



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 17. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

1.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 mit Einkommensteuerbescheiden (Ausfertigungsdaten für das Jahr 2005: 10. April 2006, für das Jahr 2006: 19. September 2007 und für das Jahr 2007: 23. Juni 2008) antrags- und erklärungsgemäß.

Laut der am 10. Juni 2008 für das Jahr 2005 und am 11. Juni 2008 für das Jahr 2006 der Abgabenbehörde überspielten EUZ-Kontrollmitteilungen bezog die Berufungswerberin in den Jahren 2005 und 2006 in Deutschland Kapitalerträge (von der deutschen_Bank, im Jahr 2005 in Höhe von 1.042,00 € und im Jahr 2006 in Höhe von 1.071,00 €). Über Ersuchen der Abgabenbehörde vom 28. Oktober 2008 auf Bekanntgabe sämtlicher im Ausland zugeflossener Kapitalerträge samt entrichteter Steuern 2005 und 2006 gab die Berufungswerberin mit Eingabe vom 16. Jänner 2009 die Bezüge 2005 bis 2007 bekannt und begehrte eine Besteuerung der ausländischen Kapitalanlagen mit einem besonderen Steuersatz von 25% (siehe Kurzinformation vom 16. Jänner 2009). Die vorgelegten Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgeschäfte aus Finanzanlagen samt Anlagen der deutschen_Bank, bestätigten die Angaben der Kontrollmitteilungen betreffend 2005 und 2006 bzw. verschafften der Abgabenbehörde betreffend 2007 erstmals Kenntnis von der Höhe der bezogenen Kapitalerträge (ausländische Kapitalerträge laut Bescheinigungen vom 20. bzw. 21. Mai 2008 im Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2005 im Betrag von 1.042,00 €, im Zeitraum vom 1.1.2006 bis 31.12.2006 im Betrag von 1.071,00 € und im Zeitraum vom 1.1.2007 bis 31.12.2007 im Betrag von 1.443,00 €). Ergänzend wird bemerkt, dass die am 6. Juni 2009 betreffend 2007 bei der Abgabenbehörde eingelangten EUZ-Kontrollmitteilungen die ausländischen Kapitalerträge bei der deutschen_Bank, ebenso mit 1.318,00 € und 125,00 € auswiesen.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO bescheidmäßig wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2009), in welchen obige im Ausland bezogenen Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG mit dem (begehrten) Fixsatz von 25 % der Einkommensteuer unterzogen wurden. Die Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörden betreffend Kapitalerträge habe die Wiederaufnahme der Verfahren begründenden neu hervorgekommenen Tatsachen ergeben. In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 17. Februar 2009 führte die Abgabepflichtige in ihrer Begründung aus, das Geld von dem Sparbuch stamme von einem Kredit einer österreichischen Bank, wofür sie regelmäßig Zinsen zahle. Das Darlehen sollte zur Abdeckung eines notariellen Angebotes für einen Hauskauf dienen, der jedoch noch nicht vollzogen sei. Die Verkäuferin habe das Geld auf ein Sparbuch haben wollen, damit es ihr bis zum Auszug und der Vollziehung des Kaufvertrages als Sicherheit diene. Als Sicherheit habe die Veräußerin das Sparbuch und die Bürgschaft der deutschen Bank (sog. Aval), wofür auch Zinsen anfallen würden. Es handle sich somit um geliehenes Geld, für welches sie auch noch enorme Kosten zahlen müsse (Zinsen und Aval). Es könne nicht sein, dass sie hierfür auch noch Steuern zahlen müsse.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 vom 24. April 2009 begründete das Finanzamt ua. damit, gemäß § 20 Abs. 2 EStG sei ein Abzug von Aufwendungen, die mit veranlagungsendbesteuerten sowie KEST-endbesteuerten Kapitalerträgen in Zusammenhang stehen würden, nicht zulässig. Diese gelte auch dann, wenn auf Grund eines Antrages gemäß § 97 Abs. 4 EStG die Besteuerung veranlagungsendbesteuerten bzw. KEST-endbesteuerten Kapitalerträge zum normalen Einkommensteuertarif erfolge, da gemäß § 97 Abs. 4 Z 1 EStG auch in diesem Fall die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen seien. Mit Schreiben vom 3. Mai 2009 begehrte die Abgabepflichtige die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gab hierin ergänzend unter Beilage von Schreiben der Darlehensgeberin_öster._Bank vom 21. April 2009 und der deutschen_Bank, vom 18. März 2009 an, sie bezahle für die durch Kreditaufnahme hinterlegte Summe zur Absicherung des zukünftigen notariellen Vollzugs unter aufschiebender Bedingung seit Februar 2004 monatlich 285,00 € an die Darlehensgeberin_öster._Bank und seit dem 16. Februar 2004 für die ersten 44 Tage 111,47 € und danach vierteljährlich 228,00 € (Aval) an die deutschen_Bank. Diese auf Wunsch der Vertragspartnerin gewählte Konstruktion sei unumgänglich. Das Geld sei noch gar nicht vorhanden, verursache aber bereits unverhältnismäßig hohe Kosten. Es könne nicht angehen, dass hierauf auch noch Steuern erhoben werden würden. Ein Vollzug der Abgabe sei eine unzumutbare Härte bei den Einkommensverhältnissen.

Der Gatte der Berufungswerberin teilte dem Referenten im Telefonat vom 23. Februar 2010 mit, der der Abgabenbehörde vorliegende Sachverhalt sei bis dato unvollständig. Zum Ersuchen des Referenten im Vorhalt vom 12. März 2010 auf Nachreichung des im Telefonat angekündigten Vorbringens auf Darlegung des fehlenden streitwesentlichen Sachverhaltes sowie der Kauf-, Darlehens- und Mietverträge und eines Grundbuchsatzuzuges äußerte sich die Berufungswerberin nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2007:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel". Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80). Einer Wiederaufnahme des Verfahrens steht eine erklärungskongruente Veranlagung zur Einkommensteuer ohne vorherige Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde nicht entgegen.

Aufgabe der gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständigen Behörde ist es, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist Aufgabe der Berufungsbehörde, zu prüfen, ob das Verfahren aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt einen Wiederaufnahmegrund nicht benannt oder angeführt, ist von der Berufungsbehörde der Berufung gegen diesen Bescheid stattzugeben und der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid des Finanzamts ersatzlos zu beheben (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075). Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, ist bei einer Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen folglich nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde herangezogen wurde (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Ein Bescheid hat gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Die Begründung eines Bescheides muss (unter anderem) erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde. Es ist nicht die Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern die Aufgabe der - die Wiederaufnahme des Verfahrens - verfügenden Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder welche Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer Außenprüfung zulässig sein, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Die Berufungswerberin erklärte in ihren bei der Abgabenbehörde eingereichten Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagungen) 2005 bis 2007 keine im Ausland bezogenen Kapitalerträge von Kapitalanlagen. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassungen (Ausfertigungsdaten für das Jahr 2005: 10. April 2006, für das Jahr 2006: 19. September 2007 und für das Jahr 2007: 23. Juni 2008) hatte die abgabenfestsetzende Behörde sohin keine Kenntnis von derartigen Kapitaleinkünften der Abgabepflichtigen. Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer der Berufungswerberin für die Jahre 2005 bis 2007 antrags- und erklärungs-gemäß.

1a) Bescheide betreffend die Jahre 2005 und 2006:

Die deutsche Finanzverwaltung gab nach obigen Bescheiderlassungen dem Finanzamt auf Grundlage der EU-Zinsrichtlinie (RL 2003/48/EG) elektronisch die von der Berufungswerberin bei der deutschen_Bank, in den Jahren 2005 und 2006 erzielten Zinserträge bekannt, wobei diese Mitteilungen betreffend dem Jahr 2005 in Höhe von 1.042,00 € beim Finanzamt am 10. Juni 2008 und für das Jahr 2006 in Höhe von 1.071,00 € am 11. Juni 2008 eingebracht

wurden. Das Finanzamt erlangte sohin erstmals zu diesen Zeitpunkten Kenntnis hiervon, dass die Berufungswerberin in den strittigen Jahren ausländische Kapitalerträge bezogen hat, welche von ihr in den Steuererklärungen 2005 und 2006 nicht ausgewiesen und erklärt worden waren. Wie zu Punkt 2a) der Berufungsentscheidung ausgeführt wird, sind diese Kapitalerträge in Österreich der Einkommensteuer zu unterwerfen. Aus der Sicht der Einkommensteuerveranlagungen betreffend die Jahre 2005 und 2006 sind somit diese entscheidungswesentlichen Tatsachen erst nach Erlassung der jeweiligen (Erst-)Einkommensteuerbescheide neu hervorgekommen. Neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind daher gegeben.

Die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die den Erstbescheiden betreffend anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht des Referenten durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieser Verfahren von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, weshalb die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abzuweisen war.

1b) Bescheid betreffend das Jahr 2007:

Nach vorliegender Aktenlage erlangte das Finanzamt von den streitgegenständlichen Kapitalerträgen des Jahres 2007 erstmals auf Grund der von der Berufungswerberin am 16. Jänner 2009 eingereichten Kurzmitteilung Kenntnis (siehe vorgelegte Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgeschäfte aus Finanzanlagen samt Anlage der deutschen_Bank, vom 21. Mai 2008), welche die Abgabenbehörde (offensichtlich) zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 sowie zur Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides 2007 (beide mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2009) veranlasst hat. Eine EUZ-Kontrollmitteilung betreffend diesen ausländischen Zinserträge 2007 lag der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt noch nicht vor, da solche an diese erst elektronisch am 6. Juni 2009, sohin nach Vornahme der streitgegenständlichen Wiederaufnahme, ergingen.

Das Finanzamt begründete die gegenständliche Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 ausschließlich damit, dass „anlässlich von Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörden betreffend Kapitalerträge, die in Österreich ansässigen Personen zufließen“, neue Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden; auf die Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgeschäfte aus Finanzanlagen samt Anlage der

deutschen_Bank, vom 21. Mai 2008 nahm das Finanzamt in seiner Wiederaufnahmebegründung nicht Bezug bzw. führte die hierin enthaltenen Erträge nicht als neue Tatsache an.

Das Finanzamt verwies sohin im Wiederaufnahmebescheid auf neue Tatsachen, die sich aus – zu diesem Zeitpunkt noch nicht ergangenen – EUZ-Kontrollmitteilungen ergeben würden. Die Abgabenbehörde berief sich sohin auf Kenntnisse aus noch nicht existenten Unterlagen. Nachdem diesen Unterlagen bei Bescheiderlassung keine Existenz zukam, konnten diese der Abgabenbehörde keine „neue Tatsachen begründenden“ Kenntnisse vermitteln und sohin zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen. Im Berufungsfall kann damit aus der Bescheidbegründung lediglich entnommen werden, dass die Abgabenbehörde vom Tatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen ausgegangen ist; den Bescheidbegründungen fehlt jedoch jegliche Angabe darüber, welche neu hervorgekommenen Tatsachen – neben Kenntnissen aus nicht existenten Unterlagen – die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde legte. Daran ändert auch nichts, dass für die Berufungswerberin offensichtlich sein wird, dass die Abgabenbehörde die Kenntnis des Kapitalertragsbezuges der vorgelegten Jahresbescheinigung 2007 samt Anlage der deutschen_Bank, verdanken wird, hätte dies doch nicht zur Folge, dass das Erfordernis der Darstellung der Entscheidungsgründe durch die die Entscheidung treffende Behörde obsolet würde.

Der dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid innewohnender Mangel der Darstellung der zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigenden Gründe ist im Wege der zweitinstanzlichen Entscheidung über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nicht sanierbar (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; Ritz, BAO³, § 289 Tz 65).

Da die bekämpfte Wiederaufnahme sich sohin auf keinen bzw. auf einen nicht existenten Wiederaufnahmegrund stützt, die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, von der Abgabenbehörde im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos zu beheben.

2.) Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide:

Die Berufungswerberin hat trotz ausdrücklichem Ersuchen des Referenten im Vorhalt vom 12. März 2010 das angekündigte ergänzende (Sachverhalts)Vorbringen weder erstattet noch belegt sowie die angeforderten Unterlagen (sämtliche Kauf-, Darlehens- und Mietverträge sowie Grundbuchsauszug) nicht nachgereicht, sodass die Entscheidung auf Grundlage des vorliegenden Sachverhaltes laut Aktenlage zu ergehen hatte.

2a) Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2005 und 2006:

Einleitend wird festgehalten, dass Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nach Artikel 11 DBA – Deutschland, BGBl. III 2002/182, nur im anderen Staat besteuert werden dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist. Nachdem die Berufungswerberin in Österreich ansässig ist und - nach der gegebenen Aktenlage laut Ausführungen der Berufungswerberin - in den strittigen Jahren Berechtigte am Kapital (laut Schreiben vom 3. Mai 2009 „Hinterlegung eines Sparbuches mit aufschiebender Wirkung“ bis zu dem - im Jahr 2007 noch nicht vorgenommenen – notariellen Vollzuges des Kaufvertrages bzw. -abschlusses) war, steht Österreich das Besteuerungsrecht an den in Deutschland erzielten streitgegenständlichen Zinserträgen zu.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Endbesteuerungsgesetz, BGBl. Nr. 11/1993 idF BGBl. Nr. 818/1993, ist bundesgesetzlich vorzusehen, dass bei der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG), und zwar ua. von Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 Bankwesengesetz), die Steuern mit einem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Nach § 1 Abs. 2 Z 1 Endbesteuerungsgesetz gilt Abs. 1 Z 1 lit. a für die Einkommensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1993 entstanden ist. Nach § 2 Abs. 1 Endbesteuerungsgesetz ist es bundesgesetzlich vorzusehen, dass für Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs. 2 Z 1) eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988, § 7 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz 1988), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§ 1 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetz), des Gesamtvermögens (§ 76 Bewertungsgesetz 1955) und des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden.

Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003, Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 EStG mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 80/2003 sind nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des ua. § 93 Abs. 2 Z 3 EStG, das sind nach ua. lit. a Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 Bankwesengesetzes), bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern. Geldeinlagen bei Kreditinstituten iSd § 93 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG sind insbesondere Spareinlagen zu Sparbüchern (einschließlich Prämiensparbücher, Sparbriefe sowie Kapitalsparbücher; Jakom/Marschner, EStG, 2009, § 93 Rz 29). § 37 Abs. 8

Z 3 EStG erfasst sohin Zinsen (Kapitalerträge) aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei ausländischen Banken (Jakom/Marschner, EStG, 2009, § 37 Rz 92).

Die Einkommensteuer gilt durch die besondere Besteuerung des § 37 Abs. 8 EStG als abgegolten. Die Erträge werden hinsichtlich der Steuerbelastung im Ergebnis den inländischen Kapitalerträgen gleichgestellt (25 % Flat tax mit Abgeltungswirkung; auch Quasi-Endbesteuerung genannt; Jakom/Marschner, EStG, 2009, § 37 Rz 106).

Die Kapitalerträge sind nach § 37 Abs. 8 EStG ohne jeden Abzug anzusetzen. Der Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben ist bei den von § 37 Abs. 8 EStG erfassten Kapitalerträgen weder im Rahmen der Sonderbesteuerung noch im Rahmen der Veranlagung möglich (Jakom/Marschner, EStG, 2009, § 37 Rz 108; Doralt, EStG¹⁰, § 37 Tz 137/3; „generelle Bruttobesteuerung“: Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 97 Tz 3/2, Tz 4/2 mit Verweis auf § 2 Endbesteuerungsgesetz in Verbindung mit § 20 Abs. 2 EStG).

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG erfasst jene Aufwendungen, die in unmittelbaren bzw. klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhang mit Kapitalanlagen stehen, die zu abgeltungsbesteuerten in- oder ausländischen Kapitalerträgen nach § 97 EStG oder § 37 Abs. 8 EStG führen. Sinn der Bestimmung ist es, die Grenze zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen zu ziehen. Den Maßstab für die Abgrenzung bildet der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang. Im unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen etwa Bankspesen, Depotgebühren, Schuld- und Finanzierungszinsen (VwGH 28.5.2008, 2005/15/0167; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074). Das Abzugsverbot gilt auch bei der tarifmäßigen Erfassung von Kapitalerträgen, mit der eine Abgeltungswirkung verbunden ist (Jakom/ Baldauf, EStG, 2009, § 20 Rz 91, 95; Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 159/3).

Der Verfassungsgerichtshof erhob in seiner Entscheidung vom 17. Juni 2009, B 53/08, keine Bedenken gegen die „Bruttobesteuerung“ der – einem besonderen Steuersatz unterliegenden – ausländischen Kapitalerträge durch Ausschluss des Abzugs von Werbungskosten. Der einfache Gesetzgeber ist nach Ansicht des VfGH berechtigt, das Abzugsverbot für Aufwendungen auch auf die den inländischen Kapitalerträgen gleichgestellten ausländischen Kapitalerträge zu erstrecken.

Auf Grund obiger Ausführungen kann sohin der gegenständlichen Berufung kein Erfolg beschieden sein, sodass die von der Berufungswerberin in Deutschland bezogenen Kapitalerträge ohne Abzug der Aufwendungen der Einkommensteuer in Höhe – wie in der Eingabe vom 19. Jänner 2009 beantragt - von 25% zu unterziehen sind. Das (fremdfinanzierte) Kapitalvermögen begründet die streitgegenständlichen in Deutschland bezogenen Kapitalerträge; die als Abzug begehrten Darlehenszinsen fallen im Rahmen der Finanzierung des Kapitalvermögens

an und ermöglichen sohin die Erzielung der Erträge, sodass diese in einem unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen stehen. Wenngleich der Berufungswerberin zugestanden wird, dass sie nach Aktenlage die vorliegende Finanzierungs-konstellation und somit die Erzielung von Kapitaleinkünften in Deutschland bei gleichzeitiger Belastung mit Finanzierungszinsen in Österreich sowie den Kosten des Avals nicht angestrebt hat, so unterliegt diese der freien Vertragsgestaltung im Rahmen der Privatautonomie und kann auf die steuerliche Beurteilung keinen Einfluss nehmen.

Da die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 somit mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet sind, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2b) Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2007:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch eine Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Mit der ersatzlosen Aufhebung des obigen Wiederaufnahmebescheides (siehe Punkt 1b) der Berufungsentscheidung) trat das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 ex lege in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO). Der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid 2007 (mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2009) schied damit aus dem Rechtsbestand aus und der ursprünglich ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 (mit Ausfertigungsdatum 23. Juni 2008) trat wiederum in Rechtsbestand.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Berufung unzulässig (Ritz, BAO³, § 273 Tz 12), weshalb die gegen den strittigen Sachbescheid erhobene Berufung als unzulässig (geworden) zurückzuweisen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. April 2010