



GZ. RV/1681-W/05, miterledigt
wurde die GZ RV/1367-W/05,

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Melinda Maria Eder und Norbert Pelzer über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, betreffend a) Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 gem. § 299 BAO, b) Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2004, entschieden:

1. Die Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 gem. § 299 BAO werden aufgehoben.
2. Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
3. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.
4. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2004 werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

In Streit steht, ob die Einkünfte aus der dänischen Familienstiftung O.W. Familiefond in den Jahren 2000 bis 2004 als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem halben Steuersatz zu besteuern sind.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte Zuwendungen aus einer dänischen Familienstiftung in Höhe von S 552.300 beantragt.

Mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 12. August 2002 wertete das Finanzamt die in Rede stehenden Einkünfte als sonstige

Einkünfte mit der Begründung, dass wiederholte Zuwendungen ausländischer Stiftungen wiederkehrende Bezüge (und daher "sonstige Einkünfte") darstellen würden, wenn sie beim Begünstigten nicht zu Betriebseinnahmen führen. Da Zuwendungen jeder Art von österreichischen Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte dem halben Durchschnittssteuersatz unterliegen und die Familienstiftung O.W. Familiefond keine österreichische Stiftung sei, sei der Antrag auf Zuerkennung des halben Steuersatzes abzuweisen gewesen.

Mit der Berufung gegen den obigen Einkommensteuerbescheid hielt der steuerliche Vertreter der im Bescheid vertretenen Rechtsmeinung des Finanzamts im Wesentlichen entgegen, dass Stiftungserträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG zu werten seien. Die Zuwendungen der nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung seien Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bereits einer Steuer bei der in die Stiftung ausschüttenden Kapitalgesellschaft bzw. in der Stiftung selbst fallen. Eine weitere Vollbesteuerung in Österreich sei zweifelsfrei - so wie die derzeit umstrittene Vollbesteuerung von Auslandsdividenden - gemeinschaftsrechtswidrig.

Bereits nach geltendem Recht stehe der Hälftesteuersatz für Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen, sofern diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu werten seien, zu (§ 37 Abs. 4 Z 1 f EStG 1988). Eine Einschränkung dieser Begünstigung auf inländische Kapitalerträge (wie fallweise seitens der Finanz ausgeführt) sei weder aus dem Gesetz ersichtlich, noch vom Sinn der Vermeidung einer bis zu 100%igen Besteuerung nachvollziehbar (bis zu 50 % Steuer in der Stiftung, bis zu 50 % Steuer beim Ausschüttungsempfänger).

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2002 hielt das Finanzamt der Bw. nach Zitierung der §§ 27 Abs.1 Z 7 EStG und § 37 Abs. 4 leg. cit. im Wesentlichen vor, dass sich § 27 Abs. 1 Z 7 leg. cit. nur auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen beziehe, weshalb Zuwendungen einer ausländischen Stiftung an eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person nicht § 27 leg. cit. unterliegen würden. Nach Zitierung des § 29 Z 1 leg. cit. verwies das Finanzamt auf Doralt, EStG, Band II, § 29, Tz 10, (demzufolge wiederholte Zuwendungen ausländischer Stiftungen dann wiederkehrende Bezüge darstellen würden, wenn sie beim Begünstigten nicht zu Betriebseinnahmen führen) bzw. eine Berufungsentscheidung vom 21. Februar 2002 (derzufolge es sich bei den Zuwendungen aus der Dänischen Familienstiftung jährlich beginnend mit 1996 bis 2000 um Zuflüsse in das Privatvermögen handle und daher wiederkehrende Bezüge im Sinn des § 29 Z 1 EStG vorliegen würden) und kam zu dem Schluss, dass der halbe Durchschnittssteuersatz nur bei Zuwendungen jeder Art von österreichischen Privatstiftungen in Betracht komme.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2002 führte die Bw. als Begründung für ihren innerhalb der verlängerten Frist rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag ins Treffen, dass die Versagung der Wertung von Ausschüttungen aus ausländischen Privatstiftungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht aus dem Einkommensteuergesetz hervorgehe, bestritt, dass die Wertung der gegenständlichen Einkünfte als wiederkehrende Bezüge gesetzlich gedeckt sei, brachte unter Verweis auf die Berufungsausführungen vor, dass die Besteuerung zum Vollsteuersatz des Einkommensteuergesetzes zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung zum Vollsteuersatz führe, und thematisierte diesbezüglich nochmals eine Europarechtswidrigkeit, sehe doch das Gemeinschaftsrecht in allen Fällen eine Vermeidung des doppelten Vollsteuersatzes vor.

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2003 wertete das Finanzamt die in den Abgabenerklärungen der Einkunftsart "Kapitalvermögen" zugeordneten Einkünfte aus der in Rede stehenden Stiftung von S 552.900 für das Jahr 2001, € 29.124,44 für das Jahr 2002 und € 43.287,25 für das Jahr 2003 als sonstige Einkünfte und besteuerte diese (anstatt mit dem beantragten halben) mit dem vollen Durchschnittssteuersatz.

Mit den mit 15. Mai 2003 und 5. November 2004 datierten Schreiben erhob die Bw. die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2003, wobei die Begründung jeder einzelnen der Berufungen von ihrem Inhalt her mit der Berufungsbegründung betreffend des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 übereinstimmten.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. März 2005 änderte das Finanzamt die den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegene Rechtsmeinung und setzte die Einkommensteuern für die Jahre 2000, 2001 und 2003 - abgesehen von der Wertung der in Rede stehenden Einkünfte als "sonstige Einkünfte" im Bescheid für das Jahr 2000 - abgabenerklärungsgemäß fest.

Mit Bescheiden vom 14. März 2005 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2002 gemäß der Einkommensteuererklärung 2002 fest.

Auf jenen mit 28. Juni 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 2004, mit dem das Finanzamt die in den Abgabenerklärungen der Einkunftsart "Kapitalvermögen" zugeordneten Einkünfte von € 33.482 wiederum als sonstige Einkünfte gewertet und ohne Anwendung eines Hälftesteuersatzes besteuert hatte, folgte die Berufung gegen diesen Bescheid, deren Begründung vom Inhalt her mit der Berufungsbegründung betreffend des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 übereinstimmte.

Mit Bescheiden vom 2. August 2005 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 ab und hob die mit 8. März 2005 datierten Bescheide sowie den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 14. März 2005 jeweils gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf.

Mit der Berufung gegen die "*Einkommensteuer(-Aufhebungs)bescheide 2000 bis 2003 und BVE 2004*" führte die Bw. gegen die Bescheidaufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts gem. § 299 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 und damit gegen die Wertung der Stiftungserträge der Bw. als sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG samt deren Versteuerung zum Vollsteuersatz an verfassungsrechtlichen Bedenken ins Treffen, dass die Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an österreichische Begünstigte als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 7 zu werten und mit 25 % endbesteuert (alternativ: Halbsteuersatz) seien. Die Wertung der Einkünfte der Bw. als sonstige Einkünfte führe zu einer Vollbesteuerung, wiewohl die gegenständlichen Einkünfte im Ausschüttungsstaat Dänemark vorab mit einem dreißigprozentigen Steuersatz belastet seien; im Ergebnis errechne sich dadurch, auf die Bruttoausschüttung bezogen, ein Steuersatz in Höhe von bis zu 65 %, was folgendes Beispiel zeige:

Bruttoausschüttung Dänemark	€	100
ab 30 % Steuer	- €	30
Ausschüttung	€	70
ab bis zu 50 % Steuer in Österreich	- €	35
Nettoausschüttung	€	<u>35</u>

Im Gegensatz zu Ausschüttungen aus österreichischen Kapitalgesellschaften bis 31. Dezember 2004 mit einer Gesamtbelastung von 50,5 %, ab 2005 einer Belastung von 43,75 % (Körperschaft- und Kapitalertragsteuer) ergebe sich bei Privatstiftungen im Fall der Ausschüttung von Kapitalerträgen zunächst nur eine Belastung von 25%.

Dänemark trage diesen Umstand insofern Rechnung, als Ausschüttungen an in Dänemark steuerpflichtige Ausschüttungsempfänger mit keinerlei Vorsteuern belastet seien und lediglich beim Ausschüttungsempfänger versteuert würden, was durch die Wertung von Ausschüttungen an in Dänemark Ansässige als Betriebsausgaben erreicht werde. Auch in anderen europäischen Staaten würden - entsprechend den Bestimmungen der jeweiligen DBA's - Stiftungsausschüttungen über die Grenze voll steuerlich entlastet. Auch Österreich müsse Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an ausländische Begünstigte vollständig von der Kapitalertragsteuer befreien bzw. entlasten, entweder nach dem Rückerstattungssystem oder nach dem System der Entlastung an der Quelle. Zweck der Entlastung sei in allen Fällen die Vermeidung einer Mehrfachsteuerbelastung, wie sie für die Bw. eingetreten sei.

Der Vollständigkeit halber führte der steuerliche Vertreter Bw. aus, dass die gegenständlichen Bezüge bei Wertung als Einkünfte im Sinne des § 29 EStG nach Auffassung der Bw. überhaupt

steuerfrei "wären". Das dem Amt bereits vorgelegte Stiftungsstatut weise keinen sogenannten "einheitlichen Verpflichtungsgrund" für die genannten Zuwendungen auf, es liege im jeweiligen Ermessen des Stiftungsvorstands, Ausschüttungen zu genehmigen. Voraussetzungen für Einkünfte nach § 29 würden nämlich der sogenannte "einheitliche Verpflichtungsgrund" und die - zugegebenerweise vorliegende - Regelmäßigkeit der Ausschüttungen bilden. Wider die Versteuerung der in Rede stehenden Einkünfte zum Vollsteuersatz brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die nach Auffassung der Bw. nicht zuletzt verfassungsrechtlich gebotene Wertung der Ausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zwingend die Besteuerung mit einem Endbesteuerungssatz von 25 % bzw. dem Halbsteuersatz einschließe. Nach den Ausführungen des EuGH im sogenannten "Lenzsurteil" vom 15. Juli 2004 zur Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte dem Grunde nach sei es mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, ausländische Kapitalerträge bei der Einkommensteuer mit dem Normaltarif von bis zu 50% zu besteuern, während vergleichbare inländische Kapitalerträge dem 25%igen Kapitalertragsteuerabzug bzw. dem halben Einkommensteuersatz unterliegen. Laut EUGH sei es nicht zulässig, gleichartige Erträge je nach dem, ob sie aus dem Ausland oder aus dem Inland zufließen, unterschiedlich zu besteuern, da dies dem Prinzip der Kapitalverkehrsfreiheit widerspreche.

Des Weiteren verwies die Bw. auf Art. 19 des DBAs zwischen Österreich und Dänemark, wonach Einkünfte, die der Besteuerung in einem der Vertragsstaaten unterliegen, im anderen Staat nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden dürften. Davon ausgenommen seien lediglich Lizenzeinkünfte, Dividenden, Zinsen, Aufsichtsratsbezüge und Einkünfte bestimmter Freiberufler. Die Besteuerung der Stiftungserträge an der Quelle in Dänemark und die Anwendung des Vollsteuersatzes auf diese Einkünfte in Österreich führe im Ergebnis zu einer nicht zulässigen Doppelbesteuerung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 299 BAO in der Fassung des BGBl.Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003, lautet:

" (1)	Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.
(2)	Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.
(3)	Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

§ 27 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

"	Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:
1. a)	Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

	b)	Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
	c)	Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
2.	...	
...	...	
4.		Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
...	...	
7.		Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen."

§ 5 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000 lautet:

" Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:		
1.	...	
...	...	
6.		Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen."

§ 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006 lautet:

" Die Privatstiftung dient nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 aus Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen. Verteilt die Privatstiftung die Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sind die Zuwendungen gemäß dieser Verteilung abzugsfähig. Stifter laut der Stiftungsurkunde können nur der Arbeitgeber, die mit diesem verbundenen Konzernunternehmen und die innerbetrieblich bestehende gesetzliche Arbeitnehmervertretung sein. Die Zuwendungen des Stifters sind dabei nur insoweit abzugsfähig, als es sich um Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder um den für die Anschaffung solcher Beteiligungen notwendigen Geldbetrag, weiters um Aufwendungen für die Gründung und die laufende Betriebsführung der Stiftung handelt und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Kreis der Begünstigten und Letztbegünstigten der Privatstiftung umfasst ausschließlich alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern oder frühere Arbeitnehmer des (jeweiligen) Stifters. Als Arbeitnehmer gelten auch der (Ehe-)Partner des (früheren) Arbeitnehmers und Kinder (§ 106). Abweichend davon kann die Stiftungsurkunde vorsehen, dass nach Ablauf von 99 Jahren ab Errichtung der Stiftung der Stifter Letztbegünstigter sein kann.
- Der Kreis der Begünstigten ist in der Stiftungs(zusatz)urkunde genau bezeichnet.
- Die Weiterleitung der Beteiligungserträge der Privatstiftung im Wirtschaftsjahr des Zuflusses ist in der Stiftungs(zusatz)urkunde ausdrücklich festgehalten.
- Die Stiftungsurkunde sieht vor, dass das Vermögen bei Auflösung der Privatstiftung und

bei Fehlen von Letztbegünstigten nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung verwendet werden darf."

Gemäß § 1 Abs. 1 des Privatstiftungsgesetzes ist eine Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Hat die in der Berufung genannte Familienstiftung ihren Sitz in Dänemark, so ist sie eine nicht in den Anwendungsbereich des Privatstiftungsgesetzes fallende Sachgesamtheit. Ist das Vermögen der Privatstiftung mit Sitz innerhalb des Gebiets der Europäischen Union durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben nicht bestimmt, so waren die Ausschüttungen als Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung zu werten. Fehlt eine Legaldefinition des Begriffs "Privatstiftung" im Einkommensteuergesetz, so kann das Wort "Privatstiftung" in Hinblick auf das geltende EU-Recht jeweils verschiedene Bedeutung haben; der äußerste mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab. Infolge Mehrdeutigkeit des Worts Privatstiftung war aus dem § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 eine Ausschlussbestimmung, die auf den der Berufung zugrunde liegenden Sachverhalt anzuwenden gewesen wäre, nicht abzuleiten. Waren die in Rede stehenden Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 leg. cit. anzuerkennen, für die sich der Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 leg. cit. auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt, so vermochten die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Berufungsverfahren eine EU - Rechtswidrigkeit hinsichtlich der in der Berufung angeführten abgabenrechtlichen Bestimmungen nicht glaubhaft zu machen.

Fakt ist, dass die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25 % beträgt. Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, so kommt der die Abgeltungswirkung der Einkommensteuer durch die Kapitalertragsteuer regelnde § 97 leg. cit. aufgrund des Umstands, dass § 93 Abs. 2 lit. d EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/ 1999 Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte als steuerabzugspflichtige Kapitalerträge bestimmt, zur Anwendung. Durch § 97 Abs. 4 EStG 1988 soll erreicht werden, dass in jenen Fällen, in denen eine Veranlagung unter Miteinbeziehung der Kapitaleinkünfte eine niedrigere Steuer ergibt, die Besteuerung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte mit der Tarifsteuer begrenzt wird und eine die Tarifsteuer übersteigende Kapitalertragsteuer mittels Antrages rückgefordert werden kann. Zur Berechnung der Steuerbelastung ist bei natürlichen Personen grundsätzlich auf den

progressiven Tarif nach § 33 leg. cit. abzustellen. Liegt die ermittelte "allgemeine" Steuerbelastung unter dem Kapitalertragsteuersatz nach § 95 Abs. 1 leg. cit., so kann die Differenz auf die einbehaltene Kapitalertragsteuer erstattet werden. Da die begünstigten Einkünfte auch den Durchschnittssteuersatz für die nicht begünstigten Einkünfte erhöhen (sog. "Schatteneffekt"), ist es insbesondere bei hohen begünstigten Einkünften in der Regel günstiger, die Kapitalertragsteuer von 25 % in Kauf zu nehmen, weil die begünstigten Einkünfte die Besteuerung der anderen Einkünfte dann nicht belasten (vgl. Doralt, EStG-Komm., § 97, Tz. 44 u. § 37, Tz. 104 mwH). Um die Festsetzung einer höheren Steuer und damit eine Verschlechterung für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, wird die Entscheidung, ob die Besteuerung der in Rede stehenden Einkünfte nach dem Tarif im Wege des Halbsatzverfahrens oder durch den Steuerabzug (Endbesteuerung) erfolgt, in der Praxis durch eine mittels Eingabe entsprechender Kennzahlen "automatisch" stattfindende EDV-Kontrollrechnung geprüft. Bei dieser Kontrollrechnung ist das steuerpflichtige Einkommen um die endbesteuerten Kapitalerträge zu erhöhen und davon die Einkommensteuer unter Zugrundelegung der maßgeblichen Tarifvorschriften zu ermitteln. Die sich daraus ergebende Steuerschuld nach Abzug der Kapitalertragsteuer wird sodann mit der Steuerschuld ohne Ansatz der abgegoltenen Kapitalerträge und ohne Anrechnung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer verglichen. Eine Erstattung erfolgt nur insoweit, als die Steuerschuld ohne Ansatz der abgegoltenen Kapitalerträge jene Steuerschuld übersteigt, die sich bei Ansatz der Kapitalerträge unter nachfolgender Anrechnung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer ergibt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Band III, Rz. 6 zu § 97 EStG 1988 u. EB zur Regierungsvorlage, ÖStZ 1992, 326). Dies bedeutet: Sollte die aus der Kapitalertragsteuer-Kontrollrechnung (mit Kapitalerträgen) resultierende Steuer geringer sein als die der Normalberechnung, wird die Einkommensteuer mit dem Berechnungsergebnis der Kontrollrechnung festgesetzt. Sollte das Ergebnis der Kontrollrechnung höher sein als die Steuer nach der "Normalvariante", dann wird die Kontrollrechnung verworfen.

Die nachstehenden Vergleichsrechnungen 1 und 2 zeigen aufgrund der Einkommensteuerbescheide vom 8. März 2005 für die Jahre 2000 und 2001 folgendes Resultat (die Beträge für die Jahre in öS):

Rechnung 1

Zeitraum 2000	Kontroll-R.	Normal-R.
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	155.880	155.880
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	155.880	155.880
Einkünfte aus Kapitalvermögen	552.300	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	708.180	155.880
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	0	- 819
Einkommen	708.180	155.061
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	240.600	27.581
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 500	- 11.849

Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000	- 4.000
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500	- 1.500
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	234.600	10.232
Voller Durchschnittssteuersatz gem. § 33 EStG 88	33,13 %	
Halber Durchschnittssteuersatz gem. § 37 (1) EStG 88	16,56 %	
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz	155.880	
anteilige Einkünfte zu halben Steuersatz	552.320	
Steuer sonstige Bezüge	1.090,32	1.090,32
Einkommensteuer	144.197,55	11.322,32
anrechenbare Lohnsteuer	- 11.328,00	- 11.328,00
Pauschbesteuerung nach § 95	0	+ 138.075,00
Steuerschuld	132.869,55	138.069,32

Rechnung 2

Zeitraum 2001	Kontroll-R.	Normal-R.
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	176.076	176.076
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	176.076	176.076
Einkünfte aus Kapitalvermögen	552.900	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	728.976	176.076
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	0	- 819
Einkommen	728.976	175.257
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	251.000	33.843
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 11.647
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 750	- 750
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000	- 4.000
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	246.250	17.446
Voller Durchschnittssteuersatz gem. § 33 EStG 88	33,78 %	
Halber Durchschnittssteuersatz gem. § 37 (1) EStG 88	16,89 %	
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz	176.076	
anteilige Einkünfte zu halben Steuersatz	552.924	
Steuer sonstige Bezüge	1.290,36	1.290,36
Einkommensteuer	154.157,69	18.736,36
anrechenbare Lohnsteuer	- 18.740,00	- 18.740,00
Pauschbesteuerung nach § 95	0	+ 138.225,00
Steuerschuld	135.417,69	138.221,36

Die nachstehenden Vergleichsrechnungen 3 bis 5 zeigen aufgrund der Einkommensteuerbescheide vom 14. März 2005 (für das Jahr 2002), 8. März 2005 (für das Jahr 2003) und 28. Juni 2005 (für das Jahr 2004) folgendes Resultat (die Beträge für die Jahre in €):

Rechnung 3

Zeitraum 2002	Kontroll-R.	Normal-R.
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	13.702,80	13.702,80
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	13.702,80	13.702,80
Einkünfte aus Kapitalvermögen"	39.124,44	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	52.827,24	13.702,80
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 75,00	- 467,12
Einkommen	52.752,24	13.235,68
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	18.126,42	2.611,66
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 837,84
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00	- 291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	17.781,42	1.428,82
voller Durchschnittssteuersatz	33,71 %	
halber Durchschnittssteuersatz	16,86 %	
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	13.627,80	
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	39.124,44	
Steuer Sonstige Bezüge	102,83	102,83
Einkommensteuer	11.293,14	1.531,65
anrechenbare Lohnsteuer	-1.661,70	- 1.661,70
Pauschbesteuerung nach § 95	0	9.781,11
Steuerschuld	9.631,44	9.651,06

Rechnung 4

Zeitraum 2003	Kontroll-R.	Normal-R.
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	27.537,60	27.537,60
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	27.537,60	27.537,60
Einkünfte aus Kapitalvermögen	43.287,25	
Gesamtbetrag der Einkünfte	70.824,85	27.537,60
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 75,00	- 484,13
Einkommen	70.749,85	27.053,47
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	27.125,23	7.420,52
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 376,57
Verkehrsabsetzbetrag	291,00	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	26.780,23	6.698,95
Steuer Sonstige Bezüge	242,86	242,86
voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)	37,85 %	
halber Durchschnittssteuersatz	18,93 %	
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	27.462,60	
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	43.287,25	
Einkommensteuer	18.831,73	6.941,81
anrechenbare Lohnsteuer	- 7.140,50	- 7.140,50
Pauschbesteuerung nach § 95	0	10.821,81
Steuerschuld	11.691,23	10.623,12

Rechnung 5

Zeitraum 2004	Kontroll-R.	Normal-R.
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	37.810,11	37.810,11
Summe der nichtbegünstigten Einkünfte	37.810,11	37.810,11
Einkünfte aus Kapitalvermögen	33.482,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	71.292,11	37.810,11
abzgl. Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	- 75,00	- 454,12
Einkommen	71.217,11	37.355,99
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	27.358,86	11.644,56
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	27.013,86	11.299,56
Steuer Sonstige Bezüge	282,68	282,68
voller Durchschnittssteuersatz (ESt : Einkommen)	37,93%	
halber Durchschnittssteuersatz	18,97%	
anteilige Einkünfte zu vollem Steuersatz:	37.735,11	
anteilige Einkünfte zu halbem Steuersatz:	33.482,00	
Einkommensteuer	20.947,15	11.582,24

anrechenbare Lohnsteuer	- 14.200,70	- 14.200,70
Pauschbesteuerung nach § 95	0	8.370,50
Steuerschuld	6.746,45	5.752,04

Daraus geht hervor, dass die Kontrollrechnung, was die Jahre 2000 bis 2002 anbelangt, jeweils keine höhere Steuerschuld ergibt, als die Normalberechnung.

Da die Bw. Zuwendungen einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung erhalten hatte, waren die in Rede stehenden Zuwendungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs.1 Z 7 EStG 1988 anzuerkennen, für die sich, was die Jahre 2000 bis 2002 anbelangt, der Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 leg. cit. auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt; die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die übrigen Streitjahre waren mit dem Kapitalertragsteuersatz von 25 % zu versteuern.

Insofern vermochten die Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. im Berufungsverfahren eine EU-Rechtswidrigkeit hinsichtlich der in der Berufung angeführten abgabenrechtlichen Bestimmungen nicht offen zu legen.

Selbst für den Fall, die Privatstiftung wäre im Sinne des Privatstiftungsgesetz zu deuten, wäre über die Berufung im Sinne des Bw. zu entscheiden gewesen, weil der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 15. Juli 2004, Rechtssache C-315/02, Lenz, ausgeführt hatte, dass die Art. 73 b und 73 d Abs. 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und Art. 58 Abs. 1 und 3 EG) einer Regelung entgegenstehen, die es 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 aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.

Nach dieser Entscheidung widerspricht die Anwendung des normalen Steuersatzes für Kapitalerträge aus Privatstiftungen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften (etwa Dänemark) haben, dem Gemeinschaftsrecht, womit sich die vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts als begründet erwiesen.

Nach dem oben Ausgeführten war die zu einer Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigende Unrichtigkeit, was die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 anbelangt, nicht vorgelegen, weshalb die Bescheide betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben waren, wodurch das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktrat, in der es sich vor der Aufhebung befunden hatte. Im Übrigen war die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2003 gem. § 289 Abs. 2

BAO als unbegründet abzuweisen bzw. der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2004 ebenfalls gemäß § 289 Abs. 2 BAO Folge zu geben.

Wien, am 5. Oktober 2006