Zeitpunkt der fingierten Ausschüttung neu geregelt. Weiters wurde das Verhältnis zwischen dem steuerlichen Zufluss von tatsächlichen Ausschüttungen einerseits und thesaurierten Erträgen andererseits – vor allem im Hinblick auf damit in Zusammenhang stehende Problemstellungen bei der Kapitalertragsteuer – klarer geregelt. Zudem wurde vorgesehen, dass tatsächliche Ausschüttungen nicht mehr den rechtlichen Charakter ausschüttungsgleicher Erträge haben sollten. Ebenfalls neu geregelt wurde die steuerliche Behandlung nachträglich ausgeschütteter – das heißt, schon zu früheren Zeitpunkten als ausschüttungsgleicher Ertrag erfasster – Erträge (EB zu § 40 Abs. 2 und 3 InvFG, 917 BlgNR 20. GP).

Mit dem **Steuerreformgesetz 2000** (BGBl. I Nr. 106/1999) wurde das Investmentfondsgesetz ein weiteres Mal novelliert. Im Rahmen dieser Novelle wurde die Verlängerung der Spekulationsfrist bei Finanzanlagen und ähnlichen Wirtschaftsgütern sowie die Einführung einer Spekulationsertragsteuer zum Anlass genommen, die Spekulationsgewinne, die im Rahmen von Investmentfonds erzielt werden, für ab 1. Oktober 2000 angeschaffte Finanzanlagen einer pauschalen Besteuerung zu unterziehen (EB zur RV, Allgemeiner Teil, 1766 BlgNR 20. GP).

Dass den Inhabern von Anteilen an thesaurierenden in- und/oder ausländischen Investmentfonds die Möglichkeit eingeräumt worden wäre, "negative ausschüttungsgleiche Erträge" geltend zu machen, die in weiterer Folge mit sonstigen positiven Einkünften des Inhabers der Anteile verrechnet werden können, geht aus den angeführten parlamentarischen Materialien nicht hervor und ist auch – wie bereits ausgeführt – aus der Bestimmung des § 40 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes nicht ableitbar.

Eine steuerliche Berücksichtigung negativer ausschüttungsgleicher Erträge war aber auch unter Berufung auf die bis zum 31. Oktober 2000 geltende Verwaltungspraxis im Zusammenhalt mit der Bestimmung des § 117 BAO oder dem **Grundsatz von Treu und Glauben** nicht möglich; dies aus folgenden Gründen:

Wie bereits oben ausgeführt, wurde die Bestimmung des § 117 BAO mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2.12.2004, G 95/04 ua, mit der Begründung, dass sie gegen das Bundes-Verfassungsgesetz verstoße, aufgehoben. Laut dem angeführten Erkenntnis durfte bzw. darf diese Bestimmung auch auf offene Fälle nicht mehr angewendet werden.

Auch die Bedachtnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben im Hinblick darauf, dass das Bundesministerium für Finanzen negative ausschüttungsgleiche Erträge bei Thesaurierungsfonds ursprünglich stets als zulässig erachtet habe (BMF 6. Juli 1995, RdW 1995, 411; BMF 17. Juli 1998, ÖStZ 1998, 554), konnte nicht zu einer Berücksichtigung der negativen ausschüttungsgleichen Erträge führen, da nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen kann, die die Auskunft oder die Zusage erteilt hat, und allgemeinen Verwaltungsanweisungen wie Richtlinien oder Erlässen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden kann wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen Abgabepflichtigem und Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann (VwGH 22.5.2002, 99/15/0119; VwGH 22.6.1993, 93/14/0086 u.a.). Im Übrigen sind Auskünfte und Erlässe des BMF keine gesetzmäßig kundgemachten Verordnungen und im gegenständlichen Fall ohne Bedeutung.

In Anbetracht obiger Ausführungen konnte der Unabhängige Finanzsenat daher insgesamt **keine Grundlage für die Berücksichtigung** der vom Bw im Rahmen der Ermittlung seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgewiesenen **negativen ausschüttungsgleichen Erträge** feststellen, zumal auch vom steuerlichen Vertreter des Bw's kein triftiger Grund vorgebracht wurde.

Der Einwand, dass es sich im gegenständlichen Fall beim Bw um eine natürliche Person gehandelt habe, der die negativen ausschüttungsgleichen Erträge zugeschrieben worden waren, konnte die ho. Rechtsmittelbehörde nicht überzeugen, da auf Grund obiger Begründung die Qualifikation der fiktiven Einnahmen nicht von deren Bezieher abhängig sein kann. Überdies wird in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen von Marschner, "Investmentfonds richtig in die Steuererklärung aufgenommen/Unterschiede zwischen inländischen und weißen ausländischen Investmentfonds", in: SWK 2002, S 223, verwiesen, wonach im Zusammenhang mit "natürlichen Personen als Privatanlegern" dezidiert auf die neue Rechtsansicht des BMF, wonach ab 31. Oktober 2000 (Anmerkung: siehe Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben) keine negativen ausschüttungsgleichen Erträge mehr zugehen könnten, hingewiesen wurde.

Von den vom Bw ausgewiesenen ausschüttungsgleichen Erträgen waren daher als Einkünfte aus Kapitalvermögen nur die positiven, nicht aber auch die negativen Erträge zu berücksichtigen; das sind laut vorgelegten Unterlagen 1999: 706,00 S, 2000: 1.701,00 S, 2001: 113,00 S, 2002: 0,00 €, 2003: 116,77 €.

## 2) Zur Richtigstellung bzw. zum Ansatz von Einkünften aus Kapitalvermögen:

Der Bw hat sich im Veranlagungsverfahren für die Tarifbesteuerungsvariante entschieden, da er seine Werbungskosten, deren Anerkennung den ursprünglichen Gegenstand dieses Berufungsverfahrens bildete, berücksichtigt wissen wollte.

Die beantragten Werbungskosten wurden in den angefochtenen Bescheiden nicht in Ansatz gebracht; im Rahmen der Besteuerung nach der Tarifbesteuerungsvariante wurden aber auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Einkommensermittlung einbezogen, sondern nur die entsprechenden Steuern (Kapitalertragsteuer, ausländische Quellensteuern) in Anrechnung gebracht.

In konsequenter Verfolgung seines Standpunktes hielt der Bw auch im Rechtsmittelverfahren seinen Antrag auf Tarifbesteuerung aufrecht.

Gemäß **§ 97 Abs. 4 EStG 1988** besteht das **Wahlrecht** des Pflichtigen auf Anwendung des Steuertarifes und Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Rahmen einer Veranlagung nur, wenn die zu erhebende **Einkommensteuer geringer** ist.

Es war daher im gegenständlichen Fall unter Berücksichtigung des Aspektes, dass die Werbungskosten laut Berufungsentscheidung auch bei Besteuerung nach der Tarifbesteuerungsvariante nicht in Abzug gebracht werden konnten (Verweis auf §§ 97 Abs. 4 iVm 20 Abs. 2 EStG 1988 – siehe oben), die Erfüllung dieser Tatbestandsvoraussetzung zu überprüfen.

Insgesamt wurden die **Einkünfte aus Kapitalvermögen** des Bw's laut Berufungsentscheidung für die berufsgegenständlichen Jahre 1999 bis 2003 – unter Zugrundlegung der vom Bw vorgelegten Aufstellung, aber unter Ausscheidung der negativen ausschüttungsgleichen Erträge und Werbungskosten (inklusive Sollzinsen) – folgendermaßen berechnet:

### Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung 1999

1999 (ATS)		Summe	Ausl. Quest	Inl. Kest
<b>Ausländische Einnahmen</b>				
Dividenden/Aktien	13.244,00		1.026,00	
Erträge/Fonds	8.339,00		<u>1.558,00</u>	
Ausschüttungsgl. Erträge	<u>706,00</u>	<b>22.289,00</b>		
<b>Inländische Einnahmen</b>				

Habenzinsen	1.599,00			
Dividenden/Aktien	<u>190,00</u>	<b>1.789,00</b>		<u>399,00</u>
<b>SUMME</b>		<b>24.078,00</b>	<b>2.584,00</b>	<b>399,00</b>

### Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung 2000

<b>2000 (ATS)</b>		<b>Summe</b>	<b>Ausl. Quest</b>	<b>Inl. Kest</b>
<b>Ausländische Einnahmen</b>				
Dividenden/Aktien	23.970,00		3.813,00	
Erträge/Fonds	435,00		<u>108,00</u>	
Ausschüttungsgl. Erträge	<u>1.701,00</u>	<b>26.106,00</b>		
<b>Inländische Einnahmen</b>				
Habenzinsen	715,00			
Dividenden/Aktien	<u>159,00</u>	<b>874,00</b>		<u>178,00</u>
<b>SUMME</b>		<b>26.980,00</b>	<b>3.921,00</b>	<b>178,00</b>

### Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung 2001

<b>2001 (ATS)</b>		<b>Summe</b>	<b>Ausl. Quest</b>	<b>Inl. Kest</b>
<b>Ausländische Einnahmen</b>				
Dividenden/Aktien	30.416,00		7.352,00	
Erträge/Fonds	1.126,00		<u>121,00</u>	
Ausschüttungsgl. Erträge	<u>113,00</u>	<b>31.655,00</b>		
<b>Inländische Einnahmen</b>				
Habenzinsen	494,00			
Dividenden/Aktien	<u>247,00</u>	<b>741,00</b>		<u>123,00</u>
<b>SUMME</b>		<b>32.396,00</b>	<b>7.473,00</b>	<b>123,00</b>

### Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung 2002

<b>2002 (EUR)</b>		<b>Summe</b>	<b>Ausl. Quest</b>	<b>Inl. Kest</b>
<b>Ausländische Einnahmen</b>				
Dividenden/Aktien	2.262,00		290,00	
Erträge/Fonds	43,00		<u>11,00</u>	
Ausschüttungsgl. Erträge	<u>0,00</u>	<b>2.305,00</b>		

<b>Inländische Einnahmen</b>				
Habenzinsen	2,00			
Dividenden/Aktien	<u>10,00</u>	<b><u>12,00</u></b>		<u>0,50</u>
<b>SUMME</b>		<b>2.317,00</b>	<b>301,00</b>	<b>0,50</b>

### Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung 1. Quartal 2003

2003/1.Quartal (EUR)		Summe	Ausl. Quest	Inl. Kest
<b>Ausländische Einnahmen</b>				
Dividenden/Aktien	234,00		35,00	
Erträge/Fonds	0,00		<u>0,00</u>	
Ausschüttungsgl. Erträge	<u>116,77</u>	<b>350,77</b>		
<b>Inländische Einnahmen</b>				
Habenzinsen	633,00			
Dividenden/Aktien	<u>0,00</u>	<b><u>633,00</u></b>		<u>0,00</u>
<b>SUMME</b>		<b>983,77</b>	<b>35,00</b>	<b>0,00</b>

### Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Berufungsentscheidung restliche Quartale 2003

2003/Restl. Quartale (EUR)		Summe	Ausl. Quest	Inl. Kest
<b>Ausländische Einnahmen</b>				
Dividenden/Aktien	2.129,00		210,00	
Erträge/Fonds	0,00		<u>0,00</u>	
Ausschüttungsgl. Erträge	<u>0,00</u>	<b>2.129,00</b>		
<b>Inländische Einnahmen</b>				
Habenzinsen	0,00			
Dividenden/Aktien	<u>15,00</u>	<b><u>15,00</u></b>		<u>162,00</u>
<b>SUMME</b>		<b>2.144,00</b>	<b>210,00</b>	<b>162,00</b>
<b>SUMME I.-IV. Qu./2003</b>		<b>3.127,77</b>	<b>245,00</b>	<b>162,00</b>
davon ausl. Einnahmen		2.479,77		
davon inl. Einnahmen		648,00		

### Anmerkungen:

- a)** Auf Grund der vorgelegten Unterlagen bzw. Angaben des Bw's konnte als glaubhaft erachtet werden, dass es sich bei den Erträgen aus Fonds um solche aus **Aktien** gehandelt hatte (somit Halbsatzeinkünfte!) und keine Substanzgewinne zugeflossen waren.
- b)** Die in den Aufstellungen des Bw's ausgewiesenen **Sollzinsen** wurden nicht berücksichtigt, da es sich – wie vom Bw selbst zugestanden – hierbei allenfalls um Werbungskosten handeln hätte können, die allerdings – wie oben unter Punkt I ausgeführt – nicht zum Abzug gebracht werden konnten.

Eine **Gegenüberstellung der Ergebnisse** der Steuerberechnung nach der Tarifbesteuerungsvariante (Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 unter Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes für Beteiligungserträge gemäß § 37 Abs. 4 EStG 1988) und der Endbesteuerungsvariante (Besteuerung mit 25% analog KEST-Besteuerung für inländische Kapitalerträge) führte für die einzelnen Berufungsjahre zu folgenden Ergebnissen (siehe Berechnungen laut Beilagen 1 bis 10):

#### **Gegenüberstellung Einkommensteuer laut Tarif- und Endbesteuerungsvariante**

	Einkommensteuer laut Tarifbesteuerungsvariante (siehe Beilagen 1 bis 5)	Einkommensteuer laut Endbesteuerungsvariante (siehe Beilagen 6 bis 10)
<b>1999</b>	- 7.608,00 S	- 8.394,00 S
<b>2000</b>	- 7.735,00 S	- 8.797,00 S
<b>2001</b>	- 8.736,00 S	- 10.674,00 S
<b>2002</b>	- 314,05 €	- 520,34 €
<b>2003</b>	- 83,70 €	- 445,90 €

Daraus ergibt sich, dass eine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 (Tarifbesteuerungsvariante) für den Bw zu keiner geringeren Einkommensteuerbelastung geführt hätte.

Da sohin die Tatbestandsvoraussetzung der geringeren Einkommensteuerbelastung für die Durchführung einer Veranlagung nach dem allgemeinen Steuertarif im gegenständlichen Fall nicht erfüllt war, waren die ausländischen Kapitalerträge des Bw's einer Besteuerung im Rahmen der **Endbesteuerungsvariante** (Steuersatz von 25% unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer) zuzuführen (siehe beiliegende Berechnungsblätter 6 bis 10).

**III)** Gemäß **§ 284 Abs. 1 BAO** hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.



Im gegenständlichen Verfahren beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter zwar eine mündliche Verhandlung. Dieser Antrag erfolgte aber weder in der Berufungsschrift, in einem Vorlageantrag oder einer Beitrittserklärung, sondern in einem Ergänzungsschreiben im Zuge der Vorhaltsbeantwortung.

Eine mündliche Verhandlung auf Antrag des Bw war sohin gemäß § 284 Abs.1 Z 1 BAO nicht durchzuführen.

Ein Erfordernis zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte auf Grund des gegebenen Sachverhaltes auch seitens der ho. Referentin nicht erblickt werden bzw. wurde auch vom steuerlichen Vertreter des Bw's im Rahmen der telefonischen Urgenz kein solches dargelegt, sodass auch nach Z 2 leg. cit. von einer solchen abzusehen war.

Beilagen:

5 Berechnungsblätter/Tarifbesteuerungsvariante (Beilagen 1 bis 5)

5 Berechnungsblätter/Endbesteuerungsvariante (Beilage 6 bis 10)

Linz, am 18. Mai 2009