

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Richter Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Senatsmitglieder Richter Dr. Helmut Mittermayr, Christian Nemeth (Ärztekammer) und Leopold Pichlbauer (Arbeiterkammer) in der Beschwerdesache E H, Str, PLZ S, St.Nr.: Zahl1 gegen die Bescheide des FA Grieskirchen S vom 15.05.2009 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 in der Sitzung am 3. November 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Auf Basis der EU-Zinsrichtlinie (Richtlinie 2003/48/EG vom 3. Juni 2003) wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin (Bf) in den Jahren 2005 und 2006 ausländische Kapitaleinkünfte (Zinserträge) erzielt hat. Die Bf wurde vom Finanzamt daraufhin mit **Vorhalt vom 11.11.2008** aufgefordert, die Höhe ihrer Kapitaleinkünfte bekannt zu geben.

Mit 19.11.2008 wurden von der Bf die **Einkommensteuererklärungen für 2005 und 2006** abgegeben.

In den **Einkommensteuerbescheiden für 2005 und 2006 vom 15.05.2009** wurde die Einkommensteuer mit 271,83 € bzw. 281,97 € festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus :

"Gemäß § 97 Abs.1 und 2 EStG 1988 ist die Einkommensteuer für endbesteuerte Kapitalerträge mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. In einer Kontrollrechnung wird die auf die endbesteuerten Kapitalerträge entfallende Tarifsteuer mit der Kapitalertragsteuer dieser Kapitalerträge verglichen. Sollte die Tarifsteuer geringer sein als die Kapitalertragsteuer, werden die endbesteuerten Kapitalerträge in das

steuerpflichtige Einkommen einbezogen und die Kapitalertragsteuer angerechnet. Soweit dieser Kapitalertragsteuer keine auf andere Einkünfte entfallende Einkommensteuer gegenübersteht, ist die Kapitalertragsteuer zu erstatten. Vermittelt der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag, ist nur die den Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag übersteigende Kapitalertragsteuer zu erstatten.

Gemäß § 97 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Dies gilt für **veranlagungspflichtige ausländische Kapitalerträge entsprechend (§ 37 Abs. 8 EStG 1988)** und bedeutet, dass in Fällen, in denen ausländische Kapitalerträge tarifversteuert werden, eine Steuer erhoben wird, die mindestens dem vermittelten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Kinderabsetzbetrag entspricht. Es wurde daher € an Einkommensteuer für ausländische Kapitalerträge zusätzlich berücksichtigt.

Optieren Steuerpflichtige, die ihrem (Ehe-)Partner den Alleinverdienerabsetzbetrag gem. § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vermitteln, gem. § 97 Abs 4 EStG 1988 mit ausländischen fixsatzendbesteuerten Kapitalerträgen zur Besteuerung zum "normalen" Einkommensteuertarif, hat eine Festsetzung der 25%-igen Fixsatzsteuer bis zur Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages zu erfolgen, um eine steuerliche Gleichstellung mit KESTendbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen zu erreichen."

Mit **Schreiben vom 29.5.2009** erhab die Abgabepflichtige Berufung (nunmehr **Beschwerde**) gegen diese Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 und begründete diese folgendermaßen:

"Ich habe in beiden Jahren Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen erzielt, die grundsätzlich gem. § 37 Abs. 8 mit 25% zu versteuern sind.

Die Einkünfte stammen überwiegend aus Zinsen einer deutschen Anleihe die sich bei einer deutschen Bank im Depot befindet, bzw. aus der Verzinsung von Verrechnungsguthaben und sind im Detail den Steuererklärungen zu entnehmen.

Da ich in beiden Jahren neben diesen Einkünften lediglich geringe Einkünfte aus endbesteuerten inländischen Kapitalerträgen bezogen habe, optierte ich zur Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif.

In den angefochtenen Bescheiden wurde zusätzlich zur Tarifsteuer gem. § 33 Abs 1 EStG (iHv 0,--) eine Mindeststeuer (Alleinverdiener-/Kinderabsetzbetrag) iHv 271.83 (2005) bzw. 281,97 (2006) vorgeschrieben.

Begründet wurde die Vorschreibung der Mindeststeuer wie folgt:

"Gemäß § 97 Abs.1 und 2 EStG 1988 ist die Einkommensteuer für endbesteuerte Kapitalerträge mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. In einer Kontrollrechnung wird die auf die endbesteuerten Kapitalerträge entfallende Tarifsteuer mit der Kapitalertragsteuer dieser Kapitalerträge verglichen. Sollte die Tarifsteuer geringer sein als die Kapitalertragsteuer, werden die endbesteuerten Kapitalerträge in das

steuerpflichtige Einkommen einbezogen und die Kapitalertragsteuer angerechnet. Soweit dieser Kapitalertragsteuer keine auf andere Einkünfte entfallende Einkommensteuer gegenübersteht, ist die Kapitalertragsteuer zu erstatten. Vermittelt der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag, ist nur die den Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag übersteigende Kapitalertragsteuer zu erstatten.

Gemäß § 97 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Dies gilt für veranlagungspflichtige ausländische Kapitalerträge entsprechend (§ 37 Abs. 8 EStG 1988) und bedeutet, dass in Fällen, in denen ausländische Kapitalerträge tarifversteuert werden, eine Steuer erhoben wird, die mindestens dem vermittelten Alleinverdienerabsetzbetrag oder Kinderabsetzbetrag entspricht. Es wurde daher € an Einkommensteuer für ausländische Kapitalerträge zusätzlich berücksichtigt.

Optieren Steuerpflichtige, die ihrem (Ehe-)Partner den Alleinverdienerabsetzbetrag gem. § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vermitteln, gem. § 97 Abs 4 EStG 1988 mit ausländischen fixsatzendbesteuerten Kapitalerträgen zur Besteuerung zum "normalen" Einkommensteuertarif, hat eine Festsetzung der 25%-igen Fixsatzsteuer bis zur Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages zu erfolgen, um eine steuerliche Gleichstellung mit KESTendbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen zu erreichen."

Meines Erachtens findet diese Vorgangsweise im geltenden Einkommensteuerrecht keine Deckung.

Der 3. Teil des EStG regelt den Einkommensteuertarif, wobei gem. § 33 Abs. 1 EStG für Einkünfte bis 10.000 Euro der Steuersatz 0% beträgt. § 37 Abs. 8 EStG stellt eine Regelung für Progressionsermäßigung und Sondergewinne dar und ist u.a. für Einkünfte aus nicht im Inland bezogenen Kapitalerträgen anzuwenden, wobei die Möglichkeit besteht zur Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif zu optieren:

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden.

Im 6. Teil des ESTG sind Regelungen hinsichtlich des Steuerabzuges vom Kapitalertrag getroffen. In § 97 Abs. 4 ESTG sind Bestimmungen hinsichtlich der Option zum allgemeinen Steuertarif zu finden:

4) Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

- 1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.**
- 2. Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Der Kinderabsetzbetrag ist dabei im Jahr 1999 mit 475 S monatlich, in den Jahren 2000 und 2001 mit 700 S monatlich und ab dem Jahr 2002 mit 50,90 Euro monatlich anzusetzen.**

Die einschränkende Regelung des § 97 Abs. 4 Zi 2 ist lediglich auf die Anrechnung bereits einbehaltener Steuerbeträge im Erstattungsverfahren anzuwenden. Dem Gesetzestext ist nicht zu entnehmen, dass eine Steuervorschreibung in Form einer Mindeststeuer bei jenen Steuerpflichtigen, die einerseits ausländische Kapitalerträge erzielen, andererseits den Anspruch auf Alleinverdienerabsetz beim Ehegatten vermitteln, zu erfolgen hat.

Dies lässt sich auch nicht aus der im § 37 Abs 8 ESTG zitierten sinngemäßen Anwendung des § 97 Abs. 4 Zi 2 ableiten, da die sinngemäße Anwendung einer Vorschrift die lediglich die Höhe der anzurechnenden bereits im Abzugsweg einbehaltenen Abzugssteuer regelt, nicht dazu führen kann, dass eine Mindeststeuer für ausländische Kapitalerträge vorgeschrieben wird, die im Steuertarif des ESTG keine Deckung findet.

Im Fall der Vorlage der Berufung an den UFS wird die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung** und Entscheidung durch den **Senat** beantragt.

Die seitens der Finanzbehörde gewählte Vorgangsweise steht auch im Widerspruch zu den Grundsätzen von **Treu und Glauben**, da in den Steuerberechnungsprogrammen des BMF die Vorschreibung einer Mindeststeuer in obiger Form nicht vorgesehen war und die diesbezügliche Änderung auch für rückwirkende Zeiträume erst im Jahr 2009 vorgenommen worden ist.

Für die Entscheidung, in welcher Art Kapital veranlagt wird und welche Nettorendite letztendlich zu erzielen ist, ist als wesentlicher Entscheidungsbestandteil die Form der Besteuerung anzusehen. Rückwirkende Änderungen von Rechtsansichten bzw. Berechnungsprogrammen stellen einen Bruch des Grundsatzes von Treu und Glauben dar."

Mit **Vorlagebericht vom 17. Juni 2009** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer weiteren, per E-Mail eingebrachten mehrseitigen Ergänzung vom 21. Oktober 2015 sowie in der am 3. November 2015 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wiederholte der Vertreter der Bf im Wesentlichen das bisherige Vorbringen.

Sachverhalt

Die Bf bezog im Jahr **2005** endbesteuerungsfähige inländische Kapitalerträge in Höhe von 381,54 € von denen Kapitalertragsteuer in Höhe von 95,39 € abgezogen wurde, und ausländische Kapitalerträge in Höhe von 1.087,33 €, von denen keine Kapitalertragsteuer abgezogen wurde.

Die Bf bezog im Jahr **2006** endbesteuerungsfähige inländische Kapitalerträge in Höhe von 397,57 € von denen Kapitalertragsteuer in Höhe von 99,39 € abgezogen wurde, und ausländische Kapitalerträge in Höhe von 1.127,87 €, von denen keine Kapitalertragsteuer abgezogen wurde.

Die Bf vermittelte in beiden Jahren ihrem Ehemann den Alleinverdienerabsetzbetrag mit 4 Kindern in Höhe von 1.109 €.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen aus der Beschwerdeschrift und ist nicht strittig. Einzig strittige Frage ist, ob auf Grund der Gesetzeslage die Einkommensteuer auf die ausländischen Kapitaleinkünfte insoweit vorgeschrieben werden kann, als dadurch der Alleinverdienerabsetzbetrag durch die Bf vermittelt wird.

Rechtslage

- **§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988**, BGBl. Nr. 400/1988, in der in den Beschwerdejahren geltenden Fassung, lautet:

"Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

1. Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich
 - ohne Kind 364,00 €,
 - bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494,00 €,
 - bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669,00 €.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220,00 € jährlich. [...]"

- **Gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988** sind ausländische Kapitalerträge bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern.

Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist sinngemäß anzuwenden.

- **§ 97 Abs. 4 EStG 1988** lautet:

"Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. [...] Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

1. [...]

2. Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. [...]"

Gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer somit zu erstatten oder anzurechnen, wenn die sich nach dem progressiven Einkommensteuertarif für endbesteuerte Kapitalerträge einschließlich der gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit besonderer Einkommensteuer in Höhe von 25% der Kapitalerträge zu besteuern Erträge ergebende Einkommensteuer niedriger als die Kapitalertragsteuer ist. Die Erstattung ist gemäß § 97 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 um den Alleinverdienerabsetzbetrag zu kürzen, den die zu veranlagende Person einem anderen Steuerpflichtigen vermittelt. Diese Kürzung hat auch bei zu veranlagenden ausländischen Kapitalerträgen zu erfolgen; insoweit ist Einkommensteuer vorzuschreiben (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2011, § 97 Rz 35, sowie die dort zitierte Entscheidung UFS 4.5.2010, RV/0202-W/10).

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall bezog die Bf neben den inländischen endbesteuerten Kapitaleinkünften Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen, deren relativ geringfügige Höhe (2005: 1.087,33 €, 2006: 1.127,87)- zunächst - zu einer Tarifsteuer von 0 führte. Da allerdings im vorliegenden Fall der Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag vermittelt wird, ist § 97 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 zwingend anzuwenden, wonach eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer im Ausmaß des vermittelten Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrages ausgeschlossen ist (§ 37 Abs. 8 EStG 1988 ordnet die sinngemäße Anwendung des § 97 Abs. 4 Z 2 leg. cit. auf ausländische Kapitalerträge ausdrücklich an).

Vor dem Hintergrund dieses eindeutigen Gesetzesauftrages ist die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht zu beanstanden:

Ausländische und inländische Kapitalerträge werden dadurch gleich behandelt (vgl. VfGH 07.02.2002, G 278/01). Dies war ausdrücklich das Ziel des Gesetzgebers. Dies geht aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum BBG 2003 hervor, wo ausgeführt wird: *"Da bei Auslandsveranlagungen vielfach ein Kapitalertragsteuerabzug nicht in Betracht kommt, wird das dem Kapitalertragsteuersatz von 25% entsprechende Besteuerungsniveau durch die Einführung eines Sondersteuersatzes von 25% herbeigeführt. Die unterschiedliche Erhebungsform erscheint durch Art. 58 Abs. 1 EGV gedeckt. Die Sondersteuer entfaltet die gleiche Wirkung wie der Kapitalertragsteuerabzug,*

insbesondere führt sie auch zu den Wirkungen einer Endbesteuerung, und zwar in Form einer von den anderen Einkünften "isolierten" Besteuerung. Der Sondersteuersatz soll im Einkommensteuergesetz geregelt werden (§ 37 Abs. 8 EStG 1988). So wie nach der derzeitigen Rechtslage der Steuerpflichtige bei kapitalertragsteuerpflichtigen endbesteuerten Erträgen auf den (günstigeren) Tarifsteuersatz optieren kann, soll er auch bei Einkünften, die der Sondersteuer unterliegen, eine Veranlagung zur Anwendung der (günstigeren) Tarifsteuer beantragen können. § 97 Abs. 4 EStG 1988 soll dementsprechend erweitert werden."

Die Kürzung der Erstattung bei erfolgtem Abzug von Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen bzw. die Vorschreibung der auf den Alleinverdienerabsetzbetrag entfallenden Steuer bei ausländischen Kapitalerträgen ohne Kapitalertragsteuerabzug sind gleichwertig. Beides dient dem Zweck, dass bei unterhaltsberechtigten Ehegatten die Steuererstattung um die steuerliche Abgeltung der Unterhaltsverpflichtung beim Partner gekürzt wird. Die typisierende Rechtfertigung liegt darin, dass die Unterhaltsverpflichtung durch eigene Einkünfte des Unterhaltsberechtigten reduziert wird (vgl. Gasser in ÖStZ 1993, S 7).

Der Senat teilt deshalb die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf nicht und stellt daher keinen Antrag an den VfGH auf Durchführung eines Gesetzesprüfungsverfahrens.

Dem Vorbringen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden sei, da in den Steuerberechnungsprogrammen des BMF die Vorschreibung einer Mindeststeuer ursprünglich nicht vorgesehen und erst im Jahr 2009 vorgenommen worden sei, ist zu entgegnen, dass sich die steuerliche Behandlung der gegenständlichen ausländischen Kapitalerträge direkt aus dem Gesetz ergibt und der Zeitpunkt der Erstellung von Berechnungsprogrammen durch das BMF keinen Vertrauenschutz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben bewirken. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz BAO⁵ § 114 Tz 7 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zulässigkeit einer Revision

Die gegenständliche Rechtsfrage wurde bereits mehrfach durch Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (z.B. UFS 23.01.2012, RV/0643-G/10, UFS 04.05.2010, RV/0202-W/10) im Sinne des gegenständlichen Erkenntnisses entschieden. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehlt.

Die Revision wird daher zugelassen.

