



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/2422-W/02,
und RV/3544-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Libertas Intercourt Revisions- und Beratungsges.m.b.H., Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Teinfaltstraße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist in Österreich beschränkt steuerpflichtig und bezieht als vollhafter Gesellschafter der Firma C.KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden.

Für das Jahr 1998 wurden lt. geänderter Mitteilung, für den Bw. anteilig ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von öS -115.344,--, einen nichtausgleichsfähigen Verlust von öS 99.153,--, einbehaltene KESt von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen mit öS 6.966,-- und in diesen Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltene endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von öS 27.864,-- gesondert festgestellt.

Der Bw. hatte bereits gegen den ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheid Berufung erhoben und das Finanzamt erließ daher, auf Basis dieser geänderten Mitteilung der einheitlichen und gesonderten Feststellung, in Form einer Berufungsvorentscheidung einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998.

Wobei der Verlust aus Gewerbebetrieb mit öS – 143.208,-- angesetzt wurde, da enthaltene endbesteuerungsfähige Kapitalerträge gemäß § 102 Abs. 4 letzter Satz EStG bei natürlichen Personen durch den Steuerabzug abgegolten sind und daher nicht mit den sonstigen Verlusten aus Gewerbebetrieb zu veranlagern und damit zu saldieren sind. Der Verlust wurde deshalb um die endbesteuerten öS 27.864,-- erhöht.

Für das Jahr 2000 erfolgte die Veranlagung des Bw. erklärungsgemäß, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit öS – 1.025.153,-- zum Ansatz kamen. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und eine entsprechende Mitteilung ist lt. Aktenlage für das Jahr 2000 noch nicht ergangen.

Der Bw. erhob sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998, als auch für das Jahr 2000 Berufung und beantragte angesichts der BVE für 1998 die Vorlage des Rechtsmittels an die II. Instanz. Der Bw. beantragte für beide Jahre, die Kapitalerträge zusammen mit den übrigen Einkünften aus Gewerbebetrieb zu veranlagern, also mit den Verlusten zu saldieren, und die einbehaltene Kapitalertragssteuer anzurechnen. Für das Jahr 2000 haben, lt. Bw. die endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen öS 22.353,-- betragen, weshalb sich der Verlust aus Gewerbebetrieb, gegenüber dem erklärten auf öS - 1.002.800,-- vermindern würde und sich neben Berücksichtigung eines nichtausgleichsfähigen Verlustes von öS 35.162,-- eine anrechenbare KESt von öS 406,10 ergäbe.

Der Bw. vertritt dabei folgende Rechtsansicht:

"Die Bestimmung des § 102 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 ist im Zusammenhang mit § 98 EStG zu sehen. Nach § 98 EStG gehören zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen nur die Gewinnanteile (Dividenden), die Bezüge aus Genußrechten und die Zinsen aus Forderungen, die durch inländischen Grundbesitz u.ä. besichert sind. Da § 98 EStG die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte abschließend nennt, sind folglich alle nicht dort genannten Einkünfte nicht steuerpflichtig, wenn sie einem beschränkt Steuerpflichtigen zufließen (vgl. Kommentar Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, Tz 7 zu § 98 EStG 1988. Zitat

Die Neufassung des § 98 Z 5 durch Art 1 Z13 BG BGBl 12/1993 änderte an den die beschränkte Steuerpflicht auslösenden Tatbeständen des § 93 Abs 2 Z 1 (Gewinnausschüttungen) und 2 (Beteiligung als stiller Gesellschafter) – Kapitalertragsteuerabzug vorausgesetzt – nichts.

Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken und sonstige Forderungen gegen Banken (siehe vorstehend lit c) sind nunmehr ohne weiteren Vorbedingungen allgemein von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen, mögen sie nun zu den Betriebseinnahmen gehören oder einem privaten Anleger zugeflossen sein.

Bei Zinserträgen, die durch inländischen Grundbesitz usw. gesichert sind (siehe vorstehend lit d), ist nach wie vor Steuerpflicht gegeben, doch stellt die Neufassung durch das BG BGBl 12/1993 klar, dass Erträge aus Forderungswertpapieren iS des § 93 Abs 3 (wie alle anderen auch) selbst dann nicht unter die beschränkte Steuerpflicht fallen, wenn sie unmittelbar (zB Pfandbriefe) oder mittelbar (zB. Kommunalschuldverschreibungen) durch solchen Grundbesitz gesichert sind. Zitatende

Folgerichtig sind steuerabzugspflichtige Einnahmen beschränkt Steuerpflichtiger unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer zu veranlagern, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehören (§ 102 Abs 1 EStG 1988), da eine Steuerfreistellung an der "Quelle" nicht erfolgen kann, weil der § 94 EStG keine entsprechende Bestimmung enthält.

Die Bestimmung des § 102 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 kann nur insoweit eine die Steuerpflicht endgültig abgeltende Wirkung entfalten als eine solche überhaupt besteht.

Wollte man der Auffassung des Finanzamtes folgen, dann würden nicht steuerpflichtige Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen durch diese Vorschrift steuerpflichtig."

Das Finanzamt legte die Akten an die Rechtsmittelbehörde II. Instanz vor und beantragte die Abweisung der Berufungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG sind die in der Folge genannten Einkünfte solche aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis Z 4 EStG (betriebliche Einkünfte und nsA EK) gehören (Subsidiaritätsprinzip).

Gemäß § 97 Abs. 1 EStG gilt für natürliche Personen die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 Z 1 bis 4, die der Kapitalertragssteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten.

Gemäß § 97 Abs. 3 EStG sind die Kapitalerträge bei denen die Steuer nach obzit. Bestimmung abgegolten ist, weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen. Dies gilt nur bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen.

Gemäß § 98 EStG unterliegen, neben anderen, folgende Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht:

§ 98 Z. 3 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

§ 98 Z 5 EStG. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG, wenn

- a) es sich dabei um Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 handelt und Kapitalertragssteuer abzuziehen war oder
- b) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz oder durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen unmittelbar oder mittelbar gesichert ist.

Gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 EStG sind die steuerabzugspflichtigen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer zu veranlagern, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gehören.

Gemäß § 102 Abs. 4 EStG gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer für Einkünfte die dem Steuerabzug unterliegen, außer in den Fällen des Abs. 1 Z 2, als durch den Steuerabzug abgegolten.

§ 102 Abs. 4 EStG, letzter Satz lautet: Steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 EStG gelten bei natürliche Personen jedenfalls als durch den Steuerabzug abgegolten.

Der Sachverhalt ist unstrittig, es ist lediglich umstritten, ob die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge mit den übrigen ausgleichsfähigen laufenden Verlusten auszugleichen sind und die Kapitalertragssteuer anzurechnen ist, oder ob die Kapitalerträge nicht mitveranlagt werden, sondern durch die einbehaltene KESt endbesteuert sind.

Die vom Bw. zitierte Tz 7 des ESt-Kommentars, Hofstätter/Reichel zu § 98 EStG enthält eine Darstellung der in den einzelnen Jahren, ab 1989 jeweils geltenden Rechtslage zur Besteuerung von inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen von beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 98 Z 5 EStG.

Für die Jahre 1989 bis 1992 waren u.a. (siehe lit. c, Seite 8 oben) Zinserträge aus Geldanlagen bei Banken und sonstige Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt als Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkt steuerpflichtig.

Die Steuerpflicht entfiel allerdings, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft machte, dass die genannten Erträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind.

Durch die Neufassung des § 98 Z5 durch Art. I Z 13 BG BGBl 12/1993 änderte sich die Rechtslage insoweit, als es für Zinserträge aus Geldeinlagen, nicht mehr einer Glaubhaftmachung bedurfte, wonach diese Einkünfte als Betriebseinnahmen erfasst seien, um sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Besteuerung auszunehmen. Vielmehr seien nun die als Einkünfte aus Kapitalvermögen vereinnahmten Zinserträge nur noch dann als solche beschränkt steuerpflichtig, als eine Besicherung durch inländischen Grundbesitz vorliegt.

Der Bw. verkennt in seiner Argumentation jedoch, dass es sich bei den strittigen Einkünften nicht um solche gemäß § 98 Z 5 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 27 EStG) handelt für die die obigen gesetzlichen Regelungen und diesbezüglichen Ausführungen Hofstätter/Reichel galten bzw. gelten, sondern um Einkünfte gemäß § 98 Z 3 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 23 EStG).

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG) subsidiär.

§ 98 EStG schafft, diesbezüglich keine neuen Einkunftsarten. Daraus, dass der Gesetzgeber in jeder einzelnen Ziffer der Gesetzesstellen ausdrücklich auf die die einzelnen Einkunftsarten bestimmenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verweist, ist davon auszugehen, dass die Einkünftezuordnung in den verwiesenen Normen auch die Einkünftequalifikation im Rahmen des § 98 EStG bestimmt (VwGH 19.3.1997, 94/13/0220).

Für inländische Einkünfte iSd § 98 EStG gilt prinzipiell das Subsidiaritätsprinzip (VwGH 22.9.1992, 88/14/0244 und Doralt, ESt-Kommentar, Tz 7 zu § 98 EStG).

Die von der Firma C & A Mode GmbH & Co KG im Zuge ihrer betrieblichen Tätigkeit erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen, stellen daher gemäß § 27 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 3 Z 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) dar, die auch gemäß § 98 Z 3 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, auch über die Art der Einkünfte abspricht (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar, Tz 9 zu § 188). Die Einkünfte – auch die Kapitalerträge – werden für das Jahr 1998 als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt und es besteht auch diesbezüglich für das gesonderte Einkommensteuerverfahren Bindungswirkung. Einwendungen gegen die Zuordnung von Einkünften zu Einkunftsarten, könnten nur im Feststellungsverfahren erhoben werden. Zudem bestehen h.o. hinsichtlich der Zuordnung der Kapitalerträge zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb keine Bedenken und auch der Bw. bringt diesbezüglich nichts vor.

Die Ausführungen des Bw. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§§ 98 Z 5 und 27 EStG) und deren steuerliche Behandlung bzw. deren Steuerfreiheit mangels inländischem Anknüpfungspunkt - Besicherung durch inländisches Grundvermögen - gehen daher insoweit ins Leere.

Sämtliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer inländischen Betriebsstätte sind gemäß § 98 Z 3 EStG in Österreich prinzipiell beschränkt steuerpflichtig. Wobei allerdings gemäß § 102 Abs. 4 letzter Satz EStG, endbesteuerte inländische Kapitalerträge bei natürlichen Personen auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb endbesteuert bleiben. Das auch dann wenn sie, wie hier, grundsätzlich zu den betrieblichen Einkünften gehören (siehe dazu auch: Doralt, ESt-Kommentar, Tz 6 zu § 102 EStG).

Die vom Bw. möglicher Weise zutreffend behauptete Steuerfreiheit von Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 98 Z 5 EStG ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da die fraglichen Einkünfte unter § 98 Z 3 bzw. § 23 EStG zu subsumieren sind. Die Anwendung des § 102 Abs. 4 EStG erfolgte zu recht und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juni 2004