

An
das Präsidium des Nationalrates,
alle Bundesministerien,
alle Sektionen des BKA,
die Ämter der Landesregierungen und
die Verbindungsstelle der österreichischen
Bundesländer

Geschäftszahl: BKA-BKA.VA.C-315/02/0007-
V/A/8/2004
Abteilungsmail: v@bka.gv.at
Sachbearbeiter: Mag. Josef BAUER
Pers. E-mail: josef.bauer@bka.gv.at
Telefon : 01/53115/2219
Ihr Zeichen
vom:

Antwortschreiben bitte unter Anführung der Geschäftszahl an die
Abteilungsmail

Betrifft: Urteil in der Rechtssache C-315/02, Lenz; Besteuerung von ausländischen
Kapitalerträgen; Rundschreiben

1. Zusammenfassung des Urteilstenors:

Der EuGH hat mit Urteil¹ vom 15. Juli 2004 in der Rs. C-315/02, Lenz, entschieden, dass die Besteuerung von Auslandsdividenden, die bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes (BBG) 2003² in Österreich gegolten hat, nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar war.

Konkret urteilte der Gerichtshof, dass die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr einer Regelung entgegenstehen, „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 aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen.“

Der EuGH erkannte weiters, dass sich „die Weigerung, den Beziehern von Kapitalerträgen aus einem anderen Mitgliedstaat dieselben Steuervorteile wie den Beziehern österreichischer Kapitalerträge zu gewähren, (...) nicht damit rechtfertigen (lässt), dass die Einkünfte der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften dort einem niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen.“

¹ Urteil abrufbar unter: <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>

² BGBl. I Nr. 71/2003.

2. Anlass des Verfahrens / Vorlagefragen:

Nach der Rechtslage vor dem BBG 2003 konnten in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige bei inländischen Kapitalerträgen³ – vereinfacht gesagt - wählen, ob sie die Endbesteuerungswirkung des 25 %-igen Kapitalertragsteuerabzugs oder das so genannte Halbsatzverfahren (Versteuerung mit dem halben Durchschnittsteuersatz) in Anspruch nehmen, während gleichartige ausländische Kapitalerträge dagegen stets der normalen Einkommensteuer unterlagen. Somit konnte bei ausländischen Kapitalerträgen je nach Progression ein Steuersatz von bis zu 50 % zur Anwendung gelangen.

Die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Dividenden aus einer Beteiligung an einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft. Im Einkommensteuerbescheid wurde darauf der normale Einkommensteuersatz angewendet. Nachdem die Berufung dagegen abgewiesen worden war, erhob sie Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof. Dieser legte die Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität dieser Besteuerung von Auslandsdividenden dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.⁴ Weiters fragte der VwGH sinngemäß, ob die Höhe der ausländischen Körperschaftsteuer für die Beantwortung dieser Frage von Bedeutung sein kann und ob ein gemeinschaftsrechtskonformer Zustand auch durch eine sog. indirekte Anrechnung (anteilige Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die österreichische Einkommensteuer des Dividendenempfängers) erreicht werden könnte.

3. Begründung durch EuGH:

Der Gerichtshof schränkte seine Prüfung mit Blick auf den Ausgangsrechtsstreit (Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft) auf den freien Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten ein.⁵

a) Beschränkung des freien Kapitalverkehrs:

Der EuGH wiederholt zunächst seine ständige Rechtsprechung, wonach die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, jedoch diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben haben (Rn. 19 mwN). Im konkreten Fall halte die Besteuerung der ausländischen Kapitalerträge mit der

³ Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner bestimmter Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist (§ 93 Abs. 2 EStG).

Nach der mittlerweile geltenden Rechtslage können auch ausländische Kapitalerträge mit einem besonderen Steuersatz von 25 % (oder dem Hälftesteuersatz) versteuert werden (§ 37 Abs. 4 und Abs. 8 EStG; siehe auch § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e iVm § 97 Abs. 1 EStG).

⁴ Bei einer, die gleiche Rechtslage betreffenden Vorlage eines Berufungssenates nach der BAO erklärte sich der EuGH für unzuständig, da es dem Berufungssenaten an der erforderlichen Unabhängigkeit von der übrigen Finanzverwaltung mangelte und daher die Gerichtseigenschaft nach Art. 234 EG nicht erfüllt war (Urteil vom 30. Mai 2002 in der Rs. C-516/99, Schmid, Slg. 2002, I-4537). Die fehlende Gerichtseigenschaft der Berufungssenate nach der BAO war mit ein Grund für die Schaffung des Unabhängigen Finanzsenates als Berufungsbehörde in Abgaben-, Zoll- und Finanzstrafsachen des Bundes durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (BGBl. I Nr. 97/2002; vgl. ErläutRV 1002 BlgNR XXI. GP).

⁵ Siehe Rn. 17 des Urteils.

normalen Einkommensteuer in Österreich ansässige Steuerpflichtige im Ergebnis davon ab, Kapital in Gesellschaften anzulegen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Darüber hinaus würden in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften darin behindert, in Österreich Kapital zu sammeln. Der Gerichtshof bejahte daher eine grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und prüfte in weiterer Folge mögliche Rechtfertigungsgründe.

b) Rechtfertigungsgründe:

aa) Artikel 58 EG / nicht vergleichbare Situation:

Nach Art. 58 Abs. 1 EG⁶ dürfen die Mitgliedstaaten, Vorschriften ihres Steuerrechts anwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Derartige Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz des freien Kapitalverkehrs sind allerdings nach ständiger Rechtsprechung eng („strikt“) auszulegen. Art. 58 Abs. 1 EG könne nicht so verstanden werden, dass alle Steuervorschriften, die zwischen den Steuerpflichtigen nach dem Anlageort unterscheiden, ohne weiteres mit dem EG-Vertrag vereinbar wären. Die Ausnahme werde nämlich ihrerseits durch Art. 58 Abs. 3 EG eingeschränkt, wonach solche Maßnahmen weder eine willkürliche Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehr darstellen dürfen (Rn. 26).

Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen sei nur dann mit den „freien Kapitalverkehr vereinbar (...), wenn die unterschiedliche Behandlung objektiv nicht vergleichbare Situationen betrifft oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen gerechtfertigt ist (...) Außerdem darf die unterschiedliche Behandlung nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist.“⁷

Der Gerichtshof folgte nicht dem Argument, dass eine objektiv unterschiedliche Situation vorliege, weil Österreich die Gewinne der im Ausland ansässigen Gesellschaften nicht besteuern darf. Ziel des Halbsatzverfahren bzw. der Endbesteuerung sei es, die wirtschaftlichen Auswirkungen zu mildern, die sich aus der Erhebung der Körperschaftsteuer auf Gesellschaftsebene und der Einkommensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne bei den Aktionären ergibt. Eine solche wirtschaftliche Doppelbesteuerung liege aber auch bei ausländischen Kapitalerträgen vor. In Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre, die Kapitalerträge von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft beziehen, befänden sich daher hinsichtlich einer Steuervorschrift, die die wirtschaftliche Doppelbesteuerung⁸ mildern soll, in einer Situation, die mit der von ebenfalls in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionären vergleichbar sei, die Kapitalerträge von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft beziehen. Folglich knüpfe die unterschiedliche Dividendenbesteuerung nicht an unterschiedliche Situationen im Sinne von Art. 58 EG an (Rn. 28 ff.).

⁶ Im Ausgangsverfahren war noch die Fassung vor dem Vertrag von Amsterdam (Art. 73b und d EG-Vertrag) einschlägig.

⁷ Rn. 27 des Urteils mwN, Hervorhebung hinzugefügt.

⁸ Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer und der aus dem versteuerten Gewinn ausgeschütteten Dividenden auf Aktionärssebene mit Einkommensteuer.

bb) Keine Rechtfertigung durch die Kohärenz des Steuersystems:

Der EuGH anerkannte in der Rs. C-204/90, Bachmann, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz der nationalen Steuerregelung zu wahren, eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Im Bachmann-Fall bestand ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines steuerlichen Vorteils (Abzugsfähigkeit der für Alters- und Todesfallversicherungen gezahlten Beträge) und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung (Besteuerung bei der Auszahlung).

Im hier gegenständlichen Fall verwarf der Gerichtshof das Argument, dass zwischen der Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft und der Besteuerung der Dividenden auf Gesellschafterebene ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht. Zum einen handle es sich bei der Einkommensteuer natürlicher Personen und der Körperschaftsteuer um unterschiedliche Steuern, die bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen erhoben werden, zum anderen werde der Steuervorteil (Halbsatz- oder Endbesteuerung) nicht davon abhängig gemacht, dass auf die Gewinne der Gesellschaften Körperschaftsteuer erhoben wird. Außerdem sei das Kohärenzargument an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen. Das Ziel, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu mildern, würde nicht beeinträchtigt, wenn auch die Bezieher von Auslandsdividenden in den Genuss der österreichischen Steuerregelungen kämen. Die österreichische Regelung vergrößere nur die Kluft zwischen der gesamten steuerlichen Belastung der Gewinne österreichischer und in anderen Mitgliedstaaten ansässiger Gesellschaften (Rn. 36 ff.).

cc) Steuermindereinnahmen kein zwingender Grund des Allgemeininteresses:

Der Gerichtshof anerkennt zwar, dass die Ausdehnung der Halbsatz- und der Endbesteuerung Steuermindereinnahmen zur Folge hätte, allerdings seien nach ständiger Rechtsprechung Steuermindereinnahmen kein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden könnte (Rn. 40).

dd) Höhe der Besteuerung im anderen Mitgliedstaat nicht von Bedeutung:

Die Höhe der Besteuerung der im Ausland ansässigen Gesellschaften könne es nicht rechtfertigen, den Beziehern von Auslandsdividenden die bei Inlandsdividenden bestehende Steuervorteile zu verweigern, da auch bei inländischen Kapitalerträgen kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung von Körperschaftsteuer bei den Gesellschaften und den Steuervorteilen bei der Einkommensteuer besteht (Rn. 42).

ee) Keine Rechtfertigung durch anderweitige vorteilhaftere Besteuerung im Ausland:

Auch könne nach ständiger Rechtsprechung eine allfällige vorteilhaftere Besteuerung (etwa infolge einer niedrigeren ausländischen Körperschaftsteuerbelastung) eine steuerliche Benachteiligung nicht rechtfertigen, die gegen eine Grundfreiheit verstößt (Rn. 43).

ff) Keine Rechtfertigung durch Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und verwaltungstechnische Vorteile:

Der EuGH konnte auch nicht finden, dass die unterschiedlichen Steuersätze durch das Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt wären. Insbesondere sei es auch nicht Voraussetzung für die Endbesteuerung, dass tatsächlich ein Kapitalertragsteuerabzug erfolgte, da die Endbesteuerungswirkung auch durch „einen der kuponauszahlenden Stelle ... freiwillig geleisteten Betrag“ (§ 97 Abs. 2 EStG) erreicht werden kann. Der Gerichtshof anerkennt zwar, dass eine Abzugssteuer (wie die KESt) für die Steuerverwaltung einfacher ist als eine „freiwillige Leistung“, doch könnten bloße verwaltungstechnische Nachteile die Behinderung einer Grundfreiheit nicht rechtfertigen (Rn. 48).

c) Unzulässigkeit der Vorabentscheidungsfrage nach der indirekten Anrechnung:

Die Frage, ob ein gemeinschaftsrechtskonformer Zustand auch durch anteilige Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer erreicht werden kann, wurde vom EuGH nicht beantwortet, da das für den Vorlagefall maßgebliche österreichische Steuerrecht selbst bei weiter Auslegung eine solche Anrechnung nicht erlaubte, wie auch die österreichische Regierung auf Nachfrage des Gerichtshofes bestätigt hat.

Die Bundesministerien und die Länder werden ersucht, die von ihnen zu vollziehenden Rechtsvorschriften im Hinblick auf vergleichbare Regelungen zu überprüfen und das Urteil bei ihren legislativen Vorhaben entsprechend zu berücksichtigen.

2. August 2004
Für den Bundeskanzler:
Wolf OKRESEK

Elektronisch gefertigt