



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. PR, Fachautor, L, vertreten durch Fa. LL Steuerberatung GesmbH, LO, vom 10. März bzw. 28. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. März 2004 betreffend Einkommensteuer 1994 und vom 28. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Einkommen	991.772,00 S	Einkommensteuer	482.724,74 S
			anrechenbare Lohnsteuer, anrechenbare ausländische Quellensteuer	-375.709,70 S
				- 13.484,82 S
				93.530,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				6.797,10 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	71.323,36 €	Einkommensteuer	56.512,24 €

		anrechenbare Lohnsteuer, anrechenbare ausländische Quellensteuer	-26.807,00 € - 545,78 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			29.159,46 €

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Selbstanzeige laut Schreiben vom 4. August 2003 gab der Bw. bekannt, dass er bereits seit längerer Zeit über ein Wertpapierdepot bei der DBank verfüge.

Aus den dort erliegenden Wertpapieren, Aktien und Investmentfondszertifikaten hätte er (ausländische !) Kapitalerträge bezogen.

Diese gliederte er unter gleichzeitiger Bekanntgabe der entsprechenden Werbungskosten und ausländischen (anrechenbaren) Quellensteuern für den Berufszeitraum **1994** – wie folgt – auf:

Art	Betrag in € (brutto)	Werbungskosten	Anrechenbare Quellensteuer (in €)
Zinsen und Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren	26.285,24	241,04	
Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften	6.324,21	212,60	948,63
Einkünfte aus ausländischen Investmentfondsanteilen	1.319,23	130,42	31,35
SUMME in €	33.928,68	584,06	979,98
SUMME in S	466.868,81	88.036,84	13.484,82

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 vom 17. März 2004** wurden – neben den bisher erklärten Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit - die oben aufgegliederten ausländischen Kapitalerträge des Jahres 1994 unter Anwendung des progressiven Einkommensteuersatzes der Einkommensteuer unterzogen.

Dagegen erhob der Pflichtige **Berufung** und begründete diese damit, dass die bis zum 1. April 2003 (Änderung ab diesem Zeitpunkt durch das Budgetbegleitgesetz 2003) erfolgte Besteuerung ausländischer Kapitalerträge bei natürlichen Personen in Österreich offenkundig nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar gewesen wäre. Insbesondere hätte die für den gegenständlichen Veranlagungszeitraum 1994 maßgebende Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte der in Art. 40 EWR-Abkommen verankerten Kapitalverkehrsfreiheit widersprochen.

Es wurde daher beantragt, die erklärten ausländischen Kapitalerträge unter unmittelbarer Anwendung des Art. 40 EWR-Abkommen iVm der durch Anhang XII Art. 1 der genannten Richtlinie 88/361/EWG entsprechend der Besteuerung von inländischen Kapitalerträgen bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen und unter Anrechnung etwaiger ausländischer Quellensteuern mit einem besonderen Steuersatz von **22 %** und gegebenenfalls mit den Wirkungen der Endbesteuerung zu besteuern.

Für den Veranlagungszeitraum **2002** erklärte der Pflichtige folgende ausländische Kapitalerträge bzw. damit zusammenhängende Werbungskosten und im Ausland entrichtete anrechenbare Quellensteuern:

Art	Betrag in € (brutto)	Werbungskosten	Anrechenbare Quellensteuer (in €)
Zinsen und Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren	106.859,50	2.496,14	
Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften	3.638,50	436,70	545,78
SUMME	110.498,--	2.932,84	545,78

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 28. Jänner 2004** wurden die angeführten Kapitalerträge nach Abzug der Werbungskosten ebenfalls unter Anwendung des progressiven Steuersatzes zur Gänze der Einkommensteuer unterzogen. Die Verweigerung einer begünstigten Besteuerung wurde mit der für den gegenständlichen Veranlagungszeitraum geltenden Gesetzeslage begründet.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der Pflichtige **Berufung** und beantragte zunächst die Besteuerung der ausländischen Dividendeneinkünfte – anlaog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003 – mit einem besonderen Steuersatz von 25 % unter Anrechnung der erklärten ausländischen Quellensteuern.

Er verwies diesbezüglich auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 19. Februar 2004.

Mit Schreiben vom 22. April 2004 weitete der Bw. sein Berufungsbegehren dahingehend aus, dass er nunmehr die Besteuerung mit einem besonderen Steuersatz mit den Wirkungen der Endbesteuerung auch zusätzlich für die Zinsen und Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren beantragte. Er begründete dies damit, dass die bis zum 1. April 2003 geltende österreichische Gesetzeslage zur Besteuerung ausländischer Kapitalerträge offenkundig nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar wäre.

Mit Vorlagebericht vom 19. Juli 2004 wurden die oben angeführten Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl.Nr. 71/2003, welches erstmals auf Kapitalerträge, die nach dem 31. März 2003 zugeflossen sind, anzuwenden ist, wurden Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an **ausländischen** Kapitalgesellschaften mit dem jeweiligen vollen progressiven Steuersatz erfasst. Die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 4 EStG 1988, somit die Halbsatzbesteuerung, kam in diesen Fällen – im Gegensatz zur Situation bei **inländischen** Beteiligungserträgen – nicht zum Tragen. Ebenso war die Endbesteuerung im Sinne des § 93 EStG 1988 ex lege lediglich auf **inländische** Kapitalerträge bzw. **im Inland** bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren anwendbar.

Im Ergebnis führte diese differenzierte Besteuerung zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen zu einer wesentlich höheren Einkommensteuerbelastung von ausländischen Kapitalerträgen und erhob sich damit die Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität der österreichischen Regelung.

Durch das **Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl.Nr. 71/2003**, wurden ausländische Kapitalerträge, die ab 1. April 2003 zufließen, inländischen gleichgestellt (§ 37 Abs. 8, § 97 Abs. 4 EStG 1988).

Nach **§ 37 Abs. 8 EStG 1988 idF des zitierten Budgetbegleitgesetzes 2003** sind folgende Einkünfte oder 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:

1. *Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.*
2. *Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.*
3. *Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.*
4. *Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinnen, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.*
5. *Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.*

Bei den **Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988** handelt es sich um

- *Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (lit. a).*
- *Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaften (lit. b).*
- *Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes (lit. c).*

Kapitalerträge im Sinne des **§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988** sind

- *Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (lit. a).*
- *Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt (lit. b).*

Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren im Sinne des **§ 93 Abs. 3 EStG 1988** sind

Kapitalerträge aus

- *Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31.12.1983 in Schilling oder Euro begeben wurden (Z 1),*
- *Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31.12.1988 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden (Z 2),*
- *Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen (Z 3),*
- *genauer definierten Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefond im Sinne des Investmentfondsgesetzes (Z 4),*
- *Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds sowie Immobilienfonds (Z 5),*
- *Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes (Z 6),*
- *Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds, der Anteile an anderen in- oder ausländischen Kapitalanlagefonds hält (Z 7).*

Am **15. Juli 2004** entschied der **EuGH** in der **Rechtssache C-315/02** betreffend ein nach Art. 234 EG vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in dem bei diesem anhängigen **Rechtsstreit Lenz** gegen die Finanzlandesdirektion für Tirol vorgelegten Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der **Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 und Art. 58)** wie folgt:

1) *Die Art. 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 und 58 Absätze 1 und 3 EG) stehen einer Regelung entgegen, die nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % und der normalen*

Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge anderer Mitgliedsstaaten zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.

2) Die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedsstaat dieselben Steuervorteile wie den Beziehern österreichischer Kapitalerträge zu gewähren, lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass die Einkünfte der in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Gesellschaften dort einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegen.

Der EuGH hatte damit festgestellt, dass die auf Grund der bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 geltenden österreichischen Gesetzeslage differenzierte Besteuerung von inländischen und ausländischen Kapitalerträgen **nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar** wäre.

Grundsätzlich sind Gemeinschaftsnormen unmittelbar anwendbar.

Auf Grund der ständigen Judikatur des EuGH ist im Falle einer Kollision innerstaatlicher und gemeinschaftsrechtlicher Normen vom Vorrang des Gemeinschaftsrechtes auszugehen.

In Anwendung der europäischen Rechtsvorschriften und der maßgeblichen österreichischen Normen ist grundsätzlich jener Besteuerungsmodus zu wählen, der den Anforderungen beider Rechtssysteme gerecht wird.

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze war im Zusammenhang mit der berufsgegenständlichen Problematik zunächst festzustellen, dass einerseits schon bisher die oben angeführten inländischen Kapitalerträge mit 25 % endbesteuert wurden.

Andererseits sind nach der für Zeiträume ab 31. März 2003 geltenden Sonderbesteuerung gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 die dort angeführten Kapitalerträge EU-konform ebenfalls mit 25 % unter Anrechnung der bezahlten Quellensteuer zu besteuern. Eine Veranlagung nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 findet nur in Ausnahmefällen statt.

Konsequenz des zitierten Urteiles des EuGH vom 15. Juli 2004 musste also sein, dass auch bereits vor In-Kraft-Treten des Budgetbegleitgesetzes 2003 ausländische Kapitalerträge dem bisher bloß auf inländische Kapitalerträge angewendeten Steuersatz zu unterwerfen sind (eine gleichartige Vorgangsweise wurde auch in der Verwaltungspraxis eingeschlagen – siehe BMF 30.7.2004, 06 1602/2-IV/6/04).

Im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 11.12.2003, 99/14/0081) hatte dies bereits ab dem Beitritt des Österreichs zum EWR – somit **ab 1.1.1994** – zu gelten (siehe Toifl, EuGH: Besteuerung ausländischer Dividenden mit dem Normalsteuersatz gemeinschaftswidrig!, in: RdW 2004/448; in diesem Sinne auch die Verwaltungspraxis – siehe ÖStZ 2004/886).

Es waren also ab 1994 jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt sind (§ 37 Abs. 8 EStG 1988), im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem Steuersatz, wie er auch bisher auf

inländische Kapitalerträge angewendet wurde, zu besteuern. Alternativ dazu hätte die Tarifbesteuerung (sämtlicher in- und ausländischen) Kapitalerträge vorgenommen werden können, wobei diesfalls ausländische Dividenden – ebenso wie inländische – mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern gewesen wären.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die Abzugsteuer für inländische Kapitalerträge (Kapitalertragsteuer) im Jahr 1994 gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl.Nr. 818/1993, einheitlich **22 %** betrug. Erst mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl.Nr. 201/1996, wurde der Steuersatz einheitlich mit Wirkung für Zeiträume nach dem 30. Juni 1996 auf 25 % erhöht.

Im Sinne einer Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalerträge und der Wahl einer Besteuerungsweise, die sowohl den europäischen Rechtsvorschriften und dem innerstaatlichen Recht gerecht wird, war dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Jahres 1994 auch insofern beizutreten, als für die ausländischen Kapitalerträge ein Steuersatz von 22 % zu gewähren war.

Insgesamt waren also die ausländischen Kapitalerträge des Bw. zwecks Vermeidung der Anwendung einer europarechtswidrigen Norm antragsgemäß grundsätzlich der **Abzugsteuer (1994 in Höhe von 22 % und 2002 in Höhe von 25 %)** zu unterziehen.

Allerdings konnten bei dieser pauschalen Besteuerung analog der Behandlung inländischer Kapitalerträge keine Werbungskosten berücksichtigt werden (§ 97 Abs. 1 iVm §§ 93 und 95 EStG 1988; Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 2 zu § 95 und Tz 4/2 zu § 97). Abweichend vom Berufungsbegehren, das von einer Berechnung der Abzugssteuer von den Nettokapitalerträgen (nach Abzug der Werbungskosten) ausging, waren daher die Bruttobeträge der ausländischen Kapitalerträge als Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer heranzuziehen.

Die Höhe dieser ausländischen (Brutto-)Kapitalerträge wurde entsprechend den vorgelegten Unterlagen für 1994 mit 466.869,-- S (33.928,68 €) und für 2002 mit 110.498,-- €, wobei von einer Unterscheidung bzw. Prüfung, ob diese aus Dritt- oder Mitgliedsstaaten bezogen worden waren, abzusehen war, da nach herrschender internationaler (und auch nationaler !) Praxis, von welcher abzuweichen kein Grund gesehen wird, der europäische Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit auch bei Drittstaateneinkünften anzuwenden ist (Toifl, a.a.O., RdW 2004/448).

Die Quellensteuerbeträge in Höhe von 13.484,82 S (979,98 €) für das Jahr 1994 und 545,78 € für das Jahr 2002 wurden angerechnet.

Den veranlagten Einkünften waren die ausländischen Kapitalerträge auf Grund obiger Ausführungen **nicht** zuzurechnen.

Die Einkommensteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre wurde demnach folgendermaßen berechnet:

Einkommensteuer 1994:

(Beträge in ATS)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	24.125,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	<u>1.008.647,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.032.772,00
Sonderausgaben (lt. Erstbescheid)	- 41.000,00
Einkommen	991.772,00
Gerundetes (Welt-)Einkommen	991.800,--
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	388.900,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 8.840,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>- 4.000,00</u>
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge (Tarifsteuer)	369.560,00
+ Sondersteuer/Kapitalerträge (22 % von 466.869,00) lt. Berufungsentscheidung	+ 102.711,00
+ Steuer/sonstige Bezüge (lt. Erstbescheid)	<u>+ 10.453,74</u>
Einkommensteuer	482.724,74
- Lohnsteuer (lt. Erstbescheid)	- 375.709,70
- Anrechenbare ausländische Quellensteuer lt. Berufungsentscheidung	<u>- 13.484,82</u>
Einkommensteuer (gerundet)	93.530,00

Einkommensteuer 2002:

(Beträge in €)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	3.582,27
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	<u>68.054,89</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	71.637,16
- Sonderausgaben (lt. Erstbescheid)	<u>- 313,80</u>
Einkommen	71.323,36
+ Ausländische Einkünfte lt. KZ 440 (lt. Erstbescheid)	<u>+ 7.860,76</u>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	79.184,12
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	31.342,36
Steuer für Durchschnittssteuersatz	31.342,36
Durchschnittssteuersatz	39,58 %
39,58 % von 71.323,36 (Tarifsteuer)	28.229,79
+ Sondersteuer/Kapitalerträge lt. Berufungsentscheidung (25 % von 110.498,00)	+ 27.624,50
+ Steuer/sonstige Bezüge (lt. Erstbescheid)	<u>+ 657,95</u>
Einkommensteuer	56.512,24
- Lohnsteuer (lt. Erstbescheid)	- 26.807,00
- Anrechenbare ausländische Quellensteuer lt. Berufungsentscheidung	<u>- 545,78</u>
Einkommensteuer	29.159,46

Linz, am 25. März 2005