



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 macht der Berufungswerber (Bw.) negative Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Darlehenszinsen in der Höhe von € 23.686,50 sowie sonstige Betriebsausgaben in der Höhe von € 194,88) im Gesamtbetrag von € 23.881,38 geltend.

Aufgrund eines Ersuchens um Ergänzung mit der Bitte um Stellungnahme zu den geltend gemachten negativen Einkünften seitens des Finanzamtes führt der Bw. aus, dass die heutige BFR (früher NTB) mit Datum vom 24.3.2004 sämtliche Geschäftsanteile der WVD, gekauft habe. Da sich der Bw. zuvor mit einem Anteil von 60% an der BFR beteiligt habe, sei es ihm gemäß Gesellschaftervertrag der BFR und gemäß Kaufvertrag betreffend die WVD möglich geworden, die Geschäftsführung der WVD zu übernehmen.

Die Beteiligung an der BFR habe der Bw. u.a. durch das Förderdarlehen EKH der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) in der Höhe von € X und das Förderdarlehen GuW der L-Bank in der Höhe von € Y finanziert. Diese Förderdarlehen würden für die Existenzgründungen – wie im Fall des Bw. – vergeben. Ferner habe die Kreissparkasse Köln ein Darlehen in der Höhe von € Z gewährt. Für alle diese Darlehen seien im Jahr 2004 Gebühren und Zinsen fällig gewesen.

Seine Tätigkeit als Geschäftsführer der WVD habe der Bw. am 1.5.2004 aufgenommen. Die WVD zahle dem Bw. seither gemäß Geschäftsführervertrag ein Gehalt. Diese Tätigkeit sei von den zuständigen deutschen Sozialversicherungsträgern als Selbständigkeit eingestuft worden. Nachdem im Jahr 2004 die Übernahme der WVD erfolgt sei, haben im selben Jahr seitens der BFR noch keine Einkünfte in Form von Dividenden vereinnahmt werden können.

In seinem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 ließ das Finanzamt die geltend gemachten Einkünfte in der Höhe von € -23.881,38 unberücksichtigt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Bw. am 13.9.2004 seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben habe und damit die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht mehr gegeben sei. Da kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländischen steuerpflichtigen Einkünften bestehe, seien sowohl die Darlehenszinsen als auch die übrigen Betriebsausgaben nicht abzugsfähig.

Dagegen erhob der Bw. rechtzeitig Berufung und wendet sich gegen die Begründung des Bescheides, indem er ausführt, dass die von ihm in der Steuererklärung angeführten Darlehenszinsen mehrheitlich ein Zahlungsdatum hätten, während dessen er seinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Aus diesem Grund seien die Darlehenszinsen in Abzug zu bringen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Betriebsausgaben, wozu Darlehenszinsen zählten, seien Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien und daher objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen müssten, die der inländischen Besteuerung unterliegt. Aus diesem Grund seien Ausgaben und Aufwendungen, die mit im Inland nicht zu versteuernden Einkünften in unmittelbarem Zusammenhang stünden, im Inland nicht abzugsfähig.

Dagegen beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass die von ihm in der Steuererklärung angeführten Darlehenszinsen mehrheitlich ein Zahlungsdatum hätten, während dessen er seinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Die Geschäftsführertätigkeit des Bw. in Deutschland habe am 1.5.2004 begonnen. Die Ausgaben seien in den Monaten März und April 2004 gelegen und haben zur Sicherung der beruflichen Existenz gedient. Im Übrigen seien inländische Einkünfte und Ausgaben ausländischen Einkünften und Ausgaben, insbesondere solchen aus Staaten der EU, unter dem Gleichheitsgrundsatz bzw. der Kapitalverkehrsfreiheit bzw. dem Recht auf Freizügigkeit gleich zu stellen. Der Bw. verwies auf analoge Verfahren z.B. zur Besteuerung von Zinsen und hierzu ergangenen Entscheidungen u.a. des Europäischen Gerichtshofes.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. beantragt in seiner Berufung für das Jahr 2004 die Berücksichtigung von Verlusten (Darlehenszinsen) infolge der Finanzierung seiner Beteiligung an einer GmbH in Deutschland im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei den geltend gemachten Darlehenszinsen richtigerweise nicht um negative Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sondern um negative Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt. Das Berufungsbegehren richtet sich also gegen die Nichtberücksichtigung von Fremdkapitalzinsen als Werbungskosten aus Kapitalvermögen bzw., wegen des Fehlens entsprechender Einnahmen, als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Unstrittig ist die Beteiligung des Bw. mit einem Anteil von 60% an der BFR. Ebenfalls nicht in Frage gestellt werden die Anschaffungskosten für diese Beteiligung, welche durch Förderdarlehen in der Höhe von insgesamt € finanziert wurden, sowie die im Zusammenhang mit der Anschaffung der Beteiligung geleisteten Zinsausgaben.

Strittig ist vielmehr, ob die vom Bw. für die Finanzierung der Beteiligung aufgewendeten Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2004 abzugsfähig sind oder nicht.

Der Bw. bringt vor, dass die von ihm angeführten Darlehenszinsen im April und Mai 2004 – und damit zu einem Zeitpunkt - anfielen, in welchem er seinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Seine Geschäftsführertätigkeit bei der WVD habe er am 1.5.2004 angetreten.

Fest steht, dass der Bw. bis 13. September 2004 in Österreich seinen Hauptwohnsitz hatte und somit gemäß § 1 Abs. 2 EStG bis zu diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Prüfung der Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen fällt daher in den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht des Bw. in Österreich.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl 1993/818 normiert: *"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."*

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 spricht mit *"Kapitalerträgen im Sinne des § 97"* u.a. die in § 97 Abs. 1 EStG 1988 genannten *"Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1"* an; dies sind u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Beiser schließt daraus in ÖStZ 1994, 145ff:

"... Finanzierungskosten aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind somit nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn sich die Beteiligung im Betriebsvermögen befindet und aus unternehmensstrategischen Gründen gehalten wird..."

3. Die Fremdfinanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften - eine Tücke der Endbesteuerung

... Die Endbesteuerung durchbricht das Nettoprinzip. Schuldzinsen aus der Fremdfinanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind nach § 2 Endbesteuerungsgesetz und ebenso nach § 20 Abs. 2 EStG (FN 32) nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn sich der Steuerpflichtige für das Halbsatzverfahren entscheidet. Die Endbesteuerung von Ausschüttungen bringt insofern eine schwerwiegende Verschlechterung gegenüber dem bisherigen Halbsatzverfahren..."

Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 20, Tz 11.1:

"Durch Art I Z 12 StRG 1993, BGBl 818, wurde § 20 Abs. 2 dahingehend ergänzt, daß ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 Ausgaben und Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Kapitalerträgen i.S. des § 97 stehen (endbesteuerte Einkünfte), nicht abgezogen werden dürfen. Damit wurde dem Umstand Rechnung getragen, daß für diese Kapitalerträge die ESt durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist, sie also nicht mehr in die Veranlagung einbezogen werden. Nach den ErlzRV soll die Neuformulierung der Klarstellung dienen. Die Bestimmung bezieht sich ausschließlich auf endbesteuerte Einkünfte."

Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 159: "... Das Abzugsverbot greift nach dem Gesetzeswortlaut dann ein, wenn "Kapitalerträge im Sinne des § 97" vorliegen, unabhängig davon, ob sie tatsächlich endbesteuert sind oder die allgemeine Veranlagung beantragt wurde; dies wäre verfassungsrechtlich bedenklich (Achatz, GesRZ 1993, 221; kritisch dazu auch Beiser, ÖStZ 1994, 150); nach dem Gesetzeszweck sind jedoch nur Aufwendungen in Zusammenhang mit tatsächlich endbesteuerten Kapitaleinkünften gemeint (ebenso der Wortlaut des § 2 Endbesteuerungsgesetz)..."

Die Zinsaufwendungen sowie die sonstigen Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 23.881,38, die dem Erwerb der Beteiligung an der BFR gedient haben, stehen mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang und sind daher gemäß § 20 Abs. 2 EStG bei der Einkünfteermittlung nicht abzugsfähig.

Der Bw. bringt zwar vor, dass infolge der Übernahme der WVD im Jahr 2004 seitens der BFR im selben Jahr noch keine Einkünfte in Form von Dividenden haben vereinnahmt werden können, doch ist die Beteiligung des Bw. an der BFR grundsätzlich dazu geeignet, Kapitalerträge abzuwerfen, die der KESt unterliegen. Eine Abhängigkeit des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 2 EStG 1988 davon, ob genau in dem Veranlagungsjahr, in welchem Werbungskosten geltend gemacht werden, auch Ausschüttungen bzw. ein KESt-Abzug erfolgten, sollte dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden.

Soweit der Bw. in seinem Vorlageantrag unter Verweis auf den Gleichheitsgrundsatz, die Kapitalverkehrsfreiheit und das Recht auf Freizügigkeit die Gleichstellung von inländischen und ausländischen Einkünften und Ausgaben fordert, ist festzuhalten, dass § 20 Abs. 2 EStG für Beteiligungen an inländischen und ausländischen Gesellschaften gleichermaßen gilt.

Der Bw. hat zwar auf analoge Verfahren z.B. zur Besteuerung von Zinsen und hierzu ergangene Entscheide u.a. des Europäischen Gerichtshofes verwiesen, jedoch nicht konkretisiert, auf welches Erkenntnis er seine Auffassung stützt.

Sofern der Bw. auf die Rechtssache C-315/02, Lenz, Bezug nehmen sollte, ist auf die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.3.2006, 2003/13/0080, zu verweisen. Diesem Erkenntnis lag jedoch insofern ein anderer Sachverhalt zugrunde, als darin eine Regelung als gemeinschaftswidrig zu beurteilen war, die es nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubte, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25% und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsah, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.

Aus den vorstehend dargestellten Gründen gelangt der Unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung, dass eine steuerliche Berücksichtigung der aufgewendeten Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2004 nicht möglich ist.

Wien, am 21. März 2007