

Verwaltungsgerichtshof

Zl. EU 2002/0004-10 (99/14/0164)

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, in der Beschwerdesache der A L in S, vertreten durch Haslinger, Nagele & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Landstraße 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 16. April 1999, RV-273.97/1-T7/97, betreffend Einkommensteuer 1996, den

B e s c h l u s s

gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften werden gemäß Art. 234 EG folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen Art. 73b Abs. 1 in Verbindung mit Art. 73d Abs. 1 lit. a und b und Abs. 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 58 Abs.1 lit. a und b und Abs. 3 EG) einer Regelung entgegen, wie sie § 97 Abs. 1 und 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 und 4 EStG 1988 vorsieht, nach welcher der Steuerpflichtige bei Dividenden aus inländischen Aktien wählen kann, ob er sie bei einer pauschalen und endgültigen Besteuerung dem Steuersatz von 25% unterwirft oder ob er sie mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes versteuert, während Dividenden aus ausländischen Aktien stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden?

2. Ist für die Beantwortung der Frage 1. die Höhe der Besteuerung des Einkommens der Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in dem anderen EU-Mitgliedstaat oder dem Drittstaat, an welcher die Beteiligung besteht, von Bedeutung?

(27. August 2002)

3. Falls Frage 1. bejaht wird: Kann der dem Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag) entsprechende Zustand dadurch herbeigeführt werden, dass die Körperschaftsteuer, die von Aktiengesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in anderen EU-Mitgliedstaaten oder in Drittländern in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat entrichtet wird, anteilig auf die österreichische Einkommensteuer des Dividendenbeziehers angerechnet wird?

B e g r ü n d u n g

I. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist deutsche Staatsangehörige, aber (seit 1994) in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. In ihrer Einkommensteuererklärung für 1996 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 14,600.139,--.

Diese Einkünfte aus Kapitalvermögen stammen von Kapitalgesellschaften ohne Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich. Diese dividendenauszahlenden (nämlich deutschen) Gesellschaften sind einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar.

Bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer für das Jahr 1996 wurde ausgehend von einem Einkommen von S 14,531.346,-- (S 14,600.139,-- abzüglich Sonderausgaben in Höhe von S 68.793,--) eine Einkommensteuer von S 7,149.810,-- errechnet, auf welche eine deutsche Kapitalertragsteuer von S 2,551.878,21 angerechnet wurde. Daraus errechnete sich die Einkommensteuer für 1996 mit S 4,597.932,--.

In einer dagegen erhobenen Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, dass die Zugrundelegung des progressiven Einkommensteuersatzes gemäß § 33 EStG 1988 wegen Ausschlusses vom halben Einkommensteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 und von der Endbesteuerung gemäß § 97 in Verbindung mit § 93 EStG 1988 gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 73b EG-Vertrag verstoße. § 37 und § 97 EStG 1988 seien auf Grund der unmittelbaren Anwendung des

Art. 73b EG-Vertrag daher so zu interpretieren, dass Dividenden aus "EU-Kapitalgesellschaften" wie Dividenden aus österreichischen Kapitalgesellschaften dem halben Steuersatz unterlägen beziehungsweise bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen durch die Kapitalertragsteuer endbesteuert seien.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid vom 16. April 1999 wies die belangte Behörde - abgesehen von einer vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht strittigen Änderung - die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 als unbegründet ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Berufungsbegehren, welches darauf gerichtet sei, den Anwendungsbereich des sogenannten Hälftesteuersatzes (hilfsweise: die Wirkung der sogenannten Endbesteuerung) auf ausländische Kapitalanlagen auszudehnen, würde bedeuten, dass der österreichische Abgabengläubiger verhalten wäre, die wirtschaftliche Doppelbelastung ausländischer Dividenden ausschließlich zu Lasten seines eigenen (Staats-)Haushaltes abzubauen. Dies, obwohl die Doppelbelastung nicht - wie bei einer inländischen Kapitalanlage - auf eine Belastung mit zwei inländischen Ertragsteuern (Körperschaft- und Einkommensteuer) zurückzuführen sei, sondern auf das Zugreifen zweier verschiedener (nationaler) Abgabengläubiger mit einer zudem jeweils unterschiedlichen Methode der Beseitigung einer solchen Doppelbelastung, wobei (nach deutschem Recht) eine Entlastung von der (deutschen) Körperschaftsteuer bei einem Dividendenfluss über die Grenze nicht erfolge. Nach Ansicht der belangten Behörde sei daher auch keine Vergleichbarkeit der beiden Sachverhalte (Vorliegen einer inländischen bzw. ausländischen Kapitalanlage) gegeben, die es zulässig erscheinen ließe, von einer (mittelbar) "diskriminierenden" Wirkung des österreichischen Einkommensteuertarifs (§ 33 EStG) auszugehen. Eine Diskriminierung liege, wie der EuGH mehrfach ausgesprochen habe, (nur) dann vor, wenn vergleichbare Sachverhalte rechtlich unterschiedlich oder unterschiedliche Sachverhalte rechtlich gleich behandelt würden. Eine Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer des einen und Einkommensteuer des anderen Staates wäre nur

durch eine gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung oder aber durch ein bilaterales Abkommen möglich. Bei der derzeitigen Rechtslage bzw. beim derzeitigen Harmonisierungsstand bestehe auch im Hinblick auf Art 73d EGV kein sachlicher Grund, weshalb Österreich - im Ergebnis zum Vorteil eines Staates, in dem die Körperschaft ansässig sei und Körperschaftsteuer entrichtet habe - auf Teile seines Aufkommens an Ertragsteuer, nämlich Einkommensteuer auf Gesellschafterebene, verzichten sollte. Eine Anwendung des Hälftesteuersatzes könnte auch nicht deshalb erforderlich sein, weil die Ertragsteuerbelastung der (ausschüttenden) ausländischen Körperschaft höher liege. Das Gegenteil sei der Fall. Wie die Inanspruchnahme der Besteuerungsrechte am Gewinn einer Kapitalgesellschaft sei auch der Verzicht auf solche Besteuerungsrechte ausschließlich als eine Angelegenheit jenes Staates anzusehen, in dem die Körperschaft ansässig sei und deshalb zur Steuerleistung herangezogen werde. Die Begünstigung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs 1 EStG für inländische Dividenden stehe mit der Belastung des Gewinnes inländischer Kapitalgesellschaften in einem unmittelbaren, wirtschaftlichen Zusammenhang. Der Wahrung dieses Zusammenhanges bedürfe es, um den Zusammenhalt (die Kohärenz) des Steuersystems - die Milderung bzw. Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden mit zwei inländischen Ertragsteuern - zu gewährleisten (vgl. EuGH, 28. 1. 1992, C-204/90, Rechtssache Bachmann, Rz 21). Seien die Kapitalerträge nicht im Inland erzielt worden, bestehe kein Anlass, von der Erhebung der Einkommensteuer in einem Maß Abstand zu nehmen, wie dies der Fall wäre, wenn die Dividenden bereits mit einer inländischen, denselben Ertrag mindernden Steuer (Körperschaftsteuer) belastet wären, um insgesamt keine übermäßige Steuerbelastung von Ausschüttungen von Körperschaften zu erzielen. In dieser Hinsicht bestehe kein Unterschied zu der - dieselbe Teleologie verfolgenden - Methode der Anrechnung von Körperschaftsteuer. Auch diese könne nur so weit erfolgen, als der ausgeschüttete Gewinn der Kapitalgesellschaft mit einer solchen Steuer belastet sei. Werde der Gewinn der Kapitalgesellschaft im Ausland erzielt und daher vom Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners keine Körperschaftsteuer vereinnahmt, könne auch keine Anrechnung vorgenommen werden. Selbst wenn man daher der Ansicht sein wollte,

dass die Nichtanwendung des sog Hälfteuersatzes auf deutsche Dividenden als eine "Beschränkung" des freien Kapitalverkehrs zu verstehen wäre, lägen dafür ausreichende sachliche Gründe vor. Auf die Entscheidung, in eine inländische oder deutsche Kapitalanlage zu investieren, seien darüber hinaus eine Reihe von Faktoren von Bedeutung. So habe schon das Finanzgericht München in seinem Urteil vom 26. Jänner 1998, - nach Ansicht des Senates zutreffend - darauf hingewiesen, dass bei einem Engagement in ausländische Aktien in erster Linie die Erwartung des nachhaltig erzielbaren Gewinns entscheidend sei. Bei diesem handle es sich aber bereits um das Ergebnis eines Konglomerats von wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, zu denen neben den wesentlichen Betriebssteuern (darunter auch einer betrieblichen Vermögensteuer) z.B. die Stabilität des Standorts des Betriebes, das Niveau der Produktionsfaktoren (Löhne und Zinsen) sowie nicht zuletzt die Vorschriften der Gewinnermittlung zu zählen seien. Eine Investition desselben Betrages in unterschiedliche Anlagemöglichkeiten (inländische bzw. ausländische) werde schon aus diesen - einem Abgabevergleich vorgelagerten - Gründen in keinem Fall denselben Ertrag erbringen. Ob die Vergleichbarkeit eines Gewinnes aus Gewerbebetrieb von 100 (vor Steuern) einer ausländischen Kapitalgesellschaft geeignet sein könne, die Anlageentscheidung eines Inländers in Bezug auf ausländische Wertpapiere in der von der Berufungswerberin dargestellten Art negativ zu beeinflussen, möge daher fraglich sein. In den nicht seltenen Fällen, in denen Aktien in erster Linie wegen der erwarteten bzw. erhofften Wertsteigerungen des Kursniveaus (und nicht der Dividende willen) erworben würden, könne die Überlegung, dass der Inländer von einer Investition in ausländische Papiere aus steuerlichen Überlegungen abgehalten werden könnte, erst recht bezweifelt werden.

Gegen den angefochtenen Bescheid wendet sich die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

II. Die maßgeblichen Bestimmungen des nationalen Rechts

Die im Ausgangsverfahren maßgeblichen Vorschriften sind die des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl 1988/400).

§ 93 Absätze 1 und 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 in der Fassung BGBl 1996/201 sieht für steuerpflichtige Kapitalerträge vor:

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) ... wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt: 1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung ...

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des im BGBl 1996/201 veröffentlichten Bundesgesetzes beträgt die Kapitalertragsteuer 25 %.

§ 97 EStG in der Fassung des im BGBl 1996/797 veröffentlichten Bundesgesetzes bestimmt:

(1) Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z. 3 ..., die der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Für natürliche Personen gilt dies auch für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 ...

(2) Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten. ...

(3) Soweit die Steuer nach Abs. 1 oder 2 abgegolten ist, sind die Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen. Dies gilt nur bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen. ...

(4) Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinn des Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag, so ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. ...

§ 37 Absätze 1 und 4 EStG in der Fassung des im BGBl 1996/797 veröffentlichten Bundesgesetzes lautet:

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für:

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4), ... auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes

-...

(4) Einkünfte auf Grund von Beteiligungen sind

1. Beteiligungserträge:

a) Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen

III. Erläuterungen zur Vorlagefrage

Während Inlandsdividenden, die von natürlichen Personen als Gesellschafter empfangen werden, endbesteuerungsfähig sind bzw. nur mit dem halben Durchschnittssteuersatz erfasst werden, ist für Auslandsdividenden eine Vollbesteuerung vorgesehen.

Es sind daher beim Verwaltungsgerichtshof Bedenken entstanden, ob die in Rede stehenden nationalen gesetzlichen Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht, nämlich der (nunmehr) in Artikel 56 ff EG geregelten Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sind.

Fraglich erscheint, ob - ungeachtet der im Gemeinschaftsrecht fehlenden Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern - tragfähige Rechtfertigungsgründe für die jedenfalls eine Beschränkung des grenzüberschreitenden Kapitalverkehrs im Sinne des Art 56 Abs. 1 EG darstellenden nationalen Bestimmungen bestehen. In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf den in Art. 58 Abs. 1 lit. a EG verankerten sogenannten Steuervorbehalt und auf den Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz (vgl. Urteil des EuGH vom 28. Jänner 1992, C-204/90, Rechtssache Bachmann) zur Aufrechterhaltung eines in sich stimmigen Besteuerungssystems Bedacht zu nehmen sein. Unklar erscheint auch, ob die Lösung der Frage von der Besteuerung der ausländischen

Kapitalgesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat abhängt; dabei ist insbesondere daran zu denken, dass Kapitalgesellschaften in bestimmten Drittstaaten generell von der Besteuerung ihres Einkommens ausgenommen sein können.

Im Hinblick darauf, dass manche (Dritt-, aber auch EU-Mitglieds-) Staaten gezielt den Wettbewerb verzerren, indem sie - als Folge fehlender internationaler Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern - geringe (oder manche Drittstaaten keine) Steuern auf den Gewinn der bei ihnen ansässigen Kapitalgesellschaften erheben, ist für den Fall, dass der EuGH in Bejahung der unter 1. gestellten Frage von einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ausgeht, auch unklar, ob in Österreich die daraus von den Gerichten zu ziehende Rechtsfolge lediglich in der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bestehen kann. Durch die Gewährung des Steuersatzes von 25 % auf Dividenden aus Kapitalgesellschaften, deren Gewinn im Ansässigkeitsstaat gering oder gar nicht besteuert wird, würde andernfalls eine dem Wesen der der Kapitalverkehrsfreiheit widersprechende Wettbewerbsverzerrung zu Gunsten solcher (Dritt-, aber auch EU-Mitglieds-) Staaten eintreten.

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage scheint (auch vor dem Hintergrund des Urteiles des EuGH vom 6. Juni 2000, C-35/98, Rechtssache Verkooijen) nicht derart offenkundig zu sein, dass für einen Zweifel im Sinne der Rechtsprechung C.I.L.F.I.T (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 282/81, Slg 1982, S 3415 ff) kein Raum bliebe. Die Frage wird daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt.

W i e n , am 27. August 2002