

Anwendung des besonderen Steuersatzes bei nicht verbrieften Derivaten

BEITRAG. Mit Erkenntnis vom 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184 sprach der VwGH aus, dass die mit dem Ausschluss ausländischer Zahlungsstellen von der Möglichkeit, einen freiwilligen KESt-Abzug bei Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten vorzunehmen, verbundene Nicht-Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit darstellt. Der Ausschluss benachteiligt damit Anleger, die Dienstleistungen von Banken aus anderen Mitgliedstaaten in Anspruch nehmen, da er die Anwendung des progressiven Steuertarifs statt des Sondersteuersatzes zur Folge hat. In seiner Prüfung ging der VwGH jedoch nicht auf die Frage ein, ob in dem Ausschluss ausländischer in die Abwicklung des nicht verbrieften Derivatgeschäfts involvierter Finanzdienstleister vom freiwilligen KESt-Abzug auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit begründet liegt. Die Autoren beschäftigen sich vor diesem Hintergrund mit der im Judikat nicht weiter behandelten Frage, ob auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt, und untersuchen, ob die Neugestaltung des freiwilligen KESt-Abzuges durch die jüngsten legislativen Eingriffe (ÖkoStRefG und AbgÄG 2022) in der Lage ist, die unionsrechtlich gebotene Gleichstellung von inländischen und ausländischen Finanzdienstleistern sicherzustellen.

ecolex 2022/505



Michael Hubmann, LL.B. (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Philipp Scharizer, MSc (WU), BSc (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

A. Der Ausgangsfall

In der vorliegenden E setzte sich der VwGH mit der Frage auseinander, ob der besondere Steuersatz des § 27a EStG auch auf nicht verbrieftes Derivate, die über eine ausländische Bank abgewickelt werden, zur Anwendung kommt. Im gegenständlichen Sachverhalt erzielte der in Österreich ansässige Rw im Streitjahr 2017 Einkünfte aus Kapitalvermögen aus nicht verbrieften Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG iHv rund 1,6 Mio Euro. Die Geschäfte wurden dabei über die Online-Handelsplattform einer dänischen Bank abgewickelt. Der Rw beantragte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das KJ 2017, seine Einkünfte aus Kapitalvermögen dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs 1 Z 2 EStG iHv 27,5% zu unterwerfen. Das FA versagte ihm dies und unterwarf die Einkünfte aus den nicht verbrieften Derivaten dem progressiven Steuersatz gem § 33 EStG. Im Zuge dessen wurden von Seiten des FA Werbungskosten iHv rund € 132.000,- zum Abzug gebracht. Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Rw Beschwerde beim BFG und behauptete einen Verstoß gegen die unionsrechtlich gewährleistete Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Die Beschwerde wurde vom BFG mit Erk vom 15. 7. 2019, RV/5100491/2019 abgewiesen. Dabei verneinte das BFG die vorgebrachten Bedenken und befand, dass keine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliege.¹⁾ Die ordentliche Rev war zulässig und wurde vom Rw folglich erhoben.

¹⁾ BFG 15. 7. 2019, RV/5100491/2019.

B. VwGH-Erkenntnis

Der VwGH erkannte, dass die Nichtanwendung des besonderen Steuersatzes bei Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten, die über eine ausländische Bank abgewickelt werden, gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt.²⁾ Die im Streitjahr geltende Regelung zur Möglichkeit eines freiwilligen KESt-Abzuges und die damit verbundene Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes bei nicht verbrieften Derivaten schloss ausländische Finanzdienstleister von der Vornahme eines solchen freiwilligen KESt-Abzuges aus, war sie doch ihrem Wortlaut nach auf inländische auszahlende Stellen beschränkt. Gem § 27a Abs 2 Z 7 EStG idF BGBl I 2015/163 war der besondere Steuersatz nach § 27a Abs 1 EStG zwar im Allgemeinen nicht auf Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG anwendbar. Diese Einschränkung galt aber nicht, wenn eine der in § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG idF BGBl I 2015/163 genannten Einrichtungen eine der KESt entsprechende Steuer freiwillig einbehielt und abführte. Dabei stand das Wahlrecht auf freiwilligen KESt-Abzug nur dieser Einrichtung zu, nicht aber dem Steuerpflichtigen. In § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG idF BGBl I 2015/163 wurden jene inländischen auszahlenden Stellen bei Einkünften aus Derivaten definiert, die für einen freiwilligen KESt-Abzug in Betracht kamen. Zu den inländischen auszahlenden Stellen, die gem § 27a Abs 2 Z 7 iVm § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG idF BGBl I 2015/163 durch die Vornahme eines freiwilligen KESt-Abzuges die Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes er-

²⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 30f.

wirken konnten, zählten inländische Kreditinstitute sowie inländische Zweigstellen ausländischer Kreditinstitute. Nur diese konnten den freiwilligen KESt-Abzug vornehmen und somit den zumeist niedrigeren besonderen Steuersatz vermitteln. Neben der Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes hatte die Vornahme eines freiwilligen KESt-Abzugs auch die Endbesteuerung der Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten zur Folge. Erfolgte kein freiwilliger KESt-Abzug, kam hingegen der progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung.

Mit dieser Regelung schloss der österr Gesetzgeber grds ausländische auszahlende Stellen von der Vornahme eines freiwilligen KESt-Abzugs aus, sofern diese über keine inländischen Zweigstellen verfügten, über die die jeweiligen Derivateinkünfte abgewickelt werden konnten. Die daraus entstandene steuerliche Ungleichbehandlung der Einkünftebezieher ergab sich nicht aus der Art der Einkünfte als solche, sondern aus der Abwicklung durch eine inländische oder eine ausländische auszahlende Stelle. Demzufolge war nur inländischen Stellen die Vermittlung des besonderen Steuersatzes möglich, während ausländische auszahlende Stellen von dieser Möglichkeit ausgeschlossen waren. In dieser Ungleichbehandlung sah der VwGH eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV.³⁾ Durch die Inlandseigenschaft der auszahlenden Stelle wurde der Zugang von Dienstleistungserbringern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten zum österr Markt erschwert.⁴⁾ Der VwGH verwarf dabei die vom FA vorgebrachte Rechtfertigung für eine Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Kreditinstituten auf Basis der fehlenden Einbindung ausländischer Finanzdienstleister in das KESt-System und der damit einhergehenden fehlenden Haftung als nicht überzeugend.⁵⁾ Die Argumentation des FA, dass es sich lediglich um ein Wahlrecht für die Abwicklungsstellen handelte und nicht zwischen inländischen und ausländischen Derivaten differenziert wird, wurde vom VwGH gleichfalls abgelehnt. Ferner konnte der VwGH keinen weiteren Rechtfertigungsgrund für eine solche Diskriminierung identifizieren und sprach folglich aus, dass das dem Unionsrecht widersprechende nationale Recht in jenem Ausmaß unangewandt zu bleiben habe, das notwendig ist, um die Unionsrechtskonformität sicherzustellen. Aus der Rsp des VwGH folgt demnach, dass der besondere Steuersatz aufgrund des Diskriminierungsverbots der Dienstleistungsfreiheit stets dann zur Anwendung zu bringen ist, wenn dieser für den jeweiligen Steuerpflichtigen tatsächlich günstiger sein sollte als die progressive Besteuerung nach Abzug der Werbungskosten.⁶⁾ Auf den konkreten freiwilligen Abzug durch eine ausländische auszahlende Stelle kommt es – so zumindest *Zorn* – hingegen nicht an.⁷⁾ Die unionsrechtlichen Grundfreiheiten stellen insofern sicher, dass der Steuerpflichtige stets der günstigeren Besteuerung unterworfen wird.⁸⁾ Da ein freiwilliger KESt-Abzug seitens der ausländischen Finanzdienstleister bis jetzt nicht vorgesehen war, wird ein solcher zumeist auch nicht vorgenommen worden sein. Hieraus folgt, dass sich jene Personen, die Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten über ausländische Stellen bezogen haben, als Dienstleistungsempfänger selbst auf das Diskriminierungsverbot berufen können müssen. Die Einkünfte sind sodann zwar in der Einkommensteuerveranlagung zu erfassen, unterliegen nach dem Günstigkeitsprinzip dann aber höchstens dem Sondersteuersatz von 27,5% oder dem allenfalls niedrigeren progressiven Steuersatz. Der Sondersteuersatz bildet demnach eine verbindliche Obergrenze.⁹⁾ Das BFG entsprach zwischenzeitlich dem gegenständlichen Erk des VwGH im fortgesetzten Verfahren, in dem

es aussprach, dass die strittigen Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten mit dem besonderen Steuersatz gem § 27 a Abs 1 Z 2 EStG ohne Berücksichtigung von Werbungskosten zu besteuern sind und die Einkommensteuer entsprechend reduzierte.¹⁰⁾

C. Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit?

Das Beschränkungsverbot der Kapitalverkehrsfreiheit entspricht im Wesentlichen jenen der anderen unionsrechtlichen Grundfreiheiten und ist weit auszulegen.

Gem Art 63 AEUV sind „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten“.¹¹⁾ Das darin normierte Beschränkungsverbot entspricht

inhaltlich im Wesentlichen jenen der übrigen unionsrechtlichen Grundfreiheiten, ist nach hL weit auszulegen und ist einer umfassenden Liberalisierungsverpflichtung zu verstehen.¹²⁾ Da der VwGH bereits einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit bejahte, sprach er aus, dass sich eine weitere Prüfung dahingehend, ob die Regelung auch in Konflikt mit der Kapitalverkehrsfreiheit steht, erübrigt.¹³⁾ Er verweist hierbei auf die Rsp des EuGH, wonach eine nationale Maßnahme, die dem Grunde nach zugleich mit mehreren Grundfreiheiten im Konflikt steht, grds nur am Maßstab einer dieser Freiheiten zu messen ist, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Einzelfalls die anderen Freiheiten dieser ersten gegenüber völlig zweitrangig sind und damit klar ersterer zugeordnet werden können.¹⁴⁾ Grundsätzlich erscheinen die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit parallel anwendbar.¹⁵⁾ In der Rsp des EuGH lassen sich hierzu zwei Judikaturlinien erkennen.¹⁶⁾ Nach der einen Judikaturlinie (auf die sich auch der VwGH hier stützt) erübrigt sich vor dem Hintergrund der Verletzung der Dienstleistungsfreiheit eine zusätzliche Prüfung im Lichte von Art 63 AEUV.¹⁷⁾ Demgegenüber differenziert die andere Judikaturlinie ist einer „Gesichts-

³⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 21.

⁴⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 20.

⁵⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 29.

⁶⁾ Vgl VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007; 21. 10. 2004, 2002/13/0187; 28. 9. 2004, 2004/14/0078; 22. 3. 2006, 2003/13/0080; 26. 4. 2007, 2002/14/0076.

⁷⁾ Vgl *Zorn*, VwGH: Flat Tax für nicht verbrieftes Derivate, RdW 2022, 290 (291).

⁸⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 34.

⁹⁾ Vgl *Zorn*, RdW 2022, 290 (291); *Fuchs*, Nicht verbrieftes Derivate, besonderer Steuersatz (flat tax), Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2022, 375.

¹⁰⁾ BFG 1. 4. 2022, RV/5100184/2022.

¹¹⁾ Art 63 AEUV idF BGBl III 2009/132.

¹²⁾ *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 63 AEUV Rz 31 (Stand 1. 12. 2020, rdbat).

¹³⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 30f.

¹⁴⁾ EuGH 8. 6. 2017, C-580/15, *Maria Eugenia Van der Weegen*, Rn 25; Vgl auch 8. 9. 2009, C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International*, Rn 47; 11. 3. 2010, C-384/08, *Attanasio Group*, Rn 40.

¹⁵⁾ *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union⁶⁰ (2016) Art 63 AEUV Rz 294.

¹⁶⁾ *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 63 AEUV Rz 26 (Stand 1. 12. 2020, rdbat).

¹⁷⁾ Siehe FN 14; EuGH 28. 4. 1998, C-118/96, *Safir*; 1. 12. 1998, C-410/96, *Ambry*; 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*.

punktetheorie“.¹⁸⁾ Der EuGH wendet hierbei wechselseitig beide Grundfreiheiten auf die jeweiligen Gesichtspunkte eines Sachverhalts an.¹⁹⁾ Es lässt sich daher feststellen, dass die Abgrenzung zwischen Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nicht eindeutig ist und sich in der EuGH-Rsp Argumente für und wider die zusätzliche Beachtlichkeit der Kapitalverkehrsfreiheit finden. In der jüngeren Rsp folgt der EuGH jedoch überwiegend der „Theorie der Maßgeblichkeit des konkreten Sachverhaltes“ und prüft, welche Freiheit für den konkreten Sachverhalt von größerer Bedeutung ist.²⁰⁾ Ist eine die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkende Maßnahme – wie bspw die Beschränkungen der Tätigkeiten von Banken²¹⁾ – somit lediglich die unvermeidbare Folge einer etwaigen Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (und völlig zweitrangig sowie ihr zugeordnet), so tritt die Prüfung von Art 63 gegenüber Art 56 AEUV zurück. Im Ergebnis erscheint die Vorgehensweise des VwGH, sich lediglich auf die Dienstleistungsfreiheit zu konzentrieren, daher rechtfertigbar, sofern man annimmt, dass die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit lediglich immanente Folge der Verletzung der Dienstleistungsfreiheit ist. Nichtsdestotrotz wäre eine Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit durch den VwGH interessant gewesen, zumal sich das BFG im Rahmen seiner abweisenden E ausschließlich mit der Kapitalverkehrsfreiheit auseinandergesetzt hat.²²⁾ Weiters hatte der Gesetzgeber bei der Schaffung der gegenständlichen Bestimmung des § 27a Abs 2 Z 7 EStG eindeutig einen Drittstaatssachverhalt vor Augen, nämlich das Verhältnis zur Schweiz, was für die Abgrenzungsfrage ebenfalls berücksichtigt werden sollte.²³⁾ Im vorliegenden Fall und so auch generell bei Fällen, die ausschließlich das Gebiet von EU-Mitgliedstaaten betreffen, spielt die Wahl der konkreten Grundfreiheit grds keine Rolle. In Bezug auf Drittstaaten macht es jedoch einen bedeutenden Unterschied, welche als einschlägige Grundfreiheit erachtet wird. Werden nicht verbriefte Derivate nämlich durch auszahlende Stellen in einem Drittstaat abgewickelt, kann hierbei lediglich die Kapitalverkehrsfreiheit – und nicht die nur auf EU-Mitgliedstaaten anwendbare Dienstleistungsfreiheit – Schutzwirkung entfalten, da Art 63 AEUV *Erga-Omnes*-Wirkung zukommt, wodurch der freie Kapital- und Zahlungsverkehr auch im Verhältnis zwischen der Europäischen Union und Drittstaaten gewährleistet wird.²⁴⁾ In Drittstaatssachverhalten stehen die Kapitalverkehrsfreiheit und die personenbezogene Dienstleistungsfreiheit grds in einem Normenkonflikt, denn während erstere den Mitgliedstaaten eine einseitige Liberalisierungspflicht gegenüber Drittstaaten vorschreibt, besteht bei der Dienstleistungsfreiheit eine solche gerade nicht. Es braucht daher zur Auflösung dieses Konflikts im Einzelfall eine Abwägung anhand der jeweils Streitgegenständlichen nationalen Maßnahme. Wenn eine nationale Maßnahme auf den Marktzugang einer Person gerichtet ist, besteht kein Schutz durch die Kapitalverkehrsfreiheit.²⁵⁾ Will der Gesetzgeber also durch eine Regelung die Freizügigkeit fördern oder behindern, so kommt die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber dem Drittstaat nicht zur Anwendung und es besteht keine Liberalisierungspflicht. Beabsichtigte der Gesetzgeber demgegenüber mit der Streitgegenständlichen nationalen Maßnahme die Regelung und Förderung von Kapitalvorgängen, ist in Drittstaatssachverhalten eine einseitige Liberalisierungspflicht und Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit sehr wohl zu bejahen.²⁶⁾ Die Kapitalverkehrsfreiheit stellt dabei nicht auf die Staatsangehörigkeit des jeweiligen Kapitaleigentümers oder die Gebietsansässigkeit des sich auf die Kapitalverkehrsfreiheit Berufenden ab.²⁷⁾ Nach

der Ansicht des EuGH dient dieser weite Schutzbereich in erster Linie nicht der Verwirklichung des Binnenmarkts, sondern soll, „die Glaubwürdigkeit der einheitlichen Gemeinschaftswährung auf den Weltfinanzmärkten und die Aufrechterhaltung von Finanzzentren mit weltweiter Bedeutung in den Mitgliedstaaten“ sicherstellen.²⁸⁾

Da § 27a Abs 2 Z 7 Satz 2 EStG unabhängig von der konkreten Beteiligungshöhe auf Kapitalveranlagungen abstellt, sprechen wohl gute Gründe dafür, den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit für eröffnet zu erachten.²⁹⁾ Wie bereits von *Blum* festgestellt, kommt es durch die Anknüpfung an inländische auszahlende Stellen zu einer Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte, weil potentielle Anleger aufgrund der nachteiligen Besteuerungsfolgen davon abgehalten werden, ihr Kapital im Ausland anzulegen.³⁰⁾ Grundsätzlich verstößt eine solche Schlechterstellung (Beschränkung) nur dann gegen Art 63 AEUV, wenn kein Rechtfertigungsgrund vorliegt. Eine Rechtfertigung könnte einerseits durch die ausdrücklichen Rechtfertigungsgründe iSd Art 64 ff AEUV oder andererseits durch die sog „Immanenzschranken“ gegeben sein.³¹⁾ Entsprechend der „Immanenzschranken“-Doktrin ist eine Beschränkung dann zulässig, wenn hierdurch ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet wird (sich das gleiche Ergebnis also mit anderen, weniger einschneidenden Mitteln nicht erreichen ließe).³²⁾ Als Rechtfertigungsgründe für die Anknüpfung des KESt-Abzugs an inländische Zahlstellen könnten die *Sicherung des Besteuerungsanspruchs* und die *Effektivität der*

¹⁸⁾ *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 63 AEUV Rz 26 (Stand 1.12.2020, rdb.at); EuGH 7.2.2002, C-279/00, *Kommission/Italien*; 14.11.1995, C-484/93, *Svensson und Gustavsson*.

¹⁹⁾ In EuGH 7.2.2002, C-279/00, *Kommission/Italien* prüfte der EuGH bspw die Verpflichtung eines Zeitarbeitsunternehmens, eine Sicherheit bei einem Kreditinstitut mit Sitz oder Niederlassung im Tätigkeitsstaat zu bestellen, als Beschränkung des freien Kapitalverkehrs hinsichtlich des Zeitarbeitsunternehmens und als Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kreditinstitute. Vgl auch *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 63 AEUV Rz 26 (Stand 1.12.2020, rdb.at).

²⁰⁾ *Budischowsky* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 58 AEUV Rz 6 (Stand 1.10.2018, rdb.at); s auch *Kofler*, Kapitalverkehrsfreiheit, Kontrollbeteiligungen und Drittstaaten, taxlex 2008, 326 (327).

²¹⁾ EuGH 3.10.2006, C-452/04, *Fidium Finanz*.

²²⁾ Siehe BFG 15.7.2022, RV/5100491/2019.

²³⁾ Vgl *Hofstätter/Brünner*, Besteuerung von nicht verbrieften Derivaten ist unionsrechtswidrig, SWI 2022, 234 (240); *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten (2015) 225ff.

²⁴⁾ Vgl *Hofstätter/Brünner*, SWI 2022, 234 (239); *Lazarov*, Chapter 3 – The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, in *Lang/Pfstone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies*, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation⁶ (2020) Rz 208.

²⁵⁾ *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten (2015) 278f.

²⁶⁾ *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten (2015) 226.

²⁷⁾ *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 63 AEUV Rz 44 (Stand 1.12.2020, rdb.at).

²⁸⁾ EuGH 18.12.2007, C-101/05, A, Rn 31.

²⁹⁾ *Blum*, Derivative Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht (2014) 227 mwN; vgl EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn 92.

³⁰⁾ *Blum*, Derivative Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht (2014) 227.

³¹⁾ *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 63 AEUV Rz 41 (Stand 1.12.2020, rdb.at).

³²⁾ *Schneider* in *Jaeger/Stöger* (Hrsg), EUV/AEUV Art 65 AEUV Rz 41 (Stand 1.12.2020, rdb.at); EuGH 5.3.2002, C-515/99, *Reisch*, Rn 33.

Durchsetzung des Besteuerungsrechts vorgebracht werden.³³⁾ Doch wie auch der VwGH im gegenständlichen Erk ausführt, ist nicht erkennbar, wie bei einem optionalen KESt-Abzug eine „höhere Besteuerung der im Ausland ausbezahlten Kapitaleinkünfte zu einer wirksameren Besteuerung im Verhältnis zu im Inland abgewickelten Erträgen aus Derivaten führen sollte“.³⁴⁾ Da die Anwendung des Sondersteuersatzes gerade nicht automatisch an die Einbindung der Einkünfte in den KESt-Abzug anknüpft, sondern der KESt-Abzug an die Anwendung des Sondersteuersatzes, müsste im Fall nicht verbrieft Derivate ein über die genannte Argumentation hinausgehender Rechtfertigungsgrund vorliegen. Woraus sich ein solcher ergeben soll, bleibt offen. Wie Blum erläutert, könnte allenfalls bei Sachverhalten mit Bezug zu Drittstaaten, mit denen kein Amtshilfeabkommen geschlossen wurde, eine Beschränkung aus dem Grund der effektiven steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt sein.³⁵⁾ In jenen Konstellationen, in denen die Besteuerung aufgrund von Amtshilfeabkommen auch in Drittstaaten gesichert ist, stellt der Ausschluss vom freiwilligen KESt-Abzug uE jedoch einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 AEUV dar.

D. Neuregelungen durch die ökosoziale Steuerreform 2022 und das Abgabenänderungsgesetz 2022

1. Was ist neu?

Es sollen nun ausdrücklich auch ausländische Wertpapierfirmen und Zahlungsdienstleister sowie E-Geldinstitute erfasst sein, sofern mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht.

Der Gesetzgeber fügte im Zuge der ökosozialen Steuerreform 2022 in § 95 Abs 2 EStG nun eine lit c an.³⁶⁾ Demnach soll die Möglichkeit zum freiwilligen KESt-Abzug und der damit verbundenen Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes nach § 27 a EStG sowie der Endbesteuerungswirkung iSd § 97 Abs 1 EStG bei nicht verbrieften Derivaten auch in jenen Fällen geschaffen werden, in denen sich Wertpapierfirmen in Hinblick auf den Einbehalt und die Abfuhr einer der KESt entsprechenden Steuer eines konzessionierten Zahlungsdienstleisters, eines E-Geldinstitutes oder Kreditinstitutes bedienen.

Um die Besteuerung sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden, wird die Haftung auf die Wertpapierfirma, den Zahlungsdienstleister, das E-Geldinstitut und einen allenfalls erforderlichen steuerlichen Vertreter erstreckt. Der freiwillige Steuerabzug soll von diesen Einrichtungen erstmals für Kapitalerträge durchgeführt werden können, die nach dem 1. 3. 2022 zufließen.³⁷⁾

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022³⁸⁾ will der Gesetzgeber zusätzliche Rechtssicherheit schaffen. Er nimmt in den Erläuterungen explizit Bezug auf das gegenständliche VwGH-Erk und bekundet seinen Willen, eine unionsrechtskonforme Regelung zu schaffen.³⁹⁾ Im Rahmen der Gesetzesänderung soll in § 95 Abs 2 EStG die Z 4 hinzugefügt werden und im Gegenzug § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG entfallen. Dabei behält der Gesetzgeber die Änderungen, die durch die ökosoziale Steuerreform bereits verwirklicht wurden, bei. Neu hinzu kommt, dass neben ausländischen mit inländischen vergleichbaren Wertpapierfirmen bzw Zahlungsdienstleistern nun auch

ausländische mit inländischen vergleichbare auszahlende Stellen erfasst sind. Es gelten wiederum die bereits bekannten Voraussetzungen, wie das Bestehen von umfassender Amtshilfe mit dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat und die Benennung eines steuerlichen Vertreters, welcher nur ein inländischer Wirtschaftstreuhand oder eine vergleichbar fachlich qualifizierte Person sein kann.⁴⁰⁾ Der Gesetzgeber führte dazu aus, dass „durch die Notwendigkeit eines inländischen steuerlichen Vertreters und dessen Einbeziehung in die Haftung gem Abs 1 die korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer sichergestellt werden soll“.⁴¹⁾ Ferner verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, durch die Gesetzesänderung eine Gleichstellung aller Steuerpflichtigen zu gewährleisten.⁴²⁾ Jedoch handelt es sich uE eigentlich weniger um eine Gleichstellung der Steuerpflichtigen als vielmehr um eine Gleichstellung der auszahlenden Stellen.

Im Ergebnis soll nach der neuen Regelung in § 95 Abs 2 Z 4 EStG der besondere Steuersatz wiederum nur in jenen Fällen zur Anwendung kommen, in denen auch (im In- oder Ausland) tatsächlich eine mit der Kapitalertragsteuer vergleichbare Steuer einbehalten wird.⁴³⁾

Für die neue Regelung ist zumindest nach dem derzeitigen Entwurf keine besondere Inkrafttretensbestimmung vorgesehen. Der Gesetzgeber scheint daher keine – uE eigentlich angebrachte – rückwirkende Anwendbarkeit von § 95 Abs 2 Z 4 EStG ab 1. 3. 2022 anzustreben.

2. Fortbestehende Unionsrechtswidrigkeit?

Wie von Hofstätter und Brünner bereits festgestellt, muss der Gesetzgeber trotz der im Zuge der ökosozialen Steuerreform vorgenommenen Neuregelung erneut aktiv werden, um die gegenständliche VwGH-E umzusetzen. Auch nach dem aktuellen Stand (dh Gesetzesstand idF ÖkoStRef⁴⁴⁾) sind aufgrund des eingeschränkten Anwendungsbereichs des § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG hinsichtlich des zum freiwilligen Steuerabzug vorgesehenen Personenkreises nicht alle ausländischen auszahlenden Stellen erfasst, die entsprechend der gegenständlichen E in den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit fallen würden.⁴⁵⁾ Jenen ausländischen auszahlenden Stellen, die nicht vom Anwendungsbereich der neuen Regelung des § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG erfasst sind, bleibt zumindest vorerst weiterhin die Möglichkeit zum freiwilligen KESt-Abzug verwehrt, was offenkundig der gegenständlichen VwGH-E zuwiderläuft.⁴⁶⁾ Der Gesetzgeber scheint diesen Umstand nun im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes 2022 bereinigen zu wollen, denn er beabsichtigt nun, generell alle ausländischen mit einer

³³⁾ Siehe Blum, *Derivative Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht* (2014) 228.

³⁴⁾ Siehe VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184, Rz 21.

³⁵⁾ Blum, *Derivative Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht* (2014) 228.

³⁶⁾ BGBl I 2022/10.

³⁷⁾ ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 9.

³⁸⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP 5.

³⁹⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁴⁰⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP 5.

⁴¹⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁴²⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁴³⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁴⁴⁾ BGBl I 2022/10.

⁴⁵⁾ Vgl Hofstätter/Brünner, *SWI 2022*, 234 (240).

⁴⁶⁾ Der Wortlaut stellt nur auf eine ausländische „mit einer inländischen vergleichbaren Wertpapierfirma bzw (...) Zahlungsdienstleister“ ab. Jene ausländischen auszahlenden Stellen, die keine vergleichbaren Wertpapierfirmen sind, wären nicht erfasst. Siehe auch Hofstätter/Brünner, *SWI 2022*, 234 (238).

inländischen vergleichbaren auszahlenden Stellen (und nicht nur Wertpapierfirmen bzw Zahlungsdienstleister) und damit nun insbesondere auch ausländische Kreditinstitute in den Anwendungsbereich miteinzubeziehen.⁴⁷⁾ Für die Zwischenzeit erscheint jedoch wiederum eine unionsrechtskonforme Auslegung der bestehenden Regelung geboten, denn nationale Regelungen sind innerhalb des Rahmens der *Lex-lata-Grenze* und der daraus folgenden Unzulässigkeit einer Rechtsfindung *contra legem* grds unionsrechtskonform auszulegen.⁴⁸⁾

Ferner stellt sich uE die Frage, ob ein freiwilliger KEST-Abzug für ausländische Anbieter ohne inländische Zahlstelle nach der derzeitigen Gesetzeslage nicht nur materiellrechtlich möglich ist, sondern, ob auch die verfahrensrechtliche Möglichkeit für ausländische Stellen besteht, einen freiwilligen KEST-Abzug durchzuführen. Ausländische Stellen sind im normalen KEST-Erhebungsverfahren nicht involviert. Für ausländische Stellen besteht weiters ohne Inlandsbezug nicht die Möglichkeit, ein FinanzOnline-Konto zu eröffnen, weshalb sie somit grds davon ausgeschlossen sind, den KEST-Abzug direkt vorzunehmen.⁴⁹⁾ Jedoch steht ihnen die Option offen, mittels eines inländischen Parteienvertreters einen Zugang zu FinanzOnline zu bekommen und den KEST-Abzug folglich durchzuführen. § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG statuiert nunmehr, dass ausländischen Wertpapierfirmen bzw Zahlungsdienstleistern sowie nach der Anpassung durch das AbgÄG 2022 (§ 95 Abs 2 Z 4 EStG) auch generell ausländischen auszahlenden Stellen, welche mit inländischen vergleichbar sind, im Fall des Vorliegens von umfassender Amtshilfe mit deren Ansässigkeitsstaat und der Bestellung eines steuerlichen Vertreters ebenfalls der KEST-Abzug zusteht.⁵⁰⁾ Der Gesetzeswortlaut spricht insofern vom „Abzug einer [mit] der Kapitalertragsteuer vergleichbaren Steuer“.⁵¹⁾ Als steuerlicher Vertreter kann hierbei nur ein inländischer Wirtschaftstreuhänder oder eine Person bestellt werden, die vergleichbare fachliche Qualifikationen hat. Die benannte Person hat ihre fachliche Qualifikation dem zuständigen FA nachzuweisen. Sollte die Vergleichbarkeit der Qualifikation fraglich sein, so entscheidet gem § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG der Bundesminister für Finanzen über deren Vorliegen.⁵²⁾ Im neuen § 95 Abs 2 Z 4 EStG entfällt diese Entscheidungsbezugnis des BMF ohne nähere Begründung.⁵³⁾ Im Ergebnis steht die Möglichkeit, als steuerlicher Vertreter benannt zu werden, zumindest nach § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG neben inländischen Wirtschaftstreuhändern somit auch allen im Ausland ansässigen Personen zu, deren fachliche Qualifikationen mit denen eines österreichischen Wirtschaftstreuhänders vergleichbar sind.⁵⁴⁾ Die Erläuterungen zum im Rahmen des AbgÄG 2022 neugeplanten § 95 Abs 2 Z 4 EStG sprechen nun aber explizit von der „Notwendigkeit eines **inländischen** [Hervorhebung durch die Autoren] steuerlichen Vertreters und dessen Einbeziehung in die Haftung“.⁵⁵⁾ Die Benennung eines steuerlichen Vertreters dient der Sicherstellung der Besteuerung und Vermeidung von Steuerhinterziehung, denn die Haftung für die einbehaltene KEST trägt der benannte inländische Wirtschaftstreuhänder oder die vergleichbar fachlich qualifizierte Person.⁵⁶⁾

Der Gesetzgeber stellt in den Erläuterungen zum AbgÄG 2022 nun klar, dass im Ausland ansässige Personen, deren fachliche Qualifikationen mit denen eines österr Wirtschaftstreuhänders vergleichbar sind, nicht als steuerliche Vertreter benennbar sind. Es wäre ohnehin fraglich, wie die Abwicklung der KEST-Zahlungen im Fall der Benennung eines ausländischen steuerlichen Vertreters ablaufen sollte. Würde nun eine

ausländische fachlich qualifizierte Person als steuerlicher Vertreter benannt werden, dann würde dies dem jeweiligen Anbieter von nicht verbrieften Derivaten nämlich keinen Zugang zu FinanzOnline eröffnen.⁵⁷⁾ Dieser kann somit zwar den Abzug einer mit der KEST vergleichbaren Steuer vornehmen, wird sich in der Folge aber ohne FinanzOnline-Konto um die formelle Abwicklung und Zahlung dieser einbehaltenen Steuerbeträge an die österr Finanzverwaltung wenden müssen. Es erscheint fraglich, ob viele ausländische Anbieter dieses bürokratische Hindernis auf sich nehmen würden. Bei Benennung eines steuerlichen Vertreters im Inland (in Form eines österr Wirtschaftstreuhänders) bleiben diese Mühen erspart. Mit der nunmehr im Rahmen des AbgÄG 2022 – zwar nicht direkt im Wortlaut, aber zumindest in den Erläuterungen – klaren Einschränkung auf inländische steuerliche Vertreter erübrigt sich die Frage. Zweifelhaft könnte jedoch die Unionsrechtskonformität dieser Regelung sein. Durch den Zwang, einen inländischen steuerlichen Vertreter wählen zu müssen, liegt erneut ein obligatorischer Inlandsbezug vor, der zu einer Benachteiligung jener Fälle führt, die keinen solchen Inlandsbezug aufweisen. Eine auszahlende Stelle, die keinen inländischen steuerlichen Vertreter benennt, kann nämlich keinen KEST-Abzug vornehmen und wäre sodann in ihrer Dienstleistungsfreiheit eingeschränkt. Diese Einschränkung erscheint jedoch uE im Lichte der Sicherung des Besteuerungsanspruchs gerechtfertigt. Die korrekte Einbehaltung und Abfuhr der KEST wird sich durch einen inländischen steuerlichen Vertreter am ehesten sicherstellen lassen und bietet der Finanzverwaltung einen im Inland greifbaren (und auch haftbaren) Ansprechpartner. Im Ergebnis scheint die Neuregelung in § 95 Abs 2 Z 4 EStG im Rahmen des AbgÄG 2022 eine unionsrechtskonforme Rechtslage herzustellen.

E. Konsequenzen der Entscheidung

Der VwGH qualifizierte die Nichtanwendung der in § 27 a Abs 2 Z 7 EStG geschaffenen Möglichkeit zum freiwilligen KEST-Abzug bei nicht verbrieften Derivaten, die über ein Konto bei einer ausländischen (mitgliedstaatlichen) Bank abgewickelt werden,

⁴⁷⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁴⁸⁾ Peter Bydlinski, Richtlinienkonforme Rechtsfindung: Die Lex-lata-Grenze und die Kernfunktion von Gesetzesrecht (FN 1), ZfRV 2019, 172 (173f).

⁴⁹⁾ Siehe FinanzOnline-Verordnung 2006 idF BGBl II 2022/190.

⁵⁰⁾ ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 9; ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10; Hofstätter/Brünner, SWI 2022, 234 (238).

⁵¹⁾ Siehe § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG idF BGBl I 2022/10 sowie § 94 Abs 2 Z 4 EStG in ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP 5.

⁵²⁾ Marschner in Jakom, EStG⁵⁵ (2022) § 95 Rz 19.

⁵³⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP 5.

⁵⁴⁾ Der Gesetzgeber verwendet die Wortfolge „Als steuerlicher Vertreter kann nur ein inländischer Wirtschaftstreuhänder oder eine Person bestellt werden, die vergleichbare fachliche Qualifikationen (...) nachweist“ bereits in § 186 Abs 2 Z 2 lit b InvFG 2011. Diese bereits seit der Stammfassung des InvFG 2011 (BGBl I 2011/77) bestehende Regelung räumt explizit auch im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Personen die Möglichkeit ein, als steuerliche Vertreter tätig zu werden, und trug damit gemeinschaftsrechtlichen Bedenken Rechnung. Vgl Mühlehner in Macher/Buchberger/Kalss/Oppitz, InvFG² (2013) § 186 Rz 35. Verwendet der Gesetzgeber in zwei Bestimmungen dieselbe Wortfolge, so spricht viel dafür, dass er auch denselben Inhalt meine.

⁵⁵⁾ ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁵⁶⁾ ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 9; ME AbgÄG 2022, 202/ME 27. GP Erläut 10.

⁵⁷⁾ Ausländische (Parteien-)Vertreter sind zumindest derzeit nicht als Teilnahmeberechtigte genannt. Siehe § 2 FinanzOnline-Verordnung 2006 idF BGBl II 2022/190.

als eine Verletzung der in Art 56 AEUV gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit, auf die sich auch der Dienstleistungsempfänger berufen kann. Wie von Zorn dargestellt, folgt daraus, dass die Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten zwar in der Einkommensteuerveranlagung erfasst werden müssen, die Besteuerung aber höchstens unter Anwendung des in § 27a Abs 1 Z 2 EStG vorgesehenen Steuersatzes iHv 27,5% (ohne Abzug von Werbungskosten) erfolgt. Sofern Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten demgegenüber aber von inländischen Banken, die keinen freiwilligen KEST-Abzug vornehmen, bezogen werden, lässt sich aus dem gegenständlichen Erk aber wohl keine Begünstigung ableiten und es bleibt bei der progressiven Besteuerung.⁵⁸⁾ In zeitlicher Hinsicht sind die Folgerungen aus der gegenständlichen E für jene vor dem 1. 3. 2022 erwirtschafteten Erträge aus nicht verbrieften Derivaten, die nach dem 31. 3. 2012 angeschafft wurden, anwendbar, zumindest sofern das jeweilige (Veranlagungs-)Verfahren noch offen ist.⁵⁹⁾ Aus verfahrensrechtlicher Sicht bildet ein VwGH-Erk (und so auch das hier gegenständliche) keinen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO, weshalb sich für bereits abgeschlossene Verfahren grds keine Änderung ergibt.⁶⁰⁾ Bei einer Wiederaufnahme aus anderen Gründen, Bescheidabänderung oder noch offenen Rechtsmittelverfahren ist die E jedoch beachtlich.⁶¹⁾

Schlussstrich

- ▶ Der VwGH hat in der gegenständlichen E ausgesprochen, dass durch den Ausschluss ausländischer Zahlstellen von der KEST-Abzugsmöglichkeit bei Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten ein ungerechtfertigter Verstoß gegen die unionsrechtlich gewährte Dienstleistungsfreiheit vorliegt. Auch nach der Gesetzesänderung im Rahmen der ÖkoStRefG 2022 bleibt weiterhin fraglich, ob die Rechtslage unionsrechtskonform ist.
- ▶ Nach der aktuellen Rechtslage sind aufgrund des eingeschränkten Anwendungsbereiches des § 95 Abs 2 Z 2 lit c EStG idF BGBl I 2022/10 hinsichtlich des zum freiwilligen KEST-Abzug vorgesehenen Personenkreises weiterhin nicht alle ausländischen aus-

zahlenden Stellen erfasst. Diesen Umstand scheint der Gesetzgeber nun im Rahmen des AbgÄG 2022 zu bereinigen, indem er in der Neureglung § 95 Abs 2 Z 4 EStG auch alle mit inländischen vergleichbaren auszahlenden Stellen erfasst. In der Zwischenzeit könnte eine unionsrechtskonforme Auslegung Abhilfe schaffen. Erst mit der Änderung im Rahmen des AbgÄG 2022 dürfte der Gesetzgeber nun einen unionsrechtskonformen Zustand erreichen.

- ▶ Gemäß dem geplanten § 95 Abs 2 Z 4 EStG soll der besondere Steuersatz nun wiederum nur in jenen Fällen zur Anwendung kommen, in denen (im In- oder Ausland) auch tatsächlich eine mit der Kapitalertragsteuer vergleichbare Steuer einbehalten wird.
- ▶ Eine Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit erübrigte sich für den VwGH, weil er bereits einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit bejahte. Da § 27a Abs 2 Z 7 Satz 2 EStG unabhängig von der konkreten Beteiligungshöhe auf Kapitalveranlagungen abstellt, ist jedoch auch der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet. Vor allem im Hinblick auf auszahlende Stellen in Nicht-EU-Staaten wäre ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit bedeutsam. In jenen Konstellationen, in denen die Besteuerung aufgrund von Amtshilfeabkommen auch in Drittstaaten gesichert ist, stellt der Ausschluss vom freiwilligen KEST-Abzug uE einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 AEUV dar. Es bleibt abzuwarten, ob sich der VwGH in naher Zukunft mit dieser Frage auseinandersetzen wird.
- ▶ Möchte eine ausländische Stelle einen freiwilligen KEST-Abzug vornehmen, muss ein inländischer Wirtschaftstreuhandler oder eine vergleichbar fachlich qualifizierte Person als steuerlicher Vertreter benannt werden. Um die Besteuerung sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden, wird auch auf diesen die Haftung erstreckt.

⁵⁸⁾ Zorn, RdW 2022, 290 (291); vgl auch Stangl, Einkünfte aus Derivaten und der besondere Steuersatz nach § 27a EStG, RdW 2013, 568ff.

⁵⁹⁾ Hofstätter/Brünner, SWI 2022, 234 (238).

⁶⁰⁾ Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 303 Rz 23; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0175.

⁶¹⁾ Siehe Hofstätter/Brünner, SWI 2022, 234 (238 FN 25).

