



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Er erzielte im Jahr 2000 neben (teilweise negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb, nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und Sonstigen Einkünften auch Kapitaleinkünfte (Dividenden) aus der BRD, der Schweiz und den USA im Betrag von insgesamt 254.096,21 S. Dem Antrag, die im Ausland erhobene Steuer von zusammen 69.036,62 S (BRD: 54.934,84 S; Schweiz: 3.049,13 S; USA: 11.052,65 S) anzurechnen, hat das Finanzamt nur teilweise entsprochen (s. gemäß § 295 BAO geänderter Bescheid vom 23.2.2004). Die Berufungsentscheidung vom 15.10.2004, mit der dem Antrag des Berufungswerbers, den anzurechnenden Steuerbetrag nach der Formel "Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen" zu ermitteln, stattgegeben wurde, wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 24.5.2007, ZI. 2006/15/0045, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. Als rechtswidrig erwies sich der Bescheid

insofern, als einerseits die in den maßgebenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen betragsmäßigen Beschränkungen der Steueranrechnung nicht berücksichtigt wurden und andererseits die Anwendung des normalen Steuertarifs „jedenfalls“ für Kapitalerträge von dividendenauszahlenden Gesellschaften, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der europäischen Gemeinschaft haben, dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Artikel 73 b EG-Vertrag (jetzt: Artikel 56 EG) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Davon unberührt bleibt nach Artikel 73 d Abs. 1 EG-Vertrag (jetzt: Artikel 58 Abs. 1 EG) das Recht der Mitgliedstaaten, a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechtes anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, und b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute zu verhindern. Die im Absatz 1 genannten Maßnahmen dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs darstellen (Artikel 73 d Abs. 3 EG-Vertrag; jetzt Artikel 58 Abs. 3 EG).

Nach nationalem Recht (§§ 93 ff EStG 1988) unterlagen u.a. inländische Dividenden (§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) einer Kapitalertragsteuer von 25 % der Bruttobeträge (ohne Abzug von Werbungskosten). Mit dem Steuerabzug war die Einkommensteuer grundsätzlich abgegolten (§ 97 Abs. 1 EStG 1988). War die Tarifsteuer geringer, bestand eine Erstattungsmöglichkeit (§ 97 Abs. 4 EStG 1988), wobei die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen waren und auf inländische Dividenden nur der halbe Durchschnittsteuersatz (§ 37 Abs. 1 und Abs. 4 EStG 1988) angewendet wurde. Wird die Anwendung dieser Begünstigung auf Kapitalerträge von dividendenauszahlenden Gesellschaften, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft haben, versagt, liegt ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor (vgl. z.B. das aufhebende Erkenntnis vom 24.5.2007, Zl. 2006/15/0045 mit Hinweis auf EuGH vom 15.7.2004, Rs C-315/02, Lenz).

Die für inländische Dividenden vorgesehene begünstigte Besteuerung ist daher jedenfalls auch auf die aus Deutschland zugeflossenen Dividenden anzuwenden. Umstritten ist, ob die Vorschriften über die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten Gültigkeit haben (vgl. z.B. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 953 ff). Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Ansicht, dass im Hinblick auf den Wortlaut des Artikel 56 EG die Begünstigungen auch für die aus der Schweiz und den USA zugeflossenen Dividenden anzuwenden sind. Auch hat der EuGH in den Rechtssachen EuGH

23.2.2006, C-513/03, RS van Hiltten-van der Heijden und EuGH 12.12.2006, C-446/04, Rs FII Group Litigation ausdrücklich darauf hingewiesen, dass – außerhalb des Art 57 Abs 1 EG (die Stillstandsklausel kommt hier nicht zum Tragen) – „eine nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs nicht angewandt werden darf, auch nicht in Beziehungen zu Drittländern“ (s. Kofler, aaO).

Somit sind die aus der BRD, der Schweiz und den USA zugeflossenen Dividenden bei Berechnung der Tarifsteuer außer Ansatz zu lassen und mit den für inländische Dividenden vorgesehenen Begünstigungen zu besteuern (im angeschlossenen Berechnungsblatt als Sondersteuer bezeichnet).

Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, der Schweiz und den USA sehen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren jeweils die Anrechnungsmethode vor. Die Anrechnung ist in dreifacher Weise begrenzt (vgl. z.B. Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Seite 18). Im vorliegenden Fall ist die Anrechnung mit jenem Betrag an ausländischer Steuer vorzunehmen, der nach den maßgebenden Doppelbesteuerungsabkommen im jeweiligen Quellenstaat erhoben werden darf. Die Anrechnung der aus Deutschland und den USA zugeflossenen Dividenden ist daher mit jeweils 15 % des Bruttobetrages der Dividenden (vgl. Art. 10 a Abs. 2 des Abkommens vom 4.10.1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955 idF BGBl. 361/1994 und Art. 10 des Abkommens vom 31.5.1996 zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika, BGBl. III Nr. 6/1998), die Anrechnung der aus der Schweiz zugeflossenen Dividenden mit 5 % des Bruttobetrages der Dividenden begrenzt (Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft). Die anzurechnende Quellensteuer ergibt sich daher wie folgt:

	Dividenden	Quellensteuer	Höchstsatz lt. DBA	Anzurechnender Betrag in ATS
BRD	208.283	54.935	15 %	31.242
Schweiz	8.712	3.049	5 %	436
USA	36.842	11.053	15 %	5.526
Gesamt				37.204

In diesem Zusammenhang weist der VwGH im aufhebenden Erkenntnis darauf hin, dass die Anrechnung ausländischer Steuern nicht allein deswegen versagt werden dürfe, weil innerstaatliche Rechtsvorschriften eine bestimmte Reihenfolge des Verlustausgleiches vorsehen.

Die Berechnung des Einkommens und der darauf entfallenden Steuer ist dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 16. Oktober 2007