



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/1136-L/02, RV/1359-L/02,
RV/0145-L/03, RV/0642-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahr 1999 bis 2002 entschieden:

Den Berufungen betreffend die Einkommensteuer 1999, 2000 und 2002 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen,

folgende festgesetzte Einkommensteuer	€ 8.400,69
---------------------------------------	------------

Entscheidungsgründe

Mit den Bescheiden vom 3. Juli 2001 (1999), 14. Dezember 2001 (2000), 21. März 2003 (2001) und 16. Juni 2004 (2002) wurde die Berufungswerberin ausgenommen in der Hinsicht erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt, dass Einkünfte aus ausländischen Dividenden dem vollen Steuersatz unterworfen wurden, obwohl sie diese als Halbsatzeinkünfte erklärt hatte.

Gegen diese Vorgangsweise richteten sich die Berufung vom 24. Juli 2001 (1999), 4. Januar 2002 (2000), 8. April 2003 (2001) und 6. Juli 2004 (2002), in welchen im wesentlichen wortgleich begehrt wurde, dass die Gewinnanteile aus ausländischen Gesellschaften und daher jeweils die Gesamtsumme der erklärten Kapitaleinkünfte (1999: S 87.321,00, 2000: S

86.340,00, 2001: S 56.235,00, 2002: € 2.169,30) aus ausländischen Dividenden bei den Einkünften aus Kapitalvermögen der Halbsatzbesteuerung unterworfen werden sollen. Dazu führte die Berufungswerberin aus, dass in Hinblick auf die bestehende Judikatur zur Kapitalverkehrsfreiheit der Gerichtshof der europäischen Gemeinschaften die Beschränkung des Halbsatzverfahrens nach § 37 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988) sowie der 25%-igen Endbesteuerung nach § 97 Abs. 1 iVm. § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf Gewinnanteile und da insbesondere Dividenden inländischer Körperschaften als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erkennen werde.

Mit dem Schreiben vom 14. Juni 2004 ergänzte die Berufungswerberin ihr Vorbringen hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 insofern als sie erklärte, bis dahin versehentlich außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer Berufsausbildung der Tochter R im Rahmen des SOKRATES/ERASMUS Studenten-Austauschprogrammes der Pädagogischen Akademie Salzburg mit der Hogeschool West-Vlaanderen – Vlaamse Autonome Hogeschool, Brugge, für ein Auslandsemester nicht geltend gemacht zu haben. Weswegen nunmehr der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 von S 1.500,00 für vier Monate entsprechend der beigelegte Bestätigungen geltend gemacht werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Besteuerung der Kapitaleinkünfte 1999 bis 2002

Entsprechend § 37 Abs. 1 iVm. 4 lit. a EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988) ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus "*Gewinnanteilen jeder Art auf Grund von Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossen in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen*".

Nach dem Gesetzeswortlaut sind Gewinnanteile auf Grund einer Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 37 Abs. 1 iVm. 4 lit. a EStG 1988 ausgeschlossen.

Mit der Frage, ob diese Regelung zwingenden unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrecht zuwiderläuft hat sich der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften im Urteil zur Rechtssache C-315/02 (Lenz) wie folgt auseinandergesetzt:

"Das österreichische Steuersystem sieht eine Besteuerung der Einkünfte von in Österreich ansässigen Gesellschaften auf zwei Ebenen vor: Auf der Ebene der Gesellschaft werden die von dieser erzielten Gewinne mit einem pauschalen Steuersatz von 34 % versteuert; auf der Ebene der Aktionäre werden die Kapitalerträge, d. h. die Dividenden und die sonstigen von der Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne, besteuert.

Welche Regelung für die Aktionärsbesteuerung gilt, hängt davon ab, ob es sich um österreichische oder ausländische Einkünfte handelt.

Die Besteuerung österreichischer Kapitalerträge

Nach § 93 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. 1988/400, im Folgenden: EStG) liegen „[i]nländische Kapitalerträge ... vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist ...“ (so die im BGBl. 1996/201 veröffentlichte Fassung).

§ 93 Abs. 1 EStG (in der im BGBl. 1996/201 veröffentlichten Fassung) bestimmt: „Bei inländischen Kapitalerträgen ... wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer)“; nach § 95 Absatz 1 EStG beträgt diese 25 %.

§ 97 Abs. 1 EStG (in der im BGBl. 1996/797 veröffentlichten Fassung) sieht vor, dass die Kapitalertragsteuer „durch den Steuerabzug als abgegolten [gilt]“. Die Kapitalerträge unterliegen somit keiner weiteren Einkommensteuer.

Für die Fälle, in denen die Endbesteuerung nicht im Wege der Abzugsbesteuerung (bei den Gesellschaften) erfolgen kann, ist in § 97 Abs. 2 EStG vorgesehen, dass die Steuer „durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag“ erhoben wird (so die im BGBl. 1996/797 veröffentlichte Fassung).

Beschließt der Steuerpflichtige, für seine österreichischen Kapitalerträge nicht von der Endbesteuerung in Höhe von 25 % Gebrauch zu machen, kommt ihm nach § 37 Abs. 1 und 4 EStG (in der im BGBl. 1996/797 veröffentlichten Fassung) das so genannte Halbsatzverfahren zugute.

In diesem Fall werden die Kapitalerträge beim gesamten zu versteuernden Einkommen berücksichtigt, was einen höheren Steuersatz zur Folge haben kann. Im Gegenzug ermäßigt sich der Steuersatz für diese Kapitalerträge auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge

Ausländische Kapitalerträge, die an einen in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen fließen, unterliegen der normalen Einkommensteuer. Somit werden sie beim gesamten zu versteuernden Einkommen berücksichtigt und unterliegen regelmäßig der Einkommensteuer, deren Höchstsatz bei 50 % liegt.

Das österreichische Recht wurde durch ein Gesetz geändert, das am 1. April 2002 in Kraft trat. Dieses Gesetz ist jünger als der Ausgangsrechtsstreit und daher auf diesen nicht anwendbar.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

Die Beschwerdeführerin, eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige deutsche Staatsangehörige, erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Dividenden, die sie von in Deutschland ansässigen Aktiengesellschaften bezogen hatte. Die österreichische Steuerverwaltung wandte auf diese Einkünfte den normalen Einkommensteuersatz an. Der Halftesteuersatz nach § 37 EStG und die Endbesteuerung nach § 97 in Verbindung mit § 93 EStG (im Folgenden: die fraglichen Steuervorteile) fänden nämlich nur auf österreichische Kapitalerträge Anwendung.

Da die Beschwerdeführerin der Auffassung war, dass die Anwendung des normalen progressiven Steuersatzes auf ihre deutschen Kapitalerträge gegen die in Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag vorgesehene Kapitalverkehrsfreiheit verstoße, erhob sie bei der Finanzlandesdirektion für Tirol Berufung. Diese Berufung wurde mit Bescheid vom 16. April 1999 abgewiesen, gegen den die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof Beschwerde erhob.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen Artikel 73b Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG) einer Regelung entgegen, wie sie § 97 Abs. 1 und 4 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 und 4 EStG vorsieht, nach welcher der Steuerpflichtige bei Dividenden aus inländischen Aktien wählen kann, ob er sie bei einer pauschalen und endgültigen Besteuerung dem Steuersatz von 25 % unterwirft oder ob er sie mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes versteuert, während Dividenden aus ausländischen Aktien stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden?
2. Ist für die Beantwortung der Frage 1 die Höhe der Besteuerung des Einkommens der Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in dem anderen EU-Mitgliedstaat oder dem Drittstaat, an welcher die Beteiligung besteht, von Bedeutung?
3. Falls Frage 1 bejaht wird: Kann der dem Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 EG) entsprechende Zustand dadurch herbeigeführt werden, dass die Körperschaftsteuer, die von Aktiengesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in anderen EU-Mitgliedstaaten oder in Drittländern in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat entrichtet wird, anteilig auf die österreichische Einkommensteuer des Dividendenbeziehers angerechnet wird?

Zu den ersten beiden Vorlagefragen

Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 73b Absatz 1 und Artikel 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die die Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % oder die Besteuerung mit dem Halftesteuersatz nicht für ausländische, sondern nur für solche Kapitalerträge vorsieht, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen

Gesellschaft ausgeschüttet werden, und ob gegebenenfalls die Vereinbarkeit einer solchen Regelung mit den zitierten Bestimmungen von der Höhe der in deren Ansässigkeitsstaat auf die Gesellschaftsgewinne erhobenen Körperschaftsteuer abhängt.

Da es im Ausgangsrechtsstreit um die Weigerung der Steuerbehörden eines Mitgliedstaats geht, die fraglichen Steuervorteile einer Person zukommen zu lassen, die in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist und Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft bezogen hat, ist auf die Fragen nur insoweit zu antworten, als sie den freien Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten betreffen.

Zunächst ist zu prüfen, ob eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wie die Beschwerdeführerin und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften vortragen, den freien Kapitalverkehr im Sinne von Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag beschränkt.

Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, jedoch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 32, und vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 21).

Die hier in Rede stehende Steuerregelung hält in Österreich ansässige Steuerpflichtige im Ergebnis davon ab, Kapital in Gesellschaften anzulegen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Diese Regelung erlaubt in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen nämlich, für die Besteuerung ihrer österreichischen Kapitalerträge zwischen einer Endbesteuerung mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer zu einem auf die Hälfte ermäßigten Steuersatz zu wählen, während Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat der normalen Einkommensteuer unterworfen sind, deren Steuersatz 50 % erreichen kann.

Die Regelung wirkt sich außerdem gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften beschränkend aus, weil sie sie darin behindert, in Österreich Kapital zu sammeln. Da Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat nämlich steuerlich weniger günstig behandelt werden als österreichische, ist der Erwerb von Aktien von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften für in Österreich ansässige Anleger weniger attraktiv als derjenige von Aktien von Gesellschaften, die in Österreich ansässig sind (vgl. in diesem Sinne Urteile Verkooijen, Randnr. 35, und Kommission/Frankreich, Randnr. 24).

Nach alledem stellt eine Regelung wie die des Ausgangsverfahrens eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag grundsätzlich verboten ist.

Jedoch ist zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Licht der Bestimmungen des EG-Vertrags gerechtfertigt werden kann.

Nach Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag berührt „Artikel 73b ... [weder] das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem ... Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,“ noch das Recht der Mitgliedstaaten, „die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften ... zu verhindern“.

Nach Auffassung der österreichischen, der dänischen, der französischen und der Regierung des Vereinigten Königreichs ergibt sich aus dieser Bestimmung klar, dass die Mitgliedstaaten die fraglichen Steuervorteile allein den Kapitalerträgen vorbehalten dürfen, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die im Inland ansässig sind.

Jedoch ist Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag als Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit strikt auszulegen. Er kann nicht so verstanden werden, dass alle Steuervorschriften, die zwischen den Steuerpflichtigen nach dem Anlageort unterscheiden, ohne weiteres mit dem EG-Vertrag vereinbar wären. Die Ausnahme des Artikels 73d Absatz 1 wird nämlich ihrerseits durch Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag eingeschränkt, wonach die in Artikel 73d Absatz 1 genannten Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73b darstellen [dürfen]“.

Somit ist zwischen nach Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag erlaubter Ungleichbehandlung und nach Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die hier in Rede stehende, die zwischen Kapitalerträgen, die von in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, und solchen unterscheidet, die aus einem anderen Mitgliedstaat stammen, nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, wenn die unterschiedliche Behandlung objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt ist (Urteile Verkooijen, Randnr. 43; vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00, X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnrn. 49 und 72, und Kommission/Frankreich, Randnr. 27). Außerdem darf die unterschiedliche Behandlung verschiedener Kategorien von Kapitalerträgen nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist.

Die Regierungen, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, machen, erstens, geltend, dass Österreich die Gewinne, die im Inland ansässige Gesellschaften an ihre Aktionäre ausschütteten, zum Teil bei den Gesellschaften und zum Teil bei den Aktionären besteuere. Österreich sei aber nicht in der Lage, die Einkünfte

von im Ausland ansässigen Gesellschaften in gleicher Weise zu besteuern. Die in Rede stehende Steuerregelung sei daher durch eine objektiv unterschiedliche Situation gerechtfertigt, die nach Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigt (Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 30 bis 34 und 37, sowie Verkooijen, Randnr. 43).

Daher ist zu prüfen, ob eine Regelung, die eine unterschiedliche Behandlung von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nach Maßgabe dessen vorsieht, ob sie Kapitalerträge von in Österreich oder von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften beziehen, an objektiv nicht vergleichbare Situationen anknüpft und damit den Tatbestand des Artikels 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag erfüllt.

Nach den Akten soll die österreichische Steuerregelung die wirtschaftlichen Auswirkungen einer Doppelbesteuerung der Gesellschaftsgewinne mildern, die sich aus der Erhebung der Körperschaftsteuer auf der Grundlage der erzielten Gewinne bei der Gesellschaft und der Erhebung der Einkommensteuer auf der Grundlage derselben, als Dividenden ausgeschütteten Gewinne bei den steuerpflichtigen Aktionären ergeben soll.

Sowohl österreichische als auch aus anderen Mitgliedstaaten stammende Kapitalerträge können Gegenstand einer solchen Doppelbesteuerung sein. In beiden Fällen unterliegen nämlich die Einkünfte zunächst der Körperschaftsteuer und sodann – soweit sie als Dividenden ausgeschüttet werden – der Einkommensteuer.

Hinsichtlich einer Steuervorschrift, die die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung von Gewinnen mildern soll, die die Gesellschaft, in deren Aktien die Kapitalanlage erfolgt ist, ausgeschüttet hat, befinden sich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre, die Kapitalerträge von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft beziehen, somit in einer Situation, die mit der von Aktionären vergleichbar ist, die ebenfalls in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber Kapitalerträge von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft beziehen.

Folglich knüpft die österreichische Steuerregelung, die die Anwendung der Endbesteuerung mit 25 % oder des Halftesteuersatzes auf die Kapitalerträge davon abhängig macht, dass diese Erträge österreichischen Ursprungs sind, mit der Unterscheidung zwischen aus Österreich und aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden Kapitalerträgen nicht an unterschiedliche Situationen im Sinne von Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag an (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnrn. 41 bis 49, und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnrn. 47 bis 54).

Die Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, tragen, zweitens, vor, dass sich die österreichische Steuerregelung objektiv durch die Notwendigkeit rechtfertigen lasse, die Kohärenz der nationalen Steuerregelung zu sichern (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und Kommission/Belgien, C-300/90, I-305). Sie machen hierzu geltend, dass die fraglichen Steuervorteile darauf abzielten, die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung der Gesellschaftsgewinne zu mildern. Es gebe nämlich einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Besteuerung der Gesellschaftsgewinne und diesen Steuervorteilen. Da nur in Österreich ansässige Gesellschaften in diesem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterworfen seien, sei es gerechtfertigt, die fraglichen Steuervorteile den Beziehern österreichischer Kapitalerträge vorzubehalten.

In Randnummer 28 des Urteils Bachmann und in Randnummer 21 des Urteils Kommission/Belgien, wo der Gerichtshof angenommen hat, dass die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung eine Beschränkung der im EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen könne, ging es um einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der für Alters- und Todesfallversicherungen gezahlten Beiträge und den von den Versicherern im Rahmen dieser Versicherungen geschuldeten Beträgen; dieser Zusammenhang musste aufrechterhalten werden, um die Kohärenz der fraglichen Steuerregelung zu gewährleisten (vgl. u. a. Urteile vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 24, sowie X und Y, Randnr. 52).

Im Ausgangsverfahren handelt es sich nicht nur bei der Einkommensteuer natürlicher Personen und der Körperschaftsteuer um unterschiedliche Steuern, die bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen erhoben werden (vgl. Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 40, Verkooijen, Randnrn. 57 und 58, und vom 18. September 2003 in der Rechtssache C-168/01, Bosal, Slg. 2003, I-0000, Randnr. 30), die österreichische Steuerregelung macht auch die Gewährung der fraglichen Steuervorteile, in deren Genuss im Inland ansässige Steuerpflichtige bei inländischen Kapitalerträgen kommen, nicht davon abhängig, dass auf die Gewinne der Gesellschaften Körperschaftsteuer erhoben wird.

Außerdem ist das auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestützte Vorbringen an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen (vgl. Urteil vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 67).

Das mit der österreichischen Steuerregelung verfolgte Ziel, die Milderung der Doppelbesteuerung, würde nicht beeinträchtigt, wenn auch die Bezieher von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat in den Genuss der österreichischen Steuerregelung kämen. Dass die Endbesteuerung mit 25 % und der Halftesteuersatz den Beziehern österreichischer Kapitalerträge vorbehalten bleiben, hat vielmehr zur Folge, die Kluft zwischen der gesamten steuerlichen Belastung der Gewinne österreichischer und derjenigen von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften zu vergrößern.

Das auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz der österreichischen Steuerregelung gestützte Vorbringen hat somit keinen Erfolg.

Zwar hätte es für den betroffenen Mitgliedstaat Steuermindereinnahmen zur Folge, wenn der fragliche Steuervorteil auch den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat gewährt würde. Jedoch sind nach ständiger Rechtsprechung Steuermindereinnahmen kein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden könnte (Urteile Verkooijen, Randnr. 59; vom 3. Oktober 2002 in der Rechtssache C-136/00, Danner, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 56, sowie X und Y, Randnr. 50).

Zudem ist entgegen dem Vorbringen der österreichischen und der dänischen Regierung die Höhe der Besteuerung der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften nicht relevant, wenn die Vereinbarkeit nationalen Rechts, namentlich der österreichischen Steuerregelung, mit den Artikeln 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag beurteilt werden soll.

Zunächst stellt die fragliche Steuerregelung für die österreichischen Kapitalerträge keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Erhebung von Körperschaftsteuer bei den Gesellschaften und den Steuervorteilen auf, in deren Genuss in Österreich ansässige Steuerpflichtige bei der Einkommensteuer kommen. Daher kann die Höhe der Besteuerung von im Ausland ansässigen Gesellschaften es nicht rechtfertigen, den Beziehern von Kapitalerträgen, die von diesen Gesellschaften ausgeschüttet werden, die gleichen Steuervorteile zu verweigern.

Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass die Erstreckung der fraglichen Steuerregelung auf aus einem anderen Mitgliedstaat stammende Kapitalerträge für in Österreich ansässige Investoren einen Anreiz zum Erwerb von Aktien von Gesellschaften darstellen könnte, die in anderen Mitgliedstaaten mit geringerem Körperschaftsteuerniveau als Österreich ansässig sind. Jedoch kann dies eine Regelung wie die hier fragliche nicht rechtfertigen. Dem Vorbringen, Steuerpflichtige, die in ihren Ansässigkeitsstaaten Kapitalerträge von Gesellschaften bezögen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig seien, könnten daraus einen Steuervorteil ziehen, steht die ständige Rechtsprechung entgegen, nach der eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht durch allfällige anderweitige Steuervorteile gerechtfertigt werden kann (Urteil Verkooijen, Randnr. 61, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die französische Regierung macht ferner geltend, dass die österreichische Steuerregelung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu sichern.

In der Tat geht u. a. aus Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe b EG-Vertrag hervor, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle angeführt werden kann, um eine Beschränkung der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten zu rechtfertigen (vgl. Urteile vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-254/97, Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18, und vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98, Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 39).

Was, erstens, den Steuervorteil betrifft, der sich aus der Besteuerung der österreichischen Kapitalerträge mit ermäßigtem Steuersatz ergibt, so ist nicht dargetan, dass die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze in Abhängigkeit von der Herkunft der Kapitalerträge geeignet wäre, die steuerlichen Kontrollen wirkungsvoller zu machen.

Was, zweitens, die Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % betrifft, so wird diese Steuer zwar von den in Österreich ansässigen Gesellschaften unmittelbar an der Quelle einbehalten. Wie jedoch der Generalanwalt in den Nummern 33 und 34 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist es nicht Voraussetzung einer Endbesteuerung, dass diese im Wege der Abzugssteuer erfolgt. So sieht § 97 Abs. 2 EStG vor, dass in den Fällen, in denen die Abzugsbesteuerung nicht möglich ist, die Abgeltungssteuer durch „einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag“ entrichtet werden kann. Für Einkünfte, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften stammen, könnte somit ein dem der „freiwilligen Leistung“ an die Steuerverwaltung ähnliches Verfahren vorgesehen werden.

Zwar ist die unmittelbar von den in Österreich ansässigen Gesellschaften vorgenommene Abzugsbesteuerung für die Steuerverwaltung einfacher als die „freiwillige Leistung“. Jedoch können bloße verwaltungstechnische Nachteile die Behinderung einer Grundfreiheit des EG-Vertrags wie des freien Kapitalverkehrs nicht rechtfertigen (Urteil Kommission/Frankreich, Randnrn. 29 und 30).

Nach alledem ist auf die ersten beiden Fragen zu antworten, dass die Artikel 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag einer Regelung entgegenstehen, die nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Halftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen. Die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen 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 niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen.

Zur dritten Vorlagefrage

Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag einer Steuerregelung entgegensteht, die es einem in Österreich ansässigen, Kapitalerträge aus einem anderen

Mitgliedstaat beziehenden Steuerpflichtigen erlaubt, die von der Gesellschaft, an der er eine Beteiligung hält, entrichtete Körperschaftsteuer anteilig auf seine Einkommensteuer anzurechnen.

Die Beschwerdeführerin und die Kommission äußern Bedenken gegen die Zulässigkeit dieser Frage. Sie sei für das Ergebnis des Ausgangsrechtsstreits irrelevant, weil sie eine Steuerregelung betreffe, die in Österreich nicht gelte.

Nach ständiger Rechtsprechung kann der Gerichtshof nicht über eine von einem nationalen Gericht zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage befinden, wenn die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, um die ersucht wird, offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht oder wenn das Problem hypothetischer Natur ist (vgl. Urteile vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91, Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnr. 25, vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-36/99, Idéal tourisme, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 20, und vom 5. Februar 2004 in der Rechtssache C-380/01, Schneider, Slg. 2004, I-0000, Randnr. 22).

Die im Vorlagebeschluss angesprochenen Vorschriften sehen nicht vor, dass die in einem anderen Mitgliedstaat entrichtete Körperschaftsteuer in Österreich angerechnet werden könnte. Die österreichische Regierung hat auf Nachfrage des Gerichtshofes bestätigt, dass das im maßgeblichen Zeitpunkt geltende Steuerrecht selbst bei weiter Auslegung keine Anrechnung wie die vom vorlegenden Gericht angesprochene erlaubte.

Unter diesen Umständen ist die dritte Vorlagefrage nicht zu beantworten.

Kosten

Die Auslagen der österreichischen, der dänischen, der französischen und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenverfahren in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Beschwerdeverfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. August 2002 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Die Artikel 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 Halbfestesatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.

2. Die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen 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 niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen."

Nun sind die Artikel Artikel 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG und 58 Absätze 1 und 3 EG) nach der Judikatur des Gerichtshofes der europäischen Gemeinschaften unmittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbares Recht und gehen widersprechendem innerstaatlichem Recht vor, sodass die Einschränkung des Geltungsbereiches des § 37 Abs. 1 iVm. 4 lit. a EStG 1988 auf "inländische" Gewinnanteile jeder Art an Kapitalgesellschaften nicht mehr angewendet werden kann. Entsprechend war der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

B) Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter R im Jahr 2001:

In der Literatur und Judikatur wird als unstrittig beurteilt, dass die Kosten der Berufsausbildung der Kinder grundsätzlich als Unterhaltsverpflichtung in ihrer Gesamtheit als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 angesehen werden, da diese dem Unterhaltsverpflichteten aufgrund seiner gesetzlichen Verpflichtung nach § 140

Abs. 1 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) zwangsläufig erwachsen, durch den Abfluss dieser Geldbeträge beziehungsweise Naturalleistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend der zivilrechtlichen Judikatur wesentlich gemindert wird und im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, welche keine Unterhaltsverpflichtungen zu tragen haben, diese Ausgaben außergewöhnlich sind (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band II, 7. Lieferung RZ 62 zu § 34 und die dort zitiert Judikatur).

Allerdings sind diese Ausgaben gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 *„durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm gemeinsam im Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat“* und kommt dafür keine weitere Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht (zur bestätigten Verfassungskonformität dieser Regelung siehe das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 27. Juni 2001, B 1285/00 – 8).

Für die Tochter der Berufungswerberin wurde vom Ehegatten der Berufungswerberin im Jahr 2001 sowohl Familienbeihilfe als auch Kinderabsetzbetrag bezogen, wodurch allfällige außergewöhnliche Belastungen der Berufungswerberin im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 und damit auch die Kosten für Unterbringung und Versorgung ihrer Tochter sowie die Kosten des Studienaufwandes gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegolten worden sind. Ob ein gegenüber seinen Kindern zum Unterhalt Verpflichteter für die den Fähigkeiten seiner Kinder entsprechende Ausbildung nach Maßgabe seiner finanziellen Möglichkeiten mehr ausgibt oder höheren persönlichen Einsatz in der Betreuung seiner Kinder zeigt, als dies beim Durchschnitt der anderen Eltern üblich ist, hat auf die Einordnung unter § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 keinen Einfluss (siehe dazu auch die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs zur Verfassungskonformität der „Familienbesteuerung“ wie oben und die dort zitierte Vorjudikatur).

Ausgenommen von der „Abpauschalierung“ des § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind *„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes“* im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 79/1998 und 59/2001. Diese gelten dann als außergewöhnliche Belastung, *„wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von S 1.500,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt“*.

Es ist daher die Frage zu beantworten, ob im Verhältnis zur Hogeschool West-Vlaanderen – Vlaamse Autonome Hogeschool, Brügge, keine andere Ausbildungsstätte als im Einzugsbereich des Wohnortes der Tochter der Berufungswerberin gelegen anzusehen ist.

Dieses Tatbestandsmerkmal der Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung des Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung nimmt wieder auf das oben beschriebene Element der Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung Bezug. Besteht nämlich im Einzugsbereich des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit, im Fall der Berufungswerberin unstrittig die Pädagogische Akademie Salzburg, fehlt es einer, wenn auch gleichwertigen Ausbildung, an einem weiter entfernten Ort wie der Hogeschool West-Vlaanderen – Vlaamse Autonome Hogeschool, Brügge an der Zwangsläufigkeit der Aufwendung. Die Gleichwertigkeit der von der Tochter der Berufungswerberin in Brügge absolvierten Lehrveranstaltungen wird die durch von der Berufungswerberin vorgelegte Bestätigung über die Anerkennung der im Ausland erbrachten Studienleistungen durch die Pädagogische Akademie Salzburg bewiesen.

Das alleinige Erwerben von zusätzlichen Sprachkenntnissen begründet bei einem Auslandsaufenthalt noch keinen derartigen Unterschied zur inländischen Berufsausbildung zum Sonderschullehrer, dass eine Gleichwertigkeit der Studien fehlen und damit mangelnde Vergleichbarkeit vorliegen würde (vergleiche für viele VwGH 7.8.2001, 97/140068: *"In einer Reihe von Erk hatte sich der VwGH auch mit der Frage zu beschäftigen, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für ein Auslandsstudium zwangsläufig erwachsen. In diesem Zusammenhang hat der GH - wiederholt - ausgesprochen, dass weder die gesetzliche Unterhaltspflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht den Eltern gebieten, ihr Kind an einer ausländischen Hochschule studieren zu lassen, wenn das gewählte Studium um wesentlich geringere Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden könne, möge auch der Studienaufenthalt im Ausland für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein (vgl E 20. 9. 1983, 81/14/0181, ÖStZB 1984, 230; 4. 3. 1986, 85/14/0164, ÖStZB 1987, 16; 19. 5. 1993, 89/13/0155). Im zitierten Erkenntnis vom 4. 3. 1986 wird ausdrücklich ausgeführt, dass es nicht darauf ankomme, ob inländische und ausländische Studienordnungen im Einzelnen voneinander abweichen. Entscheidend sei, dass die betreffenden Studien ihrer Art nach auch im Inland (mit wesentlich geringeren Kosten) betrieben werden können."*).

Die Tatsache, dass der Aufenthalt im Rahmen eines Studentenaustauschprogrammes erfolgte hat entgegen der vom Berufungswerber zitierten unverbindlichen Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen (Lohnsteuerrichtlinien 2000, Rz 876) auf die rechtliche Beurteilung des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes mangels verbindlicher Rechtsgrundlage keinen Einfluss (siehe auch VwGH 14.1.2003, 97/14/0055 – Austauschprogramm) und war daher die Berufung in diesem Punkt wegen fehlender Zwangsläufigkeit des viermonatigen Studienaufenthaltes der Tochter der Berufungswerberin

in Brügge und gleichwerter Ausbildungsmöglichkeit an der im Einzugsbereich des Wohnortes gelegenen Pädagogischen Akademie Salzburg abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 20. August 2004