

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Horvath, Pilz & Partner Wthd-GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1020 Wien, Czerningasse 7a, vom 14. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 6. November 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer 1999 wird mit € 32.333,52 (S 444.919,-) festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2000 wird mit € 212.306,51 (S 2.921.401,27) festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2001 wird mit € 195.960,52 (S 2.696.475,54) festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2002 wird mit € 91.080,68 (S 1.253.297,48) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind der in den folgenden Entscheidungsgründen angeführten Berechnung sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses 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**

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog in den Jahren 1999, 2000, 2001 und 2002 Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen setzten sich zusammen aus ausländische Dividenden und Erträgen aus ausländischen Fonds.

Für die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002 fand eine Betriebsprüfung statt. Es wurden die erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen um die in einer Selbstanzeige bekannt gegebenen Zinsen und Dividenden erhöht. Weiters stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Bw. In den Prüfungsjahren 1999 und 2000 Anteile an Fonds erworben hat. Im Jahr 2002 wurden sämtliche Anteile wieder veräußert.

#### **Einkünfte aus KV lt. BP**

	1999	2000	2001	2002
	ATS	EUR	EUR	EUR
Einkünfte a. KV lt. Erklärung	1.973.465	172.336	526.321	205.462
Zinsen, Dividenden lt. Selbstanzeige	683.463	48.805	27.749	
Einkünfte Fonds	270.059	389.098	318.112	202.306
Werbungskosten		-12.991	-27.443	-15.938
Einkünfte aus KV lt. BP	2.926.987	597.248	844.739	391.884
Anrechenbare ausl. Steuer lt. Erkl.	318.227	12.571	21.857	10.875

KeSTFVB	5.612	599	127	
Anrechenbare ausl. Steuer lt. BP	323.839	13.170	21.984	10.875

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002 stellten die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der vorstehenden Ausführungen der Betriebsprüfung fest.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000, 2001 und 2002 wurde Berufung erhoben. Begründend wurde u.a. ausgeführt:

"Die Höhe der Einkünfte wurde u.a. im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung ermittelt; dabei ist die Höhe der erzielten (ausländischen) Zinseneinkünfte (erzielt bei ausländischen Kreditinstituten) und die Höhe der erhaltenen Dividendenzahlungen unstrittig; Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittel für den Bereich „ausländische Zinsen und Dividenden“ ist der anzuwendende Tarif.

Weiters wurden Kapitaleinkünfte aus einem ausländischen Investmentfonds, einem so genannten „schwarzen“ Fonds erzielt; für diesen Bereich des Fonds "G-Fonds" ist sowohl die Ermittlung der Einkünfte als auch der anzuwendende Steuersatz strittig.

Es wird ersucht, die Veranlagungen der genannten „EU-Einkünfte“ (aus Kapitalvermögen) der Mandantin mit einem Steuersatz von „25 %“ bzw. mit dem „halben Steuersatz gemäß § 37 EStG“ vorzunehmen, jeweils unter Anrechnung der im Ausland bezahlten Kapitalertragsteuer (soweit diese ausländische KESt DBA-konform eingehoben wurde).

Die Gemeinschaftswidrigkeit der von der Finanzbehörde in den bekämpften Einkommensteuerbescheiden angewendeten Bestimmungen liegt auf der Hand! Da das Gemeinschaftsrecht in Österreich unmittelbar anwendbar ist (Art 73 b EG-Vertrag), wird hiermit der Antrag gestellt, der Beschwerdeführerin direkt die Anwendung des Steuersatzes „25 %“ bzw. des „Hälftesteuersatzes“ zuzugestehen!

Denn die Gemeinschaftswidrigkeit der „Vollbesteuerung“ ausländischer Zinsen bzw. ausländischer Dividenden bzw. Erträge gewisser ausländischer Investmentfonds war und ist derart offenkundig, dass sogar der österreichische Gesetzgeber aus diesen Umstand reagierte (bzw. reagieren musste!!) und mit Wirkung ab dem „01-04-2003“ die Besteuerung von ausländischen Zinsen, Dividenden und Investmentfonds ident so geregelt hat, wie es im vorliegendem Verfahren bereits für die Jahre 1999 bis 2002 begeht wird.

Die Verfassungswidrigkeit der Wortfolge "mindestens aber mit 10% des im letzten Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises " des § 42 (2) InvFG und auch des 2-ten Satzes des § 42 (2) InvFG ("Bei Veräußerung eines Anteilsrechtes ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8 % des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen") ist wegen Verstoß gegen Grundrechte der österr. Verfassung, insbesondere Unverletzlichkeit des Eigentums, des Rechts auf Erwerbsfreiheit, Rechts auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gegeben; außerdem wird bei Anwendung dieser Wortfolge des § 42 ("") InvFG das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit dramatisch durchbrochen.

Wir ersuchen höflich um unmittelbare Anwendung des Gemeinschaftsrechtes (Art 73 b EG-Vertrag) und dem gemäß unmittelbare Anwendung der EU-konformen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für den „schwarzen“ Fonds nach der 90/10-Regel“ und Anwendung

eines Steuertarifes von „25%“ oder „halben Steuersatz gemäß § 37 EStG“ für die Einkünfte aus dem genannten ausländischen Investmentfonds und für die erzielten (ausländischen) Zinsen – und Dividendenerträge unter Berücksichtigung der anrechenbaren (ausländischen) Kapitalertragsteuern!“

Ergänzend wurde am 10.8.2004 in Anwendung des Erlasses des BMF mitgeteilt, dass im weiteren Verfahren betreffend die berufungsgegenständlichen Veranlagungen zur Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2002 die Versteuerung der – ausländischen – Einkünfte aus Kapitalvermögen nach der „Endbesteuerungsvariante“ erfolgen soll; es sollen also sämtliche ausländische Kapitaleinkünfte isoliert mit 25 % besteuert werden (naturgemäß unter Anrechnung der im Ausland bezahlten Kapitalertragsteuern). Dies entspricht dem Berufungsbegehren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Bis zum Inkrafttreten des BudgetbegleitG 2003 (BGBI I 2003/71) welches erstmal auf Kapitalerträge, die nach dem 31.3.2003 zugeflossen sind, anzuwenden war, wurden Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften mit dem jeweiligen vollen progressiven Steuersatz erfasst, die Tarifbegünstigung des § 37 Abs.4 EStG, somit die Halbsatzbesteuerung, war auf diese Fälle – im Gegensatz zur Situation bei Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften – nicht anzuwenden. Auch die Endbesteuerung iSd § 93 EStG war ex lege lediglich auf Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften anwendbar.

Im Ergebnis führte diese differenzierte Besteuerung zu einer wesentlich höheren Einkommensteuerbelastung von Auslandsdividenden und damit zur Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität der österreichischen Regelung.

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

1.) Die Art 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG 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 aus anderen Mitgliedstaaten zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.

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

Dem Antrag auf Versteuerung der im Ausland erzielten Kapitalerträgen mit dem begünstigten Steuersatz vorzunehmen, war der vorstehend Rechtsprechung folgend statzugeben.

Die ausländischen Kapitalerträge sind zur Vermeidung der Anwendung einer europarechtswidrigen Norm einer Abzugssteuer von 25 % zu unterwerfen. Die Quellensteuer ist anzurechnen. Die ausländischen Kapitalerträge werden den veranlagten Einkünften nicht zugerechnet.

Für das Jahr 1999 waren gemäß § 97 Abs.4 Z.1 EStG die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogenen Werbungskosten in Höhe von (DM 21.059,- x 7,03) S 148.045,- hinzuzurechnen.

Da die Bw. in den Jahren 2000 und 2001 ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen hat, die mit 25 % ("Endbesteuerungsvariante") zu besteuern waren, waren die geltend gemachten Steuerberatungskosten gemäß § 20 Abs. 2 EStG iVm § 97 EStG nicht als abzugsfähige Ausgaben anzuerkennen.

	1999	2000	2001	2002
	ATS	EUR	EUR	EUR
Dividenden	2.121.510	172.336,00	526.320,98	205.462,75
Zinsen, Dividenden, Selbstanzeige	683.463	48.805,94	27.749,96	
Einkünfte aus Dividenden, Zinsen	2.804.973	221.141,94	554.070,94	205.462,75
Einkünfte aus Fonds	270.059	389.098,00	318.112,00	202.360,00
Kapitalerträge	3.075.032	610.239,94	872.182,94	407.822,75
25%	768.758	152.559,98	218.045,73	101.955,68
Anrechenbare ausl.Steuer lt. Erkl.	318.227	12.571,00	21.957,37	10.875,00
plus Kest lt. BP	5.612	598,76	127,84	0

Anrechenbare Kest	323.839	13.170,76	22.085,21	10.875,00
Einkommensteuer	<b>444.919</b>	<b>139.390,22</b>	<b>195.960,52</b>	<b>91.080,68</b>

Gemäß § 40 Abs.1 erster Satz InvFG 1993 sind die Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber bei diesen steuerpflichtige Einnahmen.

Gemäß § 40 Abs.2 Z 2 erster und zweiter Satz InvFG 1993 idF BGBl. I Nr.41/1998 sind die ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter den Abgabenbehörden unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Als steuerlicher Vertreter können inländische Kreditinstitute oder inländische Wirtschaftstreuhänder bestellt werden.

Gemäß § 42 Abs.1 InvFG 1993 BGBl. Nr. 106/1999 sind die Bestimmungen des § 40 auch für ausländische Kapitalanlagefond. anzuwenden. Als solches gilt, ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist.

Gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 in der für die Streitjahre geltenden Fassung enthält für die ausschüttungsgleichen Erträge ausländischer Fonds, für die ein Nachweis nicht erfolgt (sog. schwarze Fonds), folgende Pauschalierungsregel:

"Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen. Bei Veräußerung eines Anteilsrechtes ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen. Dies gilt sinngemäß auch beim Erwerb eines Anteilrechtes. Anstelle des Rücknahmepreises kann auch der veröffentlichte Rechenwert sowie bei börsennotierte Anteile der Börsenkurs herangezogen werden."

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Bw. in den Prüfungsjahren 1999 und 2000 Anteile an G-Fonds erworben hat, die sie im Jahr 2002 wieder veräußert hat.

Bei den genannten Fonds handelt es sich um einen so genannten "schwarzen" Fonds. Es liegt kein Nachweis über ausschüttungsgleiche Erträge durch einen steuerlichen Vertreter vor.

Diese Feststellungen als solche wurden in der Berufung nicht bestritten. Bestritten wurde die Ermittlung der Erträge aus den schwarzen Fonds. Der angewendete Steuersatz wurde als gemeinschaftswidrig bestritten.

---

Der geltenden (nationalen) Rechtslage entsprechend waren die nicht durch einen inländischen Vertreter nachgewiesenen ausschüttungsgleichen Erträge nach der in § 42 Abs.2 InvFG 1993 vorgeschriebenen Methode zu ermitteln.

Die Besteuerung der Erträge erfolgte gemäß der Rechtsprechung des EuGH mit 25 %.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 25. November 2004