

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Exinger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg – Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 - 2000 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog in den Jahren 1998 – 2000 neben anderen Einkünften auch ausländische Kapitaleinkünfte, nämlich Zinserträge, Dividenden und aus ausländischen Investmentfonds

stammende Einkünfte. Aus den Beilagen zu den berichtigten Einkommensteuererklärungen der Streitjahre ist ersichtlich, dass sich die ausländischen Investmentfonds sowohl aus "weißen" als auch aus "schwarzen" Fonds zusammensetzen. Darüber hinaus erklärte der Bw. in den Streitjahren auch Einkünfte aus Erstattungszinsen (Gutschriftszinsen eines deutschen Finanzamtes).

Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechend den berichtigten Einkommensteuererklärungen fest und unterzog diese Einkünfte dem Durchschnittssteuersatz.

Gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 – 2000 erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Im Rahmen der Veranlagung seien die ausländischen Kapitaleinkünfte des Bw. der Vollbesteuerung unterzogen worden. Des weiteren seien die ausschüttungsgleichen Erträge der in Österreich nicht registrierten Fonds, welche keinen steuerlichen Vertreter in Österreich haben, gemäß § 42 Investmentfondsgesetz ermittelt worden. Die Vollbesteuerung von Dividenden aus ausländischen Aktien sei mit Art. 56 Abs. 1 EG unvereinbar und daher gemeinschaftswidrig. Nach Art. 56 Abs. 1 EG seien alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Die im Streitzeitraum geltende österreichische Rechtslage zur Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften – sowohl von Kapitaleinkünften aus EU-Mitgliedstaaten als auch aus Drittstaaten – stelle daher einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar.

Auch die Besteuerung von schwarzen Investmentfonds, nämlich die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 42 InvFG, widerspreche der Kapitalverkehrsfreiheit. Des weiteren werde durch diese Art der Besteuerung die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einem großen Maße beeinträchtigt. Zum einen komme es zu keinem Zufluss der Erträge beim Steuerpflichtigen, zum anderen komme es sogar bei einem Wertverfall zu einem Abfluss von Steuerzahlungen.

Die Regelung des § 42 InvFG, nach der ausländische Investmentfonds, welche in Österreich nicht registriert sind und keinen steuerlichen Vertreter vorweisen, einer anderen Besteuerung unterzogen werden als inländische Investmentfonds, widerspreche dem in Art. 7 B-VG verankerten Gleichheitssatz, aus welchem sich ein Verbot der unsachlichen Differenzierung ableiten lasse. Der Verfassungsgerichtshof habe die Nichtendbesteuerung ausländischer Investmentfonds mit Erkenntnis vom 7. 3. 2002 als verfassungswidrig aufgehoben. Analog dazu erscheine auch die unterschiedliche Besteuerung von ausländischen und inländischen Kapitaleinkünften verfassungswidrig.

Bei den Erstattungszinsen handle es sich um Gutschriftszinsen des deutschen Finanzamtes. Diese Zinsen seien laut Einkommensteuerrichtlinien wie gut geschriebene Einkommensteuer zu beurteilen und seien daher nicht steuerpflichtig.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen auf die Einkünfte aus der Verzinsung eines Verrechnungskontos zu beschränken. In eventu werde beantragt, die Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Anwendung des 25%igen Endbesteuerungssatzes zu versteuern. Des weiteren wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Mit Schriftsatz vom 17. 6. 2004 ersuchte der Bw. um kurzfristige Abweisung seiner Berufungen, um sich dem derzeit vor dem Verfassungsgerichtshof laufenden Verfahren zur Besteuerung schwarzer Investmentfonds anschließen zu können. Gleichzeitig zog der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Z 1a) und Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (Z 4) Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Nach der im Streitzeitraum geltenden Bestimmung des § 97 Abs. 1 EStG 1988 sind Erträge aus ausländischen Kapitalanlagefonds von der Endbesteuerung generell ausgenommen.

Die in den Jahren 1998 – 2000 geltende Rechtslage sieht für ausländische Kapitalerträge eine Besteuerung mit dem progressiven Einkommensteuertarif vor. Das System der Endbesteuerung ist im Streitzeitraum auf ausländische Kapitalerträge nicht anwendbar. Ausländische Kapitalerträge unterliegen auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes auch nicht der Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz.

Gemäß § 40 Abs. 1 InvFG 1993 sind die Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber bei diesen steuerpflichtige Einnahmen. Nach § 42 Abs. 2 Z 3 InvFG 1993 idF BGBI. Nr. 532/1993 bzw. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG idF BGBI. I Nr. 41/1998 (geltend ab 1.3.1998) sind die ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter den Abgabenbehörden unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Als steuerlicher Vertreter können inländische Kreditinstitute oder inländische Wirtschaftstreuhänder bestellt werden.

Gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993, BGBI. Nr. 532/1993 (geltend bis 27.2.1998) sind auf ausschüttungsgleiche Erträge eines ausländischen Kapitalanlagefonds an die Inhaber von Anteilsrechten die Z 1 bis 5 anzuwenden. Die Bestimmungen des § 40 sind gemäß § 42 Abs. 1 InvFG 1993 idF BGBI. I Nr. 41/1998 (geltend ab 28.2.1998) auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden. Als solches gilt, ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist. Veranlagungsgemeinschaften in Immobilien im Sinne des § 14 des Kapitalmarktgesetzes sind ausgenommen.

Gemäß § 42 Abs. 2 Z 4 InvFG 1993 idF BGBI. Nr. 818/1993 (geltend bis 27.2.1998) gelten als ausschüttungsgleiche Erträge die tatsächlichen Ausschüttungen sowie 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, wenn ein Nachweis im Sinne der Z 3 unterbleibt oder die Anteilsrechte im Inland nicht öffentlich angeboten werden. Als ausschüttungsgleicher Ertrag sind in einem solchen Fall aber mindestens 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Nach § 42 Abs. 2 InvFG 1993 idF BGBI. I Nr. 41/1998 (geltend ab 28.2.1998) wird, wenn für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis unterbleibt, der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der unabhängige Finanzsenat hat daher die angeführten Gesetzesbestimmungen so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

Die vom Bw. erklärten und bei der Veranlagung den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechneten Erstattungszinsen sind Gutschriftszinsen des deutschen Finanzamtes betreffend die Einkommensteuer. Solche Zinsen sind nach der Verwaltungspraxis

wie die gutgeschriebene Einkommensteuer zu beurteilen und sind nicht steuerpflichtig. Daher sind sie aus den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen auszuscheiden.

Den Berufungen war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Beilage:3 Berechnungsblätter

Salzburg, 28. Juni 2004