



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christian Seywald, Friedrich Nagl und Dkfm. Franz Kiesler im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster, über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes A, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002, nach am 25. August 2004 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des Mehrbetrages der Abgaben (bzw des Minderbetrages der Gutschriften) ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

### **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**

In seiner am 29. Juli 2002 beim Finanzamt A eingelangten Einkommensteuererklärung für 2001 (ESt-BI 29ff/2001) erklärte der Berufungswerber (Bw) neben anderen Einkunftsarten auch Sonstige Einkünfte iHv 172.500 öS sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv - 179.757 öS aus seiner in D als Einzelunternehmen betriebenen Wirtschaftstreuhandkanzlei, die mittels Einnahmen/Ausgaben-Rechnung (ESt-Akt BI 4/2001) ermittelt worden waren.

Das Finanzamt A erließ zunächst einen mit 9. September 2002 datierten Einkommensteuerbescheid 2001 an den Bw (UFS-Akt I = RV/409-W/04, BI 8ff). Der darin berücksichtigte Lohnzettel stammte von der WthGmbH3; die erklärten Sonstigen Einkünfte wurden nicht angesetzt.

Infolge der Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO, an denen der Bw beteiligt war (ESt-Akt BI 35/2001), erließ das Finanzamt A gemäß § 295 Abs 1 BAO einen mit 14. April 2003 datierten Einkommensteuerbescheid 2001 an den Bw, in welchem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in geänderter Höhe gegenüber dem Vorbescheid vom 9. September 2002 berücksichtigt wurden (UFS-Akt I, BI 11ff).

Infolge der Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO, an denen der Bw beteiligt war (ESt-Akt BI 36/2001), erließ das Finanzamt A gemäß § 295 Abs 1 BAO einen mit 18. Dezember 2003 datierten Einkommensteuerbescheid 2001 an den Bw, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in geänderter Höhe gegenüber dem Vorbescheid vom 14. April 2003 berücksichtigt wurden (UFS-Akt II = RV/317-W/04, BI 30ff).

In seiner am 22. Oktober 2003 beim Finanzamt A eingelangten Einkommensteuererklärung für 2002 (ESt-Akt BI 41ff/2002) gab der Bw die Anzahl der Lohnzettel mit drei an und erklärte neben anderen Einkunftsarten auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 4.874,90 € aus seiner in A als Einzelunternehmen betriebenen Wirtschaftstreuhandkanzlei, die mittels Einnahmen/Ausgaben-Rechnung (ESt-Akt BI 6/2002) ermittelt worden waren.

Das Finanzamt A erließ zunächst einen mit 21. November 2003 datierten Einkommensteuerbescheid 2002 an den Bw (UFS-Akt II, BI 43ff), in welchem zwei Lohnzettel (einer von der WthGmbH3 und einer von der E) angesetzt wurden. Der dritte, von der

WthGmbH1 stammende "Lohnzettel" mit der Angabe "Geschäftsführerbezug" war zwar der Einkommensteuererklärung beigelegt worden (ESt-Akt Bl 26/2002), jedoch – angesichts der Beteiligungshöhe (s unten) des Bw an der WthGmbH1, die über den 25% gemäß § 47 Abs 2 iVm § 22 Z 2 EStG 1988 lag – richtigerweise nicht in der Lohnzetteldatenbank gespeichert.

Infolge der Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO, an denen der Bw beteiligt war (ESt-Akt Bl 45/2002), erließ das Finanzamt A gemäß § 295 Abs 1 BAO einen mit 18. Dezember 2003 datierten Einkommensteuerbescheid 2002 an den Bw, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in geänderter Höhe gegenüber dem Vorbescheid vom 21. November 2003 berücksichtigt wurden (UFS-Akt II, Bl 34ff).

Durch das Inkrafttreten der Wirtschaftsraum-Finanzämter-Verordnung BGBl II 2003/224 wurde mit 1. Jänner 2004 der Amtssprengel (örtlicher Wirkungsbereich) des früheren Finanzamtes A zu einem Teil des Amtssprengels des neuen Finanzamtes X. Ein Vorhalteverfahren ergab (UFS-Akt II, Bl 21ff, 25ff, 28ff, 39f), dass auf den dem Bw zugestellten Ausfertigungen der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 18. Dezember 2003 richtigerweise noch das Finanzamt A als bescheiderlassende Behörde angeführt worden ist und offenbar aufgrund eines EDV-Fehlers nur auf den aktenkundigen 'Gleichschriften' dieser Bescheide (ESt-Akt Bl 37ff/2001, 45a ff/2002) fälschlicherweise bereits das Finanzamt X angeführt ist.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2004 (= auch Postaufgabetag) richtete der Bw an das Finanzamt A zu den ihm am 23. Dezember 2003 zugestellten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 vom 18. Dezember 2003 den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist um ein Monat. Ebenso wurden die Berufungen vom 9. und 23. Februar 2004 (s sogleich) an das Finanzamt A gerichtet. Jedoch war auch in den Rechtsmittelbelehrungen zu den Bescheiden vom 18. Dezember 2003 auf die Berufungseinbringung beim Finanzamt A, obwohl dieses ab 1. Jänner 2004 und somit im Großteil der Berufungsfrist nicht mehr existierte, hingewiesen worden.

Anm: Dem Bw entsteht daraus – in analoger Anwendung von § 93 Abs 6 BAO (vgl auch Schreiben des Bw vom 19. März 2004, UFS-Akt II, Bl 39f) – kein Nachteil. Seitens des Finanzamtes wurde auf dem Fristverlängerungsantrag "*rechtzeitig*" und "*stattg.*" vermerkt; es ist aber keine ausdrückliche bescheidmäßige Fristverlängerung erfolgt. Die Wirkung dieser sog stillschweigenden Verlängerung der Berufungsfrist ist gemäß § 245 Abs 3 iVm Abs 4 BAO durch Hemmung des Ablaufes der Berufungsfrist bis zum 23. Februar 2004 eingetreten.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2004 (ESt-Akt Bl 47ff/2002; Berufungsschrift 2) und vom 23. Februar 2004 (ESt-Akt Bl 41ff/2001; Berufungsschrift 1) wurden Berufungen gegen die

Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 18. Dezember 2003 erhoben und die Einkommensteuererklärungen berichtigt.

Laut Berufungsschrift 1: Der Bw habe an die WthGmbH1., an der er mit 12.000 € beteiligt sei, wobei er den Geschäftsanteil im Betriebsvermögen seiner Einzelkanzlei halte, in den Streitjahren 2001 (für 1999) und 2002 (für 2000) jeweils 300.000 öS

Verlustabdeckungszuschüsse geleistet. Diese Beträge habe der Bw bis jetzt nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht, weil einem solchen Vorgehen vermeintlich § 20 Abs 2 EStG 1988 entgegenstehe. Der Ausschluss dieser Beträge von der Abzugsfähigkeit sei jedoch verfassungswidrig (s auch unten), weshalb die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und das Einkommen der Jahre 2001 und 2002 jeweils um 300.000 öS bzw die entsprechenden 21.801,85 € zu vermindern seien. Die vom Bw geleisteten Verlustabdeckungszuschüsse seien begrifflich als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu verstehen, die jedoch im Hinblick darauf, dass der Wert dieser Beteiligung nicht wirklich angewachsen sei, sondern die Zuschüsse zum Ausgleich erlittener Verluste benötigt würden, gleich wieder auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden müssten. Nicht die Streitjahre betreffend, jedoch zu erwähnen ist das Vorbringen, dass der Bw im Jahr 2000 (für 1998) einen Verlustabdeckungszuschuss iHv 300.000 öS geleistet habe.

Laut Berufungsschrift 2 habe der Bw am 14. Dezember 2000 von Herrn C einen weiteren Geschäftsanteil an der WthGmbH2 im Nennbetrag von 135.000 öS erworben und sei seither an der WthGmbH2 mit 77,75% beteiligt. Ein Teil des Kaufpreises sei sofort entrichtet worden, während hinsichtlich eines Teilbetrages von 2.000.000 öS eine ratenweise Abstattung in 100 Monatsraten à 20.000 öS vereinbart worden sei. Die offene Kaufpreisschuld werde mit 1,5% über dem jeweiligen Basiszinssatz kontokorrentmäßig verzinst; die Zinsen für 2001 hätten 101.159,75 öS bzw 7.351,57 € betragen; der Bw habe diesen Betrag am 30. September 2002 an den Verkäufer überwiesen. Diesen Betrag habe der Bw bisher in der Steuererklärung 2002 weder als Betriebsausgabe noch als Werbungskostenpost geltend gemacht, weil dem vermeintlich § 20 Abs 2 EStG 1988 entgegenstehe. Insoweit sich § 20 Abs 2 EStG 1988 auf die Versagung von Werbungskosten bei nichtbetrieblichen Einkünften natürlicher Personen beziehe, die mit steuerpflichtigen Kapitalerträgen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, halte sie der Bw für verfassungswidrig (s auch unten), weshalb die Einkünfte aus Kapitalvermögen und der Gesamtbetrag der Einkünfte um 7.351,57 € zu vermindern seien.

Die gegenständliche Beteiligung werfe keine nichtsteuerpflichtigen Einnahmen oder Kapitalerträge ab; sowohl zukünftige Gewinnausschüttungen als auch Einkünfte aus einer allfälligen Veräußerung der Beteiligung seien zu versteuern. Auch andere (systemkonforme) Versagungen der Absetzbarkeit der Zinsen (bzw des Sofortabzuges) bestünden nicht.

Soweit § 20 Abs 2 EStG 1988 den Abzug von Aufwendungen und Ausgaben bei der Einkünfteermittlung davon abhängig mache, dass sie nicht mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, erweise sich die Regelung aufgrund ihrer Undifferenziertheit als grob gleichheitswidrig.

§ 97 EStG 1988 beziehe sich nämlich nicht etwa generell auf eine Steuerbefreiung von Kapitalerträgen, sondern regle die Steuerabgeltung für steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen natürlicher Personen, allerdings ohne in einer sachlich begründeten Weise zu differenzieren.

Während die Einbeziehung von Dividendenerträgen in die Endbesteuerung eine sinnvolle Konsequenz der Verwirklichung des Prinzips der Einfachbesteuerung durch die Körperschaftsteuerreform darstelle, indem die von der ausschüttenden Körperschaft entrichtete Körperschaftsteuer zusammen mit der auf die ausgeschütteten Beträge entfallenden Einkommensteuer eine Abgabenbelastung etwa im Ausmaß des (einkommensteuerlichen) Spitzensteuersatzes ergebe, seien für die Unterwerfung der meisten anderen Kapitalerträge unter die Steuerabgeltung andere Motive maßgeblich gewesen:

Es sei dem Gesetzgeber dabei vor allem darum gegangen, bisher der Besteuerung entzogene Kapitalerträge durch eine an der Quelle zu erhebende Abzugsteuer mit einem moderaten einheitlichen Steuersatz zu erfassen. Die Erträge sollten dabei im Interesse einer erhofften höheren Akzeptanz der neuen Regelung aber keinen weiteren ertragsteuerlichen Konsequenzen – etwa durch Einbeziehung in eine Veranlagung – ausgesetzt werden.

Bei dieser Zielsetzung erscheine die Anwendung des Bruttosteuerprinzips, bei dem kein Abzug von Werbungskosten erlaubt sei, insb bei Erträgen aus Sparguthaben durchaus statthaft, da bei diesen in der Regel kaum Werbungskosten anfielen. Jedenfalls dürfte eine Fremdfinanzierung von Spareinlagen so gut wie nie vorkommen. Die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf solche Einnahmen rechtfertige daher die Versagung des Abzuges von Werbungskosten.

Demgegenüber gebe es für die Anwendung des Bruttoprinzips bei Dividendeneinkünften keine sachliche Rechtfertigung, da Gewinne der Kapitalgesellschaften schon auf der Vorstufe ertragsbesteuert würden und daher zusammen mit der Kapitalertragsteuer insgesamt einer vollen Einfachbesteuerung unterzogen würden. Zum Unterschied von Bank- und Sparguthaben stelle jedoch hier eine Fremdfinanzierung der Anschaffung keine seltene Ausnahme dar. Daher bewirke das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG 1988 eine steuerliche Diskriminierung der Empfänger von Dividendenerträgen im Vergleich zu Zinsenempfängern. Diese unsachliche Differenzierung, indem Ungleiches gleich behandelt werde, verstoße gegen das verfassungsrechtlich garantierte Gleichheitsgebot.

Besonders deutlich werde diese Rechtswidrigkeit dadurch erkennbar, dass die vom Bw gezahlten Zinsen beim Empfänger voll zu versteuern seien, während sie beim Bw als nichtabzugsfähig betrachtet würden. Dies stelle einen groben Verstoß gegen das im Allgemeinen zu beachtende Prinzip dar, wonach der Steuerpflicht auf Seiten des Empfängers die Abzugsfähigkeit auf Seiten des Zahlers gegenüberstehe, wenn beide im Rahmen der Einkünfteerzielung handelten. Für die Bereicherung, die infolge der Durchbrechung dieses Prinzips auf Seiten des Fiskus eintrete, gebe es weder eine sachliche noch eine moralische Rechtfertigung.

Die für den Bereich der Körperschaften bestehende Parallelbestimmung des § 12 Abs 2 KStG 1988 habe im Vergleich mit der weitgehend identen Regelung des § 20 Abs 2 EStG 1988 zumindest die Rechtfertigung für sich, dass bei der Besteuerung von Körperschaften aufgrund des Vorliegens von schachtelbegünstigten Beteiligungserträgen tatsächlich steuerbefreite Einkommensteile gegeben sein mögen, wohingegen natürlichen Personen eine dem § 10 KStG 1988 entsprechende Befreiungsvorschrift nicht zugute komme. Auch im Vergleich mit der ertragsteuerlichen Behandlung juristischer Personen erweise sich daher das Verbot des Abzuges von Werbungskosten bei den Dividendeneinkünften natürlicher Personen als sachlich nicht gerechtfertigte Diskriminierung.

Mit Schreiben vom 2. August 2004 (UFS-Akt II Bl 54ff) ergänzte der Bw die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002, weil die Einkommensteuererklärung 2002 nochmals berichtigt werden müsse. Die bisher als Teil seines Privatvermögens behandelte Beteiligung des Bw an der WthGmbH2 sei richtigerweise als Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens seiner Kanzlei als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zu beurteilen. Somit seien die anlässlich der Berufung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemachten Schuldzinsen für den Erwerb eines weiteren Geschäftsanteiles an der WthGmbH2 als weitere Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Abzug zu bringen. Dies ändere nicht das Einkommen, sondern sei nur eine Verschiebung innerhalb der Einkunftsarten. Der Bw habe vom VwGH-Erk 18.9.2003, 2001/15/0008 erst nach Verfassung der Berufungsschrift erfahren und erfülle – zB durch wechselseitige Leistungsbeziehungen – die Aussagen des VwGH über die Zugehörigkeit der Beteiligung an einer branchengleichen Ges.m.b.H. zum notwendigen Betriebsvermögen.

In der am 25. August 2004 in A auf Antrag des Bw abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw ergänzend aus, dass die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung an der WthGmbH1 und der WthGmbH2 aus den im VwGH-Erk 18.9.2003, 2001/15/0008 genannten Gründen abzuleiten sei.

Die Haupteinkunftsquelle des Bw seien die Einkünfte als Werkvertragsnehmer der WthGmbH2 gewesen. Früher sei ua die WthGmbH2 zwischengeschaltet gewesen.

Die WthGmbH3 sei im wesentlichen Werkvertragsnehmerin der WthGmbH2 gewesen.

Zwischen dem Einzelunternehmen und WthGmbH2 bzw WthGmbH1 habe es auch Leistungsbeziehungen gegeben. Die Umsätze hieraus seien jedoch nicht so bedeutend wie die Einkünfte des Bw aus nichtselbständiger Arbeit gewesen.

Es sei einerseits um die Inanspruchnahme von Mitarbeitern der WthGmbH2 und andererseits um die Mitnutzung von Einrichtungen der WthGmbH2 gegangen.

Im Jahr 2001 habe der Bw etwa Fremdhonorare iHv 70.000 öS an die WthGmbH2 geleistet; im Jahr 2002 seien es 3.600 € gewesen.

Es habe auch Leistungen vom Einzelunternehmen an die WthGmbH2 gegeben, die aber umfangmäßig nicht sehr bedeutend waren.

Die Leistungsbeziehungen zur WthGmbH1 seien größenordnungsmäßig ebenfalls nicht sehr bedeutsam gewesen.

Der Gesamtaufwand im Jahr 2001 sei 999.000 öS bei Umsätzen von 819.000 öS gewesen; 2002 seien die Aufwendungen 61.000 € bei 66.000 € Umsatz gewesen.

Wenn man die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der WthGmbH3 berücksichtige, habe es sich in Summe um wesentliche Leistungsbeziehungen gehandelt.

Der Referent hielt vor, dass im Jahr 2002 der Bezug des Bw als Geschäftsführer der WthGmbH1 in Höhe von 637,77 € (nach Abzug der SV; laut drittem "Lohnzettel") bisher nicht berücksichtigt worden sei; diese Einkünfte wären den selbständigen Einkünften hinzuzurechnen. Dagegen wurden keine Einwände vorgebracht.

Seitens des Finanzamtes wurde die Auffassung vertreten, dass hinsichtlich der beiden Beteiligungen notwendiges Betriebsvermögen nicht vorliege, da die bekanntgegebenen Zahlen zeigten, dass eine enge wirtschaftliche Verflechtung im Sinne des Erkenntnisses nicht gegeben sei.

In den Streitjahren habe der Bw keine Erklärungen abgegeben, dass es sich bei der Beteiligung an der WthGmbH2 um Betriebsvermögen handle.

Nach Ansicht des Bw wirkten die Verlustabdeckungszuschüsse an die WthGmbH1 in den Jahren des Abflusses als Betriebsausgabe. Über Vorhalt, dass Gesellschafterzuschüsse aktivierungspflichtig seien, erklärte der Bw, dass dies zwar grundsätzlich richtig sei, im Hinblick auf den Verlustabdeckungscharakter allerdings eine sofortige Abschreibung geboten sei.

Gefragt, ob es sich hierbei um einen Einnahmen/Ausgaben-Rechner unzulässige Teilwertabschreibung handle, vertrat der Bw die Auffassung, es liege eine Abschreibung nach § 7 Abs 1 EStG 1988 vor.

Über Vorhalt, dass § 7 Abs 1 EStG 1988 abnutzbares Anlagevermögen umfasse, führte der Bw aus, dass seine Auffassung nicht soweit gehe, dass die Beteiligung ein abnutzbares Wirtschaftsgut sei.

Der Bw bleibe dabei, dass es sich um eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe handle.

Seitens des Finanzamtes wurde dazu ausgeführt, dass im Falle des Vorliegens von Betriebsvermögen die Zuschüsse zu aktivieren wären und nicht sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vorlägen. Eine Teilwertabschreibung komme nicht in Betracht (§ 4 Abs 3 EStG 1988).

Der Bw hielt einen Vergleich der Zahlungen mit notwendigem Instandhaltungsaufwand für angebracht. Die Zuschussbedürftigkeit habe sich während der Bilanzerstellung herausgestellt, da anderenfalls eine Überschuldung bestanden hätte. Die Bilanzerstellung sei jeweils in den Berufungszeiträumen gewesen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die fehlende Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen hinsichtlich der WthGmbH2 ergäbe sich schon aus der fehlenden Betriebsvermögenseigenschaft. Wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten werde, greife jeweils das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG 1988.

Es wurde klargestellt, dass in den Jahren 2001 und 2002 weder von der WthGmbH1 noch von der WthGmbH2 Ausschüttungen erfolgt seien. Der Bw verwies darauf, dass aber in Zukunft Erträge aus den Beteiligungen zu erwarten seien, jedenfalls aus der WthGmbH2.

Der Referent hielt vor, dass die im Jahr 2001 vom Bw erklärten Sonstige Einkünfte in Höhe von 172.500 öS vom Finanzamt nicht versteuert worden seien.

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

Zu den Streitpunkten:

Unstrittig sind die Beteiligung des Bw an der WthGmbH1 und an der WthGmbH2. Im Detail waren beim Bw laut Firmenbuchauszügen (UFS-Akt I Bl 22ff) im Streitzeitraum eingetragen:

- eine Stammeinlage an der WthGmbH1 zunächst iHv 150.000 öS (=30% des Stammkapitals iHv 500.000 öS) und ab 13. Februar 2002 iHv 12.000 € (=30% des Stammkapitals iHv 40.000 €) sowie die Funktion als Geschäftsführer;
- eine Stammeinlage an der WthGmbH2 zunächst iHv 960.000 öS, ab 10. März 2001 iHv 1.244.000 öS (=77,75% des Stammkapitals iHv 1.600.000 öS) und ab 25. Jänner 2002



iHv 93.300 € (= 77,75% des Stammkapitals iHv 120.000 €) sowie die Funktion als Geschäftsführer. Im Einklang mit dem Berufungsvorbringen wurde am 10. März 2001 die Verringerung des Anteiles des C von 150.000 öS um 135.000 öS auf 15.000 öS eingetragen.

Unstrittig ist, dass der Bw im Jahr 2001 einen Gesellschafterzuschuss an die WthGmbH1 iHv 300.000 öS geleistet hat.

Unstrittig ist, dass der Bw im Jahr 2002 einen Gesellschafterzuschuss an die WthGmbH1 iHv 300.000 öS (entsprechend 21.801,85 €) geleistet hat und Zinsausgaben iHv 101.159,75 öS (entsprechend 7.351,57 €) im Zusammenhang mit der Anschaffung eines weiteren Gesellschaftsanteiles an der WthGmbH2 getätigt hat.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die Beteiligung des Bw an der WthGmbH1 zum Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens (Wirtschaftstreuhandkanzlei) oder zu seinem Privatvermögen gehörte. In jedem Fall mindern die streitgegenständlichen Gesellschafterzuschüsse nicht die Einkünfte bzw das Einkommen der Streitjahre, ohne dass es des Werbungskosten- bzw Betriebsausgabenausschlusses gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 bedürfte. Vielmehr wird überhaupt kein Werbungskosten- oder Betriebsausgabentatbestand erfüllt, denn es handelt sich bei Gesellschafterzuschüssen um nachträgliche Anschaffungskosten, welche auch bei der (betrieblichen) Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung als nachträgliche Anschaffungskosten einer Position des nichtabnutzbaren Anlagevermögens als "Merkposten" zu 'aktivieren' und somit nicht mit Verausgabung abzusetzen sind (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 4 Tz 22.1; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 51 "Anschaffung oder Herstellung"; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 4 Tz 190). Bei Nichtzuordnung zur betrieblichen Sphäre werden – auch nachträgliche – Anschaffungskosten erst bei einer Beteiligungsveräußerung, welche in den Streitjahren nicht erfolgte, als Abzugsposten gemäß § 31 Abs 3 EStG 1988 wirksam (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 31 Tz 19; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 31 Tz 129). Instandhaltungsaufwand liegt nicht vor; die – untechnisch ausgedrückt – 'Aktivierung' der nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung als 'Merkposten' ginge einer Qualifikation als Instandhaltungsaufwand vor. Mangels Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) ist die Teilwertabschreibung unanwendbar (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 4 Tz 19, § 6 Tz 89; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 52; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 4 Tz 193). Eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) gemäß § 8 Abs 4 EStG 1988 ist nicht möglich, weil eine solche begrifflich ein abnutzbares Wirtschaftsgut voraussetzt (VwGH 20.7.1999, 99/13/0089; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 8 Anm 33); Beteiligungen sind jedoch nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 12 "Beteiligungen").

Die Leistungsverrechnungen zwischen dem Einzelunternehmen des Bw und der WthGmbH2 in dem in der mündlichen Verhandlung festgestellten Ausmaß (s oben) zeigen, dass kein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beiden Unternehmen bestand und deshalb der Anteil des Bw an der WthGmbH2 zu seinem Privatvermögen gehörte. Auch der Bw behauptet erst seit Bekanntwerden des VwGH-Erk 18.9.2003, 2001/15/0008, dass seine Beteiligung an der WthGmbH2 zum Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens gehöre. Die im Fall des Bw vorliegende Situation ist jedoch mit der dem zitierten Erk zugrundeliegenden Situation (Ausgliederung von Verarbeitung und Vertrieb der Fleisch- und Wurstwaren aus dem Einzelunternehmen in die GmbH; im Einzelunternehmen verblieben Vieheinkauf und Schlachtung, wobei 80% der Lieferungen an die GmbH erfolgten) nicht zu vergleichen. Die nichtselbständigen Einkünfte des Bw aus der WthGmbH3 zählen nicht zu den Betriebseinnahmen des Einzelunternehmens des Bw und können daher keinen engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Einzelunternehmen und WthGmbH2 herstellen, auch wenn die WthGmbH3 für Letztgenannte im Werkvertrag tätig war.

§ 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"* ua die in § 97 Abs 1 EStG 1988 genannten *"Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1"* an; dies sind ua 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 iS 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, EStG<sup>4</sup>, § 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)..."*

Anzumerken ist jedoch, dass der Begriff der endbesteuerten Einkünfte nicht klar definiert ist; im EndbestG und im EStG 1988 wird "abgegolten" verwendet, in § 15 Abs 1 ErbStG "befreit". Der Begriff "Endbesteuerung" kommt nur als Kurztitel des BVG BGBl 1993/11 ("Endbesteuerungsgesetz", EndbestG) vor. Überdies sehen sowohl § 2 EndbestG als auch § 97 Abs 4 EStG 1988 vor, dass für die Zwecke der Anrechnung bzw Erstattung der KEST die Kapitalerträge ohne Abzug von Werbungskosten bzw Betriebsausgaben anzusetzen sind; die Ausnahme gemäß § 97 Abs 4 Z 1 EStG 1988 hinsichtlich Anrechnung ausländischer Steuern ist hier nicht von Belang. Gesetzlich ist überdies kein Verzicht auf die sog Endbesteuerung vorgesehen, sondern ein Antrag auf Anrechnung der KEST auf die zu erhebende Einkommensteuer, die – wenn die reguläre Veranlagung günstiger ist – mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten ist (*Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 97 Tz 35, 43*); aus den streitgegenständlichen Beteiligungen an der WthGmbH1 und an der WthGmbH2 flossen dem Bw jedoch in den Streitjahren keine Ausschüttungen zu und es wurde keine KEST einbehalten, sodass eine Anrechnung bzw Erstattung von KEST nicht möglich ist.

Die verfassungsrechtliche Grundlage für die sog Endbesteuerung lautet:

*Bundesverfassungsgesetz über eine Steuerabgeltung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, bei sonstigem Vermögen und bei Übergang dieses Vermögens von Todes wegen durch den Abzug einer Kapitalertragsteuer, über eine Steueramnestie, über eine Sonderregelung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1992 und über eine Amnestie im Bereich des Devisenrechts (Endbesteuerungsgesetz), BGBl 11/1993 idF BGBl 818/1993 und 201/1996*

**§ 1.** (1) *Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung*

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von ...
  - a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,
  - b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Inland befindet,
  - c) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile sowie auf Genußrechte,...
2. des sonstigen Vermögens (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z 1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen

Anm: Sinnstörenderweise fehlt im Kodex und im RIS an dieser Stelle eine Zeilenschaltung bzw der Beginn eines neuen Unterabsatzes, sodass der folgende Text direkt nach "wegen" und optisch als Teil der Z 2 weitergedruckt ist – so als ob sich die Steuerabgeltung nur auf Z 2 und nicht auf Z 1 bezöge. Das Original-BGBl 1993/11 (8. Stück, ausgegeben am 12. Jänner 1993) zeigt aber bei genauer Betrachtung, dass "die Steuern ..." wieder ganz nach links herausgerückt und somit nicht als Teil der Z 2 abgedruckt ist. Der Irrtum ist offenbar entstanden, weil im Original-BGBl zwischen "wegen" und "die Steuern ..." ein Spaltenwechsel ist. Auch der Ausschussbericht (881BlgNR XVIII.GP, abgedruckt in der Loseblatt-Ausgabe der Gesetzesmaterialien von Orac) zeigt, dass "die Steuern ..." NACH dem Text der Z 2 herausgerückt abgedruckt ist und keinen Teil der Z 2 darstellt, sondern eine Fortsetzung des am Anfang von § 1 Abs 1 begonnenen Satzes, die sich auf Z 1 und Z 2 bezieht.

*die Steuern (Abs. 2) – soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen – mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind...*

(2) Abs. 1 gilt hinsichtlich ...

2. Lit. c bis f für die Einkommensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1994 entstanden ist.

(3) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für natürliche Personen bei Kapitalerträgen im Sinne des Abs. 1 die Einkommensteuer, soweit die Kapitalerträge nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossen sind, auch dann mit dem Kapitalertragsteuerabzug oder mit einem im Wege der kuponauszahlenden Stelle geleisteten Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 letzter Satz) abgegolten sind, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehören ...

(5) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer insoweit erstattet wird, als sich aus der Anwendung des für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) jeweils geltenden Steuertarifs auf das Einkommen eine niedrigere Steuer ergäbe...

**§ 2.** (1) Es ist 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 des Einkommensteuergesetzes 1988, § 7 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§ 1 Abs. 5), des Gesamtvermögens (§ 76 des Bewertungsgesetzes 1955) und des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden.

(2) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen gehören und für die eine Abgeltung der Einkommensteuer eintritt (§ 1 Abs. 3), bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988) Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden.

**§ 3.** Von den Maßnahmen im Sinne der §§ 1 und 2 bleiben unberührt:

1. die Besteuerung von Einkünften und Vermögen, die nicht dieser Kapitalertragsteuer unterliegen.

*2. Die Besteuerung von Erwerben von Todes wegen von Vermögen, aus dem keine Kapitalerträge im Sinne des § 1 fließen, sowie von Schenkungen unter Lebenden."*

Dem im EndbestG verwendeten und ohne Neudefinition vorausgesetzten Begriff der Einkünfte liegt die Erzielung eines Gesamtüberschusses (bzw die Ausrichtung darauf) – ggfs über mehrere Veranlagungszeiträume – zugrunde (vgl die allgemein bekannten Überlegungen zu Liebhaberei/Voluptuar). Das EndbestG setzt das allgemeine System der Einkommensbesteuerung voraus; die mit der Einführung der sog Endbesteuerung verbundenen Systemdurchbrechungen sollten laut Erl zur RV, 810BlgXVIII.GP, mit dem EndbestG verfassungsrechtlich abgesichert werden.

Somit ist für die Erfüllung des in § 20 Abs 2 EStG 1988 verwendeten Tatbestandes 'Kapitalerträge im Sinne des § 97 EStG 1988' unschädlich, dass im Streitzeitraum aus der Beteiligung des Bw an der WthGmbH2 keine Ausschüttungen flossen, daher keine KEST einbehalten wurde und daher die einkommensteuerliche Abgeltungswirkung durch die KEST nicht erfolgte. Die Beteiligung des Bw an der WthGmbH2 ist grundsätzlich dazu geeignet, Kapitalerträge abzuwerfen, die der KEST unterliegen. Eine Abhängigkeit des Abzugsverbotes des auf § 2 EndbestG gestützten Abzugsverbotes des § 20 Abs 2 EStG 1988 davon, ob genau in dem Veranlagungsjahr, in welchem Werbungskosten bzw Betriebsausgaben geltend gemacht werden, auch Ausschüttungen bzw ein KEST-Abzug erfolgten, sollte dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden.

Die Zinsausgaben iHv 101.159,75 öS (entsprechend 7.351,57 €), die dem Erwerb eines weiteren Gesellschaftsanteiles an der WthGmbH2 gedient haben, stehen mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang und sind gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 bei der Einkünfteermittlung nicht abzugsfähig.

Die Berufung ist somit in allen Streitpunkten abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide sind darüberhinaus abzuändern, um auch folgende Einkünfte darin zu berücksichtigen:

- Die in der Einkommensteuererklärung 2001 eingetragenen und im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 vergessenen Sonstigen Einkünfte iHv 172.500 öS sind in die Einkommensteuerveranlagung 2001 einzubeziehen.
- Der in der Einkommensteuererklärung 2002 eingetragene und beigelegte dritte "Lohnzettel" betreffend den Bezug des Bw als Geschäftsführer der WthGmbH1 für Dezember 2002 iHv 637,77 € (nach Abzug der Sozialversicherung) wurde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2002 vergessen. Die 637,77 € sind in die Einkommensteuerveranlagung 2002 einzubeziehen, jedoch nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, weil der

---

Anteil des Bw an der WthGmbH1 laut Firmenbucheintragung ein Ausmaß von 30% hat (s oben) und somit mehr als die 25% laut § 22 Z 2 EStG 1988.

Ergeht auch an Finanzamt XzuStNrY

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 14. September 2004