



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 12. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 23. April 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden hinsichtlich der anzurechnenden ausländischen Steuern abgeändert.

Die Höhe der festgesetzten Abgaben beträgt:

Einkommensteuer 2004	352,57 €
Einkommensteuer 2005	820,07 €
Einkommensteuer 2006	1.086,70
Einkommensteuer 2007	692,54 €
Einkommensteuer 2008	188,27 €

### Entscheidungsgründe

Der Berufungsweber, nachfolgend Bw abgekürzt, bezog als unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen. In einer Beilage zu den **Einkom-**

**mensteuererklärungen** für die Streitjahre listete er die ausländischen Einkünfte mit den nachfolgend wörtlich wiedergegebenen Erklärungen wie folgt auf:

<b>Einnahmen Jahr</b>	<b>Abgeführte KESt</b>	<b>Solibetrag</b>	<b>Aufwendungen (Depotgebühren)</b>	<b>Kursdifferenz der angekauften Wertpa- piere</b>
<b>2004</b>				
12,92				
3.099,71	-774,93	-42,62	-295,57	-3.050,11
2.562,50				-570,00
Werbekosten Punkt 724: Es wurden Kosten für eine Reise zum Bankinstitut (Freiberger Bank) zwecks vertraglichen Vereinbarungen angeführt, dafür wurde das Kilometergeld von 0.356 herangezogen.				
<b>2005</b>				
29,16				
3.099,71	-774,93	-42,62	-296,40	
2.562,50				
<b>2006</b>				
152,42				
4.727,50	-1.181,76	-64,99	-303,03	
2.562,50				
Werbekosten Punkt 724: Es wurden Kosten für eine Reise zum Bankinstitut (Freiberger Bank) zwecks vertraglichen Vereinbarungen angeführt, dafür wurde das Kilometergeld von 0.376 herangezogen.				
<b>2007</b>				
224,53				
1.125,00			-110,25	
Werbekosten Punkt 724: Es wurden Kosten für eine Reise zum Bankinstitut (Freiberger Bank) zwecks vertraglichen Vereinbarungen angeführt, dafür wurde das Kilometergeld von 0.376 herangezogen.				
<b>2008</b>				
508,49			-212,13	
Einnahmen, Aufwendungen und Solibetrag wurden gegeneinander gerechnet und unter dem Punkt 754 angeführt. Die abgeführte KESt wurde unter 757 angegeben.				

Das Finanzamt wich bei der **Veranlagung** für die Streitjahre von den eingereichten Erklärungen mit folgender sinngemäß wiedergegebenen Begründung ab: Laut einer Kontrollmitteilung, die auf Basis der EU-Richtlinie 2003/48/EG ergangen sei, habe der Bw in den Streitjahren im EU-Ausland Kapitalerträge in bestimmter Höhe bezogen. Im Ausland bezogene Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren unterlägen ohne weitere Abzüge gem. § 37 Abs. 8 EStG mit dem Fixsatz von 25% der Einkommensteuer. Gemäß Art. 11 in Verbindung mit Art. 27 DBA Deutschland dürften Zinserträge nur im Wohnsitzstaat besteuert werden. Die Bankspesen stellten Werbungskosten dar, jedoch nicht bei den Wertpapierdepots. Steuern wie der in Deutschland übliche Solidaritätszuschlag könnten in Österreich nicht anerkannt werden. Aufwendungen für die Reise zu Bankinstituten seien der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Für das Jahr 2004 führte das Finanzamt noch ergänzend aus, Kursdifferenzen könnten nur im Rahmen der Berechnung von Spekulationseinkünften berücksichtigt werden.

Der Bw erhob innerhalb der antragsgemäß verlängerten Frist **Berufung**. In ihr führte er aus: Bei den in den Einkommensteuererklärungen angeführten Wertpapieren handle es sich um steuerpflichtige, nicht endbesteuerte Papiere. Die in den Steuererklärungen geltend gemachten Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Kapitalvermögen und seien daher als Werbungskosten abzugsfähig. Hingegen würden vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) nur die Aufwendungen erfasst, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stünden. Für Kapitalerträge im Sinne des § 97 EStG könne nicht anderes gelten. Was die geltend gemachten Kursdifferenzen anlange, so verweise er auf § 27 EStG. Danach seien Unterschiedsbeträge zwischen Ausgabe- und festgelegtem Erlöswert bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen, wenn diese mehr als 2% des Nominalwertes ausmachten. Nach Art. 10 Abs. 3 DBA Deutschland handle es sich bei den erklärten Einkünften um Dividenden aus Genussrechten, die auch im emittierenden Staat mit 15 % vom Bruttobetrag besteuert werden dürften. Da im vorliegenden Fall an der Quelle ein Steuerabzug in Höhe von 25% durchgeführt worden sei, ersuche er um einvernehmliche Behandlung und Abzug der in der BRD abgeführten Steuer.

Das Finanzamt erließ **Berufungsvorentscheidungen**. Für alle angefochtenen Streitjahre führte es - den abweislichen Teil der Entscheidung begründend - aus, nach § 37 Abs. 8 EStG seien die Kapitalerträge ohne Abzug anzusetzen, der Abzug von Werbungskosten sei daher unzulässig. § 27 Abs. 2 Z 2 EStG gelange nicht zur Anwendung, da es sich nicht um derartige Wertpapiere handle. Hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 führte es - den teilweise stattgebenden Teil der Entscheidung begründend - aus, die Anrechnung ausländischer Quellensteuer könne maximal in der im DBA vorgesehenen Höhe erfolgen. Für Dividendeneinkünfte natürlicher Personen sehe das anzuwendende Abkommen lediglich die Anrechnung von 15% vor.

Mit Schriftsatz vom 1.12.2009 beantragte der Bw die **Vorlage seiner Berufung** an die Berufsbehörde. In ihm brachte er nochmals vor, die geltend gemachten Aufwendungen stünden mit nicht endbesteuerten Kapitalerträgen in Zusammenhang und seien abzugsfähig. Und auch die geltend gemachten Kursdifferenzen seien gemäß § 27 EStG zu berücksichtigen.

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

Strittig sind zwei Fragen.

Zum Ersten stellt sich nach rein innerstaatlichem Recht die Frage, inwieweit **Werbungskosten**, die mit ausländischen Kapitalerträgen in Zusammenhang stehen, abzugsfähig sind. In dieser Frage wird auf die entsprechenden erstinstanzlichen Ausführungen und auf den klaren und eindeutigen Wortlaut von § 37 Abs. 8 EStG 1988 verwiesen. Nach der zitierten Gesetzesstelle sind ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c [Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, gleichartige Bezüge aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Partizipationskapital] wie auch nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 (Zinserträge aus Geldanlagen) sowie des § 93 Abs. 3 (Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren) bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% besteuern. Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift sind die Kapitalerträge ohne jeglichen Abzug anzusetzen.

Zum besseren Normverständnis wird auf den rechtspolitischen und historischen Hintergrund verwiesen. Demnach unterlagen ursprünglich ausländische Kapitalerträge, auf die die Endbesteuerung nicht anzuwenden war, dem Normalsteuersatz. Die generelle Nicht-Endbesteuerung von Erträgen aus ausländischen Investmentfonds wurde dann aber vom VfGH als verfassungsrechtlich relevante Verletzung des Endbesteuerungsgesetzes qualifiziert (VfGH 7.2.2002, G 278/01). Überdies war die Benachteiligung von ausländischen Kapitalerträgen gegenüber inländischen Kapitalerträgen auch europarechtlich nicht zu halten. Daher wurde für ausländische Kapitalerträge eine der Endbesteuerung vergleichbare Besteuerung mit einem "besonderen Steuersatz von 25%" eingeführt ("Veranlagungsendbesteuerung"; Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 71/2003). Und wie bei der Endbesteuerung wird auch bei der Anwendung des besonderen Steuersatzes nach § 37 Abs. 8 EStG gesetzlich angeordnet, dass die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen sind (vgl. Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 37 Tz 137/3; Hofstätter –Reichel, EStG, Kommentar, § 37 Tz 33; Jakom/Marschner EStG, 2009, § 37 Rz 19; UFS 25.2.2009, RV/0412-W/09).

Dies bedeutet für den Berufungsfall, dass die im Zusammenhang mit den veranlagungsendbesteuerten Kapitalerträgen stehenden Werbungskosten (Depotgebühren, Kilometergelder, Aufgelder) nicht abzugsfähig sind. Bei jenen Aufwendungen, die der Bw unter dem Titel "Kursdifferenzen" geltend gemacht hat, handelt es sich nicht um "Unterschiedsbeträge zwi-

schen dem Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösewert" gem. § 27 Abs. 2 Z 2 EStG, also nicht um einen zusätzlichen Ertrag aus dem Wertpapier neben den Zinsen (Doralt/Kirchmayr, EStG8, § 27 Tz152), sondern um Aufgelder, mit denen die Wertpapiere begeben wurden. Auch sie sind gem. § 37 Abs. 8 EStG nicht als Werbungskosten abzugsfähig (Jakom/Marschner EStG 2009, § 27 Rz 79).

Zum Zweiten ist strittig, ob und inwieweit **Abkommensrecht** (konkret die Zuteilungsnormen der Artikel 10 und 11 sowie die Methodenregelung des Artikel 23 DBA Deutschland) den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch einschränkt. Diese Frage verlangt eine differenzierende Antwort.

Hinsichtlich der ausländischen **Zinsen aus Guthaben und Spareinlagen** (lt. den aktenkundigen Jahresbescheinigungen) ordnet Art. 11 Abs. 1 DBA Deutschland an, dass sie nur im Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen. Von diesen Erträgen wurde im Übrigen im Ausland auch keine Quellensteuer bzw Kapitalertragsteuer einbehalten. Sie unterliegen ohne Abzug von Werbungskosten und ohne Anrechnung ausländischer Steuer dem besonderen Steuersatz von 25%.

Anders verhält es sich mit den **Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen**. Sie zählen zu den Einkünften im Sinne von Art. 11 Abs. 2 DBA und dürfen auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden. Dementsprechend wurden von diesen Erträgen in Deutschland Kapitalertragsteuern abgeführt. Hinsichtlich der abkommensgemäß einbehaltenen Steuern ordnet Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA die Anrechnung des Betrages an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Anders als bei der gemäß Art. 10 DBA vorgesehenen Dividendenbesteuerung unterliegt die Zinsenbesteuerung keiner prozentuellen Einschränkung. Zu beachten ist ferner, dass im gegebenen Zusammenhang der deutsche Solidaritätszuschlag eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer (in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer) ist (§ 1 dSolZG). Als solcher fällt der Solidaritätszuschlag gemäß Art. 2 Abs. 2 DBA in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA. Er teilt das Schicksal der Stammabgabe und ist grundsätzlich wie diese anzurechnen. Allerdings ist zu beachten, dass nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer mit dem Betrag begrenzt ist, der dafür im Inland anfallen würde. Wäre dies nicht so, ginge die höhere Steuer des Quellenstaates zu Lasten des Wohnsitzstaates (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 52). Da nun aber Deutschland als Quellenstaat die (Stamm-)KESt auf die Zinsen aus Gewinnobligationen in den Jahren 2004 – 2006 bereits mit exakt jenem Steuersatz erhoben hat, der auch nach österreichischem Recht Anwendung findet, hat eine darüber hinausgehende Anrechnung des Solidaritätszuschlags zu unterbleiben. Konkret bedeutet dies, dass die Anrechnung in den Jahren 2004 und 2005 mit jeweils 774,93 € und im

Jahr 2006 mit 1.181,76 € begrenzt ist. In den Jahren 2007 und 2008 wurden vom Quellenstaat keine Kapitalertragsteuern einbehalten, weshalb auch eine Anrechnung nicht in Frage kommt. (Wie das Finanzamt bei der Veranlagung 2007 auf eine anzurechnende ausländische Steuer in Höhe von 337,38 € gelangt ist, ist nicht nachvollziehbar. Obwohl 2008 keine KEST einbehalten worden ist, hat das Finanzamt einen Betrag in Höhe von einem Viertel der erklärten ausländischen Kapitalerträge angerechnet.)

Die dargestellten Änderungen wirkten sich in den Jahren 2004 bis 2006 zu Gunsten und in den Jahren 2007 und 2008 zu Ungunsten des Bw aus. Im Vergleich zu den ergangenen Berufungsvorentscheidungen reduziert sich die Abgabenbelastung in den Jahren 2004 und 2005 um 309,97 € auf 352,67 € bzw 820,07 € sowie im Jahr 2006 um 472,71 € auf 1.086,70 €. Hingegen sind die angefochtenen Bescheide der Jahre 2007 und 2008 insoweit zu Ungunsten des Bw abzuändern, als in ihnen unzulässigerweise nicht abgezogene ausländische Quellensteuer in Höhe von 337,38 € und 127,12 € auf die inländische Steuer angerechnet wurde.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. Jänner 2011