



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.B., Adresse, vom 22. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 25. Februar 2011 betreffend Abweisung eines Antrags „betreffend Rückzahlung von Einkommensteuer“ (inhaltlich gerichtet auf Neubewertung des Sachverhaltes nach Art. 24 DBA BRD- Österreich und dementsprechend Rückzahlung der entrichteten Einkommensteuer der Jahre 2004 bis 2008) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

H.B., ein deutscher Staatsangehöriger, wohnt ausschließlich in Adresse. Ansässigkeitsstaat ist unbestritten die Republik Österreich. Mit seinen Pensionseinkünften vom Bundeseisenbahnvermögen – Dienststelle München wird er gemeinsam mit seiner Ehefrau beim Finanzamt München II zur Einkommensteuer veranlagt.

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2008 vom 8. April 2009 bzw. 14. August 2009 wurden von den Zinsen (2004: 1.200 €, 2005: 1.297 €, 2006: 1.297 €, 2007: 1.000 € und 2008: 1,429 €) aus Guthaben bei deutschen Kreditinstituten die „Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen“ mit 25 % festgesetzt (2004: 300 €, 2005: 324,25 €, 2006:

286,50 €, 2007: 250 € und 2008: 357,25 €). Die vorgeschriebenen Steuerbeträge wurden vom Bw. entrichtet.

Mit Schreiben vom 7. September 2009 und später nochmals mit Eingabe vom 16. September 2010 beantragte H.B. (im Folgenden: Bw.) die Rückzahlung der von ihm bezahlten Einkommensteuer 2004 bis 2008 mit der Begründung, er werde mit seinen Pensionsbezügen als deutscher Beamter und deutscher Staatsbürger ausschließlich nach § 49 dt. EStG in Deutschland versteuert. In Deutschland wären durch einen gesetzlichen Sparerfreibetrag auf Zinsen in Höhe von 1.602 € pro Jahr solche Zinsen von einer Besteuerung freigestellt. Ein österreichischer Staatsbürger, der in Deutschland ansässig sei, dort seine Einkünfte versteuere, also auch Zinseinkünfte aus Deutschland und möglicherweise auch aus Österreich, könne diesen Sparerfreibetrag ebenfalls steuerfrei geltend machen. Nach Artikel 24 (1) des Doppelbesteuerungsabkommens Republik Österreich- Bundesrepublik Deutschland sei aber eine ungleiche Behandlung, wie in seinem Fall praktiziert, auszuschließen.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 25. Februar 2011 den „Antrag betreffend Rückzahlung von Einkommensteuer“ ab mit der Begründung, dass seine Ansässigkeit in Österreich nicht vergleichbar sei mit einer Ansässigkeit in Deutschland, da bei der Einkommensteuer die steuerliche Gestaltung (Tarifsteuer, Endbesteuerung, Freibeträge bei Einkünften aus Kapitalvermögen) unterschiedlich sei. Zu beachten sei, dass Art 11 DBA- D das Besteuerungsrecht bei Zinsen dem Ansässigkeitsstaat zuweise. Es werde somit nicht auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf die jeweilige Ansässigkeit abgestellt.

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, jeder natürlichen Person, also auch einem österreichischen Staatsbürger mit Ansässigkeit oder Wohnsitz in Deutschland, würde nach dem dt. EStG ein Sparerfreibetrag (Pauschbetrag) auf Kapitalerträge gewährt. Hierdurch würden nach Art. 24 DBA – D/A durchaus „gleiche Verhältnisse“ bestehen, die nicht unterschiedlich bewertet werden könnten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt auszugsweise wie folgt:

„Die Ansässigkeit ist maßgeblich für die Zuordnung der Besteuerung (zum Beispiel: Zinsen, Ruhegehälter), wobei Zinsen eindeutig im Ansässigkeitsstaat Österreich zu besteuern sind. Jedem Vertragsstaat steht es zu, die Besteuerung unterschiedlich zu regeln (z.B. 25 % Kapitalertragsteuerabzug, Freibeträge bei Einkünften aus Kapitalvermögen). In Österreich kommt dabei die Besteuerung mit 25 % Endbesteuerung zur Anwendung. Bei der Möglichkeit der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ist jedoch das Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, wonach die

Zinsenbesteuerung Österreich als Ansässigkeitsstaat zusteht und die Besteuerung somit nach den österreichischen steuerlichen Bestimmungen erfolgen muss.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, eine Bewertung der Sachlage nach Art. 24 Abs. 1 DBA –D/A sei bisher nicht vorgenommen worden. Dabei wird nochmals auf die in der Berufung dargestellte Diskriminierung hingewiesen

Über die Berufung wurde erwogen:

Der steuerlich unvertretene Bw. stellte einen Antrag, den Sachverhalt entsprechend Art. 24 (1) DBA-Österreich/BRD zu bewerten und dementsprechend auch auf Rückzahlung der unter Vorbehalt bereits bezahlten Einkommensteuervorschreibungen 2004 bis 2008. Die Begründung dieses Antrages lässt in aller Deutlichkeit erkennen, dass sich der Bw. mit seinem Vorbringen dem Grunde nach gegen die materielle Richtigkeit der Einkommensteuervorschreibungen 2004- 2008 wendet und diese bestreitet, denn der „Antrag auf Rückzahlung der geleisteten Zahlungen“ macht letztlich nur Sinn und kommt dann in Betracht, wenn auf dem Abgabenkonto (derzeit Saldo Null €) durch vorherige Aufhebung der Einkommensteuerbescheide ein rückzahlbares Guthaben entsteht. Auch das Finanzamt hat sich im gegenständlichen Abweisungsbescheid und in der Begründung der Berufungsvorentscheidung mit dem Vorbringen des Bw. inhaltlich auseinandergesetzt, ohne die erfolgte Abweisung damit zu begründen, dem „Antrag betreffend Rückzahlung von Einkommensteuer“ könne allein schon mangels rückzahlbaren Guthabens nicht entsprochen werden. Darauf folgt, dass das Finanzamt den gegenständlichen Antrag nicht als („reinen“) Rückzahlungsantrag gemäß § 239 Abs. 1 BAO gewertet hat.

Auch für Anträge auf Aufhebung gilt der allgemeine Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung der Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (vgl. VwGH 20.2.1998, 97/15/0153, 0154, VwGH 23.4.2001, 99/14/0104).

Der Unabhängigen Finanzsenat vertritt daher verfahrensrechtlich den Standpunkt, dass der vorliegende Antrag vom 7. September 2009 bzw. 16. September 2010 als Antrag der Partei gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu werten ist, war dieser doch nach seinem Inhalt letztendlich darauf gerichtet, die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 aufzuheben, wenn sich nach der Bewertung des Sachverhaltes unter dem Aspekt des Art. 24 Abs. 1 DBA der Spruch dieser Einkommensteuerbescheide als nicht richtig erweist. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist somit die Abklärung der Frage, ob das Finanzamt im Ergebnis zu Recht diesen Antrag mit

dem bekämpften Bescheid abgewiesen hat. Kein Streit besteht über die Rechtzeitigkeit der Antragstellung.

Nach § 299 Abs. 1 BAO idF. BGBl. I Nr. 2003/124 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz „aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Gemäß Artikel 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. III 2002/182 (im Folgenden DBA) bedeutet im Sinn dieses Abkommens der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist.

Nach Artikel 11 Abs. 1 DBA dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 24 Abs. 1 DBA dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können.

An Sachverhalt besteht kein Streit darüber, dass der Bw., ein deutscher Staatsbürger, seinen Wohnsitz in Adresse hat. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 ist er aufgrund seinen inländischen Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte, soweit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht einem ausländischen Staat zuweist (hier: Artikel 19 DBA hinsichtlich der Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst). Nach Artikel 4 DBA gilt der Bw. in der Republik Österreich als „ansässige Person“. Die aus dem Vertragsstaat Bundesrepublik Deutschland stammenden Zinsen aus einem Sparguthaben bei einem deutschen Kreditinstitut wurden unbestritten an den in der Republik Österreich ansässigen Bw. gezahlt und dürfen nach Art. 11 DBA **nur** „im anderen Staat“ (nämlich Republik Österreich) besteuert werden. Diese Vertragsbestimmung weist somit das alleinige Besteuerungsrecht für diese Zinsen dem Ansässigkeitsstaat Republik Österreich zu. Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass der Bw. mit diesen Zinseinkünften der österreichischen Besteuerung unterliegt.

Nach § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 2003/71 sind nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 (= Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten) bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern.

Nach dieser Gesetzesbestimmung werden somit solche ausländische Kapitalerträge mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert. Da diese Einkünfte bzw. Kapitalerträge in der Folge weder bei den Einkünften noch beim Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 zu berücksichtigen sind, hat dieser Sondersteuersatz wie die KEST- Endbesteuerung gem. § 97 EStG Abgeltungswirkung. Solche (ausländischen) Kapitalerträge, für welche keine KEST abgezogen wurde, aber gemäß § 37 Abs. 8 EStG mit einer „flat tax“ iHv 25 % unabhängig von der persönlichen Progression besteuert werden, müssen in die EStErklärung (Kz 754, siehe do. Einkommensteuererklärung 2008) aufgenommen werden. Durch diese in einer eigenen Schedule unabhängig von den anderen Einkünften zu erfolgende Einkommensteuerveranlagung tritt bei der Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen eine Gleichbehandlung solcher ausländischen Kapitalerträge mit jenen inländischen Kapitalerträgen ein, für die nach § 93 iVm § 97 EStG die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (KESt, konzipiert als Quellensteuer) erhoben und durch diesen Steuerabzug die Einkommensteuer als abgegolten gilt. Durch den Sondersteuersatz gemäß § 37 Abs. 8 EStG werden im Ergebnis solche ausländische Kapitalerträge (Zinsen) hinsichtlich der Steuerabgeltung (§ 97 EStG) den inländischen Kapitalerträgen gleichgestellt (vgl. Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, § 27 EStG Rz 34, § 37 EStG Rz 91-93).

Der Bw. unterliegt, ohne dass es auf die Staatsangehörigkeit ankommt, auf Grund seines inländischen Wohnsitzes gemäß § 1 EStG der unbeschränkten Steuerpflicht. Durch die in Frage stehenden Einkommensteuerveranlagungen 2004 bis 2008 wurden, was außer Streit steht, die vom Bw. bezogenen Kapitalerträge (Zinsen) aus ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragsteuerabzug (in Deutschland wird eine Quellensteuer auf Kapitalerträge erst ab 1. Jänner 2009 erhoben) gemäß § 37 Abs. 8 EStG mit einem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert und gilt die Einkommensteuer als abgegolten. Durch die gegenständliche „Quasi-Endbesteuerung durch Veranlagung“ wird der Bw. mit ausländischen Zinsen hinsichtlich der Steuerbelastung gleichgestellt einem Steuerpflichtigen mit inländischen Zinserträgen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten, bei denen die Einkommensteuer gemäß § 97 EStG durch Abzug von 25 % KEST abgegolten ist. Einer solche Besteuerung nach § 37 Abs. 8 EStG mit dem Sondersteuersatz von 25 % unterliegt in gleicher Weise ein unbeschränkt steuerpflichtiger österreichischer Staatsangehöriger hinsichtlich seiner Kapitalerträge aus

ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragsteuerabzug. Auf Grund der dargestellten innerstaatlichen Rechtslage bestehen keine Bedenken, dass die Besteuerung der vom Bw. von einem deutschen Kreditinstitut bezogenen ausländischen Zinsen mit dem Sondersteuersatz von 25 % verbunden mit der Abgeltung der Einkommensteuer entsprechend der nationalen österreichischen Rechtslage erfolgt ist und sich diesbezüglich der Spruch dieser Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 als richtig erweist. Das Übereinstimmen dieser Steuervorschreibungen mit der österreichischen Rechtslage blieb auch vom Bw. unbestritten. Mit dem Vorbringen, der Sachverhalt möge entsprechend Art. 24 Abs. 1 DBA bewertet werden, wodurch die in seinem Fall praktizierte ungleiche Besteuerung ausgeschlossen werde, wendet er inhaltlich im Wesentlichen ein, die vorgenommene inländische Besteuerung stehe im Widerspruch zu dieser Bestimmung des DBA und allein deshalb seien die Einkommensteuerbescheide 2004-2008 unrichtig und die bezahlte Einkommensteuer rückzuzahlen. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet somit die Abklärung der alleinigen Streitfrage, ob der erfolgten Besteuerung dieser Zinsen die Vertragsbestimmung des Art. 24 Abs. 1 DBA entgegensteht oder anders ausgedrückt, ob durch diese Besteuerung gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 24 Abs. 1 DBA verstoßen wird.

Der Bw. gilt gemäß Art. 4 DBA auf Grund seines unstrittigen Wohnsitzes in Österreich in diesem Vertragsstaat als ansässig. Art. 11 DBA weist in einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit das Besteuerungsrecht für Zinsen „nur“ dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Bundesrepublik Deutschland kommt demzufolge nach dem DBA kein diesbezügliches Besteuerungsrecht zu. Aus Art. 11 DBA kann daher keine Rechtswidrigkeit der inländischen Besteuerung hergeleitet werden. Derartiges wurde vom Bw. selbst auch gar nicht eingewendet. Der Bw. beantragte vielmehr, „den Sachverhalt entsprechend des Artikel 24 (1) DBA- Österreich zu bewerten“ und leitet aus diesem Artikel im Wesentlichen die Schlussfolgerung ab, er dürfe nicht belastender besteuert werden wie ein österreichischer Staatsbürger, der in Deutschland ansässig ist und dort seine Einkünfte versteuert, denn dieser könne für solche Zinseinkünfte aus Deutschland und möglicherweise auch aus Österreich den Sparerfreibetrag geltend machen. Dieses Vorbringen vermag aber aus nachstehenden Gründen das Antragsbegehren des Bw. nicht zu stützen.

Artikel 24 Abs. 1 DBA hat folgenden Inhalt:

"Staatsangehörige eines Vertragsstaates dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können."

Diese Vertragsbestimmung, die dem Art. 24 des OECD- Musterabkommens 2008 entspricht, normiert ein Verbot der an die Staatsangehörigkeit anknüpfenden Diskriminierung. Absatz 1 enthält den Grundsatz, dass die an die Staatsbürgerschaft anknüpfende Diskriminierung untersagt ist und dass unter Vorbehalt der Gegenseitigkeit die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat unter gleichen Verhältnissen nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als die Staatsangehörigen des letzteren Staates. Der Ausdruck „Unter gleichen Verhältnissen“ bezieht sich auf Steuerpflichtige, die sich hinsichtlich der Anwendung der allgemeine gültigen Steuergesetze und – vorschritten in ähnlichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen befinden. Der Ausdruck „insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit“ stellt klar, dass die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen einer der Umstände ist, die bei der Feststellung heranzuziehen sind, ob Steuerpflichtige sich in ähnlichen Verhältnissen befinden. Der Ort der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen ist beim Ausdruck „unter gleichen Verhältnissen“ rechtserheblich. Ein in einem Vertragsstaat ansässiger und ein dort nicht ansässiger Steuerpflichtiger befinden sich demnach nicht in gleichen Verhältnissen (vgl. Wassermeyer/Lang/Schuch, Kommentar Doppelbesteuerung, OECD- Musterabkommen, Art. 24 Pkt. 8). Nach richtigem Verständnis der Gleichbehandlung iSd Art. 24 DBA liegen bei einem deutschen Staatsangehörigen und einem österreichischen Staatsangehörigen, die beiden ihren Wohnsitz in Österreich haben, dort nach Art. 4 DBA als ansässig gelten und wegen des inländischen Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, gleiche Verhältnisse, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, vor. Art. 24 Abs. 1 DBA untersagt daher eine andere oder belastendere („diskriminierende“) Besteuerung des deutschen Staatsangehörigen, die an der Staatsangehörigkeit anknüpft. Eine solche unterschiedliche Besteuerung abhängig von der Staatsangehörigkeit trifft aber im Gegenstandsfall keinesfalls zu, unterlagen doch – wie oben ausführlich dargelegt- in den Jahren 2004 bis 2008 in Österreich wohnende unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen unabhängig von ihrer österreichischen oder deutschen Staatsangehörigkeit mit ihren „Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragsteuerabzug“ gemäß § 37 Abs. 8 EStG einer der KESTEndbesteuerung angenäherten 25 % Abgeltungsteuer. Deshalb liegt in der Besteuerung dieser ausländischen Zinseinkünfte keine unterschiedliche („diskriminierende“) Steuerbelastung des Bw. anknüpfend an dessen deutsche Staatsangehörigkeit. Wenn demgegenüber der Bw. im Wesentlichen argumentiert, die Anwendung der Bestimmung des Art. 24 Abs. 1 DBA würde die in seinem Fall praktizierte ungleiche Besteuerung ausschließen, dann ist darauf wie folgt einzugehen. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen lassen in einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit erkennen, dass der Bw. den dieser Vertragsbestimmung beizumessenden Regelungsinhalt letztlich verkennt was ihn zu seiner in der Berufung vertretenen Schlussfolgerung gelangen ließ. Abweichend von der Meinung des

Bw. kommt es nämlich bei vorliegendem Sachverhalt hinsichtlich der Beurteilung der Gleichbehandlung allein darauf an, dass der in Österreich ansässige deutsche Staatsangehörige (Bw) durch die Besteuerung mit dem Sondersteuersatz von § 37 Abs. 8 EStG in Österreich keiner „belastenderen“ Besteuerung unterworfen wurde als ein in Österreich ansässiger österreichischer Staatsangehöriger. Der Berufungshinweis auf Art. 24 Abs. 1 DBA vermag daher den Vorwurf der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nicht zu stützen. Die mit den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2008 erfolgten Steuervorschreibungen stehen somit nicht im Widerspruch zu dieser Vertragsbestimmung des DBA.

Zusammenfassend folgt daraus, dass sich der jeweilige Spruch der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 auch unter Bewertung des Sachverhaltes entsprechend Art. 24 Abs. 1 DBA als richtig erweist und somit die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Aufhebung dieser Bescheide und dementsprechender Rückzahlung der geleisteten Einkommensteuerzahlungen nicht vorliegen. Das Finanzamt hat im Ergebnis zu Recht mit dem bekämpften Bescheid vom 25. Februar 2001 den Antrag „betreffend Rückzahlung von Einkommensteuer“ abgewiesen. Über die gegenständliche Berufung war demzufolge spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Juni 2012