



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZn. RV/0328-L/04,
RV/0234-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Leitner & Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes Schärding vom 25. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 8. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	292.943,00 S	Einkommensteuer	54.520,72 S
			ausländische Steuer	-583,65 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-86.567,50 S
			Kapitalertragsteuer	-4.726,12
			Steuer von Substanzgewinnen aus ausländischen Investmentfonds	654,75
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-36.702,00 S
				2.667,29 €
2002	Einkommen	18.208,90 €	Einkommensteuer ausländische Steuer	3.096,83 € -240,57

			anrechenbare Lohnsteuer Kapitalertragsteuer	-6.675,18 -163,17
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-3.982,09 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den berufsgegenständlichen Jahren 2001 und 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben flossen ihm laut den jeweiligen Einkommensteuererklärungen auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (in- und ausländische Dividenden) zu.

Die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2001 und 2002 zeigen folgende Aufgliederung seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Beilage II zur Einkommensteuererklärung 2001 (Einkünfte aus Kapitalvermögen):

Ausländische Aktien (vgl. Beilage II a)		
Bruttoertrag		6.187,57
Investmentfonds		
Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte ohne KEST-Abzug abzüglich Entgelt für Vermögensverwaltung (sh. Berechnung unten)	6.872,34 -2.165,87	4.706,47
	KZ 361	10.894,04
Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte mit KEST-Abzug	KZ 367	751,04
Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht	KZ 395	11.645,07
davon Einkünfte, die dem Hälftesteuersatz unterliegen (aus Aktien)	KZ 423	6.187,57
Für ausländische Dividenden wird in europakonformer Interpretation des § 37 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz beantragt.		
Im Ausland entrichtete Steuern (anrechenbare Quellensteuer)		

aus Aktiendividenden (lt. Beilage II a) aus Investmentfonds (lt. Beilage II b)		928,29 4.280,49	
		KZ 396	5.208,77
Kapitalertragsteuer auf nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge und Sicherungssteuer (vgl. Beilage II b)		KZ 365	4.726,12
Substanzgewinne aus ausländischen weißen Fonds (vgl. Beilage II b)		KZ 409	2.618,65
Entgelt für Vermögensverwaltung (Werbungskosten zu Einkünften aus Kapitalvermögen)			
	Provisionen/Spesen	Depotgebühren	Gesamt
Volksbank	0,00	2.165,87	2.165,87

Beilage II zur Einkommensteuererklärung 2002 (Einkünfte aus Kapitalvermögen):

Ausländische Aktien (vgl. Beilage II a)			
Bruttoertrag			347,83
Investmentfonds			
Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte ohne KEST-Abzug abzüglich Entgelt für Vermögensverwaltung (sh. Berechnung unten)		1.677,41 -555,23	1.122,18
		KZ 361	1.470,01
Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte mit KEST-Abzug		KZ 367	77,11
Ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht		KZ 395	1.547,12
davon Einkünfte, die dem Hälftesteuersatz unterliegen (aus Aktien)		KZ 423	347,83
Für ausländische Dividenden wird in europakonformer Interpretation des § 37 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz beantragt.			
Im Ausland entrichtete Steuern (anrechenbare Quellensteuer)			
aus Aktiendividenden (lt. Beilage II a) aus Investmentfonds (lt. Beilage II b)		45,99 572,35	
		KZ 396	618,34
Kapitalertragsteuer auf nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge und Sicherungssteuer (vgl. Beilage II b)		KZ 365	20,73
Substanzgewinne aus ausländischen weißen Fonds (vgl. Beilage II b)		KZ 409	494,82

Sonstige anzurechnende Steuern (Sicherungssteuer)		KZ 375	142,44
Entgelt für Vermögensverwaltung (Werbungskosten zu Einkünften aus Kapitalvermögen)			
	Provisionen/Spesen	Depotgebühren	Gesamt
Volksbank	0,00	154,12	154,12
Schöllerbank		401,11	401,11
			555,23

Auf die jeweiligen Beilagen II a und II b wird verwiesen.

Für das Jahr 2001 beantragte der Bw, im Rahmen seiner nichtselbständigen Einkünfte ua. Diäten in Höhe von 396,00 € als Werbungskosten anzuerkennen.
Diesbezüglich wird auf die Beilage I zur Einkommensteuererklärung 2002 verwiesen.

Das Finanzamt veranlagte den Bw mit Bescheid vom 25. März 2003 zur Einkommensteuer 2001, wobei es die Dividendeneinkünfte aus ausländischen Kapitalgesellschaften in Höhe von 6.187,57 S nicht der Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 4 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) unterwarf; weiters brachte es die Sicherungssteuer nicht im beantragten Ausmaß von 4.726,12 S sondern lediglich in Höhe von 4.538,37 S zum Abzug.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 15. April 2003 Berufung, beantragte die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes für die ausländischen Dividendeneinkünfte und den Abzug der Sicherungssteuer in Höhe von 4.726,12 S.

Zur näheren Begründung wird auf die Ausführungen in der Berufungsschrift verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2004 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als es die Sicherungssteuer im beantragten Ausmaß von 4.726,12 S abzog.

Mit Schriftsatz vom 26. März 2004 beantragte der Bw die Vorlage seiner Berufung vom 15. April 2003 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 unterwarf das Finanzamt - dem Vorjahr entsprechend - die ausländischen Dividendeneinkünfte in Höhe von 347,83 € dem normalen progressiven Steuersatz; weiters berücksichtigte es die beantragten Diäten in Höhe von 396,00 € nicht als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften (Bescheid vom 8. März 2004).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 26. März 2004 Berufung, beantragte die Anwendung des Hälftesteuersatzes sowie die volle Anerkennung der beantragten Diäten.

Mit Vorlagebericht vom 20. April 2004 wurden die Berufungen vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Einkünfte aus Kapitalvermögen – Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte (E 2001 und 2002):

Bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl.Nr. 71/2003, welches erstmals auf Kapitalerträge, die nach dem 31. März 2003 zugeflossen sind, anzuwenden ist, wurden Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit dem jeweiligen vollen progressiven Steuersatz erfasst. Die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 4 EStG 1988, somit die Halbsatzbesteuerung, kam in diesen Fällen – im Gegensatz zur Situation bei inländischen Beteiligungserträgen – nicht zum Tragen.

Ebenso war die Endbesteuerung im Sinne des § 93 EStG 1988 ex lege lediglich auf inländische Kapitalerträge bzw. im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren anwendbar.

Konkret lautet § 93 Abs. 1 EStG 1988:

„Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).“

Solche inländischen Kapitalerträge stellen unter anderem *„Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“* dar (§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 EStG 1988 sind ua. Kapitalerträge aus

- Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31.12.1983 in Schilling oder Euro begeben wurden (Z 1),
- Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31.12.1988 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden (Z 2),

- Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen (Z 3),
- genauer definierten Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes (Z 4),
- Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds sowie Immobilienfonds (5).

Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet.

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 seit 1. Juli 1996 25 % (siehe StruktAnpG 1996, BGBl.Nr. 201/1996). Zuvor hatte der Steuersatz für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1993 22 % betragen (Art. I Z 49 StRG 1993, BGBl.Nr. 818/1993).

Im Ergebnis führte diese differenzierte Besteuerung zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen zu einer wesentlich höheren Einkommensteuerbelastung von ausländischen Kapitalerträgen und erhob sich damit die Frage der Gemeinschaftskonformität der österreichischen Regelung.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl.Nr. 71/2003, wurden ausländische Kapitalerträge, die ab 1. April 2003 zufließen, inländischen gleichgestellt (§ 37 Abs. 8, § 97 Abs. 4 EStG 1988).

Nach § 37 Abs. 8 EStG 1988 idF des zitierten Budgetbegleitgesetzes 2003 sind folgende Einkünfte oder Kapitalerträge bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern:

- 1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.*
- 2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.*
- 3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.*
- 4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.*
- 5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.*

Am 15. Juli 2004 entschied der EuGH in der Rechtsache Lenz, C-315/02, im Zusammenhang mit der Auslegung der Art. 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 und Art. 58), wie folgt:

„1) Die Art. 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 und 58 Absätze 1 und 3 EG) stehen einer Regelung entgegen, die nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge anderer Mitgliedstaaten zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.

2) Die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat dieselben Steuervorteile wie den Beziehern österreichischer Kapitalerträge zu gewähren, lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass die Einkünfte der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften dort einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegen.“

Der EuGH hatte damit festgestellt, dass die auf Grund der bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 geltenden österreichischen Gesetzeslage differenzierte Besteuerung von inländischen und ausländischen Kapitalerträgen nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar wäre.

Grundsätzlich sind Gemeinschaftsnormen unmittelbar anwendbar.

Auf Grund der ständigen Judikatur des EuGH ist im Falle einer Kollision innerstaatlicher und gemeinschaftsrechtlicher Normen vom Vorrang des Gemeinschaftsrechtes auszugehen.

In Anwendung der europäischen Rechtsvorschriften und der maßgeblichen österreichischen Normen ist grundsätzlich jener Besteuerungsmodus zu wählen, der den Anforderungen beider Rechtssysteme gerecht wird.

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze war im Zusammenhang mit der berufungsgegenständlichen Problematik zunächst festzustellen, dass einerseits schon bisher die oben angeführten inländischen Kapitalerträge mit 25 % endbesteuert wurden.

Andererseits sind nach der für Zeiträume ab 31. März 2003 geltenden Sonderbesteuerung gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 die dort angeführten Kapitalerträge EU-konform ebenfalls mit 25 % unter Anrechnung der bezahlten Quellensteuer zu besteuern. Eine Veranlagung nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 findet nur in Ausnahmefällen statt.

Konsequenz des zitierten Urteiles der EuGH vom 15. Juli 2004 musste also sein, dass auch bereits vor In-Kraft-Treten des Budgetbegleitgesetzes 2003 ausländische Kapitalerträge dem bisher bloß auf inländische Kapitalerträge angewendeten Steuersatz zu unterwerfen sind (eine

gleichartige Vorgangsweise wurde auch in der Verwaltungspraxis eingeschlagen – siehe BMF 30.7.2004, 06 1602/2-IV/6/04).

Im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 11.12.2003, 99/14/0081) hatte dies bereits ab dem Beitritt Österreichs zum EWR – somit ab 1.1.1994 – zu gelten (siehe Toifl, „EuGH: Besteuerung ausländischer Dividenden mit dem Normalsteuersatz gemeinschaftswidrig!“, RdW 2004/448; in diesem Sinne auch die Verwaltungspraxis – siehe ÖStZ 2004/886).

Es waren also ab 1994 jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragssteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt sind (§ 37 Abs. 8 EStG 1988), im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem Steuersatz, wie er auch bisher auf inländische Kapitalerträge angewendet wurde, zu besteuern. Alternativ dazu hätte die Tarifbesteuerung (sämtlicher in- und ausländischer) Kapitalerträge vorgenommen werden können, wobei diesfalls ausländische Dividenden – ebenso wie inländische – mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern gewesen wären.

Entsprechend den Berufungsanträgen sind daher die gegenständlichen Dividendeneinkünfte von ausländischen Aktien wie Erträge aus inländischen Beteiligungen zu versteuern.

Weiters wird – der Rechtsansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 folgend – die Sicherungssteuer in Höhe von 4.726,12 S in Abzug gebracht.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Diäten (E 2002):

Der Bw hat im Rahmen seiner Fortbildung (MBA-Kurs) in Krems Diäten in Höhe von 396,00 € (15 Tagessätze à 26,40 €) als Werbungskosten geltend gemacht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 sind Werbungskosten Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der

gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254; LStR Rz 297).

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwandes setzt eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder nur für die jeweilige Anfangsphase (fünf bis fünfzehn Tage) zu (LStR Rz 298).

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt (LStR Rz 300).

Dies gilt auch, wenn der Aufenthalt zu Fortbildungszwecken des Arbeitnehmers erfolgt (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024; LStR Rz 302).

Von einem längeren Zeitraum ist ua. auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu (LStR Rz 301).

Der Bw hat 2002 insgesamt achtmal unregelmäßig auf das Jahr verteilt an Fortbildungsveranstaltungen an der Donau-Universität in Krems teilgenommen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich hierbei zwar um wiederkehrende aber nicht regelmäßige Aufenthalte, sodass Diäten für fünfzehn Tage zu gewähren sind.

Aufgrund der obigen Ausführungen war dem Berufungsbegehren vollinhaltlich stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 15. Februar 2011