



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 9. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) gab in ihrer Einkommensteuererklärung für 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, und in denen keine Einkünfte enthalten sind, für die eine begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen (zB 13. und 14. Bezug) in Betracht kommt, in Höhe von € 1.256,68,-- an.

Ferner erklärte sie Einkünfte aus Kapitalvermögen, die keinem Steuerabzug unterliegen (insbesondere Zinsen aus Privatdarlehen und Wertpapiererträge aus abzugsfreien Altemissionen) in Höhe von € 14.385,21,--.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Steuererklärung daher € 15.641,89,--.

In den Einkünften seien ausländische Einkünfte in Höhe von € 15.641,89,-- enthalten. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sei hinsichtlich dieser Einkünfte Steuer in Höhe von € 1.891,68,-- anzurechnen.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung gab die Bw bekannt, dass es sich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit um eine schwedische Volkspension in Höhe von SEK 11.832,00,-- (€ 1.256,68,--) handle.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden sich berechnen wie folgt:

Aktiendividenden SEK 139.880,86 bto

einbehaltene KEST SEK 17.811,52

Aktiendividenden Netto SEK 122.069,34

Aktiendividenden bto

+ Bankzinsen SEK 4.501,00

Summe SEK 144.381,86

abzgl Bankspesen SEK – 8.935,00

Einkünfte SEK 135.446,86

Einkünfte € 14.385,21

Einbehaltene KEST € 1.891,68

Im Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 18.4.2007 wurden die Einkünfte erklärungsgemäß veranlagt.

Am 27.7.2007 wurde der Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein ersetzender Einkommensteuerbescheid erlassen. Darin wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug mit € 1.256,68,-- und die Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen mit € 15.334,16,-- festgesetzt, sodass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 16.590,84,-- ergab. Die Einkommensteuer wurde mit € 761,52,-- festgesetzt, während sie im gemäß § 299 aufgehobenen Bescheid mit € 57,35,-- festgesetzt worden war.

In der Begründung wurde ausgeführt, die Anrechnung der Schwedischen Kapitalertragsteuern sei entsprechend dem DBA Schweden-Österreich nur bis zu einer Höhe von 10% möglich. Kapitalerträge dürften nicht um damit im Zusammenhang stehende Werbungskosten (Spesen Handelsbank) gekürzt werden.

In der Berufung wurde iW vorgebracht, bezüglich der Spesen der Schwedischen Handelsbank, die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien, beziehe sich die Begründung auf die gemäß § 97 EStG endbesteuerten Kapitalerträge, bei denen gemäß Absatz 4 Z 1 die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen seien.

Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge, die der normalen Einkommensbesteuerung unterlägen. Bei diesen würde die Einkommensteuer vom Kapitalertrag abzüglich der Werbungskosten berechnet.

Die Bw habe im Jahre 2005 eine schwedische Volkspension iHv € 1.256,68,-- bezogen. Für diese Pension habe laut Art 16 (1) der schwedische Staat das Besteuerungsrecht.

Gemäß Artikel 16 (2) finde der Absatz 1 keine Anwendung, wenn der Empfänger der Pension österreichischer Staatsangehöriger sei. Artikel 16 (2) DBA Österreich/Schweden beruhe allein auf dem Kriterium der Staatsangehörigkeit und verstöße damit gegen das Diskriminierungsverbot auf Grund der Staatsangehörigkeit (Art 12 EGV) und dürfe damit nicht zur Anwendung kommen. Durch die Besteuerung der schwedischen Volkspension in Österreich sei die Bw, die neben der österreichischen auch die schwedische Staatsbürgerschaft besitze, gegenüber anderen schwedischen Staatsangehörigen, die in Österreich ihren Wohnsitz haben, europarechtlich diskriminiert.

Die Bw beantrage daher, die Erträge auf Kapitalvermögen nach Abzug der Werbungskosten der Svenska Handelsbank iHv € 948,99,-- (SEK 8.935,00,--) der Einkommensbesteuerung zu unterziehen und die schwedische Volkspension nicht der Besteuerung zu unterziehen.

Mit Vorhalt vom 27.8.2007 forderte das FA die Bw auf, eine Stellungnahme zu folgenden Ausführungen abzugeben:

"Ausländische Kapitalerträge sind grundsätzlich in den Kz 754 ff der Einkommensteuererklärung E 1 zu erfassen (Wahlmöglichkeit zwischen Quasi-Endbesteuerung = ohne Werbungskostenabzug und Tarifversteuerung, bei der sämtliche in- und ausländischen Kapitalerträge zu erklären sind). Im gegenständlichen Fall wurden die Kapitalerträge unter KZ 361 erfasst."

Weiters wurde die Bw aufgefordert, geeignete Belege zu den ausländischen Kapitalerträgnissen (Kopien) vorzulegen.

Weiters wurde die Bw gefragt, ob es auch noch andere in- oder ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen (Konto, Sparbuch) etc gegeben habe und gegebenenfalls um Nachrechnung entsprechender Nachweise ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 2.10.2007 führte die Bw iW aus, der Ausweis der schwedischen Kapitalerträge sei in der Vergangenheit immer unter der Kennzahl 361 erfolgt, ohne dass dies vom FA beanstandet worden sei.

Als Beilage werde die Kopie einer von der schwedischen Handelsbanken aufgestellte Liste der bezogenen Dividenden und der abgezogenen Kapitalertragsteuer vorgelegt.

Andere als in der Steuererklärung angeführte Erträge aus Kapitalvermögen gäbe es nicht.

Im Schreiben vom 25.10.2007 wurde vorgebracht, es gäbe doch derartige endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die entsprechenden Unterlagen würden vorgelegt. Die Zinsen aus den österreichischen Sparbüchern würden € 335,75,-- und die KEST€ 83,94,-- betragen.

Im Vorhalt vom 14.11.2007 wurde die Bw aufgefordert, einen Beleg über die im Ausland bezahlte Kapitalertragsteuer vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.2007 wurde die Bestätigung der Schwedischen Handelsbanken über die einbehaltene Kapitalertragsteuer vorgelegt.

Ferner wurde über Befragen des FA eine mündliche Verhandlung vor dem UFS beantragt.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Im Verfahren vor dem UFS wurde die Bw mit Vorhalt vom 22.3.2012 aufgefordert, bekannt zu geben, welche Staatsbürgerschaft zuerst erworben worden war und geeignete Nachweise für die Doppelstaatsbürgerschaft vorzulegen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 25.4.2012 teilte die Bw mit, dass sie seit ihrer Geburt schwedische Staatsbürgerin sei; auf Grund ihrer Heirat mit einem österreichischen Staatsangehörigen im Jahr 1960 habe sie die österreichische Staatsbürgerschaft erworben, ohne die schwedische zu verlieren.

Als Nachweise wurden Kopien des österreichischen Staatsbürgerschaftsnachweises und des schwedischen Reisepasses übermittelt.

Mit Vorhalt vom 26.6.2012 wurde die Bw ersucht, bekannt zu geben, ob sie für das Streitjahr auf die "Quasiendbesteuerung" der ausländischen Kapitaleinkünfte verzichten und die "Regelbesteuerung" (Besteuerung zum allgemeinen Tarif) beantragen wolle und weiters eine Stellungnahme zum näher dargelegten Abzugsverbot für Werbungskosten abzugeben.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2012 führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, namens der Bw verzichte er auf die Quasiendbesteuerung der ausländischen Kapitaleinkünfte 2005 und beantrage gleichzeitig die Regelbesteuerung für die Einkünfte des Jahres 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bw hat ihren inländischen Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt in K. bei Wien. Sie ist seit ihrer Geburt schwedische Staatsbürgerin. Auf Grund der Heirat mit einem österreichischen Staatsbürger im Jahr 1960 erlangte sie die österreichische Staatsbürgerschaft, ohne die schwedische zu verlieren.

Sie hatte im Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus einer schwedischen Volkspension, bezahlt von der gesetzlichen Sozialversicherung, in Höhe von SEK 11.832,00,--

= (umgerechnet zum Kurs vom 31.12.2005: 1 € = SEK 9,41570; 1 SEK = € 0,10621)
€ 1.256,68,--

Weiters hatte sie Einkünfte aus Kapitalvermögen aus ausländischen Kapitalanlagen, und zwar
Aktiendividenden SEK 139.880,86,-- = € 14.856,13,--
davon einbehaltene Kapitalertragsteuer SEK 17.811,52,-- = € 1.891,68,--
Bankzinsen SEK 4.501,00 = € 478,03,--
An Spesen für die Schwedische Handelsbank fielen SEK 8.935,00,-- = € 948,95,-- an

Weiters hatte sie Einkünfte aus Kapitalvermögen aus inländischen Kapitalanlagen, und zwar
Zinsen aus österreichischen Sparbüchern € 335,75,--
davon einbehaltene KEST € 83,94,--
Aktien/Ertrag € 50,00,--
davon einbehaltene KEST € 12,50

Anleihen/Ertrag € 180,00,--
Fondsanteile/Ertrag (zT steuerpflichtig) € 1.267,21,--
Spesen € 4,00,--
KEST € 172,66,--

Darüber hinaus hatte die Bw keine Einkünfte.

Der festgestellte Sachverhalt ist unbestritten. Die Doppelstaatsbürgerschaft der Bw wurde von ihr ebenso wie Art und Höhe ihrer Einkünfte nachgewiesen.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Bezüglich des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO über die Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1) beantragt wird. Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung in einem gesonderten Schreiben, das als Berufungsergänzung zu werten ist, erst nach Einbringung der Berufung gestellt. Entsprechend der Judikatur des VwGH begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, 24.3.2004, 98/14/0179, 11.5.2005, 2001/13/0039). Daher ist der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung als

verspätet eingebbracht anzusehen, wobei in diesem Zusammenhang unerheblich ist, dass der Bw den Antrag auf Befragen des Finanzamtes gestellt hat.

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

Die Bw ist aG ihres Wohnsitzes im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Sie bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer schwedischen Volkspension. Diese wird von der gesetzlichen Sozialversicherung bezahlt, welche einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht und somit gemäß § 25 Abs 1 Z 3a) EStG 1988 im Inland steuerpflichtig ist. Da diese Pension auch in Schweden steuerbar ist, besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung. Es ist daher das DBA Schweden auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögenssteuer, BGBl Nr 39/1960, zuletzt geändert durch BGBl Nr 132/1993, heranzuziehen.

Anzuwenden ist Art 16 leg cit, welcher lautet:

„(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Einkünfte aus Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen oder aus Ruhegehältern, Witwen- und Waisenpensionen, die der andere Staat oder die Länder, Gemeinden oder Gemeindeverbände oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechtes jenes anderen Staates für gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistungen gewähren, so hat abweichend von den Bestimmungen der Artikel 13 und 15 nur dieser andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Das gleiche gilt auch für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung dieses anderen Staates.

(2) Absatz 1 findet keine Anwendung

- a) auf Zahlungen, die an Personen geleistet werden, welche die Staatsangehörigkeit des erstgenannten Staates besitzen,
- b) auf Zahlungen für Dienste, die im Zusammenhang mit einer in Gewinnerzielungsabsicht durchgeführten gewerblichen Tätigkeit einer der in Absatz 1 genannten juristischen Personen geleistet werden oder geleistet worden ist.

(3) Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechtes ist, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.“

Art 16 DBA-Schweden entspricht materiell Art 19 OECD-Musterabkommen, umfasst allerdings zusätzlich die im ggstdl Fall einschlägigen Sozialversicherungsrenten:

"Artikel 19. Öffentlicher Dienst

- 1.a) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden.
- b) Diese Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und
 - i) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder
 - ii) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.
- 2.a) Ungeachtet des Absatzes 1 können Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen, die von

einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

b) Diese Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

3. Auf Gehälter, Löhne, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 oder 18 anzuwenden.“

Die Bw hat den Wohnsitz im Inland. Nach dem in Art 16 Abs 1 DBA Schweden normierten Kassenstaatsprinzip hätte daher Schweden das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Nach Abs 2 findet jedoch Abs 1 keine Anwendung auf Personen, die die Staatsangehörigkeit des Wohnsitzstaates besitzen. Die Bw besitzt die durch Heirat erworbene Staatsangehörigkeit Österreichs. Österreich hat daher nach Abs 2 leg cit das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der schwedischen Volkspension. Dass die Bw auch die Staatsbürgerschaft Schwedens besitzt, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung. Wäre das Merkmal der Doppelstaatsbürgerschaft von Bedeutung, wäre nämlich im DBA – nach dem Vorbild anderer DBA – etwa normiert worden: „welche die Staatsangehörigkeit des erstgenannten Staates besitzen, ohne zugleich die Staatsangehörigkeit des anderen Staates zu besitzen.“

Es sind daher nach Wortlaut und Sinn des Art 16 Abs 2 leg cit auch Doppelstaatsbürger zu erfassen.

Die Steuerpflicht der Pension ist nach österreichischem Recht zu beurteilen. In Schweden wird für Rentner ein besonderer Grundfreibetrag in Ausformung des üblichen persönlichen Freibetrags gewährt, was zur Folge hat, dass jene Personen, die nur die staatliche Alterspension (Volkspension) beziehen, von dieser Pension keine Steuer zahlen. Die schwedische Volkspension der Bw wäre daher in Schweden steuerbar, aber nicht steuerpflichtig.

In Österreich sind die Einkünfte jedoch zur Gänze steuerpflichtig. Nach dem österreichischen Steuertarif wird im Streitjahr auf Einkommensteile bis 10.000 Euro jährlich ein Steuersatz von 0% erhoben, sie werden also steuerfrei gestellt. (S § 33 EStG 1988). Hätte die Bw in Österreich nur die Einkünfte aus der schwedischen Volkspension, wären diese aG der Höhe nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Da sie jedoch auch Einkünfte aus Kapitalvermögen hat und ihr Einkommen 10.000,-- Euro übersteigt, unterliegen die übersteigenden Einkommensteile der Besteuerung.

Wäre die Bw (nur) schwedische Staatsbürgerin, würden die Besteuerungsrechte aus den Einkünften aus der schwedischen Volkspension Schweden zufallen, Österreich als Wohnsitzstaat wäre nach DBA Schweden zur Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt verpflichtet, dh (nur) für die Höhe des Steuersatzes würden die Pensionseinkünfte

herangezogen. Die Bw hätte in diesem Fall unbestritten eine geringere Steuerbelastung iHv ca € 175,--.

Die Bw wendet Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Bestimmung des Art 16 Abs 2 DBA Schweden ein. Dieser Artikel verstößt gegen das Diskriminierungsverbot aG der Staatsangehörigkeit nach Art 12 EGV, da die Bw gegenüber anderen schwedischen Staatsangehörigen, die in Österreich ihren Wohnsitz hätten, diskriminiert sei.

Der im Streitjahr noch anzuwendende Art 12 EGV lautet:

„Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten“.

Vergleicht man die Situation der Bw mit derjenigen eines (ausschließlich) schwedischen Staatsbürgers in der gleichen Situation – Wohnsitz in Österreich, gleiche Einkünfte – so ist festzustellen, dass eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vorliegt. Die Einkünfte aus der schwedischen Volkspension unterliegen (iZm mit den anderen Einkünften) in Österreich der Besteuerung, während sie in Schweden steuerbar, aber steuerfrei sind.

Zu prüfen ist jedoch, ob beachtliche Rechtfertigungsgründe für die Diskriminierung vorliegen. (S unten).

Zur Anwendbarkeit von Art 12 EGV, der ein allgemeines Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, ist festzuhalten, dass diese Bestimmung als eigenständige Grundlage nur auf unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden kann, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht. (*s EuGH 12.5.1998, C-336/96, Rs Gilly*). Im vorliegenden Fall sieht der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vor. Insbesondere ist Art 39 EGV über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nicht anwendbar, da Art 39 EGV die Freizügigkeit zur Ausübung von beruflichen Tätigkeiten aller Art im Gemeinschaftsgebiet erleichtern soll. (*S EuGH 9.11.2006, C-520/04, Rs Turpeinen*). Ein Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit besteht im ggstdl Fall nicht. (*S Püzl, SWI Heft-Nr 1/2003, 012*).

Weiters ist festzuhalten, dass rein innerstaatliche Sachverhalte, die keinerlei Bezug zum Gemeinschaftsrecht aufweisen, nicht vom EGV erfasst sind. Eine reine Inländerdiskriminierung bei nicht grenzüberschreitendem Charakter des Sachverhalts wäre daher nicht erfasst. Im vorliegenden Fall handelt es sich zwar um eine Inländerdiskriminierung; allerdings handelt es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt, da die Bw aG ihres früheren Wohnsitzes in Schweden und dem Erwerb einer schwedischen Volkspension und dem anschließenden Wohnsitzwechsel nach Österreich einen grenzüberschreitenden Sachverhalt verwirklichte. (*S Püzl aaO*).

Des Weiteren ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die direkten Steuern nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse in diesem Bereich jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen. Sie haben sich daher jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung aG der Staatsangehörigkeit zu enthalten. (*EuGH 12.7.2005, C-403/03, Rs Schempp*).

Prüfungsmaßstab für die DBA Normen ist daher Art 12 EGV.

Allein die Feststellung einer Diskriminierung im Anwendungsbereich des EGV begründet jedoch noch keinen Verstoß gegen Art 12 Abs 1 EGV. Auch bei Fällen von offener Diskriminierung aG der Staatsbürgerschaft können Rechtfertigungsgründe vorliegen (*EuGH 12.5.1998, C-336/96, Rs Gilly; Kofler, Lang [Hrsg], Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, VI.C. S 530– 552, Linde Verlag 2007*).

Der EuGH prüft, ob eine Diskriminierung auf objektiven, von der Staatsangehörigkeit des Betroffenen unabhängigen Erwägungen beruht und in einem angemessenen Verhältnis zu dem Zweck steht, der mit den nationalen Rechtsvorschriften verfolgt wird (*EuGH 15.3.2005, C-209/03, Rs Bidar*).

Die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft gehört zwar zu den Zielen des EGV, jedoch sind bis heute – abgesehen vom Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen – auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden (*EuGH 12.5.1998, C-336/96, Rs Gilly, Rz 16 u 23*). Die Mitgliedstaaten sind daher befugt, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (*EuGH 12.5.1998, C-336/96, Rs Gilly, Rz 24 u 30; 21.9.1999, C-307/97, Rs Saint-Gobain, Rz 57*).

Dem Fall *Gilly* lag folgende Problemstellung zu Grunde: Die Ehegatten *Gilly* waren in Frankreich ansässig. Hr *Gilly* war französischer Staatsbürger und Lehrer in Frankreich; Fr *Gilly* war Doppelstaatsbürgerin und Lehrerin in Deutschland. Beim Steuerverfahren in Frankreich wurden verschiedene Bestimmungen des DBA Dt – Frk als diskriminierend und gemeinschaftsrechtswidrig bekämpft, nämlich die mangelnde Vollanrechnung der deutschen Steuer in Frankreich, die Nichtanwendung der Grenzgängerregelung bei öffentlichen Bezügen und die unterschiedliche Zuteilung der Besteuerungsrechte für öffentliche Bezüge auf Basis des Merkmals der Staatsbürgerschaft. Das französische Verwaltungsgericht stellte diesbezüglich fest, dass der Steueranrechnungsbetrag nach der sogenannten Regel des

Effektivsteuersatzes dem Produkt des Betrages der in Deutschland besteuerten Nettoeinkünfte und des Steuersatzes entspreche, der sich aus dem Verhältnis zwischen der Steuer, die aG der nach den französischen Rechtsvorschriften zu besteuern den Netto gesamteinkünften tatsächlich geschuldet werde, und dem Betrag dieser Netto gesamteinkünfte ergebe. Dieser in Frankreich anrechenbare Betrag könnte wegen der stärkeren Progression des deutschen Steuersystems niedriger sein als die in Deutschland tatsächlich gezahlte Steuer. Bei französischen Grenzgängern, die sowohl in Deutschland mit ihren dort erzielten Einkünften als auch in Frankreich mit ihren Gesamteinkünften nach Abzug des Steueranrechnungsbetrags der Steuer unterliegen, könnte die Besteuerung somit höher sein als bei Personen, die die gleichen Einkünfte ausschließlich in Frankreich erzielten. (S Rz 9, 10 EuGH Rs Gilly).

Kofler (aaO) führt zum Fall *Gilly uA* aus:

"Der EuGH erkannte in diesen unterschiedlichen Verteilungsmechanismen allerdings keine für die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG relevante Diskriminierung. Vielmehr können die Mitgliedstaaten mangels gemeinschaftlicher Maßnahmen die Kriterien für die Aufteilung der Steuerhoheit souverän festlegen. Diese Kriterien können variieren: Selbst die Staatsangehörigkeit, die doch auf den ersten Blick am wenigsten den Grundsätzen der Gemeinschaft zu entsprechen scheint, darf nach dem EuGH als Grundlage für die Aufteilung der Steuerhoheit herangezogen werden, ohne dass dies unbedingt eine Diskriminierung im Sinne des EG-Vertrags nach sich ziehen würde:

„Auch wenn das Kriterium der Staatsangehörigkeit in Artikel 14 Absatz 1 Satz 2 als solches im Zusammenhang mit der Aufteilung der Steuerhoheit aufgeführt wird, können derartige Unterscheidungen nicht so gewertet werden, als begründeten sie eine durch [Art 39 EG] verbotene unterschiedliche Behandlung. Sie ergeben sich nämlich, in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen insbesondere nach [Art 293 TS 2 EG], aus der Befugnis der Vertragsparteien, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen"....“

Verwiesen wird von Kofler aaO auf die Ausführungen des Generalanwalts über die Funktionsweise von DBA, durch deren Abschluss sich *"die beiden betroffenen Staaten darüber einig [sind], ihre Steuerhoheit zu begrenzen und ... auf einen Teil davon zu verzichten."* Es sei in diesem Zusammenhang auch nicht abwegig, sich bei der Aufteilung der Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte, die ihre Gebietsansässigen durch Ausübung einer nichtselbstständigen Tätigkeit im Hoheitsgebiet des anderen Staates jeweils erzielen, auf die Art 13 Abs 1 und 5 und Art 14 des deutsch-französischen Abkommens herangezogenen Anknüpfungspunkte – Beschäftigungs ort, die Erfüllung der nötigen Voraussetzungen für die Eigenschaft eines Grenzgängers, die öffentlich-rechtliche Natur des Arbeitgebers und im

letzteren Fall den Besitz der Staatsangehörigkeit eines der beiden Staaten – zurückzugreifen, zumal die Mitgliedstaaten „im übrigen nicht viele Möglichkeiten [haben], andere Kriterien zu verwenden“. Daran knüpft sich die Erkenntnis, dass sämtliche dieser Anknüpfungskriterien, „die nur dazu dienen, die Befugnis zur Besteuerung bestimmter Einkünfte zu erteilen, [...] gegenüber der Freizügigkeit der Arbeitnehmer als neutral anzusehen“ sind, „da sie in den beiden betroffenen Mitgliedstaaten keine ungünstigere oder unterschiedliche steuerliche Behandlung der Arbeitnehmer der anderen Mitgliedstaaten im Vergleich zu den eigenen Staatsangehörigen in derselben Lage vorsehen“. Und weiter: „Es kann nämlich nicht als diskriminierend angesehen werden, dass die Vergütung eines Arbeitnehmers im Beschäftigungs- oder Wohnsitzstaat oder durch den Staat besteuert wird, der ihm eine Vergütung zahlt, selbst wenn im Fall einer Vergütung des öffentlichen Sektors bei der Entscheidung, welcher der beiden Staaten diese Vergütung besteuern soll, letztlich auf das Kriterium der Staatsangehörigkeit des Empfängers zurückgegriffen wird, da dieser Anknüpfungspunkt hier ebenso neutral ist wie die vorher genannten. Im Stadium der Anwendung der Besteuerungskriterien handelt es sich nur darum, jeweils zu entscheiden, welcher der beiden Staaten die Einkünfte besteuern soll. Sodann wendet der Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist und der dessen Gesamteinkünfte zu besteuern hat, den rechtlichen Mechanismus an, der mit dem anderen Staat vereinbart wurde, um zu vermeiden, dass bei der Berechnung der Steuerschuld nach seinem eigenen Recht die bereits im anderen Staat versteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erneut besteuert werden.“ ...“

Vor diesem Hintergrund zeigt sich also, dass allfällige, aus einer solchen bloßen – aus Verteilungs- und Methodennorm – resultierenden Allokation des Besteuerungsguts zwischen den Mitgliedstaaten resultierenden Nachteile für den Steuerpflichtigen auf bloße Disparitäten zwischen den nicht harmonisierten Steuersystemen zurückzuführen sind und damit nicht zu einer gemeinschaftsrechtlich relevanten Diskriminierung führen können, sondern allenfalls durch positive Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene. Wenn nämlich feststeht,

„welcher Staat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu besteuern hat, wird die Steuerschuld des Steuerpflichtigen zweifellos unterschiedlich sein, je nachdem, ob es sich dabei um den einen oder den anderen Staat handelt. Im Fall von Frau Gilly ist die Steuer, die sie in Deutschland auf ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abführt, höher, als wenn ihre Einkünfte in Frankreich erzielt würden oder diese zwar in Deutschland erarbeitet, aber in Frankreich besteuert würden“.

Dieser Unterschied ist jedoch nicht Folge einer Diskriminierung infolge der Allokation des Steuergutes im Doppelbesteuerungsabkommen, sondern resultierte im Gilly-Fall aus „der Anwendung des deutschen Steuerrechts mit einem höheren Einkommensteuersatz als in

Frankreich, wobei auch noch zu bemerken ist, dass das Steuersystem und die Steuerprogression der beiden Staaten sehr stark voneinander abweichen".

Damit wird auch deutlich, dass sich eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit – unabhängig vom konkret verwandten Anknüpfungskriterium – nicht schon aus einer Zuteilungsnorm des Doppelbesteuerungsabkommens selbst, sondern vielmehr erst aus dem materiellen Recht ergeben kann, das der besteuerungsberechtigte Mitgliedstaat anwendet. Entsteht daher aus der bloßen Verteilung des Besteuerungsguts ein Nachteil für den Steuerpflichtigen, so ist dieser auf eine bloße und grundfreiheitsrechtlich irrelevante Disparität zwischen den mitgliedstaatlichen Steuersystemen zurückzuführen. Wenngleich weniger ausdrücklich, machte sich der EuGH diese Ansicht seines Generalanwaltes dadurch zu eigen, indem er darauf hinwies, dass sich

„die Vorteilhaftigkeit oder Nachteiligkeit der steuerlichen Behandlung der betroffenen Steuerpflichtigen nicht so sehr aus der Wahl des Anknüpfungsfaktors [ergibt], sondern aus dem Niveau der Besteuerung in dem angesichts der mangelnden gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierung der Steuersätze für die direkten Steuern zuständigen Staat".

Diese Überlegung kommt auch im Zusammenhang mit dem Anrechnungsmechanismus in Gilly nochmals dadurch zum Ausdruck, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen „lediglich verhindern soll, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden. Es soll nicht gewährleisten, dass die Steuern, die von dem Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, nicht höher sind als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben werden".

In diesem Sinne bestätigt der EuGH gerade auch in seiner jüngeren Rechtsprechung vollkommen zu Recht, dass Nachteile für den einzelnen Steuerpflichtigen, die sich im Kern auf Unterschiede zwischen den nationalen Rechtsordnungen zurückführen lassen, nicht auf Basis der Grundfreiheiten bzw des allgemeinen Diskriminierungsverbots beseitigt werden können. ..."

Der VwGH bestätigt die Judikatur des EuGH in der *Rs Gilly* im Erkenntnis vom 3.8.2000, ZI 98/15/0202, wenn er ausführt:

„Zu dem in der Beschwerde dargestellten Umstand, dass die unterschiedliche Besteuerung von Dienstnehmern nicht in den nationalen Steuervorschriften eines Mitgliedstaates angelegt ist, sondern sich aus der Zuweisung von Besteuerungsrechten im Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, ist – entgegen dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass es sich dort um einen anderen Verfahrensgegenstand handelt – auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Gilly ... zu verweisen. Demnach ist den Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen die Befugnis verblieben, die Kriterien

für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen. Vor- oder Nachteile in der steuerlichen Behandlung der Steuerpflichtigen mit steuerlichen Anknüpfungspunkten in verschiedenen Staaten sind nicht primär eine Folge der Wahl des Anknüpfungsfaktors, sondern lediglich des unterschiedlichen Steuerniveaus in beiden Staaten (vgl EuGH, Urteil Gilly, Rn 34).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass sich die unterschiedliche steuerliche Stellung der Beschwerdeführerin im Vergleich zu Arbeitnehmern, deren Einkünfte in Liechtenstein besteuert werden, aus der Tatsache ergibt, dass der zur Anwendung gelangende Steuertarif in Österreich höhere Prozentsätze erreicht als in Liechtenstein. Die unterschiedliche Besteuerung ist damit nicht auf das DBA zurückzuführen, sondern notwendige Folge des Fehlens einheitlicher Steuersätze im EWR. Eine derartige Ungleichbehandlung steht aber außerhalb des Schutzbereiches der Grundfreiheiten (vgl auch Schuch/Toifl, Grenzgängerregelungen und EWR-Abkommen, SWI 1999, 300).

Vor diesem Hintergrund ist auch der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen. Ein solches Abkommen soll lediglich verhindern, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Staaten zur Gänze besteuert bleiben, dagegen soll es nicht Gewähr leisten, dass die Steuern, die von dem Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, nicht höher sind als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben werden (vgl EuGH, Urteil Gilly, Rn 46). Der Zweck ist also die Verhinderung der Doppelbesteuerung, nicht die Gewährleistung gleich hoher Steuersätze. Dieser Zweck wird hinsichtlich der in Liechtenstein erzielten Einkünfte der Beschwerdeführerin erreicht. ..."

Zu Art 12 EGV ist auch auf das Urteil des EuGH in der *Rs Egon Schempp (EuGH 12.7.2005, C-403/03)* hinzuweisen, in der die Versagung des steuerlichen Abzugs von Unterhaltsleistungen an die frühere Ehefrau des Stpf durch die deutsche Finanzverwaltung aus dem Grund, weil die Unterhaltszahlungen im Wohnsitzstaat der früheren Ehefrau – Österreich – nicht der Besteuerung unterliegen, während der Abzug zulässig wäre, wenn die frühere Ehefrau in Deutschland geblieben und die Unterhaltsleistung daher grs steuerpflichtig wäre, in Streit stand. Der EuGH sah keinen Verstoß gegen Art 12 EGV, da sich die nachteilige Behandlung in Form der Nichtabzugsfähigkeit in Deutschland daraus ergebe, „*dass die für Unterhaltsleistungen geltende steuerliche Regelung in dem Mitgliedstaat, in dem seine frühere Ehefrau wohnt, anders ist als die in dem Mitgliedstaat, in dem er selbst wohnt*“ (s Rz 32). Der Nachteil ergebe sich daher aus einer durch Art 12 EGV nicht erfassten Disparität zwischen den nationalen Rechtsordnungen und es stelle demnach *keine diskriminierende Behandlung im Sinne von Artikel 12 EGV dar, dass ein in Deutschland wohnender Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende frühere Ehefrau nicht abziehen könne* (s Rz 36).

Wie bereits festgestellt, orientiert sich der Art 16 DBA Schweden am Musterabkommen der OECD. Es ist nach Auffassung des EuGH nicht abwegig, *"sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren, das insbesondere in Artikel 19 ... die Anwendung des Kassenstaatsprinzips vorsieht. ...eine gleichartige, zumindest teilweise auf das Kriterium der Staatsangehörigkeit gestützte Ausnahme findet sich jedoch auch in Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b des Musterabkommens ... "(s Rz 18 und 19 Rs Gilly).*

Die Orientierung des Art 16 DBA Schweden am Musterabkommen der OECD ist daher naheliegend. Das Kriterium der Staatsangehörigkeit findet sich auch im Art 19 Abs 2 b) OECD, wonach Ruhegehälter nur im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, wenn die betreffende Person Staatsangehöriger dieses Staates ist.
(Staatsbürgerschaftsvorbehalt).

Das Kriterium der Staatsangehörigkeit ist zulässig und grs neutral (siehe oben). Die unterschiedliche Besteuerung in den Mitgliedstaaten ergibt sich daher jedenfalls nicht aus der Zuweisung von Besteuerungsrechten im DBA. Sie ergibt sich vielmehr aus der Anwendung der in den Mitgliedstaaten Schweden und Österreich unterschiedlichen Steuertarife und Steuersätze. Die steuerliche Regelung die schwedische Volkspension betreffend ist in den betroffenen Mitgliedstaaten unterschiedlich und beruht auf unterschiedlichen Tarifbestimmungen. In Schweden wird für Rentner ein besonderer Grundfreibetrag in Ausformung des üblichen persönlichen Freibetrags gewährt, während in Österreich kein spezieller Freibetrag für Rentner, sondern ein allgemeiner Absetzbetrag besteht, der gewährleistet, dass Einkommen bis zu einer bestimmten Höhe steuerfrei bleiben. Wird diese Höhe überschritten, sind alle darüber liegenden Einkommensteile nach dem progressiven Steuertarif zu versteuern.

Die prozentuelle Aufteilung der Einkommensteile auf die beiden DBA Staaten und die Versteuerung nach dem im jeweiligen Mitgliedstaat geltenden progressiven Steuertarif nach der Höhe der Einkommensteile (Einkünfte in der Höhe der schwedischen Volkspension wären für sich allein weder in Österreich noch in Schweden steuerpflichtig) ist jedem DBA und dessen Anwendung immanent und zwangsläufig erforderlich. Im vorliegenden Fall hat Österreich das Besteuerungsrecht sowohl für die ausländischen Dividenden als auch für die Pensionseinkünfte nach DBA, was im Rahmen des progressiven Einkommensteuertarifs zu einer höheren Steuerbelastung führt als eine Aufteilung der Einkommensteile auf 2 Staaten (auch unter Anwendung des Progressionsvorbehalts).

Der Nachteil für die Bw ergibt sich daher in analoger Anwendung obiger Judikatur und Lehre aus einer durch Art 12 EGV nicht erfassten Disparität zwischen den nationalen

Rechtsordnungen und stellt keine diskriminierende Behandlung dar, da anzuerkennende Rechtfertigungsgründe vorliegen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Einkünfte aus Kapitalvermögen:

DBA:

Die Bw hatte im Streitjahr uA Einkünfte aus ausländischen (schwedischen) Dividenden und Zinsen.

Art 10 DBA Schweden lautet (auszugsweise):

„(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in dem anderen Staat gezahlt werden, so hat vorbehaltlich des Absatzes 2 nur der Wohnsitzstaat des Dividendenempfängers das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Staat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Wohnsitz hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Empfänger der Dividenden der Nutzungsberechtigte ist, nicht übersteigen:

a) 5% des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
b) 10% des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

(3) Soweit in einem der beiden Staaten die Steuer von inländischen Dividenden im Abzugsweg an der Quelle erhoben wird, wird das Recht dieses Staates, den Steuerabzug in voller Höhe vorzunehmen, durch die Absätze 1 und 2 nicht berührt. Wenn die Steuer im Abzugsweg erhoben wird, ist sie auf Antrag des Dividendenempfängers mit Wohnsitz in dem anderen Staat rückzuerstatten, soweit sie 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden übersteigt. Der Antrag auf Rückerstattung muß innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die der Steuer unterliegende Leistung fällig geworden ist, bei der zuständigen Behörde des Staates eingebbracht werden, in dem der Dividendenempfänger seinen Wohnsitz hat.

...“

Die schwedischen Dividenden sind daher im Wohnsitzstaat Österreich der Besteuerung zu unterwerfen. Die in Schweden einbehaltene Abzugssteuer ist bis zu einem Betrag von 10% der Bruttodividende in Österreich anzurechnen.

Art 10a DBA Schweden lautet (auszugsweise):

„(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Zinsen aus dem anderen Staat, so hat vorbehaltlich des Absatzes 2 nur der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Werden diese Einkünfte durch eine im anderen Staat gelegene Betriebstätte erzielt, so steht das Besteuerungsrecht diesem anderen Staat zu.

(2) Die Bestimmungen des Artikels 10 Absätze 3 bis 5 sind sinngemäß anzuwenden. Der Anspruch auf Rückerstattung bezieht sich jedoch auf den Gesamtbetrag der von Zinsen im

Abzugsweg an der Quelle erhobenen Steuer.

..."

Bezüglich der schwedischen Zinsen hat daher der Wohnsitzstaat Österreich das Besteuerungsrecht.

Regelbesteuerung:

Ausländische Dividenden und Zinsen unterliegen den gleichen steuerlichen Wirkungen wie inländische Dividenden und Zinsen. Dividenden einer ausländischen Kapitalgesellschaft und ausländische Zinsen sind in der Steuererklärung zu erklären und entsprechend der Endbesteuerung grs mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern ("Quasiendbesteuerung" siehe § 37 Abs 8 Z 2 iVm § 97 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988). Eine Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif ist für ausländische Kapitalerträge auf Antrag ebenfalls möglich ("Antrag auf Regelbesteuerung" siehe Verweis in § 97 Abs 4 auf § 37 Abs 8 EStG 1988). In diesem Fall ist aG der Gleichstellung von ausländischen mit inländischen Dividenden bei diesen auch entsprechend der Hälftesteuersatz anzuwenden.

Die Bw hat mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2012 einen derartigen Antrag auf Regelbesteuerung abgegeben.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden daher nach dem allgemeinen Tarif versteuert. Dies betrifft alle in- und ausländischen Kapitalerträge. Die Möglichkeit, dass nur ein Teil der Erträge veranlagt wird, ist nicht gegeben (s *Jakom/Marschner, 3. Auflage 2010, § 97, Tz 36*). Diese Auslegung ergibt sich aus der absoluten Aufzählung der betroffenen Steuern in § 97 Abs 4 Satz 1 EStG 1988 (s *Jakom aaO; UFS vom 9.7.2009, RV/1546-W/08*) und ist auch sachlich gerechtfertigt.

Der Berufung war daher insoweit Folge zu geben.

Werbungskosten:

§ 20 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: ...
 (2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.
 ...“

Werbungskosten, wie die Spesen der schwedischen Handelsbank, sind im Zusammenhang mit endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünften nach Lehre und Judikatur gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt auch bei Werbungskosten im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften, die der Abgeltungssteuer gemäß § 37 Abs 8

EStG 1988 ("Quasi-Endbesteuerung") unterliegen. Im Rahmen der Veranlagung zum normalen ESt-Tarif besteht daher ebenfalls das Verbot, Werbungskosten abzuziehen (s *Jakom aa0, § 97 Tz 34; VfGH 17.6.2009, B 53/08*, wonach dieses Abzugsverbot verfassungskonform ist; *UFS 26.11.2007, RV/0126-W/06*).

Die Berufung war daher insoweit abzuweisen.

Erfassung:

Die im Sachverhalt dargestellten inländischen und ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach dem allgemeinen Tarif zu erfassen.

Die KEST ist anzurechnen, die in Schweden erhobene Abzugssteuer ist bis zu einer Höhe von 10% anzurechnen. Bei den ausländischen Dividenden wird die Abzugssteuer bis zur Höhe der auf die Dividenden entfallenden inländischen Steuer angerechnet; die Maximalhöhe von 10% wird in diesem Fall nicht erreicht,

Die in- und ausländischen Dividenden unterliegen nach § 37 EStG 1988 dem Hälftesteuersatz.

Die Erträge aus der Wohnbauanleihe sind bis zu einem Ertrag von 4% nach dem Bundesgesetz über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl Nr 253/1993 steuerfrei und daher nicht zu berücksichtigen.

Die Erträge aus Fondsanteilen sind hinsichtlich ihrer steuerpflichtigen Teile zu erfassen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Jänner 2013