
Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Monika Kofler, Mag. Barbara Baumgartner und Günter Benischek über die Berufung des X , geb. Datum, Adresse, vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, vom 13. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29. April 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 5. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

X ist deutscher Staatsangehöriger und erzielte im Jahr 2003 in Österreich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb, mit welchen er der beschränkten Steuerpflicht unterlegen ist. In der Einkommensteuererklärung wies er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 152.100,02 € aus und machte unter Tz. 365 die Kapitalertragsteuer in Höhe von 675,57 € geltend.

Das Finanzamt erließ am 7. April 2005 einen Bescheid, mit dem die Einkommensteuer 2003 mit 0,00 € festgesetzt und in dem die gegenständlichen Einkünfte in der erklärten Höhe ausgewiesen wurden.

Laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 14. April 2005 betrugen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb minus 152.100,02 €, darin enthalten endbesteuerungsfähige Kapitalerträge in Höhe von 2.895,34 €. Von den Einkünften wurden einbehalten 675,56 € Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen.

Das Finanzamt erließ daher am 29. April 2005 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid und wies die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus 154.995,36 € aus. In diesem Betrag waren die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge daher nicht mehr enthalten.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. berufen und die Erstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG beantragt, weil diese die tarifmäßige Einkommensteuer übersteige. Eine ausdrückliche Antragstellung nach § 97 Abs. 4 EStG sei unterblieben und werde hiermit nachgeholt. Der Bw. ersuchte, den Gesamtbetrag der Einkünfte antragsgemäß unter Einbeziehung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge, welche als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, mit minus 82.857,17 € (dieser Betrag wurde ursprünglich in der Einkommensteuererklärung ausgewiesen) festzustellen und die die Tarifsteuer übersteigende Kapitalertragsteuer von 657,57 € (die Kapitalertragsteuer wurde ebenfalls ursprünglich in der Erklärung ausgewiesen) im Wege der Veranlagung zu erstatten.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und verwies darauf, dass die steuerabzugspflichtigen Einkünfte iSd § 97 Abs. 1 und 2 EStG bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen stets als durch den Steuerabzug abgegolten gelten, auch wenn sie zu den betrieblichen Einkünften gehören.

Der Bw. stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte weiters die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend führte der Bw. aus, auf der Grundlage der von ihm eingereichten Einkommensteuererklärung sei der Einkommensteuerbescheid vom 7. April 2005 ergangen, welcher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit minus 152.100,02 € festgestellt habe. Dieser Betrag habe endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte iHv 2.895,34 € enthalten. Durch die Aufnahme dieser Kapitaleinkünfte in die Steuererklärung habe der Steuerpflichtige die Option gemäß § 97 Abs. 4 EStG ausgeübt. In dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29. April 2005 seien die genannten Kapitalerträge aus den festgestellten Einkünften ausgeschieden worden. In einer Berufung gegen diesen Bescheid habe der Bw. den Antrag auf Einbeziehung der Kapitaler-

träge und auf Erstattung der Kapitalertragsteuer explizit gestellt. Ergänzend brachte der Bw. vor, er unterliege als Gesellschafter einer doppelstöckigen Personengesellschaft einer Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 3 EStG. Im Rahmen der Pflichtveranlagung sei er gemäß § 97 Abs. 4 EStG berechtigt, die endbesteuerungsfähigen Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen und die Erstattung des die Tarifsteuer übersteigenden Betrages an einbehaltener Kapitalertragsteuer zu beantragen. Die Bestimmungen über die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger in § 102 Abs. 2 EStG schließe einen Antrag nach § 97 Abs. 4 EStG nicht aus, sodass diese Bestimmung hier zur Anwendung kommen müsse. § 97 führe keine zwingende Endbesteuerung herbei, sondern ermögliche diese lediglich. Der Steuerpflichtige könne durch einen Antrag die Kapitalerträge auch der Tarifbesteuerung unterziehen. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung, wonach endbesteuerungsfähige Kapitalerträge natürlicher, beschränkt steuerpflichtiger Personen von der Veranlagungsoption ausgeschlossen seien, stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12. Juni 2003, C 234/01, Gerritse). In der Literatur werde davon ausgegangen, dass § 102 Abs. 4 EStG einer Rückerstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 nicht entgegen stehe. Eine Interpretation in dem Sinne, dass § 102 Abs. 4 EStG die Option gemäß § 97 Abs. 4 EStG ausschließe, wäre gemeinschaftsrechtswidrig. Der Gesetzgeber habe mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I 2004/180 eine Klarstellung getroffen und die Bestimmung gänzlich aufgehoben. In den erläuternden Bemerkungen finde sich als Begründung das Bestreben, einen eindeutig gemeinschaftsrechtskonformen Gesetzesbestand herzustellen (EBRV zu Art. I Z. 15 Abgabenänderungsgesetz 2004). Wäre § 102 Abs. 4 EStG in der vom Finanzamt angedeuteten Weise zu verstehen, wäre die Bestimmung durch unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht von der Anwendung ausgeschlossen, sodass wiederum die Veranlagungsoption des § 97 Abs. 4 EStG offen stünde. Die Bestimmung lasse sich jedoch auch gemeinschaftsrechtskonform interpretieren, indem beschränkt Steuerpflichtige aus anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Veranlagungsoption nicht diskriminiert werden.

Mit Eingabe vom 23. März 2006 legte der Bw. nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat den deutschen Einkommensteuerbescheid 2003 und die diesem zugrunde liegende Steuererklärung in Kopie vor und erklärte, im Bescheid seien von den österreichischen Einkünften lediglich die positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden. In Deutschland stellten die Einkünfte wegen des Vorliegens einer kapitalistischen Personengesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und seien daher auch in der Steuererklärung so bezeichnet. Die darüber hinaus in Österreich erzielten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien in der deutschen Steuererklärung und Steuerveranlagung nicht berücksichtigt worden. Nach Auskunft des deutschen steuerlichen Vertreters wurde erklärt, die aus

Gewerbebetrieb als Mitunternehmer der KG erzielten Einkünfte hätten im Rahmen der deutschen Einkommensteuerveranlagung keine Auswirkung. Zwar seien solche Auslandsverluste grundsätzlich für den negativen Progressionsvorbehalt relevant, im gegenständlichen Fall hätte dieser keine Auswirkung gehabt, weil die Verluste in einem positiven Kapitalkonto des Bw. keine Deckung mehr gefunden hätten. Zu der im Bescheid geltend gemachten Berücksichtigung eines nicht ausgleichsfähigen Verlustes bemerkte der Bw., dass der Eintrag in Kennzahl 372 auf einem Irrtum beruhe und hätte ein Eintrag in Kennzahl 342 erfolgen sollen, da es sich bei dem geltend gemachten Verlust von 1.169,45 € um einen "Wartetastenverlust" aus 1998 handelt. Die beantragte Geltendmachung des Verlustes wurde insoweit berichtigt.

Über den Rechtsstreit wurde erwogen:

Strittig ist gegenständlich, ob beschränkt Steuerpflichtige iSd § 102 EStG nach der Rechtslage vor der Steuerreform 2004 einen Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG stellen können, oder nicht.

Während der Abgabepflichtige unter Hinweis auf die Literatur eine Möglichkeit der Option auf Einbeziehung der "endbesteuerungsfähigen" Kapitalerträge in europarechtskonformer Weise aus dem Gesetz abgeleitet wissen will, verneint das Finanzamt diese unter Hinweis auf die Literatur und den Gesetzestext.

Gemäß § 102 EStG, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 80/2003 wird zur Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Folgendes ausgeführt:

(1) Zur Einkommensteuer sind zu veranlagen:

1. Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Abzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach den §§ 99 bis 101 vorzunehmen ist.
2. Steuerabzugspflichtige Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, die
 - zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes,
 - zu den Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter oder
 - zu den Gewinnanteilen gemäß § 99 Abs. 1 Z 2 gehören.
3. Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 oder eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 und 6 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen. Dabei dürfen in den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 2 Werbungskosten sowie in den Fällen des § 99 Abs. 1 Z 1 Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, wenn sie ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet wurden, die hiemit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranla -

gungszeitraumes gestellt werden.

Erfolgt eine Veranlagung nach den Z 1 bis 3, bleiben jene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Veranlagung außer Ansatz, von denen Lohnsteuer im Ausmaß von 20 % des vollen Betrages einzubehalten war, sofern nicht ein Antrag auf Veranlagung dieser Einkünfte nach Z 3 gestellt worden ist. Bei der Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte nach Z 2 und 3 sind die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge anzurechnen.

(2) Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gilt Folgendes:

1. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) oder Werbungskosten (§ 16) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.
2. Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Soweit Sonderausgaben bereits nach § 70 Abs. 2 und 3 berücksichtigt wurden und ein Antrag im Sinne des Abs. 1 Z 3 gestellt wird, sind sie bei der Veranlagung anzusetzen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.
3. Die §§ 34, 35, 38, 41 und 105 sind nicht anwendbar.

(3) Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 zu berechnen; beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.

(4) Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen außer in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 als durch den Steuerabzug abgegolten. Steuerabzugspflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 gelten bei natürlichen Personen jedenfalls als durch den Steuerabzug abgegolten.

Mit BGBl. I Nr. 180/2004 wurde § 102 EStG abgeändert und unter anderem der letzte Absatz aufgehoben.

In der Begründung der Regierungsvorlage zu dem o.a. Gesetz wird im Vorblatt unter dem Stichwort "Probleme" zum Einkommensteuergesetz 1988 ausgeführt, sowohl EuGH-Judikatur als auch nationale Rechtsprechung erforderten diverse Anpassungen. Unter dem Stichwort "Ziele und Lösungen" wird weiters zu den vorgesehenen Änderungen aufgrund von EuGH und VwGH-Judikatur ausgeführt: "Veranlagungsoption für beschränkt Steuerpflichtige in Fällen der Abzugsbesteuerung". In den Erläuterungen zum Allgemeinen Teil wird zum Einkommensteuergesetz 1988 ausgeführt, die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger solle im Lichte der Rechtsprechung des EuGH neu konzipiert werden: In sämtlichen Fällen der Abzugsbesteuerung solle die Veranlagungsoption offen stehen. Im Rahmen der Veranlagung solle aber ein Existenzminimum nur mehr im Umfang von 2.000 € steuerfrei gestellt werden. Zur Änderung des § 102 Abs. 1, 3 und 4 EStG wurde erläuternd ausgeführt, im Hinblick auf die Rechtspre-

chung des EuGH (Urteil vom 12. Juni 2003, C-234/01, "Gerritse") solle die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 3 bis 5 ausgedehnt und der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 unterliegenden Einkünfte aufgehoben werden.

Der Gesetzgeber ist daher offenbar davon ausgegangen, dass § 102 Abs. 4 EStG in der im Jahr 2003 geltenden Fassung dem EU-Recht widersprochen hat. Österreich ist jedoch bereits mit 1. Jänner 1995 der Europäischen Union beigetreten und seit diesem Zeitpunkt verpflichtet, das Gemeinschaftsrecht anzuwenden. Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts wird im Falle unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechts und bei Vorliegen eines offenkundigen Widerspruchs der angewendeten Norm zu diesem auch vom Verfassungsgerichtshof anerkannt (siehe Erkenntnis vom 11. Dezember 1998, G 57/98).

Zum Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts hat der EuGH in den Leitsätzen zu dem aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens ergangenen Urteil vom 9. März 1978, Staatliche Finanzverwaltung gegen Spa Simmenthal wie folgt ausgeführt:

Unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts bedeutet, dass seine Bestimmungen ihre volle Wirkung einheitlich in sämtlichen Mitgliedstaaten vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens an und während der gesamten Dauer ihrer Gültigkeit erhalten müssen. Die unmittelbar geltenden Bestimmungen sind unmittelbare Quelle von Rechten und Pflichten für alle diejenigen, die sie betreffen, einerlei ob es sich um die Mitgliedstaaten oder um Einzelpersonen handelt. Diese Wirkung erstreckt sich auch auf jedes Gericht, das als Organ eines Mitgliedstaates die Aufgabe hat, die Rechte zu schützen, die das Gemeinschaftsrecht den einzelnen verleiht. ... Nach dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts haben die Vertragsbestimmungen und die unmittelbar geltenden Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane in ihrem Verhältnis zum internen Recht der Mitgliedstaaten nicht nur zur Folge, dass allein durch ihr Inkrafttreten jede entgegen stehende Bestimmung des geltenden staatlichen Rechts ohne weiteres unanwendbar wird, sondern auch – da diese Bestimmungen und Rechtsakte vorrangiger Bestandteil der im Gebiet jeden Mitgliedstaates bestehenden Rechtsordnung sind –, dass ein wirksames Zustandekommen neuer staatlicher Gesetzgebungsakte insoweit verhindert wird, als diese mit Gemeinschaftsnormen unvereinbar wären. ... Das staatliche Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hat, ist gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Normen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede – auch spätere – entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt, ohne dass es die vorherige Beseitigung dieser Bestimmung auf gesetzgeberischem Weg oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragen oder abwarten müsste.

Gesetze, die offenkundig dem Gemeinschaftsrecht widersprechen, müssen daher unangewendet gelassen werden, auch wenn sie noch nicht aufgehoben wurden.

Fraglich ist daher, ob die nicht mehr dem geltenden Recht angehörende Bestimmung des § 102 Abs. 4 EStG offenkundig dem Gemeinschaftsrecht widersprochen hat. Dazu wird zunächst bemerkt, dass die vom Finanzamt vorgenommene Auslegung dieser Gesetzesstelle nicht zwingend ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einem Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, ZI. 2002/13/0022 ausgeführt hat, ist die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; sie ist – soweit keine Endbesteuerung vorliegt – im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anzurechnen.

Im EStG 1972 idF BGBI. Nr. 312/1987 wurde hinsichtlich der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger im § 102 Abs. 5 angeordnet, dass beschränkt Steuerpflichtige, denen steuerabzugspflichtige Einkünfte zufließen, die Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes sind, oder die Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter beziehen, mit diesen Einkünften unter Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge zur Einkommensteuer zu veranlagen sind. Durch diese Bestimmung war also eine Pflichtveranlagung dieser Einkünfte unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer vorgesehen.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1989 wurde § 102 vor dem Endbesteuerungsgesetz letztmals geändert. In den Erläuterungen zum Initiativantrag (ÖStZ 1989, 281) wird zur Tz. 47 erklärt, dass der geänderte Abs. 1 nunmehr aus systematischen Gründen alle Tatbestände normiere, die zu einer Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger führen (können). In Abs. 1 Z. 3 wurde die Möglichkeit einer Antragsveranlagung in Fällen eines Steuerabzuges nach § 99 Abs. 1 Z. 1 eingeführt. Damit sollte es möglich sein, die durch die Bemessung der Abzugssteuer von den Einnahmen in Einzelfällen gegenüber der Nettobesteuerung eingetretene höhere Besteuerung wieder auszugleichen.

Vor Einführung der Endbesteuerung der Kapitalerträge beschränkt Steuerpflichtiger galt eine vergleichbare Regelung, wobei in Absatz 4 ausgeführt wurde, dass die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen außer in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 als durch den Steuerabzug abgegolten gelte. Bei betrieblichen Einkünften sollte daher nach wie vor die Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet werden.

Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger galten weiters gewisse Abweichungen zu dem für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Tarif.

Die Endbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde in zwei Schritten durchgeführt. Zunächst sollten von der Wirkung der Endbesteuerung die betrieblichen Einkünfte ausgenommen bleiben. Dabei wurde die Möglichkeit einer Freistellungserklärung vorgesehen. Im Falle der Nichtabgabe der Freistellungserklärung sollte eine Anrechnung auf die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer im Wege der Steuerveranlagung erfolgen. Für Bezieher niedriger Einkommen, für welche die Endbesteuerung eine Verschlechterung bedeutet hätte, wurde die Möglichkeit einer Option zur Veranlagung geschaffen. Eine unmittelbare Erstattung bei der Bank sollte nicht möglich sein, weil vor Durchführung einer Anrechnung bzw. Erstattung ein wirtschaftliches Einkommen (einschließlich steuerfreier Einkünfte) ermittelt werden sollte. Ergebe sich bei der Veranlagung des wirtschaftlichen Einkommens eine niedrigere Kapitalertragsteuer, sollte der Differenzbetrag zurückgezahlt werden (siehe Ausführungen von Nolz zur KESt II auf Einlagezinsen und Wertpapiere ab 1993 in ÖStZ 1992, Nr. 21, S 293).

Zu den Hintergründen der Steuerreform wurde in ÖStZ 1992, Nr. 23, S 317 ausgeführt:

"Es kann davon ausgegangen werden, dass jene Kapitalanlagen, für die nunmehr eine Abgeltungssteuer vorgesehen wird, zum weitaus überwiegenden Teil der Besteuerung entzogen werden. ... Dieser geringe Erfassungsgrad erklärt sich insbesondere daraus, dass die betreffenden Kapitalanlagen in Österreich anonym gehalten werden können. ... Die eben dargestellte besondere Situation rechtfertigt es rechtspolitisch, im Rahmen der Einführung einer derartigen Abgeltungssteuer bestimmten Prinzipien, die bisher der Steuerrechtsordnung zugrunde lagen, nicht in allen Punkten zu folgen. Eine derartige Rechtfertigung ist umso mehr gegeben, als diese Prinzipien bei den betreffenden Kapitalanlagen zwar theoretisch bestanden haben, aber in der Realität weitestgehend ins Leere gegangen sind. ... Einkommenslose Personen sollen die KESt II auch im Abgeltungsmodell voll erstattet bekommen. Auch Bezieher niedriger Einkommen, die unter der Besteuerungsgrenze liegen, werden eine Erstattung beantragen können. ..."

Zu § 97 wurde erläuternd ausgeführt: "Die Steuerabgeltung ist im übrigen so konzipiert, dass kein Wahlrecht zwischen Steuerabgeltung und einer Regelbesteuerung besteht. Die Steuerabgeltung hat vielmehr zwingenden Charakter. § 97 Abs. 4 stellt hievon keine Durchbrechung dar. Es handelt sich dabei lediglich um eine eigens berechnete Rückerstattung von Kapitalertragsteuer, mit der keine "echte" Regelbesteuerung verbunden ist. Vor allem wird auch im Falle der Rückerstattung gemäß § 97 Abs. 4 keine Regelbesteuerung bei der Vermögensteuer und bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer durchgeführt. ...

Abs. 4 regelt die Anrechnung (Erstattung) der Kapitalertragsteuer von 22 % für Einkommensbezieher, die unter der Besteuerungsgrenze liegen bzw. diese allenfalls geringfügig überschreiten. Die Anrechnung bzw. Erstattung setzt eine Antragstellung voraus."

Zur zweiten Etappe der Steuerreform führt Quantschnigg in der ÖStZ 1993 Nr. 13, S 177 unter dem Punkt "Eigenkapitalstärkende Maßnahmen" aus:

"Die betrieblichen Zinserträge von Einzelunternehmungen und Personengesellschaften werden mit dem Endbesteuerungssatz von 22 % erfasst. ... Die Endbesteuerung betrieblicher Zinserträge soll dem – wie behauptet – derzeit bestehenden Druck auf das Tätigen von Entnahmen entgegenwirken."

Dem Entwurf zum Steuerreformgesetz 1993 (siehe ÖStZ 1993, Nr. 14/15, Bl. 196), ist Folgendes zu entnehmen:

Aufgrund der geänderten Ermächtigung im Endbesteuerungsgesetz umfasst die Abgeltungswirkung nunmehr nicht nur Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern auch Kapitalerträge, die den betrieblichen Einkünften von natürlichen Personen (einschließlich jener, die den Personengesellschaften) zuzurechnen sind. ... Es können somit auch Einzelunternehmer und Personengesellschaften eine Optionserklärung bei der Kuponauszahlenden Stelle abgeben, was dazu führt, dass durch die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer auch bei kapitalertragsteuerfreien Wertpapieren die Abgeltungswirkung eintritt.

Dem § 102 Abs. 4 sollte folgender Satz angefügt werden:

"Steuerabzugspflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 gelten bei natürlichen Personen jedenfalls als durch den Steuerabzug abgegolten".

Den Erläuterungen zu den Änderungen des § 102 ist unter Tz. 84. lediglich Folgendes zu entnehmen:

Im Abs. 3 soll entsprechend der Neuregelung in § 70 für beschränkt Lohnsteuerpflichtige (mit Ausnahmen) eine Mindestbesteuerung Platz greifen.

D.h., die Änderungen des § 102 Abs. 4 und insbesondere dessen Bezug zu § 97 Abs. 4 wurden nicht kommentiert.

Da die Neuerung eingeführt wurde, um dem Druck entgegenzuwirken, Entnahmen zu tätigen, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber beabsichtigt hat, eine Schlechterstellung beschränkt Steuerpflichtiger herbeizuführen. Diese sollten vielmehr ebenfalls in den Genuss des in der Regel geringeren Satzes der Kapitalertragsteuer kommen. Eine Schlechterstellung steuerehrlicher Personen sollte auch mit der ursprünglichen Endbesteuerung der Kapitalerträge im außerbetrieblichen Bereich nicht erfolgen. Es sollten lediglich bisher nicht einbekannte Einkünfte einer Besteuerung unterzogen werden. Andererseits sollte unter bestimmten Umständen eine Steuerentlastung herbeigeführt werden können.

Die Formulierung des § 102 Abs. 4 EStG in der im Berufungsjahr geltenden Fassung, wonach steuerabzugspflichtige Einkünfte im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 bei natürlichen Personen **jedenfalls** als durch den Steuerabzug abgegolten gelten, könnte daher auch so verstanden

werden, dass damit gemeint ist, dass die Abgeltung auch für Kapitalerträge gilt, die zu einer Pflichtveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 führen (Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gehören) und die bisher von der Abgeltung ausgeschlossen waren (vgl. Jann/Toifl, SWI 1996, 348). Ist aber in § 102 Abs. 4 EStG die Möglichkeit einer Einbeziehung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge in die Veranlagung zur Einkommensteuer nicht ausdrücklich ausgeschlossen, steht einer analogen Anwendung von § 97 Abs. 4 EStG nichts im Wege. Im Falle einer offenkundigen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ist eine derartige Auslegung geboten.

Der Gesetzgeber hat selbst das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften C-234/01, vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache Arnoud Gerritse gegen Finanzamt Neukölln-Nord für auf die gegenständliche Regelung anwendbar gehalten.

In diesem Urteil wird unter anderem Folgendes ausgeführt:

Rz. 43 ... befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation. ...

Rz. 44: Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend ...

Rz. 52 ... dass die Niederlande, ... gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen als Wohnsitzstaat die Einkünfte, für die Deutschland das Besteuerungsrecht hat, gemäß der Progressionsregel in die Besteuerungsgrundlage einbeziehen. Sie berücksichtigen jedoch die in Deutschland erhobene Steuer, indem sie von der niederländischen Steuer einen Bruchteil abziehen, der dem Verhältnis zwischen den in Deutschland besteuerten Einkünften und dem Welteinkommen entspricht.

Rz. 53: Demnach befinden sich, was die Progressionsregel angeht, Gebietsfremde und Gebietsansässige in einer vergleichbaren Situation, so dass es eine nach dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere Artikel 60 EG-Vertrag, verbotene mittelbare Diskriminierung darstellen würde, wenn auf Gebietsfremde ein höherer Einkommensteuersatz angewandt würde, als er für Gebietsansässige und diesen gleichgestellte Personen gilt. ...

Rz. 54: Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der auf die Einkünfte des Klägers angewandte Steuersatz von 25 % höher ist als derjenige, der sich bei Anwendung des progressiven Steuertarifs ergeben würde. Um vergleichbare Situationen zu vergleichen ist hier, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, zu den in Deutschland erzielten Nettoeinkünften des Betroffenen ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags hinzuzuzählen.

Das gegenständliche Urteil ist zwar betreffend den freien Dienstleistungsverkehr ergangen, doch sind die angesprochenen Prinzipien auf den freien Kapitalverkehr übertragbar. So wurden im EG-Vertrag in dessen Artikel 73b und 73d (nunmehr Artikel 56 und Artikel 58) folgende Regelungen getroffen:

Gemäß Artikel 56 Abs. 1 sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Gemäß Artikel 58 Abs. 1 berührt Artikel 56 nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

- a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,
- b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zu widerhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

...

Gemäß § 58 Abs. 3 dürfen die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Aufgrund dieser Regelung ist maßgebend für die Differenzierung in der Besteuerung der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt, d.h., es liegt eine zunächst zulässige Differenzierung nach dem Wohnort gemäß § 58 Abs. 1 lit. a EG-Vertrag vor. Wie jedoch der oben angeführten Urteilsbegründung im Fall Gerritse entnommen werden kann, stellt es eine verbotene mittelbare Diskriminierung dar, wenn auf Gebietsfremde ein höherer Einkommensteuersatz angewandt würde, als er für Gebietsansässige und diesen gleichgestellte Personen gilt, wobei vor dem Vergleich für die Ermittlung des Steuersatzes den Nettoeinkünften ein Betrag in Höhe des Grundfrei- betrages hinzuzurechnen ist.

Wird § 102 Abs. 4 EStG so ausgelegt, dass ein Ausgleich der Kapitalerträge mit im betrieblichen Bereich erzielten Verlusten nicht möglich ist, während bei einem ausschließlichen Inlandsbezug durch das Stellen eines Antrages gemäß § 97 Abs. 4 EStG ein solcher Ausgleich möglich ist, so liegt eine willkürliche Diskriminierung iSd § 58 Abs. 3 EG-Vertrag vor, die offen-

kündig dem EG-Recht widerspricht. Die genannte Bestimmung müsste daher unangewendet bleiben.

Die willkürliche Diskriminierung ist im gegenständlichen Fall besonders deutlich, weil der Steuerpflichtige einen Gesamtverlust erzielt hat und diesen Verlust in dem Mitgliedstaat, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig ist, nicht progressionsmindernd geltend machen konnte. Es würde aber auch dem Geist des Doppelbesteuerungsabkommens widersprechen, wenn man dem Wohnort eine steuerliche Entlastung für Verluste aufbürden wollte, die aufgrund steuerlicher Vorschriften des Landes, in dem diese erzielt wurden, nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden könnten. Da aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens der Besteuerungsanspruch Österreichs beschränkt ist und insgesamt nur ein Verlust als Bemessungsgrundlage übrig bleibt, spielt es daher keine Rolle, welcher Steuersatz angewendet wird. Es wäre in keinem Fall eine Einkommensteuer vorzuschreiben. Selbst wenn man die Einkommensteuer unter Hinzurechnung von Steuerfreibeträgen berechnen würde, wie dies im nunmehr geltenden Gesetzestext erfolgt, würde sich aufgrund der Höhe des Verlustes keine Einkommensteuer errechnen.

Durch die Ermittlung des Einkommens des Bw. unter Einbeziehung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge vermindern diese den Verlustvortrag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. April 2006