

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache F, vertreten durch G, über die Beschwerde vom 26.02.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 04.02.2019 betreffend Einkommensteuer 2017 in der Sitzung am 02.07.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bf bezog im beschwerdegegenständlichen Jahr neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit lt. Einkommensteuererklärung Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten iSd § 27 Abs.4 EStG, auf die anlässlich der Einkommensteuerveranlagung nach Abzug der Werbungskosten der besondere Steuersatz des § 27a Abs.2 Z 7 EStG nicht angewendet wurde.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf seine Geschäfte über eine Bank in Dänemark abwickelte; die Erträge aus dem Abschluss nicht verbriefter Derivate (Contracts for difference, Optionsgeschäfte incl geschriebene Optionen, Futures und andere Termingeschäfte) wurden auf dem Konto dieser Bank in Dänemark gutgeschrieben, iZm mit diesen Geschäften getätigte Zahlungen sowie Kosten (insb Transaktionskosten) wurden über das Konto dieser Bank in Dänemark abgewickelt. Er tat dies deshalb, da diese Bank eine gute Handelsplattform bot, über die er selber als Anleger via Internetzugang „jederzeit, schnell und mit geringen Transaktionskosten die jeweiligen Geschäfte am Markt abschließen“ konnte, ohne zB einen Kundenberater zwischenzuschalten.

Eine Anwendung des besonderen Steuersatzes des § 27a Abs.2 Z 7 EStG iHv 27,5 % könne nur erfolgen, wenn eine österreichische auszahlende Stelle iSd § 95 Abs.2

Z 2 lit.b EStG eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer von den positiven Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten freiwillig einbehält und abführt. – Für positive Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten, die von einer Stelle im Ausland (wie im beschwerdegegenständlichen Fall) ausbezahlt werden, bestehe diese Möglichkeit generell nicht und unterlägen sie daher stets der progressiven Einkommensteuerbesteuerung: dies führe zu einer Diskriminierung der im Ausland abgewickelten nicht verbrieften Derivate ohne auszahlende Stelle in Österreich, wofür es keine Rechtfertigungsgründe gäbe.

Dies sei ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art 63 AEUV:

Zur Auslegung des Begriffs des Kapitalverkehrs sei die Kapitalverkehrsrichtlinie (RL 88/361/EWG) heranzuziehen, gemäß deren Anhang 1 der Kapitalverkehr „nicht nur die Kassageschäfte, sondern alle zur Verfügung stehenden Geschäftsformen, wie Termingeschäfte, Optionsgeschäfte ... „umfasse. – Die beschwerdegegenständlichen Derivate seien also vom sachlichen Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst und aufgrund der Ansässigkeit des Bf in Österreich der persönliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet.

Art 63 AEUV verbiete die Beschränkungen des Kapitalverkehrs sowie des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern. Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den Verbotsmaßnahmen solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedsstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten. Die Besteuerung von im Ausland ausbezahlten Einkünften aus Derivaten iSd § 27 Abs.4 EStG mit dem progressiven Einkommensteuersatz stelle eine solche verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs dar: sie halte inländische Steuerpflichtige davon ab, Geschäfte mit nicht verbrieften Derivaten bei Banken im Ausland abzuwickeln, weil die Möglichkeit des freiwilligen KEST-Abzugs mit Endbesteuerungswirkung und damit die Anwendung des besonderen Steuersatzes des § 27a Abs.1 EStG nicht bestehe. Umgekehrt sei es auch ausländischen Banken erschwert, Kunden im Inland zu akquirieren, da im Ausland ausbezahlte Erträge aus nicht verbrieften Derivaten jedenfalls dem progressiven Steuersatz unterworfen würden. – Im Übrigen habe der EuGH in der Rs *Lenz* bestätigt, dass eine Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen mit dem progressiven Einkommensteuersatz bei gleichzeitiger Anwendung eines geringen finalen Steuersatzes auf im Inland erzielte Kapitalerträge einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstelle. Der EuGH habe weiters festgestellt, dass eine steuerliche Benachteiligung von Einkünften aus Kapitalvermögen, die über eine ausländische auszahlende Stelle bezogen werden, nicht mit den Grundfreiheiten des Unionsrechts vereinbar sei.

Für die hier vorliegende Benachteiligung gäbe es keine Rechtfertigungsgründe. Zwar könnten nach Rechtsprechung des EuGH nationale Maßnahmen dennoch zulässig sein, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu

behindern oder weniger attraktiv zu machen, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewähren und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels nötig ist. Diese engen Voraussetzungen lägen jedoch hier nicht vor. - Dem Argument, dass die gegenständliche Vorgangsweise zur Sicherstellung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der wirksamen Steuereinhebung erforderlich sei, sei entgegenzuhalten, dass das KEST-Abzugsverfahren auch im Inland nur freiwillig ist, eine Nichtbesteuerung von Derivaten auch bei inländischer auszahlender Stelle also auch nicht ausgeschlossen sei. Weiters wurde hingewiesen, dass § 27a Abs.2 Z 7 EStG nicht die Steuerhinterziehung bekämpfen sollte, sondern die asymmetrische Behandlung nicht verbriefter Derivate iVz Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz beseitigen sollte.

Der absolute Ausschluss der im Ausland abgewickelten nicht verbrieften Derivate vom besonderen Steuersatz des § 27a Abs.1 EStG sei nicht verhältnismäßig, da durch Auswahl einer geeigneten inländischen auszahlenden Stelle jedenfalls eine finale und flache Besteuerung mit 27,5 % erwirkt werden könne, während bei der Auswahl einer ausländischen auszahlenden Stelle stets eine Besteuerung mit dem progressiven Satz erfolge.

Auch führe die gesetzliche Vorgangsweise zu keiner Vereinfachung der Steuererhebung, da nach Rechtsprechung des EuGH verwaltungstechnische Nachteile etc für sich keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen.

Es wurde der Antrag auf Unterbleiben einer BVE und Vorlage innerhalb von 3 Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das BFG gestellt.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde nach zusammenfassender Schilderung der Beschwerde und deren Begründung im Wesentlichen das Beschwerdebegehren ausgeführt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 27 Abs.1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus Derivaten.

Gem. § 27 Abs.4 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Derivaten Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).

Gem. § 27a Abs.1 Z 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten ... einem besonderen Steuersatz von 25% , gem. Z 2 leg.cit. in allen anderen Fällen einem

besonderen Steuersatz von 27,5% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs.2) zu berücksichtigen

Gem. § 27a Abs.2 Z 7 EStG 1988 gilt Abs.1 nicht für Einkünfte aus nicht verbriefen Derivaten im Sinne des § 27 Abs.4. Dies gilt nicht, wenn eine der in § 95 Abs.2 Z 2 lit. b genannten Einrichtungen eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt; diesfalls sind § 95 Abs.1 und § 97 sinngemäß anzuwenden.

In Jakom/*Marschner* EStG, 2018, § 27a Rz 18 wird ausgeführt, dass Einkünfte aus nicht verbriefen Derivaten (dh nur auf einem Konto gebuchten Derivaten) der progressiven KESt unterliegen – durch die auszahlende Stelle kann freiwillig KESt abgezogen werden, womit gem. § 27a Abs.2 Z 2 S 2 die Steuerabgeltung verbunden ist. Das Wahlrecht steht nur der Bank, nicht jedoch dem Steuerpflichtigen zu.

Gem. § 95 Abs.1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs.2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. § 95 Abs.2 Z 2 lit. b EStG 1988 ist Abzugsverpflichteter bei Einkünften aus Derivaten die inländische auszahlende Stelle.(Es ist im letzten Satz definiert, welche Institute als inländische depotführende oder auszahlende Stellen in Betracht kommen.)

Lt. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), Titel IV, Kapitel 4, Der Kapital- und Zahlungsverkehr, Artikel 63 sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verboten. (Abs. 1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verboten.(Abs. 2)

Lt AEUV, Titel IV, Kapitel 4, Der Kapital- und Zahlungsverkehr, Artikel 65 Abs.1 lit. a berührt Artikel 63 nicht das Recht der Mitgliedsstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

Lt. Urteil des EuGH vom 15.Juli 2004, Rs. C-315702, Lenz stehen die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr 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 aus einem anderen Mitgliedsstaat zwingend der

normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen." Weiters lasse sich „die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedsstaat dieselben Steuervorteile wie den Beziehern österreichischer Kapitalerträge zu gewähren, ... nicht damit rechtfertigen, dass die Einkünfte der in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Gesellschaften dort einem niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen.“ In seiner Begründung bezog der EuGH sich ua auf Artikel 58 Abs.1 EG, wonach die Mitgliedsstaaten Vorschriften ihres Steuerrechts anwenden dürfen, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, wobei derartige Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz des freien Kapitalverkehrs nach ständiger Rechtsprechung eng auszulegen sind. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen sei nur dann mit dem „freien Kapitalverkehr vereinbar (...), wenn die unterschiedliche Behandlung objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft ...“

Bei Entscheidung des beschwerdegegenständlichen Falles ist grundsätzlich zu klären, ob eine Gleichbehandlung besteht hinsichtlich der Besteuerung von Erträgen nicht verbriefter Derivate, die über ein Bankkonto in Österreich abgewickelt werden, und der Besteuerung von Erträgen nicht verbriefter Derivate, die über ein Bankkonto in Dänemark abgewickelt werden. Es gilt, diese beiden vergleichbaren Situationen zu vergleichen, um festzustellen, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen, die nicht mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar ist, vorliegt : es ergibt sich bei Subsumierung dieses Sachverhalts unter die oa anzuwendenden Normen, dass in beiden Fällen bei Besteuerung in Österreich der progressive Steuersatz zur Anwendung kommt (für über ein Bankkonto in Österreich abgewickelte Erträge nicht verbriefter Derivate : §§ 27 Abs.4 Z4 , 27a Abs.1 Z 1, 27 a Abs.2 Z 7, 27 Abs.4 EStG 1988). Es ist insoweit eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht gegeben. Die beschwerdegegenständlichen Ausführungen ua zur Diskriminierung im Ausland abgewickelter nicht verbriefter Derivate ohne auszahlende Stelle in Österreich greifen nicht.

Die Folge der Entscheidung der Anwendung welches Steuersatzes auf Erträge nicht verbriefter Derivate, die über eine Stelle in Österreich ausbezahlt werden, ist weiters: es ist Sache der auszahlenden Stelle, zu entscheiden, ob sie eine der KEST entsprechende Steuer freiwillig einbehält oder dies nicht tut und auf diese Erträge idF der progressive Steuertarif des jeweiligen Kontoinhabers angewendet wird. – Entscheidungskriterien sind dabei für die auszahlenden Stellen in Österreich nicht festgelegt. Das Argument, wonach dabei Erträge aus nicht verbrieften ausländischen Derivaten schlechter gestellt seien als Erträge aus nicht verbrieften inländischen Derivaten, ist nicht schlagend, zumal es gesetzlich nicht normiert ist, dass die auszahlende Stelle in Österreich eine der KEST entsprechende Steuer bei Erlösen aus nicht verbrieften inländischen Derivaten einbehält, während sie es bei Erlösen aus nicht verbrieften ausländischen Derivaten unterläßt.

Es ist somit festzustellen, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung sich nicht ausdrückt hinsichtlich Erträgen aus nicht verbriefen Derivaten, die über österreichische und ausländische (hier dänische) Konten laufen, sondern hinsichtlich Erträgen aus nicht verbriefen Derivaten, die über eine österreichische Stelle ausbezahlt werden, deren steuerliche Behandlung von der Entscheidung der jeweiligen auszahlenden Stelle abhängt. Diese Verhaltensweise ist jedoch mangels gesetzlicher Determinierung hinsichtlich Erlösen aus nicht verbriefen Derivaten, die im Ausland bzw im Inland erzielt werden, nicht von Artikel 63 AEUV erfasst und ist somit eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Es war idF spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den VwGH ist zulässig. Gem. Art.133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn es von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet auf der herrschenden Judikatur des EuGH zur Definition der unterschiedlichen Behandlung objektiv nicht vergleichbarer Situationen (Rs Lenz) sowie der Anwendung des Artikel 63 AEUV . Rechtsprechung des VwGH zur beschwerdegegenständlichen Thematik fehlt. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen jedenfalls vor.

Linz, am 15. Juli 2019