



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A , Deutschland, vertreten durch C. GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adresse, vom 16. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Juni 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), die in Österreich beschränkt steuerpflichtig war, bezog in den Jahren 1999 bis 2002 Einkünfte aus Beteiligungen an den Kommanditgesellschaften D sowie E. Darin enthalten waren jeweils Kapitalerträge aus endbesteuerungsfähigen inländischen Kapitalanlagen zum halben und vollen Steuersatz. Von diesen Kapitalanlagen war Kapitalertragsteuer einbehalten worden.

Mit Bescheiden vom 9. Mai 2001 (1999), 13. Februar 2002 (2000), 5. Mai 2003 (2001) und 12. Jänner 2004 (2002) wurde die Bw. jeweils zur Einkommensteuer veranlagt, wobei eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer für die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge in den Abgabenerklärungen nicht beantragt wurde und in den Bescheiden auch nicht erfolgte.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2004 übermittelte die Bw. einen Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2002. Da die nach dem Steuertarif zu erhebende Einkommensteuer auf die angeführten Kapitalerträge geringer

sei als die Kapitalertragsteuer werde, wie in Rz 8044 der EStR 2000 vorgesehen, gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 die Anrechnung und Erstattung der den Betrag der Einkommensteuer übersteigenden Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2002 auf ein näher bezeichnetes Bankkonto der Bw. beantragt.

In einer Beilage wurde die Höhe der Kapitalerträge und die einbehaltene Kapitalertragsteuer sowie die Bemessungsgrundlagen für eine Berechnung der Einkommensteuer bei Einbeziehung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen etc. für die einzelnen Jahre näher dargestellt.

Mit Bescheid vom 15. Juni 2004 wie das Finanzamt den Antrag ab und führte aus, dass gemäß § 102 Abs. 4 EStG 1988 die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen bei beschränkt Steuerpflichtigen außer in den Fällen des § 102 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 durch den Steuerabzug abgegolten seien. Steuerabzugspflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 EStG 1988 würden bei natürlichen Personen jedenfalls als durch den Steuerabzug abgegolten gelten. Ein Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer (§ 97 Abs. 4 EStG) erfolge bei beschränkter Steuerpflicht nicht.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte gemäß den Regelungen des § 102 Abs. 1 EStG 1988 eine Veranlagung der Einkünfte von Frau A der Jahre 1999 bis 2002 zur Einkommensteuer vorzunehmen, die durch den Kapitalertragsteuerabzug einbehaltenden Beträge auf die nach dem allgemeinen Steuertarif ermittelte Einkommensteuer anzurechnen und den übersteigenden Betrag der Kapitalertragsteuer zu erstatten, da es sich hiebei um eine gemäß § 240 Abs. 3 BAO zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer handle.

Zur Begründung führte die Bw. folgendes aus:

Bedingt durch die Ausschüttungen aus den Tochtergesellschaften würden bei der D auf Ebene der Kommanditgesellschaft seit dem Jahr 1998 in zunehmendem Ausmaß Dividendeneinkünfte vereinnahmt. Darüber hinaus würden beide KGs Zinseinnahmen erzielen. Die inländischen Dividenden sowie Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug, da diese im Wege der Personengesellschaften (zum Teil) natürlichen Personen zufließen würden. Für diese Gesellschafter kommen grundsätzlich auch die Endbesteuerungswirkung des Kapitalertragsteuerabzuges zum Tragen.

Neben den Kapitaleinkünften habe die D in den Jahren 1998 bis 2002 erhebliche operative Verluste erlitten. Aufgrund der Rechtform würden die Einkünfte beider Gesellschaften unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet. Bedingt durch die negativen Ergebnisse der D seien – unter Außerachtlassung der in den Ergebnistangentialen enthaltenen, grundsätzlich endbesteuerten Kapitaleinkünfte – auch auf Ebene der Gesellschafter negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet worden.

Aufgrund dieser Gegebenheiten sei es somit einerseits auf Gesellschafterebene zur Kumulierung von Verlustvorträgen aus dem operativen Geschäft der D sowie zum anderen zum Einbehalt erheblicher Beträge an Kapitalertragsteuer für die vereinnahmten Dividenden und Zinseinkünfte sowie der damit verbundenen Endbesteuerungswirkung gekommen.

Die an der D beteiligten natürlichen Personen, die in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würden, hätten aufgrund der Tatsache, dass die für die gegenständlichen Einkünfte zu erhebende Einkommensteuer geringer sei, als die Kapitalertragsteuer, gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 die Möglichkeit, binnen fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres einen Antrag auf Anrechnung der Kapitalertragsteuer und Erstattung des übersteigenden Betrages zu stellen, womit es zur Verrechnung der Verlustvorträge und entsprechend zu Gutschrift zu viel einbehaltener Kapitalertragsteuer komme.

Im Hinblick auf Frau A, die in Österreich lediglich der beschränkten Steuerpflicht unterliege, kämen folgende Bestimmungen zur Anwendung:

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 seien steuerabzugspflichtige Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gehörten, zur Einkommensteuer zu veranlagen. Bei der Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte nach Z 2 und 3 seien gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 letzter Satz EStG 1988 die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge anzurechnen. § 102 Abs. 4 EStG 1988 normiere, dass die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen – außer in den Fällen des Abs. 2 und 3 – als durch den Steuerabzug abgegolten gilt. Gemäß § 102 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 würden steuerabzugspflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 bei natürlichen Personen jedenfalls als durch den Steuerabzug abgegolten gelten.

Aus dem Wortlaut der Regelung gehe nicht eindeutig hervor, ob diese Regelung auch eine Antragsveranlagung in Verbindung mit der Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 ausschließe, oder ob sich das Wort „jedenfalls“ lediglich auf das Verhältnis des letzten Satzes des § 102 Abs. 4 zu den anderen Vorschriften des § 102 EStG 1988 bezieht und daher die Erstattungsregelung des § 97 Abs. 4 EStG 1988 unberührt lasse.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung folge aus § 102 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988, dass endbesteuerte inländische Kapitalerträge (§ 97 EStG) auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht endbesteuert blieben. Dies solle auch dann gelten, wenn sie zu den betrieblichen Einkünften gehörten.

Diese Rechtsansicht würde jedoch dazu führen, dass im Falle der beschränkten Steuerpflicht Gewinne besteuert würden, die es bei Betrachtung eines längeren Zeitraumes tatsächlich nicht gegeben habe, was zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit führe: Dies resultiere einerseits aus der mangelnden Ausgleichsfähigkeit von der Kapitalertragsteuer unterliegenden inländischen Kapitalerträgen mit sonstigen negativen betrieblichen Einkünften sowie andererseits aus der im Falle der beschränkten Steuerpflicht nicht bestehenden Möglichkeit, Verluste aus Vorjahren mit positiven Einkünften aus KEST-pflichtigen Kapitalerträgen der Folgejahre zu verrechnen.

Im Vergleich zu einem in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen werde der beschränkt Steuerpflichtige benachteiligt, obwohl sich die beiden Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren objektiven Situation befinden würden.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen komme in Fällen, in denen die zu erhebende Einkommensteuer geringer sei als die Kapitalertragsteuer, auf Antrag der allgemeine Steuertarif in Verbindung mit der Anrechnung der Kapitalertragsteuer und der Erstattung des übersteigenden Betrages zur Anwendung. Für beschränkt Steuerpflichtige dagegen bestehe weder im laufenden Jahr noch im Wege des Verlustvortrages eine Möglichkeit des Ausgleiches negativer betrieblicher Einkünfte mit KEST-abzugspflichtigen Kapitalerträgen desselben Betriebes. Damit komme es – ungeachtet der Höhe der Gesamtsumme aus KEST-abzugspflichtigen sowie nicht der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünften – zur Anwendung eines pauschalen Mindeststeuersatzes für Kapitaleinkünfte in Höhe von 25%.

Ziel der Erstattungsregelung des § 97 Abs. 4 EStG 1988 sei es jedoch gerade, Steuerpflichtigen keine höhere Steuerbelastung aufzuerlegen, als sie sich nach dem einkommensteuerlichen Regeltarif ergebe – auch nicht durch den Abzug der KEST an der Quelle (vgl. dazu § 1 Abs. 5 des Endbesteuerungsgesetzes). Dies gelte ungeachtet dessen, ob die Regelung im Falle eines beschränkt oder eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Anwendung komme. Im Hinblick auf die Zielsetzung der konkreten steuerlichen Regelung stünden damit der benachteiligte beschränkt Steuerpflichtige auf derselben Stufe wie der begünstigte unbeschränkt Steuerpflichtige.

Darüber hinaus bestehe im Ansässigkeitsstaat des in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen weder die Möglichkeit der Berücksichtigung der negativen operativen Einkünfte der österreichischen Betriebsstätte unter Außerachtlassung der positiven KEST-abzugspflichtigen Einkünfte noch die Möglichkeit einer Berücksichtigung oder Erstattung der in Österreich zu viel einbehaltenen Kapitalertragsteuer: somit sei es Sache des Quellenstaates Österreich, für die Anwendung des allgemeinen Steuertarifes und die Besteuerung lediglich der in Österreich tatsächlich erzielten Nettoeinkünfte zu sorgen.

Die Nicht-Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung und somit die Nicht-Anwendung des allgemeinen Steuertarifs unter Anrechnung der einbehaltenden Kapitalertragsteuer auf kapitalertragsteuerabzugspflichtige Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gehörten, stelle daher eine verdeckte Diskriminierung dar, die geeignet sei, die Niederlassungsfreiheit sowie auch die Kapitalertragsteuerfreiheit zu beeinträchtigen. Eine objektive Rechtfertigung für die differenzierte Behandlung ergebe sich weder im Rahmen der konkreten steuerlichen Situation der betreffenden Steuerpflichtigen noch aus allgemeinen Überlegungen des öffentlichen Interesses.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. § 97 Abs. 4 EStG 1988 sei als Veranlagungsvorschrift anzusehen und ergänze insoweit die §§ 39 und 41 EStG 1988. Dies bedeute, dass Erstattungsanträge nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend zu machen seien und die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 ausschließlich im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen habe.

Im gegenständlichen Fall seien im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen 1999 bis 2002 Anträge gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 nicht gestellt worden (Im Gegenteil seien jeweils eindeutig und unzweifelhaft die Endbesteuerung der in rede stehenden Kapitalerträge in Anspruch genommen worden).

Da die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 rechtskräftig und damit die Veranlagungen für diese Jahre abgeschlossen seien, bestehe für weitere Einkommensteuerveranlagungen für diese Jahre aufgrund des gegenständlich eingebrochenen Antrages keine verfahrensrechtliche Grundlage.

Die Bw. beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufungsvorbringen im Hinblick auf die Berufungsvorentscheidung dahingehend, dass dies aufgrund der gemeinschaftswidrigen Bestimmung des § 102 Abs. 4 EStG 1988 nicht möglich gewesen wäre. Aufgrund der dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Bestimmung sei die Kapitalertragsteuer daher zu Unrecht einbehalten worden. Das BMF habe auch in Einzelerledigungen (z.B. 9.9.1999, ecolex 199, 800) die Rechtsansicht vertreten, dass bei Nichtanwendbarkeit des § 97 abs. 4 EStG eine Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO sehr wohl in Betracht komme, da die einbehaltene und abgeführt Kapitalertragsteuer in diesen Fällen nachträglich zu einer zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer geworden sei.

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 12.6.2003, C-234/01, Gerritse) und der im Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI I 2004/180 erfolgten Streichung des § 102 Abs. 4 EStG 1988 stehe eindeutig fest, dass die Verweigerung der Veranlagung von beschränkt

Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit endbesteuerungsfähigen Kapitalanlagen eindeutig gegen EU-Recht verstößen habe-

Die Bw. stelle daher den Antrag auf Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides 1999 vom 9. Mai 2001

Einkommensteuerbescheides 2000 vom 13. Februar 2002

Einkommensteuerbescheides 2001 vom 18. März 2004

Einkommensteuerbescheides 2002 vom 4. Februar 2004

gemäß § 299 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit c BAO.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 97 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

"Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag, so ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird. ..."

§ 46 EStG:

(1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die

im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

(2) Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Bw. bereits rechtskräftig zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 veranlagt worden ist. Es wäre daher gegebenenfalls dort auch über die Anrechnung und Erstattung von Kapitalertragsteuer abzusprechen gewesen. Dass sie derartige Anträge im Hinblick auf die damals noch geltende Bestimmung des § 102 Abs. 4 EStG 1988 unterlassen hat, kommt für die grundsätzlich Beurteilung der Frage, ob eine neuerliche Veranlagung aufgrund eines Antrages auch noch nach Rechtskraft einer bereits erfolgten Veranlagung noch zulässig ist, keine Relevanz zu.

Im Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar wird in Tz 38 zu § 97 folgendes ausgeführt: "Ist eine Entlastung nach § 97 Abs. 4 im Rahmen einer Veranlagung möglich, kann nur eine solche Entlastung vorgenommen werden." Der Autor geht also ebenso wie das Finanzamt vom Vorrang des Veranlagungsverfahrens aus. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Rechtsansicht an (siehe dazu auch die Entscheidung des UFS vom 26.6.2003, RV/0696-W/03).

Über die Frage, ob § 102 Abs. 4 EStG durch die Verweigerung der Veranlagung von endbesteuerungsfähigen Kapitalanlagen bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalanlagen gegen EU-Recht verstößt, kann daher im gegenständlichen Verfahren nicht abgesprochen werden (in diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen in den Entscheidungen des UFS vom 24. September 2008, RV/0301-W/06 und RV/1712-W/08 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 hingewiesen). Die Entscheidung über den im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 gemäß § 299 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 302 Abs. 2 lit c BAO fällt zunächst in die Zuständigkeit des Finanzamtes. Dieses hat bis dato aber über diesen Antrag noch nicht abgesprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. September 2008