

Bruttobesteuerung

Werbungskosten bei der KEST-Veranlagung

VfGH beendet Rechtsstreit über verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Abzugsverbots von Werbungskosten in § 97 Abs. 4 Z 1 EStG

VON DR. WERNER HASLEHNER UND DDR. GEORG KOFLER*)

Der Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit „veranlagten“ in- und ausländischer Kapitalerträgen nach § 97 Abs. 4 EStG ist vor dem Hintergrund des in Verfassungsrang stehenden Endbesteuerungsgesetzes (EndBG) 1993 seit Langem Gegenstand kritischer Diskussionen im Schrifttum. In einem kürzlich ergangenen Erkenntnis bejahte der VfGH allerdings die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Abzugsverbots bei „sonderbesteuerten“ ausländischen Dividenden im Fall einer Antragsveranlagung, da auch im Inlandsfall ein solches – kraft § 2 Abs. 1 EndBG verfassungsgesetzlich abgesichertes – Abzugsverbot bestehe. Bereits diese vom Gerichtshof nicht näher begründete Prämisse, auf welche der VfGH sein Ergebnis letztlich stützt, gibt Anlass zu einer kritischen Untersuchung der Thematik.

1. Ausgangsproblem

Auf Basis des im Verfassungsrang stehenden EndBG 1993¹⁾ wurde einfachgesetzlich nicht nur eine Steuerabgeltung für gewisse Kapitalerträge, sondern auch eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips in Form eines Abzugsverbots vorgesehen: Kapitalerträge i. S. d. § 97 EStG unterliegen grundsätzlich der Endbesteuerung; eine Einbeziehung in die normale Veranlagung kommt nicht in Betracht. In § 20 Abs. 2 EStG wurde – korrespondierend zu § 2 EndBG – durch das Steuerreformgesetz (StRefG) 1993²⁾ dementsprechend ein allgemeines Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitalerträgen (z. B. Bankspesen, Depotgebühren und Schuldzinsen) normiert. Das Gesetz geht aber über dieses Abzugsverbot hinaus: So sieht § 97 Abs. 4 EStG zwar eine – in § 1 Abs. 5 EndBG in Auftrag gegebene – Erstattungsmöglichkeit vor, wenn die tarifliche Steuer (auch unter Anwendung des Halbsatzes nach § 37 Abs. 4 Z 1 EStG) niedriger als die einbehaltene KEST ist;³⁾ doch auch für das Erstattungsverfahren wird in § 97 Abs. 4 Z 1 EStG eine Durchbrechung des Nettoprinzips dahin gehend angeordnet, dass die Kapitalerträge „ohne jeden Abzug anzusetzen“ sind.⁴⁾ In dieses System wurden – in Reaktion auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben,⁵⁾ jedoch ohne verfassungsrechtliche Begleitmaßnahmen – durch das BudgetbegleitG 2003⁶⁾ auch nach § 37 Abs. 8 EStG „sonderbesteuerte“ ausländische Kapitalerträge einbezogen, für die nunmehr gleichermaßen das in § 20 Abs. 2 und § 97 Abs. 4 i. V. m. § 37 Abs. 8 Z 6 EStG vorgesehene Abzugsverbot greift.

*) MMag. Dr. Werner Haslehner und Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M (NYU), lehren und forschen am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

¹⁾ BGBl. Nr. 11/1993 i. d. F. BGBl. Nr. 201/1996; ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 1 ff.; Bericht des Finanzausschusses: FAB 881 BlgNR 18. GP, 1 ff.

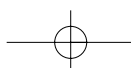
²⁾ BGBl. Nr. 818/1993; ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 1 ff.; FAB 1301 BlgNR 18. GP, 1 ff.

³⁾ Eingefügt durch BGBl. Nr. 12/1993; ErlRV 811 BlgNR 18. GP, 1 ff.; FAB 882 BlgNR 18. GP, 1 f.

⁴⁾ Siehe zu diesem Abzugsverbot auch Rz. 7825 EStR 2000 und UFS 7. 12. 2005, RV/1648-W/05.

⁵⁾ Dazu z. B. Aigner/Aigner/Kofler, Die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalerträgen durch das BudgetbegleitG 2003, *ecolex* 2003, 480 (480 ff.); Schmidt, Reform der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge bei natürlichen Personen, *GeS* 2003, 187 (187 ff.); Tissot, Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte verfassungs- und EU-konform? *RdW* 2003/588, 672 (672 ff.); Wilhelm, Die Besteuerung von Kapitalanlagen nach dem BBG 2003 aus der Sicht des einfachen Anlegers, *ÖStZ* 2003/977 (Teil I), und *ÖStZ* 2003/1051 (Teil II).

⁶⁾ BGBl. I Nr. 71/2003.



Diese mit der Endbesteuerung einhergehende Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Versagung des Betriebs- bzw. Werbungskostenabzugs auch für den Fall der Antragsveranlagung wurde im Schrifttum heftig kritisiert.⁷⁾ Sie ist jedoch grundsätzlich verfassungsrechtlich insoweit nicht angreifbar, als sie durch die explizite Anordnung des in Verfassungsrang stehenden EndBG abgesichert ist. Eine solche Absicherung ist sowohl für den außerbetrieblichen Bereich in § 2 Abs. 1 als auch für den betrieblichen Bereich in § 2 Abs. 2 EndBG grundsätzlich vorgesehen. Die Reichweite dieser Absicherung war allerdings schon früh umstritten.⁸⁾ Die bestehenden Bedenken fußen im Wesentlichen auf zwei gesetzlichen Unklarheiten:

- Einerseits ist für den außerbetrieblichen Bereich fraglich, ob das Abzugsverbot für Kapitalerträge außerhalb der Geldeinlagen und Forderungswertpapiere durch das EndBG gedeckt ist. Denn § 2 Abs. 1 EndBG als maßgebliche Bestimmung zur Absicherung des Abzugsverbots für Werbungskosten im Zusammenhang mit außerbetrieblichen Kapitalerträgen verweist ausschließlich auf § 1 Abs. 2 Z 1 EndBG, der seinerseits nur Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie aus Forderungswertpapieren mit inländischer kuponanzahlender Stelle (§ 1 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EndBG), nicht aber z. B. endbesteuerte Dividenden (lit. c par. cit.) betrifft. Es könnte deshalb bezweifelt werden, ob das einfachgesetzliche Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 bzw. des § 97 Abs. 4 Z 1 EStG im Fall außerbetrieblicher Dividenden etc. über die verfassungsrechtliche Deckung hinausgeht.⁹⁾
- Andererseits beauftragt das EndBG sowohl für den außerbetrieblichen (§ 2 Abs. 1) als auch den betrieblichen (§ 2 Abs. 2) Bereich ein Abzugsverbot nur für jene Kapitalerträge, für die eine Abgeltung „*eintritt*“, woraus abgeleitet werden könnte, dass im Fall einer „*Veranlagung*“¹⁰⁾ nach den „normalen“ Bestimmungen kein verfassungsrechtlich vorgesehenes Abzugsverbot bestehe. Bei diesem Verständnis wäre freilich die Ausdehnung des Abzugsverbots auf die Fälle der KEST-Erstattung nach § 97 Abs. 4 Z 1 EStG aufgrund der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips generell als verfassungsrechtlich bedenklich einzustufen.¹¹⁾

Der VfGH scheint diese Fragen nun bei der Untersuchung eines artverwandten Problems, nämlich der Zulässigkeit der Bruttobesteuerung bei „sonderbesteuerten“ ausländischen Dividendeneinkünften nach § 37 Abs. 8 EStG, mitbeantwortet zu haben.¹²⁾ Die im Schrifttum geäußerten Bedenken an der Verfassungskonformität des Abzugs-

⁷⁾ Siehe z. B. *Gassner*, Die neue Endbesteuerung: Grundkonzept und Mängel, ÖStZ 1993, 4 (7); *Achatz*, Die Endbesteuerung von Gewinnausschüttungen aus Aktien und anderen Anteilen, GesRZ 1993, 221 (223); *Beiser*, Die erweiterte Endbesteuerung, ÖStZ 1994, 145 (150 ff.); *Heidinger*, Die erweiterte Endbesteuerung, ÖStZ 1994, 263 (263); *Lang/Jann*, Entwicklungstendenzen in der Zinsenbesteuerung, IStR 1995, 55 (61); *Achatz*, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg.), Kapitalertragsteuer (2003) 71 (76 f.); *Pülzl*, Endbesteuerung: Bruttobesteuerung bei tarifmäßiger Veranlagung verfassungskonform? SWK-Heft 34/35/2008, S 921 (S 922); siehe allgemein zum Abzugsverbot bei der Endbesteuerung auch *Beiser*, Verkaufte Ausschüttungen im Spannungsfeld der Endbesteuerung und Einmalverfassung, RdW 2006/430, 471 (474), wengleich mit einem allgemeinen Rechtfertigungsversuch auf Basis der Lenkungsziele einer Förderung der Eigenfinanzierung und einer Steigerung der Risikoaversion.

⁸⁾ Vgl. *Gassner*, ÖStZ 1993, 8 ff.; *Achatz*, GesRZ 1993, 223.

⁹⁾ Siehe in diese Richtung z. B. *Achatz*, GesRZ 1993, 223; *Achatz*, Zweifelsfragen der Endbesteuerung, in *Berti/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg.), Steuerreform 1993 (1994) 129 (139 f.); *Tissot*, RdW 2003, 673.

¹⁰⁾ § 97 Abs. 4 EStG verwendet den Begriff „*Veranlagung*“ nicht, wengleich unstrittig die „normalen“ Veranlagungsbestimmungen zur Anwendung kommen (Rz. 7820 ff. EStR 2000). Allerdings bestätigt der Gesetzgeber in § 37 Abs. 8 Z 6 EStG im Grunde, dass es sich hier um eine Veranlagung handelt (arg. „[i]m Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4“). Auch der VfGH spricht im Erkenntnis vom 17. 6. 2009, B 53/08, von einer „*Veranlagung*“.

¹¹⁾ In diese Richtung z. B. *Kofler* in *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Tz. 159/3; *Jakom/Marschner*, EStG (2008) § 97 Rz. 33; *Jakom/Marschner*, EStG² (2009) § 97 Rz. 34; *Pülzl*, SWK-Heft 34/35/2008, S 922; a. A. *Brugger*, Fiktivsteueranrechnung und Endbesteuerung, taxlex 2009, 99 (102).

¹²⁾ So auch *Marschner*, VfGH: Keine Werbungskosten bei Veranlagung von Zinsen, Die Presse vom 28. 9. 2009; *Marschner*, Kapitalerträge müssen stets brutto besteuert werden, FJ 2009, 331.

verbots im Fall des Erstattungsverfahrens nach § 97 Abs. 4 EStG teilt der VfGH dabei im Ergebnis nicht, ohne sich allerdings näher mit den Argumenten des Schrifttums auseinanderzusetzen.

2. Das VfGH-Erkenntnis vom 17. 6. 2009, B 53/08

Der dem Erkenntnis des VfGH zugrunde liegende Sachverhalt betraf ausländische Dividenden an einen in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, der im Rahmen der Antragsveranlagung nach § 37 Abs. 8 i. V. m. § 97 Abs. 4 EStG einen Werbungskostenabzug geltend machen wollte, was vom Finanzamt und dem UFS¹³⁾ mit Hinweis auf die insofern eindeutige einfachgesetzliche Rechtslage verweigert wurde.

Die einzige strittige Frage, die der VfGH in diesem Zusammenhang zu klären hatte, war, ob die Ausgestaltung der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge in § 37 Abs. 8 EStG in Form einer „*Bruttobesteuerung*“ vor dem Hintergrund der Konzeption der Einkommensteuer im Sinn des objektiven Nettoprinzips zulässig ist. Gegen Stimmen im Schrifttum¹⁴⁾ bejahte der Gerichtshof dies in drei wesentlichen Argumentationsschritten:

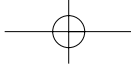
- *Nettoprinzip und EndBG*: Der VfGH erklärt zunächst, dass im Versagen des Aufwandsabzugs grundsätzlich ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz in seiner spezifischen steuerrechtlichen Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu sehen ist.¹⁵⁾ Zwar verfüge das EndBG eine Ausnahme von diesem Grundsatz, die konkret untersuchten Dividenden fielen aber unstrittig nicht unter dieses Verfassungsgesetz. Die Gleichstellung ausländischer Beteiligungserträge mit inländischen war vielmehr aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Notwendigkeit und ohne verfassungsrechtliches Gebot erfolgt, um durch Einführung des regelmäßig begünstigenden Sondersteuersatzes eine Diskriminierung der Investition in anderen EU-Staaten zu beenden.
- *Vermeidung der Inländerdiskriminierung*: Sodann stützt der VfGH seine Untersuchung im Wesentlichen auf § 3 EndBG,¹⁶⁾ der anordnet, dass die Besteuerung von nicht explizit umfassten Einkünften „*unberührt bleibe*“. Diese Bestimmung fordere aber nicht die Anwendung des objektiven Nettoprinzips in einer Situation, wo dies eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Kapitalerträgen bedeuten würde, weil es für Erstere gerade ausgeschlossen sei. Das verfassungsrechtlich abgesicherte Abzugsverbot wird somit über die gemeinschaftsrechtliche Gleichbehandlungsverpflichtung ausländischer Kapitalerträge auf diese ausgeweitet. Da nämlich das Gemeinschaftsrecht zur Ausdehnung eines Vorteils geführt hat, könne das Verfassungsrecht nicht dahin gehend interpretiert werden, auf Basis dieser notwendigen Ausdehnung noch weitere Vorteile zu verlangen, die im vergleichbaren Inlandsfall aufgrund ausdrücklicher verfassungsrechtlicher Anordnung nicht gewährt würden.
- *Ausdehnung des Abzugsverbots*: Nachdem der VfGH den Spielraum des einfachen Gesetzgebers derart weit abgesteckt hat, kommt er zu folgendem Schluss: „*Da das Abzugsverbot für Aufwendungen gemäß § 2 Abs. 1 Endbesteuerungsgesetz auch jene (in § 1 Abs. 5 leg. cit. geregelten) Fälle umfasst, in denen der Steuerpflichtige [...] die Veranlagung der an sich endbesteuerten inländischen Kapitalerträge beantragt und es zur Anwendung der allgemeinen Tarifbestimmungen kommt, darf der*

¹³⁾ UFS 26. 11. 2007, RV/0126-W/06.

¹⁴⁾ Siehe z. B. *Tissot*, RdW 2003, 673.

¹⁵⁾ Der VfGH verweist dabei vor allem auf VfSlg 13.724/1994, VfSlg 14.784/1997 und VfSlg 16.760/2002.

¹⁶⁾ Zur Bedeutung des § 3 EndBG siehe auch VfSlg 15.299/1998 und vorgehend die Überlegungen bei *Lang*. Ist die Endbesteuerung von Privatdarlehen, ausländischen Kapitalanlagen und durch betriebliche Verbindlichkeiten besicherte Kapitalanlagen verfassungsrechtlich geboten? ÖStZ 1993, 247 (247 ff.).



Gesetzgeber [...] das Abzugsverbot auch auf den Fall der Antragsveranlagung ausländischer Kapitalerträge erstrecken.“

Zusammenfassend zeigt sich, dass nach den Ausführungen des VfGH die gemeinschaftsrechtliche Gleichbehandlungspflicht somit im Ergebnis die Vergleichbarkeit bestimmter Einkünfte aus Sicht des Verfassungsrechts beeinflussen kann: Weil die ausländischen Dividendenerträge aus Sicht des Gemeinschaftsrechts inländischen Dividendenerträgen gegenübergestellt werden, wäre es nicht möglich, die solcherart gleichgestellten ausländischen Dividendenerträge in einem weiteren Schritt mit anderen inländischen Kapitalerträgen zu vergleichen, für die eine Nettobesteuerung zur Anwendung kommt. Während es dem Gesetzgeber im Inlandsfall somit grundsätzlich nicht zusteht, abseits der verfassungsrechtlichen Absicherung durch das EndBG eine Bruttobesteuerung vorzusehen, gilt nach Ansicht des VfGH die gleiche Einschränkung für ausländische Kapitalerträge offenbar nicht: Er sieht die Vermeidung einer Inländerdiskriminierung vielmehr als ausreichenden Grund an, das Abzugsverbot zu erstrecken.¹⁷⁾

Dass dieses Abzugsverbot im Inlandsfall verfassungsrechtlich gedeckt und damit für die angestellte Gleichbehandlungsprüfung zugrunde zu legen ist, unterstellt der VfGH freilich ohne weitere Begründung. Da mit dieser Prämisse das vorliegende Erkenntnis letztlich steht und fällt, verwundert es, dass der VfGH die im Schrifttum heftig diskutierte Frage der verfassungsrechtlichen Absicherung des Abzugsverbots veranlagter inländischer Dividenden ohne nähere Begründung seiner Entscheidung zugrunde legt. Die Formulierung des Gerichtshofs lässt solcherart zwar keinen Zweifel daran, dass das Abzugsverbot des § 97 Abs. 4 Z 1 EStG auch im Fall von Inlandsdividenden als von § 2 Abs. 1 EndBG gedeckt anzusehen ist. Eine nähere Untersuchung der Frage erscheint jedoch gerade deshalb geboten, weil der VfGH hierfür keinerlei Begründung anführt.

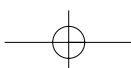
3. Einfachgesetzliches Abzugsverbot und EndBG

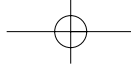
3.1. Deckung des Abzugsverbots im Fall außerbetrieblicher Dividenden?

Bereits im Ansatz ist die verfassungsrechtliche Deckung des in § 20 Abs. 2 und § 97 Abs. 4 Z 1 EStG enthaltenen Abzugsverbots für inländische außerbetriebliche Dividenden fraglich.¹⁸⁾ § 2 Abs. 1 EndBG als maßgebliche Bestimmung zur Absicherung des Abzugsverbots verweist in einem Klammerausdruck nämlich ausdrücklich und aus-

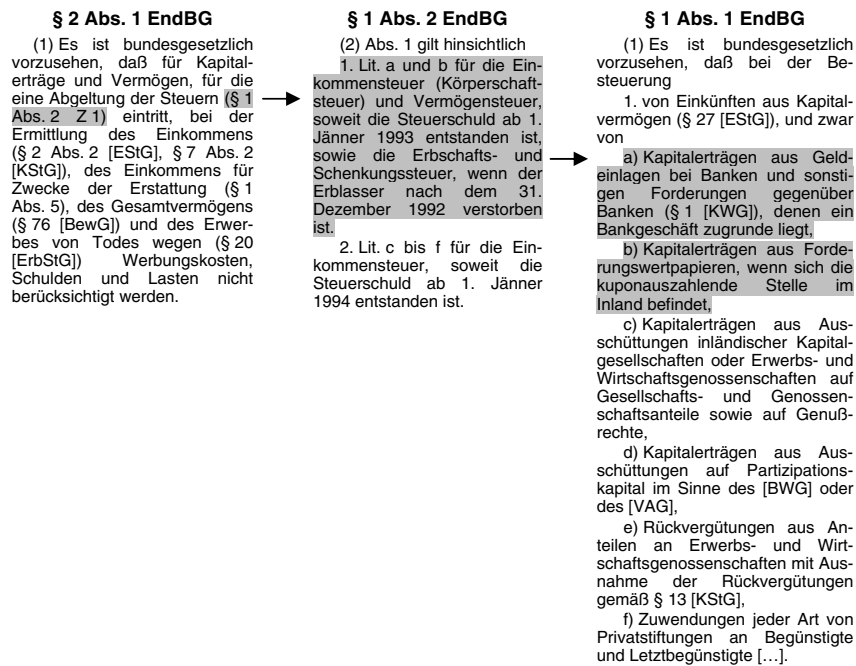
¹⁷⁾ Die Ausführungen des VfGH überraschen schon in diesem Punkt. Zweifellos „fordert“ § 3 EndBG für sich genommen nicht die Anwendung des objektiven Nettoprinzips. Der VfGH legt allerdings nicht dar, weshalb dafür ein ausdrückliches verfassungsgesetzliches Gebot erforderlich sein sollte. Schließlich handelt es sich bei diesem um ein aus dem Gleichheitssatz abgeleitetes Grundprinzip, dessen Anwendung daher klarerweise nicht noch zusätzlich explizit vorgesehen sein muss; vielmehr kann es nur dort ausgeschaltet werden, wo dies explizit auf Verfassungsebene bestimmt wird. Die Gefahr einer Inländerdiskriminierung gewissermaßen als Gegengewicht zum objektiven Nettoprinzip in der Abwägung zweier gleichheitsrechtlich problematischer Lösungsvarianten erscheint wenig überzeugend. Die besondere Problemlage für den VfGH ergibt sich hier ja gerade daraus, dass abhängig von der Bildung des Vergleichspaares sowohl bei Bestätigung als auch bei Ausschluss des Abzugsverbots eine gleichheitswidrige Situation entstünde: im ersten Fall eine Schlechterstellung der ausländischen Dividendenerträge gegenüber jenen ausländischen Kapitalerträgen, die keiner Endbesteuerung unterliegen; im zweiten Fall eine Schlechterstellung inländischer Dividendenerträge gegenüber ausländischen. Eine – vom VfGH aber ausdrücklich abgelehnte – Lösung wäre freilich, die Inländerdiskriminierung in Kauf zu nehmen: Wie der VfGH richtig ausführt, wäre eine solche ja durch das EndBG sanktioniert. Dies freilich nur insoweit, als der schlechter gestellte Inlandsfall auch tatsächlich von diesem erfasst ist. Dem VfGH in diesem Punkt zustimmend *Marschner*, FJ 2009, 331.

¹⁸⁾ Es ist zuzugeben, dass § 2 EndBG sich seinem Wortlaut nach als Gebot an den Gesetzgeber richtet, also für sich genommen aus diesem Gesetz keine Unzulässigkeit eines Abzugsverbots der nicht explizit angeführten Fälle abgeleitet werden kann. Die Unzulässigkeit würde sich in jedem Fall nur aus einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ergeben, soweit dieses nicht durch ein Gebot des EndBG überlagert wird.





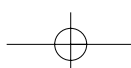
schließlich auf § 1 Abs. 2 Z 1 EndBG, der seinerseits nur Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie aus Forderungswertpapieren mit inländischer kuponanzahlender Stelle (§ 1 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EndBG), nicht aber z. B. endbesteuerte Dividenden (lit. c par. cit.) betrifft.¹⁹⁾ Die Verweisteknik lässt sich kurz visualisieren:



Der aufgrund der Verweisteknik formal naheliegende Schluss, dass das Abzugsverbot bei Dividenden im außerbetrieblichen Bereich keine verfassungsrechtliche Absicherung genießt, wurde vom VfGH offensichtlich und unter explizitem Hinweis auf § 2 Abs. 1 EndBG nicht geteilt, sodass nach Ansicht des Gerichtshofs wohl eine Interpretation möglich sein muss, die dem Klammerverweis in § 2 Abs. 1 EndBG *keine* materielle Bedeutung zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs des Abzugsverbots zubilligt. Wenngleich der VfGH keinen Hinweis auf eine solche Interpretationsmöglichkeit gibt, scheinen mehrere Argumentationswege denkbar:

- **Offene Verweisteknik in § 2 Abs. 1 EndBG:** Das Verweisziel, also § 1 Abs. 2 Z 1 EndBG, enthält auf den ersten Blick keinerlei allgemeinen Bezug zu „Kapitalerträgen, für die eine Abgeltung der Steuer eintritt“, der den Klammerausdruck erklären könnte. Ohne Zweifel tritt die Endbesteuerung nämlich nicht nur in den Fällen des § 1 Abs. 2 Z 1 EndBG (Geldeinlagen, Forderungswertpapiere), sondern ebenso in den Fällen der Z 2 par. cit. (Dividenden und sonstige Ausschüttungen, Rückvergütungen, Privatstiftungszuwendungen) ein. Allerdings lässt sich dem Verfassungsgesetzgeber nur schwerlich ein Versehen unterstellen, da der Verweis im Rahmen des StRefG 1993 bewusst von „§ 1 Abs. 2“ auf „§ 1 Abs. 2 Z 1“ abgeändert wurde, während zugleich auch § 1 Abs. 2 Z 2 EndBG hinsichtlich der Erweiterung der Endbe-

¹⁹⁾ Achatz, Zweifelsfragen, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Steuerreform 1993, 139 f.; Tissot, RdW 2003, 673.



steuerungswirkung auf die Fälle des ebenso neuen § 1 Abs. 1 Z 1 lit. c bis f EndBG eingefügt wurde.²⁰⁾ Die Materialien zum StRefG 1993 hüllen sich in Schweigen, sprechen aber allgemein vom Ziel einer „*Verbesserung der legislatischen Technik im Bereich der [...] Verfassungsbestimmungen*“.²¹⁾ Dieses Ziel ist mit den Änderungen allerdings dramatisch verfehlt worden.²²⁾

- *Irrelevanz des Verweises für Zwecke der Einkommensteuer:* Eine denkbare Auslegung zur „Rettung“ der Absicherung eines Abzugsverbots im Fall inländischer Dividenden, wie es der VfGH annimmt, könnte darin bestehen, den problematischen Verweis als bloß klarstellend im Hinblick auf die Abgeltungswirkung für *Vermögen* zu verstehen: Denn das Abzugsverbot i. S. d. § 2 Abs. 1 EndBG soll für „*Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs. 2 Z 1) eintritt*“, greifen. Der Gliedsatz „*für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs. 2 Z 1) eintritt*“ könnte somit so verstanden werden, dass er sich nur auf „*Vermögen*“ im Hinblick auf die – bis 1. 1. 1994 bestehende²³⁾ – Vermögenssteuer und die – bis 1. 8. 2008 bestehende²⁴⁾ – Erbschafts- und Schenkungssteuer bezieht, für die Einkommensteuer jedoch irrelevant ist. Für diese Auslegung könnte auch sprechen, dass für außerbetriebliche Dividendenwerte etc. einerseits und insgesamt für den betrieblichen Bereich andererseits diese Abgeltungswirkung für das Vermögen ausdrücklich nicht vorgesehen wurde.²⁵⁾ Gänzlich zu überzeugen vermag dieser „Rettungsversuch“ freilich nicht: Es wäre einerseits unbestimmt, welche „Kapitalerträge“ vom Abzugsverbot betroffen sind; andererseits bestünde insofern eine systematische Abweichung zu § 2 Abs. 2 EndBG, der für Zwecke des Abzugsverbots die erfassten betrieblichen Kapitalerträge mittels Verweises auf § 1 Abs. 3 EndBG näher bestimmt, der seinerseits allerdings sämtliche in § 1 Abs. 1 EndBG genannten Kapitalerträge und damit auch Dividenden etc. umfasst.
- *Typisierende Rechtfertigung:* Weiters könnte trotz des missglückten Wortlauts womöglich eine teleologische Auslegung des § 2 Abs. 1 EndBG zur Rechtfertigung des einfachgesetzlichen Abzugsverbots des § 97 Abs. 4 EStG herangezogen werden. Bei der Einführung des EndBG wurde das Abzugsverbot von der Regierung mit einer „*typisierenden Betrachtung*“ begründet, wonach bei den umfassten Einlagen und Wertpapieren „*kaum*“ Werbungskosten oder Schulden anfallen.²⁶⁾ Schon diese Begründung wurde heftig kritisiert.²⁷⁾ Freilich waren damit Einkünfte aus Kapitalbe-

²⁰⁾ Interessant ist, dass in der Regierungsvorlage zum EndBG (RV 810 BlgNR 18. GP, 2) in der entsprechenden Bestimmung des § 5 noch überhaupt kein Verweis enthalten war. Dieser wurde erst im Rahmen der parlamentarischen Behandlung im Nationalrat durch den Finanzausschuss eingefügt, zusammen mit der Umstellung der Paragraphen (von § 5 zu § 2). Als Begründung für den geänderten Aufbau gegenüber der RV führten die Materialien des Finanzausschusses an, es sollten (theoretische) Spielräume des einfachen Gesetzgebers stark eingeschränkt werden (FAB 881 BlgNR 18. GP, 2). Versteht man auch die Einführung des Verweises in dieser Weise, ist er zwar klarstellend, aber dennoch im Hinblick auf eine einschränkende Auslegung hin zu verstehen. Misst man dem durch das StRefG 1993 geänderten Verweis die gleiche Bedeutung zu, wird man schwerlich umhinkommen, das Abzugsverbot nur für die explizit durch den Verweis erfassten Kapitalerträge als verfassungsrechtlich immunisiert anzusehen.

²¹⁾ FAB 1301 BlgNR 18. GP, 6 (zum StRefG 1993); die ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 64 f., zum StRefG 1993 selbst geben ebenso wenig Hinweis auf den Hintergrund der Verweisänderung.

²²⁾ Vgl. *Achatz*, Zweifelsfragen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Steuerreform 1993, 140, der den Gesetzeswortlaut als „*missglückt*“ bezeichnet und daraus eine Verfassungswidrigkeit der einfachgesetzlichen Bestimmungen für möglich hält.

²³⁾ Art. XII StRefG 1993, BGBl. Nr. 818/1993.

²⁴⁾ Art. 2 SchenkMG, BGBl. I Nr. 85/2008.

²⁵⁾ ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 64 f. (zum StRefG 1993).

²⁶⁾ ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 8 (zum EndBG).

²⁷⁾ Vgl. *Gassner*, ÖStZ 1993, 7; *Achatz*, GesRZ 1993, 223; *Achatz*, Kapitalertragsteuer, in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, 76 f. Eine im Schrifttum „nachgereichte“ sachliche Rechtfertigung für das Abzugsverbot ließe sich womöglich darin erblicken, dass natürliche Personen vor aufwendigen und so besonders riskanten Investitionen in endbesteuerte Finanzanlagen abgehalten und die Risikoaversion durch eine ertragsteuerliche Nichtverwertbarkeit von Verlusten und Aufwendungen erhöht werden sollte; siehe *Beiser*, RdW 2006/430, 471.

teiligungen nicht gemeint, die erst durch das StRefG 1993 in das EndBG einbezogen wurden und für welche die Begründung noch weniger überzeugen kann.²⁸⁾ Der Finanzausschuss fügte dazu noch an, dass „fremdfinanzierte Beteiligungen typischerweise nur im Bereich hoher Einkommen und Kapitalvermögen zu finden sind“, denen „auf der anderen Seite durch das Modell der Endbesteuerung insgesamt der höchste Vorteil zugute [kommt]“.²⁹⁾ Weiters stehe das Abzugsverbot im Zusammenhang mit der Normierung einer Obergrenze des Endbesteuerungssatzes.³⁰⁾ Das BMF verweist für die Begründung des Abzugsverbots auf die „pauschale“ Besteuerungsform der Endbesteuerung, die einem Kostenabzug entgegenstehe,³¹⁾ worin womöglich ein versteckter Verweis auf eine im günstigen Steuersatz abpauschalierte Kostenkomponente zu erblicken sein könnte.³²⁾ Diese Begründungsversuche muten freilich gerade im Hinblick auf die hier fragliche Veranlagungsoption nach § 97 Abs. 4 EStG eher halbherzig an, war es doch aufgrund der (vermeintlichen) verfassungsrechtlichen Absicherung auch nicht notwendig, mit besonderen sachlichen Rechtfertigungen für das Abzugsverbot aufzuwarten. Ob daher eine solche typisierende Rechtfertigung durchzugreifen vermag, lässt sich dem Erkenntnis des VfGH jedenfalls nicht entnehmen. Gerade das – u. E. prinzipiell bestechendste – Argument einer im reduzierten Steuersatz „versteckten“ Kostenpauschalierung greift in den Fällen der „Antragsveranlagung“ nach § 97 Abs. 4 EStG nicht,³³⁾ kommt doch hier ohnehin der Regelsteuersatz bzw. der systematisch begründete reduzierte Dividendensteuersatz nach § 37 Abs. 4 EStG³⁴⁾ zur Anwendung.

- **Teleologische Extension des Abzugsverbots im EndBG:** Ausgangspunkt eines weiteren Argumentationsansatzes könnte die Diskrepanz der Verweise in § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EndBG auf die erfassten Kapitalerträge sein. Es wäre nämlich kaum verständlich, weshalb für betrieblich vereinnahmte Dividenden – über den Verweis auf § 1 Abs. 3 und solcherart sämtliche Kapitalerträge des § 1 Abs. 1 EndBG – ein Abzugsverbot bestehen soll, für private Dividenden – bei wortlautkonformer Auslegung des Verweises (bloß) auf § 1 Abs. 2 Z 1 EndBG – hingegen nicht. Ob diese Diskrepanz durch eine einschränkende Auslegung des § 2 Abs. 2 EndBG, der solcherart ebenfalls nur auf Einkünfte aus betrieblichen Bankeinlagen und Forderungswertpapieren anzuwenden wäre, aufgelöst werden kann,³⁵⁾ mag schon aufgrund der offensichtlichen Wortlaut- und Verweisunterschiede bezweifelt werden; dagegen spricht

²⁸⁾ Siehe *Achatz*, GesRZ 1993, 223; *Achatz*, Kapitalertragsteuer, in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, 77.

²⁹⁾ FAB 881 BlgNR 18. GP, 2; in diese Richtung auch ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 8; kritisch *Gassner*, ÖStZ 1993, 7, und *Achatz*, Kapitalertragsteuer, in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalertragsteuer, 76 f.

³⁰⁾ FAB 881 BlgNR 18. GP, 2 (zum EndBG).

³¹⁾ Siehe Rz. 1219 und Rz. 1219a KStR 2001.

³²⁾ Ablehnend *Lang/Jann*, IStR 1995, 61, im Hinblick auf das – in den ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 5 (zum EndBG) – erklärte Ziel einer Nichtbesteuerung der Inflationstangente durch den reduzierten Steuersatz.

³³⁾ Ebenso *Pülzl*, SWK-Heft 34/35/2008, S 922.

³⁴⁾ Für Fälle des § 37 Abs. 4 EStG ist es überdies gänzlich unstrittig, dass der volle Kostenabzug zulässig ist (*Kofler* in *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Tz. 151/2); sogar Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen i. S. d. § 37 Abs. 4 EStG sind sofort und in voller Höhe von den laufenden Einnahmen abzugsfähig (Rz. 4866 EStR 2000; VwGH 10. 12. 1991, 89/14/0064), während die Veräußerung der Beteiligung nur mit dem halben Steuersatz erfasst wird (kritisch *Kofler* in *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Tz. 151/2).

³⁵⁾ *Achatz*, GesRZ 1993, 223. *Achatz* sieht den Gleichheitssatz durch eine Auslegung gefährdet, nach der im betrieblichen Bereich ein weiter gehendes Abzugsverbot bestünde als im außerbetrieblichen Bereich. Dem wäre zweifellos zuzustimmen, wenn nicht die derart entstehende Ungleichbehandlung Folge eines verfassungsgesetzlichen Auftrags wäre. Klarerweise ist auch ein Verfassungsgesetz nach Möglichkeit so auszulegen, dass es anderem Verfassungsrecht nicht widerspricht. Die Möglichkeit einer solchen „verfassungskonformen“ Interpretation des in Verfassungsrang stehenden Gesetzes findet aber seine Grenze in dessen Wortlaut und dem Zweck der Bestimmung. § 2 Abs. 2 EndBG verweist auf Kapitalerträge im Sinn des § 1 Abs. 3, der alle unter das EndBG fallenden Kapitalerträge umfasst. Eine Einschränkung auf Zinserträge kann dem Wortlaut nicht entnommen werden.

aber jedenfalls der Umstand, dass der Gesetzgeber des StRefG 1993 den Ausschluss des Schuldzinsenabzugs auch für Kapitalgesellschaftsanteile beabsichtigte.³⁶⁾ Kann aber § 2 Abs. 2 EndBG nicht einschränkend und in Übereinstimmung mit § 2 Abs. 1 EndBG ausgelegt werden, könnte nur eine weite Auslegung des Abzugsverbots in § 2 Abs. 1 EndBG die Diskrepanz zwischen betrieblich und privat gehaltenen Kapitalanteilen lösen und solcherart das Ergebnis des VfGH stützen. Der Intention des Gesetzgebers würde dies zwar jedenfalls entsprechen,³⁷⁾ doch gelangt man hier wieder zu dem eingangs erwähnten Umstand, dass gerade der Gesetzgeber des StRefG 1993 den Verweis ausdrücklich auf § 1 Abs. 2 Z 1 EndBG eingeschränkt hat.

Zusammenfassend zeigt sich somit, dass durchaus Argumente für die Sichtweise des VfGH bestehen, wonach auch veranlagte außerbetriebliche Dividendenerträge vom in § 2 Abs. 1 EndBG angelegten und in § 97 Abs. 4 Z 1 EStG einfachgesetzlich normierten Abzugsverbot erfasst sind. Keines dieser Argumente erweist sich jedoch als zwingend.

3.2. „Eintritt“ der Endbesteuerung bei Ausübung der Veranlagungsoption?

Ungeachtet der Auslegungsprobleme, die sich aus dem missglückten Verweis in § 2 Abs. 1 EndBG ergeben, stellt sich die viel grundsätzlichere Frage, ob das Abzugsverbot für das Erstattungsverfahren eine – vom VfGH offenkundig unterstellte – verfassungsrechtliche Deckung erfahren kann. Denn nach dem EndBG besteht sowohl für den außerbetrieblichen (§ 2 Abs. 1) als auch für den betrieblichen (§ 2 Abs. 2) Bereich ein Abzugsverbot nur für jene Kapitalerträge, für die eine Abgeltung „*eintritt*“. Die h. A. im Schrifttum geht davon aus, dass dies jedenfalls dann nicht der Fall sein kann, wenn letztlich die „normalen“ Veranlagungsbestimmungen zur Anwendung kommen, da insofern materiell nichts von der Endbesteuerung übrigbleibt, eine solche daher nicht als „*eingetreten*“ angesehen werden kann.³⁸⁾ Überdies wäre nur bei diesem Verständnis die von den Materialien angesprochene Einbettung der Kapitalertragsteuer „*in die allgemeine Einkommens-(Körperschafts-) Besteuerung*“ mit dem Ziel, den „*Charakter einer Personensteuer*“ zu erhalten, erreicht.³⁹⁾ Allerdings ist zweifellos auch eine Interpretation denkbar, die den „*Eintritt*“ der Endbesteuerung stärker formalistisch geprägt verstehen möchte: Wann immer Einkünfte vorliegen, für die § 1 EndBG die Endbesteuerung vorsieht, würde schon deshalb die Abgeltung der Steuern „*eintreten*“. Eine spätere Rückerstattung im Verfahren nach § 97 Abs. 4 EStG würde dementsprechend nichts an der formal verstandenen Endbesteuerungswirkung ändern.⁴⁰⁾ Dieses Ergebnis liegt wohl auch dem Erkenntnis des VfGH implizit zugrunde.

Die Materialien erhellen zunächst, dass das Abzugsverbot nur in jenen Fällen gelten soll, „*in denen ein Kapitalertragsteuerabzug mit Abgeltungswirkung vorgenommen wird*“.⁴¹⁾ Ob daraus eine Aussage für die Veranlagungsoption nach § 97 Abs. 4 EStG

³⁶⁾ Achatz, Zweifelsfragen, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Steuerreform 1993, 140.

³⁷⁾ Vgl. auch Achatz, Zweifelsfragen, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Steuerreform 1993, 140, für den kein Zweifel daran besteht, dass der Gesetzgeber einer allfälligen Aufhebung der auf dieser Interpretation basierenden einfachgesetzlichen Norm (§ 97 Abs. 4 Z 1 EStG) durch Reparatur des EndBG begeben würde.

³⁸⁾ Kofler in Doralt, EStG¹¹, § 20 Tz. 159/3; Jakom/Marschner, EStG, § 97 Rz. 33; und Jakom/Marschner, EStG², § 97 Rz. 34; Püzl, SWK-Heft 34/35/2008, S 922.

³⁹⁾ ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 8 (zum EndBG).

⁴⁰⁾ So Kirchmayr in Doralt, EStG⁸, § 97 Tz. 35, mit Hinweis auf die ErlRV.

⁴¹⁾ ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 8 (zum EndBG). Auch in § 2 Abs. 2 EndBG sollte festgelegt werden, „*daß im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, für die die Abgeltungswirkung eintritt, im betrieblichen Bereich keine Betriebsausgaben geltend gemacht werden können*“ (ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 65, zum StRefG 1993).

abgeleitet werden kann, mag freilich bezweifelt werden, weisen die Materialien doch nur auf verschiedene, grundsätzlich nicht der Endbesteuerung unterliegende Kapitalerträge (z. B. mangels Option nach § 97 Abs. 2 EStG) hin, für die das Abzugsverbot selbstverständlich nicht greift.⁴²⁾ Möchte man diese Aufzählung als taxativ verstehen, wären freilich umgekehrt auch dem Erstattungsverfahren unterworfenene Kapitalerträge als „endbesteuert“ i. S. einer „*eingetretenen*“ Abgeltungswirkung nach § 2 Abs. 1 EndBG anzusehen. Dafür sprächen allenfalls auch die Materialien zur Einführung der Abgeltungswirkung in § 97 EStG, die darauf hinweisen, dass die Vornahme einer Anrechnung nach § 97 Abs. 4 EStG nicht bedeute, „*dass der Kapitalertrag aus der Steuerabgeltung des § 97 herausfällt*“.⁴³⁾ Der Wert dieser Aussage für die Frage des Abzugsverbots bei Kapitalerträgen im einkommensteuerrechtlichen Erstattungsverfahren wird allerdings wiederum dadurch relativiert, dass im nächsten Satz ausdrücklich darauf verwiesen wird, dass „*[d]ie Wirkung einer Abgeltung der Vermögensteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen [...] hinsichtlich des Vermögens auch in Anrechnungsfällen erhalten*“ bleibt,⁴⁴⁾ und solcherart der Schluss naheliegt, dass mit dem „*Nichterausfallen*“ aus der Endbesteuerung lediglich die vermögens- und erbschaftssteuerlichen Wirkungen angesprochen waren. Wenngleich also die Materialien zum EndBG einerseits und jene zur einfachgesetzlichen Umsetzung in § 97 EStG andererseits in unmittelbarer zeitlicher Nähe verfasst wurden⁴⁵⁾ und § 97 EStG die Zielsetzung hatte, die Vorgaben des EndBG umzusetzen,⁴⁶⁾ erhellen die Materialien letztlich nicht, ob die entsprechenden Aussagen tatsächlich auf den Fall der „Antragsveranlagung“ bezogen sein sollten. Sie vermögen insb. nicht zu erklären, warum § 2 EndBG den Terminus „*eintritt*“ nutzt, anstatt einfach auf die Kapitalerträge i. S. d. § 1 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EndBG zu verweisen.

Die formale, wohl auch vom VfGH implizit übernommene Ansicht, wonach der „*Eintritt*“ der Abgeltungswirkung durch die Anwendung der Veranlagungsbestimmungen bei der Rückerstattung nicht aufgehoben wird, kann sich aber vorderhand darauf stützen, dass § 2 Abs. 1 ausdrücklich auf die Erstattungsvorschrift des § 1 Abs. 5 EndBG verweist.⁴⁷⁾ Dieser Verweis nimmt folgende Gestalt:

§ 2 Abs. 1 EndBG

(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 [EStG], § 7 Abs. 2 [KStG]), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§ 1 Abs. 5), des Gesamtvermögens (§ 76 [BewG]) und des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 [ErbStG]) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden.

§ 1 Abs. 5 EndBG

(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. [...]

Tatsächlich lässt sich somit nicht von der Hand weisen, dass dieser Verweis für ein weites Verständnis des in § 2 Abs. 1 EndBG verwendeten Terminus „*eintritt*“ spricht. Würde man nämlich der bisherigen h. A., wonach die Endbesteuerung in Fällen der Rückerstattung aufgrund einer ausgeübten Veranlagungsoption nicht „*eintritt*“ und daher in diesen Fällen kein Abzugsverbot zulässig ist, folgen, stellte sich unmittelbar die Frage, wie dieser Verweis des § 2 Abs. 1 auf § 1 Abs. 5 EndBG für Fälle der Rückerstattung zu verste-

⁴²⁾ Kofler in Doralt, EStG¹¹, § 20 Tz. 159/3.

⁴³⁾ EriRV 811 BlgNR 18. GP, 11 (zur einfachgesetzlichen Implementierung).

⁴⁴⁾ EriRV 811 BlgNR 18. GP, 11 (zur einfachgesetzlichen Implementierung).

⁴⁵⁾ Die Materialien zum EndBG und zur einfachgesetzlichen Implementierung waren am gleichen Tag Gegenstand der parlamentarischen Diskussion im Finanzausschuss und wurden in der gleichen Sitzung angenommen.

⁴⁶⁾ Vgl. FAB 882 BlgNR 18. GP, 1 (zur einfachgesetzlichen Implementierung).

⁴⁷⁾ Brugger, taxlex 2009, 102.

hen ist. Allerdings könnten auch hier mehrere Denkvarianten zur Verteidigung der h. A. und solcherart gegen die vom VfGH angekommene verfassungsrechtliche Deckung des einfachgesetzlichen Abzugsverbots des § 97 Abs. 4 Z 1 EStG angedacht werden:

- **Außerbetrieblicher und betrieblicher Bereich:** Zunächst fällt auf, dass sich der Verweis auf § 1 Abs. 5 EndBG nur für den außerbetrieblichen Bereich in § 2 Abs. 1 EndBG findet, nicht jedoch für den betrieblichen Bereich in § 2 Abs. 2 EndBG. Aus diesem mangelnden Verweis ließen sich drei konträre Schlüsse ziehen: Erstens könnte es naheliegen, mangels eines expliziten Verweises auf § 1 Abs. 5 EndBG die verfassungsrechtliche Absicherung des Abzugsverbots des § 97 Abs. 4 Z 1 EStG für Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der Rückerstattung betrieblicher Kapitalverträge als verfassungsrechtlich angreifbar anzusehen.⁴⁸⁾ Zweitens könnte aus dem Fehlen des entsprechenden Verweises in § 2 Abs. 2 EndBG in gleichheitskonformer Auslegung auf die Bedeutungslosigkeit des vorhandenen Verweises auf § 1 Abs. 5 EndBG in § 2 Abs. 1 EndBG geschlossen werden, sodass dem Abzugsverbot des § 97 Abs. 4 Z 1 EStG auch im Fall außerbetrieblicher Kapitalerträge die verfassungsrechtliche Deckung fehlen würde. Drittes wäre es denkbar, zur Auflösung der Diskrepanz anzunehmen, dass der Verweis auf die Erstattung nach § 1 Abs. 5 in § 2 Abs. 1 EndBG klarstellender Natur ist und daher eine Wiederholung in § 2 Abs. 2 EndBG nicht notwendig erschien. Weder der Wortlaut des Gesetzes selbst noch die Materialien geben dazu allerdings irgendeinen Hinweis. Nimmt man den unterschiedlichen Wortlaut der Vorschriften ernst, so ist wohl schlichtweg von einer unterschiedlichen Reichweite des Abzugsverbots für betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte auszugehen, was u. E. wiederum impliziert, dass in gleichheitskonformer Auslegung des EndBG von einem engen Verständnis des Verweises des § 2 Abs. 1 auf § 1 Abs. 5 EndBG auszugehen ist.
- **Selektive Erstattung:** Eine derart enge Auslegung legt es wiederum nahe, die Erstattungsmöglichkeit differenziert nach der Art der Kapitalerträge zu verstehen. Wäre es nämlich möglich, das Erstattungsverfahren auf bestimmte Kapitalerträge (z. B. auf nach § 37 Abs. 4 EStG halbsatzbesteuerte Dividenden) einzuschränken und die anderen Kapitalerträge (z. B. Zinsen) endbesteuert zu belassen, wäre der Verweis des § 2 Abs. 1 auf § 1 Abs. 5 EndBG gleichermaßen sinnerfüllt: Jene Kosten, die auf in der Endbesteuerung verbleibende Kapitalerträge entfallen, blieben vom Abzugsverbot erfasst; für jene Kapitalerträge hingegen, für die eine Erstattung erfolgt und solcherart die Endbesteuerung nicht tatsächlich „*eintritt*“, bestünde keine verfassungsrechtliche Deckung des Abzugsverbots des § 97 Abs. 4 Z 1 EStG. Freilich würde sich eine solche Auslegung in Widerspruch zur h. A. stellen, wonach die Kapitalertragsteuer nur für sämtliche in Betracht kommenden Kapitalerträge erstattet oder für sämtliche Kapitalerträge nicht erstattet werden kann.⁴⁹⁾
- **Zweistufiger Einkommensbegriff:** Der Verweis auf § 1 Abs. 5 EndBG könnte schließlich so verstanden werden, dass das in § 2 Abs. 1 EndBG vorgesehene Verbot des Ausgabenabzugs nur für die Ermittlung der geringeren Steuerlast im Vergleich zur KEST anzuwenden wäre. Bei dieser Auslegung wäre in einem ersten Schritt die tarifliche Belastung des Einkommens unter Berücksichtigung des Abzugsverbots zu ermitteln, um zu determinieren, ob überhaupt ein Erstattungsfall vorliegt. In einem

⁴⁸⁾ Wäre diese Auslegung zutreffend, ergäbe sich freilich ein gewisser Wertungswiderspruch: Der fehlende Verweis in § 2 Abs. 2 EndBG verwundert sodann umso mehr vor dem Hintergrund der zuvor festgestellten Diskrepanz zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Bereich im Hinblick auf die explizit einbezogenen Kapitalerträge: Während nämlich über den Verweis des § 2 Abs. 2 EndBG auf § 1 Abs. 3 EndBG im betrieblichen Bereich ein weiter gefasster Kreis endbesteuerter Kapitalerträge vom Abzugsverbot erfasst wird, wäre dieses bei dieser Lesart des mangelnden Verweises auf § 1 Abs. 5 EndBG im Fall einer Veranlagung nicht einschlägig.

⁴⁹⁾ Rz. 7820 EStR 2000; Kirchmayr in *Doralt*, EStG⁹, § 97 Tz. 46; Jakom/Marschner, EStG⁹, § 97 Rz. 36.

zweiten Schritt wäre bei dieser Auslegung für die tatsächliche Rückerstattung dann aber sehr wohl das tatsächliche Einkommen zu ermitteln und auch unmittelbar im Zusammenhang stehende Aufwendungen zu berücksichtigen.⁵⁰⁾ Zuzugestehen ist freilich, dass sich für eine derart gesplante Auslegung des Einkommensbegriffs in § 1 Abs. 5 EndBG kein Anhaltspunkt im Wortlaut gewinnen lässt.⁵¹⁾

Insgesamt zeigt sich, dass auch die Interpretation eines „*Eintretens*“ der Abgeltung in § 2 Abs. 1 EndBG problembehaftet ist. Der VfGH hat sich hier wohl implizit jener Ansicht angeschlossen, die trotz eines Erstattungsverfahrens unter Anwendung von „normalen“ Veranlagungsbestimmungen von einer „*eingetretenen*“ Endbesteuerung ausgeht. Diese Lösung erscheint vor dem Hintergrund des Verweises des § 2 Abs. 1 auf die Erstattungsregel des § 1 Abs. 5 EndBG jedenfalls vertretbar, wenngleich sich auch hier Gegenargumente finden, zu denen eine Stellungnahme des VfGH wünschenswert gewesen wäre. Jedenfalls zwingt das Erkenntnis des VfGH jedoch nicht dazu, die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung, wonach sämtliche in Betracht kommenden Kapitalerträge in die „Veranlagung“ nach § 97 Abs. 4 EStG einbezogen werden müssen, aus verfassungsrechtlicher Sicht zu überdenken.

3.3. Ergebnis

In seinem Erkenntnis vom 17. 6. 2009⁵²⁾ geht der VfGH deutlich, wenngleich ohne nähere Begründung, von der Zulässigkeit der Bruttobesteuerung von „*veranlagten*“ Kapitalerträgen in Fällen aus, bei denen die verfassungsrechtliche Deckung durch das EndBG bisher heftig umstritten war. Die neuerliche Untersuchung der Argumente für und gegen die vom VfGH unterstellte Verfassungskonformität des einfachgesetzlichen Abzugsverbots in § 97 Abs. 4 Z 1 und § 37 Abs. 8 Z 6 EStG in Fällen der „Veranlagungsoption“ führt zu keinem eindeutigen Ergebnis. Die besseren Argumente sprechen wohl zumindest in bestimmten Fällen, insb. im Fall der Antragsveranlagung privat bezogener inländischer Dividenden, gegen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines Abzugsverbots. Es bleibt daher abzuwarten, ob der VfGH sich in Zukunft explizit mit den in der wissenschaftlichen Diskussion vorgebrachten Argumenten auseinandersetzen und die in seinem kürzlich ergangenen Erkenntnis vertretene Auffassung aufrechterhalten und begründen wird. Es ist dabei nicht ausgeschlossen, dass der VfGH die Verfassungskonformität bejaht, indem er vor dem Hintergrund der gleichzeitigen Erlassung des EndBG und der einfachgesetzlichen Regelungen zu dessen Umsetzung Letztere zur Auslegung der Reichweite der Tatbestände des EndBG heranzieht. Entsprechende Tendenzen sind bereits in früheren Erkenntnissen zu erkennen.⁵³⁾ In diesem Fall wären die zur Umsetzung des verfassungsrechtlichen Auftrags erlassenen einfachgesetzlichen Bestimmungen vor einer Prüfung anhand des Gleichheitssatzes freilich weitgehend immunisiert, da ihre Absicherung durch das EndBG in der Art eines Zirkelverweises außer Zweifel gestellt würde.

⁵⁰⁾ In diese Richtung geht möglicherweise auch die Überlegung von *Pülzl*, SWK-Heft 34/35/2008, S 922, bei seinem Hinweis auf die Verwendung des Begriffs „*Einkommen*“ in § 1 Abs. 5 EndBG, den er selbst freilich nicht näher erläutert.

⁵¹⁾ Eine zweistufige Auslegung scheint auch deshalb unzutreffend, weil die Erstattung „*insoweit [...], als sich [...] eine niedrigere Steuer ergäbe*“, angeordnet wird. Es kann daher nicht einerseits bei der Ermittlung der niedrigeren Steuer kein Abzug erfolgen, für die tatsächliche Erstattung dann aber doch ein Abzug möglich sein. Der Begriff „*Einkommen*“ in § 1 Abs. 5 EndBG ist schlussendlich nicht einfach im Sinn des § 2 Abs. 2 EStG zu verstehen; dieser bildet zwar den Ausgangspunkt, ist aber durch § 2 Abs. 2 EndBG im Hinblick auf die Geltendmachung von Abzugsbeträgen für endbesteuerte Einkünfte eingeschränkt (so auch ErlRV 811 BlgNR 18. GP, 11). Eine Diskrepanz zeigt sich diesbezüglich allerdings zu den Ausführungen der Materialien zu § 1 Abs. 5 EndBG (= § 4 EndBG i. d. F. der RV), welche die Problematik des Abzugsverbots nicht erwähnen, sondern nur darauf verweisen, dass „*die Abgeltungswirkung der KESt [...] dann zum Tragen kommen [soll], wenn die tarifmäßige Besteuerung eine zumindest gleich hohe Einkommen-(Körperschaft-)Steuerbelastung ergäbe*“ (ErlRV 810 BlgNR 18. GP, 7, zum EndBG).

⁵²⁾ VfGH 17. 6. 2009, B 53/08.

⁵³⁾ Vgl. z. B. VfGH 12. 10. 1998, G 170/96, 242/96 u. a.