

GZ. RV/0479-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Gerhard Verderber, Dir. Heinrich Jäger und Dr. Richard Wohlgemuth im Beisein der Schriftführerin Fritz Monika am 28. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Klagenfurt durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgabe wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für 2001 ua. Einkünfte aus ausländischen Kapitalvermögen in Höhe von S 188.625,-- und beantragte hiefür unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH deren Versteuerung zu einem festen Steuersatzes von 25%.

Im Einkommensteuerbescheid unterwarf das Finanzamt – entsprechend der für das Streitjahr geltenden innerstaatlichen Rechtslage – die ausländischen Kapitaleinkünfte dem vollen Progressionssteuersatz.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass die bezughabende innerstaatliche Gesetzeslage mit Grundrechten der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere mit dem Grundrecht der Freiheit des Kapitalverkehrs, kollidiere. Während inländische Kapitalerträge mit dem festen Steuersatz von 25% zur Versteuerung gelangen, würden ausländische Dividendenerträge – gemeinschaftswidrig – mit dem vollen Einkommensteuersatz belastet.

Das Finanzamt legte die Berufung unter Hinweis auf die innerstaatliche Rechtslage der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 14. April 2004 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. die gegenständliche Berufung bis zur Klärung der Frage hinsichtlich Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht durch den EuGH (Vorabentscheidungsverfahren anhängig unter do Geschäftszahl C-315/02) bzw. bis zum Ergehen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses betreffend das Beschwerdeverfahren ZI. EU 2002/0004 (99/14/0164) durch Erlassung eines vorläufigen Bescheides einer Erledigung zuzuführen. Gleichzeitig zog er seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Der Senat hat erwogen:

1. Bescheide können gemäß § 200 BAO vorläufig ergehen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Dem Wortlaut und der Zielsetzung nach bezweckt die Vorschrift, einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabenanspruch in jenen Fällen zu realisieren, in denen der eindeutigen und

zweifelsfreien Klärung der die Abgabepflicht begründenden Tatsachen vorübergehende Hindernisse entgegenstehen.

Es muss somit eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen. Dazu zählt beispielsweise die notwendige Beurteilung von Vorfragen. Vorfragen im Sinne des § 116 BAO sind Rechtsfragen, die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder Gerichten zu entscheiden sind. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich im vorliegenden Fall der von einzelnen Fachautoren geäußerten Rechtsansicht an, wonach Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH – ein solches liegt, wie erwähnt, hinsichtlich der Frage der steuerlichen Behandlung von Auslandsdividenden unter der EuGH-Geschäftszahl C-315/02 vor – auf Grund der besonderen Wirkungen des Gemeinschaftsrechtes einen Vorfragencharakter aufweisen können (Schwarz/Frabberger, ecolex 1998, 165). Es hat daher die vorliegende Berufungsentscheidung als vorläufiger Bescheid zu ergehen. Klarstellend wird festgehalten, dass die Bejahung der obgenannten Rechtsansicht im vorliegenden Fall kein Präjudiz für Streitfälle mit anders gelagerten Sachverhaltskonstellationen darstellt.

2. Bis zur Veranlagung des Jahres 2003 sind nach geltender Gesetzeslage Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, die Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, mit einer 25%igen Kapitalertragsteuer zu besteuern. Für natürliche Personen als Empfänger der Ausschüttungen gilt die Einkommensteuer durch den KESt-Abzug als abgegolten („Endbesteuerungswirkung“). Bezieher niedrigerer Einkommen können die inländischen Dividenden in ihre Steuererklärung aufnehmen und unterliegen diese sodann dem halben Durchschnittssteuersatz. Die einbehaltene und abgeführt KESt wird auf die Einkommensteuer angerechnet. Aufwendungen können nicht abgezogen werden.

Ausländische Dividenden unterliegen indessen dem Progressionssteuersatz, welcher bei einem Einkommen von über € 50.870,-- 50% beträgt. Weiters unterliegen diese auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes auch nicht der Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle sind jedoch zum Abzug zugelassen; Ebenso ist die bezahlte ausländische Quellensteuer anrechenbar.

3. Mit Urteil vom 6. Juni 2000, Rechtssache C-35/98, "B.G.M. Verkooijen", stellte der EuGH in unmissverständlicher Weise klar, dass Art. 1 Abs. 1 der RL 88/361/EWG in Widerspruch zu einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift stehe, welche die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung auf jene an natürliche Personen zur Auszahlung gelangenden Kapitalerträge von der Voraussetzung abhängig mache, dass die dividendausschüttende Gesellschaft ihren Sitz

in diesem Mitgliedsstaat habe. Art. 1 Abs. 1 der RL 88/361/EWG verpflichtet nämlich die Mitgliedsstaaten, alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu beseitigen. Werde aber die Gewährung eines Steuervorteils von der Voraussetzung abhängig gemacht, dass dieser nur Dividenden von Ausschüttungen durch Gesellschaften erfasse, die den Sitz im Inland haben, so würde dies eine Beschränkung des Kapitalverkehrs nach der bezeichneten Richtlinie darstellen.

Auf Grund dieser Judikatur wurden im Fachschrifttum in der Folgezeit massive Zweifel dahingehend laut, ob die österreichische Rechtslage bezüglich der Dividendenbesteuerung im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit gemeinschaftskonform sei.

Bereits am 2. Dezember 1999 übermittelte der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland dem EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen mit der Frage, ob die Kapitalverkehrsfreiheit im EU-Bereich jenen Regelungen entgegenstehe, wie sie in den §§ 37 Abs. 1 und 4 bzw. 97 EStG 1988 vorgesehen sind (unterschiedlicher Steuersatz für Inlands- u. Auslandsdividenden). Zwar kam es in der Folge nicht zur Klärung der Rechtsfrage, weil der EuGH die Qualität des Berufungssenates als Gericht im Sinne des Art 234 EGV verneinte. Der mit der Rechtssache betraute Generalanwalt Tizzano äußerte sich aber sinngemäß in seinem Schlussantrag vom 29.1.2002 (Rechtssache C-516/99) zur Fragestellung wie folgt:

Eine verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs liege vor, wenn die Gewährung von Steuervorteilen bei der Dividendenausschüttung von der Voraussetzung eines Sitzes im Inland abhängig werde oder wenn eine Regelung Gesellschaften aus anderen Mitgliedsstaaten die Aufbringung von Kapital erschwere. Es gebe keinen Zweifel daran, dass die österreichische Rechtslage inländische Kapitalerträge günstiger behandle und dadurch inländische Anleger davon abhalte, Anteile an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten zu erwerben. Vice versa stelle diese für Gesellschaften in anderen Mitgliedstaaten ein Hindernis dar, in Österreich Kapital zu sammeln. Die österreichische Dividendenregelung sei somit als eine Behinderung des freien Kapitalverkehrs anzusehen, weil einseitig Einkünfte aus inländischen Veranlagungen begünstigt würden.

Im Zuge eines weiteren – diesmal vom Verwaltungsgerichtshof initiierten – gleichgelagerten Vorabentscheidungsersuchen (Rechtssache C-315/02) wiederholte Generalanwalt Tizzano im Schlussantrag vom 25. März 2004 seine diesbezügliche Rechtsansicht. Ein Urteil des EuGH in dieser Rechtssache liegt bis dato noch nicht vor.

4. Auf Grund dieser offensichtlichen Gemeinschaftswidrigkeit der innerstaatlichen Rechtslage wurde vom Gesetzgeber die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes (BBG) 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, neu konzipiert und die steuerliche Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalerträge in nachstehender Art und Weise festgelegt:

(a) Werden ausländische Beteiligungserträge von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt, erfolgt eine Endbesteuerung mit 25% gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG 1988 (ab 1. April 2003).

(b) Werden diese nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt, erfolgt deren Aufnahme in die Steuererklärung und es greift eine Sonderbesteuerung nach § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem 25%igen Steuersatz (und Abgeltungswirkung) Platz (ab 1. April 2003, kein Abzug von Ausgaben, Quellensteueranrechnung). Weiters besteht in bestimmten Fällen die Möglichkeit zur Normalveranlagung nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 mit Halbsteuersatz (§ 37 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988) und Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

5. Zur Frage der Rechtsqualität von gemeinschaftsrechtlichen Normen ist festzuhalten, dass diesen – jeweils abgestuft nach der Rechtsaktstype – unmittelbare Wirkung zukommt. Es sind daher alle Organe der staatlichen Verwaltung, also nicht nur Gerichte, sondern auch Verwaltungsbehörden im engeren Sinn und Selbstverwaltungskörper zur Beachtung und Anwendung unmittelbar anwendbarer Gemeinschaftsnormen verpflichtet. Der Unabhängige Finanzsenat als weisungsfreie (Kollegial)Behörde zählt jedenfalls zu jenen "Vollzugsorganen", welche Gemeinschaftsnormen direkt (unmittelbar) anzuwenden haben.

Auf Grund der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Rs C-213/89, Factortame, Slg. 1990, I-2433) sowie der nationalen Höchstgerichte (vgl. VfGH 5.3.1999, B 3073/96, VwGH 19.11.1998, 98/19/0132) ist im Falle einer Kollision innerstaatlicher und gemeinschaftsrechtlicher Normen vom Vorrang des Gemeinschaftsrechtes auszugehen (Walter-Mayer, Bundesverfassungsrecht, 9. Aufl., Rz 246/9; Thun-Hohenstein – Cede, Europarecht, 3. Auflage, Seite 93). Dabei geht das unmittelbar anwendbare Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht ohne Rücksicht darauf vor, welchen Rang das letztere im Stufenbau der Rechtsordnung eines Mitgliedstaates einnimmt.

6. Art. 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) ist als Teil der Rechtsakttypen oberster Kategorie („Primärrecht“) mit direkter Wirkung ausgestattet. Dieser Artikel lautet (auszugsweise) in der Fassung des Beitrittsvertrages zur Europäischen Union wie folgt:

Kapital- und Zahlungsverkehr Art 56: "(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten".

Der erkennenden Senat gelangt im vorliegenden Fall zur Ansicht, dass die im Streitjahr geltenden innerstaatlichen Normen über die unterschiedliche steuerliche Behandlung von in- und ausländischen Kapitalerträgen gegen das Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen den zitierten Artikel 56 EGV, verstößen. Evident ist, dass die im Streitzeitraum geltende Steuerrechtslage zu einer Diskriminierung ausländischer Kapitalerträge gegenüber inländischen führt. Dies hat zur Konsequenz, dass inländische Anleger davon abgehalten werden könnten, Anteile an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten bzw. Drittstaaten zu erwerben.

Zur Lösung der anstehenden Rechtsfrage ist somit den europäischen Rechtsvorschriften in Verbindung mit den für die Dividendenbesteuerung maßgeblichen österreichischen Normen jener Besteuerungsmodus (für eine vorläufige Veranlagung) zu entnehmen, der den Anforderungen beider Rechtssysteme gerecht wird. Einerseits wurden schon bisher inländische Dividenden mit 25% endbesteuert. Andererseits sind nach der für Zeiträume ab dem 1. April 2003 geltenden Sonderbesteuerung gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 idF des BBG 2003 ausländische Beteiligerträge gemeinschaftskonform ebenfalls mit 25% unter Anrechnung der bezahlten Quellensteuer zu besteuern. Eine Veranlagung nach § 97 Abs. 4 leg. cit. findet nur in Ausnahmefällen statt.

Die im vorliegenden Fall relevanten ausländischen Kapitaleinkünfte in Höhe von S 188.625,-- (brutto) werden somit den veranlagten Einkünften nicht zugerechnet, sondern sind diese – in analoger Anwendung der durch das BBG 2003 geschaffenen Rechtslage – vorläufig, und zwar bis zum Ergehen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses ZI EU 2002/0004, einer Abzugssteuer („KESt“) in Höhe von 25% zu unterwerfen. Für den berufungsverfangenen Zeitraum ergibt sich daher ein eigener KESt-Rechnungskreis:

Dividenden	188.625 S x 25% KESt	47.156,25 S
	Abgabenschuld	3.426,98 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, 30. April 2004

Der Vorsitzende

HR Dr. Erwin Luggauer