



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0398-L/05,
GZ. RV/0090-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des PR, LT, vertreten durch LG, LO, vom 7. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 11. August 2004 betreffend **Einkommensteuer 1995 und 1996** entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO **endgültig** festgesetzt.

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

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	1.229.303,00 S	Einkommensteuer	635.105,77 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-467.288,50 S
			anrechenbare ausländische Quellensteuer	- 28.121,65
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)				139.696,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				10.152,10 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	1.019.234,00 S	Einkommensteuer	601.940,34 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-395.412,30 S
			anrechenbare ausländische Quellensteuer	- 24.820,28
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)				181.708,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				13.205,24 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog in den berufsgegenständlichen Zeiträumen 1995 und 1996 laut seinen Einkommensteuererklärungen neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus selbständiger Arbeit und Funktionsgebühren (Sonstige Einkünfte/nur 1995).

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

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

Diese gliederte er unter gleichzeitiger Bekanntgabe der entsprechenden Werbungskosten und ausländischen (anrechenbaren) Quellensteuern u.a. für die Berufszeiträume 1995 und 1996 – wie folgt – auf:

1995

Art	Betrag in € (brutto)	Werbungskosten (in €)	Anrechenbare Quellensteuer (in €)
Zinsen und Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren			
1. Deutschland	23.949,46		219,87
2. Japan (T/USD-Bonds)	141,49		
3. Int. Organisationen (Sozialentwicklungsfonds des Europarates)	3.197,89		
Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften (Deutschland)	16.242,36	300,17	1.796,40
Einkünfte aus ausländischen Investmentfondsanteilen (Deutschland)	1.589,48	12,93	27,41

SUMME in €	45.120,68	585,24	2.043,68
SUMME in S	620.874,09	8.053,08	28.121,65

1996

Art	Betrag in € (brutto)	Werbungskosten (in €)	Anrechenbare Quellensteuer (in €)
Zinsen und Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren			
1. Deutschland	45.374,55	642,31	
- davon bis 30.6.1996	27.319,54		
- davon ab 1.7.1996	18.055,01		
2. Japan (T /USD-Bonds)	2.788,80		
- davon vor 30.6.1996	2.788,80		
3. Int. Organisationen (Sozialentwicklungsfonds des Europarates)	3.806,50		
- davon ab 1.7.1996	3.806,50		
Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften (Deutschland)	11.808,12	722,18	1.771,22
- davon vor 30.6.1996	7.246,77		
- davon ab 1.7.1996	4.561,35		
Einkünfte aus ausländischen Investmentfondsanteilen (Deutschland)	1.313,50	39,16	32,54
- davon ab 1.7.1996	1.313,50		
SUMME in €	65.091,47	1.403,65	1.803,76
SUMME in S	895.678,15	19.314,65	24.820,28
- davon Zufluss bis 30.6.1996	514.017,45		
- davon Zufluss ab 1.7.1996	381.660,70		

Mit **vorläufigen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1995 und 1996 vom 5. April 2004** wurden im wiederaufgenommenen Verfahren – neben den bisher erklärten Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie Funktionsgebühren – die oben aufgegliederten ausländischen Kapitalerträge der Jahre 1995 bzw. 1996 unter Anwendung des progressiven Einkommensteuersatzes als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterzogen, wobei diese jedoch auf Grund eines Versehens nur zum Teil (1995: 393.452,00 S anstatt 612.824,00 S; 1996: 723.818,00 S anstatt 876.363,00 S) erfasst wurden.

Die Vorläufigkeit begründete das Finanzamt mit dem noch offen Ausgang des beim EuGH anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens bezüglich der Behandlung ausländischer Kapitalerträge.

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), indem er feststellte, dass die auf Grund der bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 geltenden Gesetzeslage differenzierte Besteuerung von inländischen und ausländischen Kapitalerträgen **nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar** wäre.

Mit **Bescheiden vom 11. August 2004** wurden die oben angeführten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 vom 5. April 2004 hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen **gemäß § 293 BAO** insofern berichtigt, als nunmehr jeweils der ziffernmäßig korrekte (höhere) Betrag (1995: 612.824,00 S; 1996: 876.363,00 S) in Ansatz gebracht wurde.

Gegen diese Bescheide erhob der Pflichtige mit für die Jahre 1995 und 1996 getrennten Schreiben vom 7. September 2004 **Berufung**.

Die Berufungen waren einerseits gegen die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie andererseits gegen die Vorläufigkeit an sich gerichtet.

Begründend führte der steuerliche Vertreter des Bw's im Wesentlichen aus, *dass die Besteuerung ausländischer Einkünfte aus Zinsen und Erträgen aus festverzinslichen Wertpapieren, ausländischen Dividenden und ausländischen Einkünften aus Investmentfonds mit dem vollen Einkommensteuersatz gegen Art. 56 des EG-Vertrages verstoße, wonach alle Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten verboten wären (Kapitalverkehrsfreiheit). Die Anwendung des progressiven Steuersatzes bei der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge verstoße somit gegen Gemeinschaftsrecht. Der Bw verwies auf die diesbezügliche Änderung durch das BBG 2003, indem in- und ausländische Kapitalerträge gleichgestellt worden waren, sowie auf die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes, insbesondere das zwischenzeitige Urteil des EuGH vom 15.7.2004, Rs C-315/02, Lenz, wonach die Versagung der Abgeltungswirkung eines Quellensteuerabzuges für ausländische Kapitalerträge als im Widerspruch zur Kapitalverkehrsfreiheit qualifiziert worden wäre.*

Insbesondere nahm er aber auch auf die Reaktion des österreichischen BMF auf das Urteil des EuGH in der Rs Lenz Bezug, wonach nach dessen Ansicht ausländische Kapitalerträge auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für die Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG idF BBG 2003 mit einem Steuersatz von 25% zu besteuern wären. Unter ausländische Kapitalerträge, die nach dem BBG 2003 nach § 37 Abs. 8 EStG zu versteuern wären, würden jedenfalls ausländische Zinsen und Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren,

Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds sowie ausländische Dividenden fallen. In diesem Zusammenhang machte der Bw darauf aufmerksam, dass der Steuersatz auf vergleichbare inländische Kapitalerträge bis 30.6.1996 gemäß § 95 Abs. 1 EStG idF BGBl 1993/818 22% betragen hätte. Im gegebenen Sachverhalt seien die angeführten Kapitaleinkünfte mit einem 22%igen Steuersatz zu besteuern.

Es wurde daher beantragt, die ausländischen Einkünfte aus Zinsen und Erträgen aus festverzinslichen Wertpapieren, aus Investmentfonds und ausländischen Dividenden mit einem besonderen Steuersatz von 22% zu besteuern.

Zwischenzeitig waren wegen derselben Rechtsproblematik (Besteuerung ausländischer Kapitalerträge) eingebrachte Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide 1994 und 2002** dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Mit **Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. März 2005, RV/0680-L/04**, wurden diese Berufungen insofern stattgebend erledigt, als die ausländischen Kapitalerträge des Bw's zwecks Vermeidung der Anwendung einer europarechtswidrigen Norm antragsgemäß der Abzugssteuer unterzogen wurden. Die Höhe der Abzugssteuer wurde für 1994 mit 22% bemessen, jene für 2002 mit 25%.

Im Gefolge dieser Berufungsentscheidung wurden seitens des Finanzamtes die Berufungen betreffend **Einkommensteuer 1995 und 1996 mit Berufungsvorentscheidungen vom 13. April 2005** ebenfalls im Sinne der zitierten Entscheidung erledigt, indem die ausländischen Kapitalerträge der Abzugsbesteuerung unterzogen wurden. Das Ausmaß der Abzugssteuer wurde jedoch generell mit 25% bemessen, die Einkommensteuer endgültig festgesetzt.

Am **17. Mai 2005** wurde seitens des Bw's hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 abermals „Berufung“ erhoben; die betreffenden Schreiben wurden – weil gegen Berufungsvorentscheidungen gerichtet – als **Vorlageanträge** gewertet.

Begründend führte der Bw darin Folgendes aus:

Seitens des österreichischen BMF wäre in Reaktion auf die Entscheidung des EuGH in der Rs Lenz festgehalten worden, dass jene ausländischen Kapitalerträge, die durch das BBG 2003 gemäß § 37 Abs. 8 EStG in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt würden, auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 inländischen Kapitalerträgen gleichzustellen seien.

Da der Steuersatz auf vergleichbare inländische Kapitalerträge bis 30.6.1996 gemäß § 95 Abs. 1 EStG idF BGBl 1993/818 22% betragen habe, seien auch die maßgeblichen Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen mit 22% zu besteuern.

Für den Fall der Berufungsentscheidung durch den UFS **beantragte** der Bw gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die **Abhaltung einer mündlichen Verhandlung** sowie gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**.

Mit **Vorlagebericht vom 23. Mai 2005** wurden die Berufungen betreffend Einkommensteuer 1995 und 1996 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen eines Telefonates mit der steuerlichen Vertreterin des Bw's am 16. Jänner 2008 wurde erörtert, dass bei einer grundsätzlich beabsichtigten Stattgabe des Berufungsbegehrens seitens der ho. Referentin ein geringfügig höherer Betrag (ca. 20 €) an Einkommensteuer 1996 als beantragt errechnet worden wäre. Dies wurde seitens der steuerlichen Vertreterin akzeptiert.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2008 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und mündliche Verhandlung **zurückgezogen**.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Zulässigkeit der Berufung:

Wie aus der Aktenlage hervorgeht, waren die den Gegenstand des gegenständlichen Verfahrens bildenden Berufungen gegen die die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 berichtigenden Bescheide vom 11. August 2004 gerichtet.

Die Berichtigung war hinsichtlich des Ansatzes der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt.

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Die Berichtigung ist stets – wie im gegenständlichen Fall auch geschehen – mit Bescheid vorzunehmen. Sein Spruch hat lediglich auszusprechen, inwieweit der Spruch des fehlerhaften Bescheides eine Berichtigung oder Ergänzung erfährt.

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern tritt hinzu und ergänzt den berichtigten Bescheid, sodass beide Bescheide eine Einheit bilden (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 18f zu § 293 und die dort zit. Jud.).

Eine Berufung gegen den Berichtigungsbescheid kann nach herrschender Lehre und Judikatur in der Regel nicht auch den berichtigten Bescheid anfechten.

Ausnahmsweise, nämlich wenn erst aus der berichtigten Fassung zu erkennen ist, dass und in welchem Ausmaß dieser einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des

Betroffenen bedeutet, besteht die Möglichkeit, in einem Rechtsmittel gegen den Berichtigungsbescheid nicht nur die Überprüfung der Zulässigkeit der Berichtigung, sondern auch die Überprüfung des Bescheides in seiner berichtigten Fassung zu begehren (Ritz, a.a.O., Tz 20 zu § 293 und die dort zit. Jud., vor allem VwGH 18.6.1974, 278/74).

Eine solche Ausnahmesituation – wie zuletzt beschrieben – war im gegenständlichen Fall nach ho. Ansicht gegeben. Der fehlerhafte, viel zu niedrige Ansatz der Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Einkommensteuerbescheiden 1995 und 1996 vom 5. April 2004 konnte den Pflichtigen nicht erkennen lassen, inwieweit eine Tarifbesteuerung seiner in viel höherem Ausmaß erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen tatsächlich durchgeführt bzw. in seine Rechte eingegriffen hatte. Auch bei Erkennen eines etwaigen Irrtums der Abgabenbehörde traf den Pflichtigen keine Rechtspflicht zur Erhebung einer Berufung (siehe VwGH 18.6.1974, 278/74).

Erst durch die Berichtigung bzw. den Ansatz der Einkünfte aus Kapitalvermögen in ihrem wesentlich höheren Ausmaß konnte dem Bw das durch die Tarifbesteuerung seiner ausländischen Kapitalerträge bewirkte wahre Ausmaß des Eingriffes in seine rechtlichen Interessen erkennen lassen. Ein Übriges taten hiezu die neu gewonnenen Erkenntnisse aus dem zwischenzeitig ergangenen Urteil des EuGH in der Rs Lenz, das – dies sei hier angemerkt – ohnehin auch eine Prüfung im Hinblick auf die Vorläufigkeit der Bescheide indiziert hätte.

Insgesamt war nach ho. Ansicht daher im gegenständlichen Berufungsverfahren jedenfalls eine Überprüfung der Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 in ihrer berichtigten Fassung durchzuführen, zumal die angefochtenen Bescheide als Berichtigungstitel auch generell die „Einkünfte aus Kapitalvermögen“, deren Besteuerung eben in Streit stand, ausgewiesen hatten.

Dass auch die Abgabenbehörde erster Instanz diese Ansicht vertritt, ergibt sich aus den ergangenen Berufungsvorentscheidungen, die eine weitgehende Stattgabe des Berufungsbegehrens zum Ausdruck brachten.

2) Zur Anwendung bzw. Höhe des begünstigten Steuersatzes auf ausländische Kapitalerträge:

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.

Konkret lautet **§ 93 Abs. 1 EStG 1988**:

„Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).“

Solche inländischen Kapitalerträge stellen unter anderem *„Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“* (§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988)

Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren im Sinne des **§ 93 Abs. 3 EStG 1988** sind u.a. 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 Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes (Z 4),
 - Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds sowie Immobilienfonds (Z 5),
- Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponanzahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet.

Die **Kapitalertragsteuer** beträgt gemäß **§ 95 Abs. 1 EStG 1988** seit 1. Juli 1996 **25%** (siehe StruktAnpG 1996, BGBl.Nr. 201/1996). Zuvor hatte der Steuersatz für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1993 **22 %** betragen (Art. I Z 49 StRG 1993, BGBl.Nr. 818/1993).

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 Gemeinschaftskonformität 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 Substanzgewinne, 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.

Am **15. Juli 2004** entschied der **EuGH** in der **Rechtssache Lenz, C-315/02**, im Zusammenhang mit der 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 andern 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 berufungsgegenständlichen 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 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 ertragssteuerlichen 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 ausländischer) Kapitalerträge vorgenommen werden können, wobei diesfalls ausländische Dividenden – ebenso wie inländische – mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern gewesen wären.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 13. April 2005 betreffend Einkommensteuer 1995 und 1996** hat das Finanzamt im gegenständlichen Berufungsverfahren auf Grund obiger Ausführungen, die auch – wie dort dargelegt – die Grundlage der zitierten Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. März 2005 betreffend Einkommensteuer 1994 und 2002 gebildet hatten, die strittigen ausländischen Kapitalerträge mit ihren Bruttobeträgen der 25%-igen Abzugsbesteuerung unterzogen und insofern analog der Vorgangsweise des Unabhängigen Finanzsenates in den Berufungsjahren 1994 und 2002 dem Begehren des Bw's entsprochen.

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren nur noch, wie aus den gemäß § 276 Abs. 2 BAO als Vorlageantrag zu wertenden Berufungsschreiben vom 17. Mai 2005 hervorgeht, die Höhe dieser **Abzugsbesteuerung**, die das Finanzamt generell mit **25%** angenommen hatte.

Bereits in der Berufungsentscheidung vom 25. März 2005 hat die ho. Berufungsbehörde hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 ausgeführt, dass die Abzugssteuer für inländische Kapitalerträge (Kapitalertragsteuer) im Jahr 1994 gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl.Nr. 818/1993, einheitlich **22%** betragen habe. Erst mit

dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl.Nr. 201/1996, sei der Steuersatz einheitlich mit Wirkung für Zeiträume nach dem 30. Juni 1996 auf 25% erhöht worden.

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

Diese dargelegte Rechtsansicht hat aber auch für die gegenständlichen Berufungsjahre 1995 und (zum Teil) 1996 zu gelten, da – wie oben ausgeführt – laut Strukturanpassungsgesetz 1996 der Steuersatz erst ab 1. Juli 1996 erhöht worden war.

Wenn im oben zitierten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (der übrigens auf Grund seiner Qualität als Verwaltungsanweisung für den Bw keine Rechte und Pflichten zu begründen vermochte!) betreffend die Vorgangsweise im Gefolge des Urteils des EuGH in der Rs Lenz auf die 25%-ige Abzugssteuer Bezug genommen wurde, so kann dies seinen Grund nur darin haben, dass hier der Einfachheit halber bloß der jüngste (aktuelle) Steuersatz angeführt wurde. Eine Begründung, warum in den früheren Jahren auf ausländische Kapitalerträge ein anderer Steuersatz zur Anwendung kommen sollte als für inländische Erträge, ist hieraus nicht ersichtlich; dies vor allem auch im Hinblick darauf, dass Zweck dieser angeordneten Vorgangsweise eben die vom EuGH eingeforderte Gleichbehandlung der in- und ausländischen Kapitalerträge war.

Es waren daher in Entsprechung des Berufungsbegehrens zwecks Vermeidung der Anwendung einer europarechtswidrigen Norm die ausländischen Kapitalerträge antragsgemäß **1995 der 22%-igen Abzugssteuer (Kapitalertragssteuer) und 1996 zum Teil (bis 30. Juni 1996) der 22%-igen und zum Teil (ab 1. Juli 1996) der 25%-igen Abzugssteuer (Kapitalertragssteuer) zu unterziehen.**

Als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragssteuer waren – dies war im gegenständlichen Verfahren unstrittig – die Bruttobeträge der ausländischen Kapitalerträge heranzuziehen, da bei dieser Art der pauschalen Besteuerung analog der Behandlung inländischer Kapitalerträge keine Werbungskosten berücksichtigt werden können (§ 97 Abs. 1 iVm §§ 93 und 95 EStG 1988; Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 2 zu § 95 und Tz 4/2 zu § 97).

Die Höhe dieser ausländischen (Brutto-)Kapitalerträge wurde entsprechend den vorgelegten Unterlagen für 1995 mit 620.874,09 S und für 1996 mit 895.678,15 S (Zuflüsse bis 30.6.1996: 514.017,45 S; Zuflüsse ab 1.7.1996: 381.660,70 S) in Ansatz gebracht.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der Umstand, dass der Bw geringfügige Zinsen bzw. Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren aus Drittstaaten (Japan) bezogen hatte, keinen Einfluss auf die Anwendung der gemeinschaftskonformen Abzugsbesteuerung auf die ausländischen Kapitalerträge hatte, 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).

Auch der EuGH bezieht sich in seinem Urteil vom 24. Mai 2007 in der Rs Holböck, C-157/05, auf die Möglichkeit, sich erfolgreich auf das in Art. 56 Abs. 1 EG niedergelegte Verbot von Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedsstaaten und dritten Ländern berufen zu können, und verweigert diese im Hinblick auf Art. 57 Abs. 1 EG nur in Fällen von „Direktinvestitionen“. Unter solchen Direktinvestitionen sind Beteiligungen zu verstehen, durch die eine dauerhafte und direkte Beziehung geschaffen wird, wobei dem Inhaber der Beteiligung die Möglichkeit gegeben sein muss, sich tatsächlich an der Verwaltung der Gesellschaft oder deren Kontrolle zu beteiligen (SWI 2007, S. 353 und 442).

Da eine solche Direktinvestition im gegenständlichen Fall durch die festverzinslichen Wertpapiere nicht vermittelt wurde, konnte daraus auch keine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten abgeleitet werden bzw. waren die entsprechenden Kapitalerträge in ihrer steuerlichen Behandlung den inländischen gleichzustellen.

Die ausländischen Kapitalerträge waren auf Grund obiger Ausführungen daher den veranlagten Einkünften **nicht** zuzurechnen.

Die darauf entfallende **Abzugs- bzw. Kapitalertragssteuer** für die berufsgegenständlichen Jahre errechnete sich folgendermaßen:

1995:

22% von 620.874,09 S = **136.592,29 S**

1996:

22% von 514.017,45 S	113.083,83 S
25% von 381.660,70 S	<u>95.415,17 S</u>
	208.499,00 S

Die **Quellensteuerbeträge** in Höhe von 28.121,65 S für das Jahr 1995 und 24.820,28 S für das Jahr 1996 waren anzurechnen.

Die Einkommensteuer für die berufsgegenständlichen Jahre wurde demnach folgendermaßen berechnet:

Einkommensteuer 1995:

(Beträge in ATS)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	4.663,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	1.202.366,00
Sonstige Einkünfte (wie bisher)	<u>65.860,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.272.889,00
Sonderausgaben (lt. Erstbescheid)	<u>- 43.586,00</u>
Einkommen	1.229.303,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	507.650,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 8.840,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>- 4.000,00</u>
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	488.310,00
+ Steuer von ausländischen Kapitalerträgen lt. Berufsentscheidung	+ 136.592,29
+ Steuer/sonstige Bezüge (lt. Erstbescheid)	<u>+ 10.203,48</u>
Einkommensteuer	635.105,77
- Anrechenbare Lohnsteuer (lt. Erstbescheid)	- 467.288,50

- Anrechenbare ausländische Quellensteuer lt. Berufungsentscheidung	<u>- 28.121,65</u>
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet) lt. Berufungsentscheidung	139.696,00
Festgesetzte Einkommensteuer in EURO lt. Berufungsentscheidung	10.152,10

Einkommensteuer 1996:

(Beträge in ATS)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	- 4.571,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (lt. Erstbescheid)	1.024.805,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.020.234,00
Sonderausgaben (lt. Erstbescheid)	<u>- 1.000,00</u>
Einkommen	1.019.234,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	402.600,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 8.840,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>- 4.000,00</u>
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	383.260,00
+ Steuer von ausländischen Kapitalerträgen lt. Berufungsentscheidung	+ 208.499,00
+ Steuer/sonstige Bezüge	

(lt. Erstbescheid)	<u>+ 10.181,34</u>
Einkommensteuer	601.940,34
- Anrechenbare Lohnsteuer (lt. Erstbescheid)	- 395.412,30
- Anrechenbare ausländische Quellensteuer lt. Berufungsentscheidung	<u>- 24.820,28</u>
Festgesetzte Einkommensteuer (gerundet) lt. Berufungsentscheidung	181.708,00
Festgesetzte Einkommensteuer in EURO lt. Berufungsentscheidung	13.205,24

3) Zur Vorläufigkeit:

Gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Nach **Abs. 2 leg.cit.** ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Im gegenständlichen Fall waren die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bzw. 1996 unter Bezugnahme auf das anhängige Vorabentscheidungsverfahren in der Rechtssache Lenz (Behandlung ausländischer Kapitalerträge) vorläufig erlassen worden.

Da dieses Verfahren mittlerweile mit Urteil des EuGH vom 15. Juli 2004 abgeschlossen worden ist, ist der Grund für die vorläufigen Abgabenfestsetzungen (die Ungewissheit) jedenfalls weggefallen.

Dem Berufungsbegehren war daher auch insofern zu entsprechen, als – wie auch bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen erfolgt – die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen war.

Linz, am 22. Jänner 2008