

# TE Vwgh Erkenntnis 2017/9/13 Ro 2016/13/0024

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 13.09.2017

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §93 Abs1;

EStG 1988 §93 Abs6;

EStG 1988 §94 Z5;

KStG 1988 §1 Abs3 Z3;

KStG 1988 §21 Abs2 Z3;

KStG 1988 §21 Abs2;

KStG 1988 §5;

1. EStG 1988 § 93 heute
2. EStG 1988 § 93 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
6. EStG 1988 § 93 gültig von 07.12.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
7. EStG 1988 § 93 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
8. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
9. EStG 1988 § 93 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
11. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
12. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
13. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
14. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
16. EStG 1988 § 93 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
17. EStG 1988 § 93 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
18. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
19. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
20. EStG 1988 § 93 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
21. EStG 1988 § 93 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
22. EStG 1988 § 93 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

23. EStG 1988 § 93 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
24. EStG 1988 § 93 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
25. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
26. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
27. EStG 1988 § 93 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
28. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
29. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
30. EStG 1988 § 93 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
31. EStG 1988 § 93 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
32. EStG 1988 § 93 gültig von 21.04.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
33. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.1988 bis 20.04.1993

1. EStG 1988 § 93 heute
2. EStG 1988 § 93 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
6. EStG 1988 § 93 gültig von 07.12.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
7. EStG 1988 § 93 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
8. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
9. EStG 1988 § 93 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
11. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
12. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
13. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
14. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
16. EStG 1988 § 93 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
17. EStG 1988 § 93 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
18. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
19. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
20. EStG 1988 § 93 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
21. EStG 1988 § 93 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
22. EStG 1988 § 93 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
23. EStG 1988 § 93 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
24. EStG 1988 § 93 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
25. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
26. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
27. EStG 1988 § 93 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
28. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
29. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
30. EStG 1988 § 93 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
31. EStG 1988 § 93 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
32. EStG 1988 § 93 gültig von 21.04.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
33. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.1988 bis 20.04.1993

1. EStG 1988 § 94 heute
2. EStG 1988 § 94 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2025 bis 30.06.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
5. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. EStG 1988 § 94 gültig von 01.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
7. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2024 bis 30.06.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023

8. EStG 1988 § 94 gültig von 07.12.2022 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
9. EStG 1988 § 94 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
10. EStG 1988 § 94 gültig von 15.08.2018 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
11. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
12. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
13. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
14. EStG 1988 § 94 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
15. EStG 1988 § 94 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
16. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
17. EStG 1988 § 94 gültig von 30.07.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
18. EStG 1988 § 94 gültig von 15.12.2012 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
19. EStG 1988 § 94 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
20. EStG 1988 § 94 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
21. EStG 1988 § 94 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
22. EStG 1988 § 94 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
23. EStG 1988 § 94 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
24. EStG 1988 § 94 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
25. EStG 1988 § 94 gültig von 03.08.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2006
26. EStG 1988 § 94 gültig von 31.12.2005 bis 02.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
27. EStG 1988 § 94 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
28. EStG 1988 § 94 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
29. EStG 1988 § 94 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
30. EStG 1988 § 94 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2002
31. EStG 1988 § 94 gültig von 06.01.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
32. EStG 1988 § 94 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
33. EStG 1988 § 94 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
34. EStG 1988 § 94 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
35. EStG 1988 § 94 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
36. EStG 1988 § 94 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
37. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
38. EStG 1988 § 94 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
39. EStG 1988 § 94 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
40. EStG 1988 § 94 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
41. EStG 1988 § 94 gültig von 13.01.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
42. EStG 1988 § 94 gültig von 30.12.1989 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
43. EStG 1988 § 94 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 1 heute

2. KStG 1988 § 1 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. KStG 1988 § 1 gültig von 02.08.2016 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016

4. KStG 1988 § 1 gültig von 01.04.2012 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

5. KStG 1988 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995

6. KStG 1988 § 1 gültig von 27.08.1994 bis 05.01.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994

7. KStG 1988 § 1 gültig von 30.12.1989 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

8. KStG 1988 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 21 heute

2. KStG 1988 § 21 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. KStG 1988 § 21 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022

4. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2022 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

5. KStG 1988 § 21 gültig von 08.01.2021 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

6. KStG 1988 § 21 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

7. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

8. KStG 1988 § 21 gültig von 03.01.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
9. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2017 bis 02.01.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. KStG 1988 § 21 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. KStG 1988 § 21 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
12. KStG 1988 § 21 gültig von 30.12.2014 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
13. KStG 1988 § 21 gültig von 23.07.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
14. KStG 1988 § 21 gültig von 15.12.2012 bis 22.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
17. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
19. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
20. KStG 1988 § 21 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
21. KStG 1988 § 21 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
22. KStG 1988 § 21 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
23. KStG 1988 § 21 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
24. KStG 1988 § 21 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. KStG 1988 § 21 gültig von 11.07.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
26. KStG 1988 § 21 gültig von 06.01.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. KStG 1988 § 21 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. KStG 1988 § 21 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
29. KStG 1988 § 21 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
30. KStG 1988 § 21 gültig von 10.01.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
31. KStG 1988 § 21 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
32. KStG 1988 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. KStG 1988 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
34. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
36. KStG 1988 § 21 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. KStG 1988 § 21 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
38. KStG 1988 § 21 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. KStG 1988 § 21 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 21 heute
2. KStG 1988 § 21 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. KStG 1988 § 21 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2022 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
5. KStG 1988 § 21 gültig von 08.01.2021 bis 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. KStG 1988 § 21 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. KStG 1988 § 21 gültig von 03.01.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
9. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2017 bis 02.01.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. KStG 1988 § 21 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. KStG 1988 § 21 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
12. KStG 1988 § 21 gültig von 30.12.2014 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
13. KStG 1988 § 21 gültig von 23.07.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
14. KStG 1988 § 21 gültig von 15.12.2012 bis 22.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
17. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. KStG 1988 § 21 gültig von 01.04.2012 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
19. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

20. KStG 1988 § 21 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
21. KStG 1988 § 21 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
22. KStG 1988 § 21 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
23. KStG 1988 § 21 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
24. KStG 1988 § 21 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. KStG 1988 § 21 gültig von 11.07.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
26. KStG 1988 § 21 gültig von 06.01.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. KStG 1988 § 21 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. KStG 1988 § 21 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
29. KStG 1988 § 21 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
30. KStG 1988 § 21 gültig von 10.01.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
31. KStG 1988 § 21 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
32. KStG 1988 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. KStG 1988 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
34. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. KStG 1988 § 21 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
36. KStG 1988 § 21 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. KStG 1988 § 21 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
38. KStG 1988 § 21 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. KStG 1988 § 21 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 5 heute
2. KStG 1988 § 5 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 5 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. KStG 1988 § 5 gültig von 01.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
5. KStG 1988 § 5 gültig von 03.01.2018 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
6. KStG 1988 § 5 gültig von 31.12.2016 bis 02.01.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. KStG 1988 § 5 gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
8. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.2016 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
9. KStG 1988 § 5 gültig von 23.07.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
10. KStG 1988 § 5 gültig von 21.06.2008 bis 22.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
11. KStG 1988 § 5 gültig von 24.05.2007 bis 20.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. KStG 1988 § 5 gültig von 11.07.2002 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
13. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2001
14. KStG 1988 § 5 gültig von 27.06.2001 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
15. KStG 1988 § 5 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
16. KStG 1988 § 5 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
17. KStG 1988 § 5 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
18. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
20. KStG 1988 § 5 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
21. KStG 1988 § 5 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
22. KStG 1988 § 5 gültig von 31.07.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 530/1993
23. KStG 1988 § 5 gültig von 21.04.1993 bis 30.07.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
24. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 697/1991
25. KStG 1988 § 5 gültig von 01.07.1990 bis 31.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
26. KStG 1988 § 5 gültig von 30.07.1988 bis 30.06.1990

#### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Stifts in F, vertreten durch die LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH

in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. Juni 2016, Zl. RV/7100302/2013, betreffend Kapitalertragsteuer für 1-12/2008 und 1-12/2009, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die revisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

1 Die revisionswerbende Partei, als kirchliches Stift eine Körperschaft öffentlichen Rechts, veranlagte im Rahmen seines Forstbetriebs Gelder in Investmentfonds in festverzinslichen inländischen Wertpapieren.

2 In der Niederschrift zur Schlussbesprechung einer Außenprüfung wurde festgehalten, die Revisionswerberin habe bekannt gegeben, dass im Prüfungszeitraum (2008 bis 2010) für Zinserträge aus Investmentfonds bisher keine Kapitalertragsteuer abgeführt worden sei. Diese Kapitalerträge würden nunmehr der Kapitalertragsteuer unterzogen.

3 Die Revisionswerberin vertrat dazu in einer Stellungnahme die Rechtsansicht, es handle sich um Liquiditätsüberschüsse, die über Jahre hinweg im Rahmen des Forstbetriebes erzielt worden seien. Es handle sich um notwendiges Betriebsvermögen des Forstbetriebes; im Jahr 2010 sei die Entnahme aus dem Forstbetrieb erfolgt. Der Forstbetrieb sei kein Betrieb gewerblicher Art. Er zähle auch nicht als Hoheitsbetrieb. Da der Forstbetrieb aber ein inländischer Betrieb sei und gegenüber den Kreditinstituten eine Befreiungserklärung abgegeben worden sei, unterlägen die Kapitalerträge keinem Steuerabzug. 3 Die Revisionswerberin vertrat dazu in einer Stellungnahme die Rechtsansicht, es handle sich um Liquiditätsüberschüsse, die über Jahre hinweg im Rahmen des Forstbetriebes erzielt worden seien. Es handle sich um notwendiges Betriebsvermögen des Forstbetriebes; im Jahr 2010 sei die Entnahme aus dem Forstbetrieb erfolgt. Der Forstbetrieb sei kein Betrieb gewerblicher "Art". Er zähle auch nicht als Hoheitsbetrieb. Da der Forstbetrieb aber ein inländischer Betrieb sei und gegenüber den Kreditinstituten eine Befreiungserklärung abgegeben worden sei, unterlägen die Kapitalerträge keinem Steuerabzug.

4 Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 24. September 2012 wurde für die Zeiträume "1 bis 12/2008" und "1 bis 12/2009" Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 festgesetzt. Begründend wurde auf die Niederschrift zur Außenprüfung verwiesen. 4 Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 24. September 2012 wurde für die Zeiträume "1 bis 12/2008" und "1 bis 12/2009" Kapitalertragsteuer gemäß Paragraph 95, Absatz 5, EStG 1988 festgesetzt. Begründend wurde auf die Niederschrift zur Außenprüfung verwiesen.

5 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufung. 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. 5 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufung. 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

7 Das Bundesfinanzgericht führte im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin habe in den Jahren 2008 und 2009 als Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen des von ihr betriebenen Forstbetriebes aus der Veranlagung von Einkünften aus dem forstwirtschaftlichen Betrieb Zinserträge aus Investmentfonds aus festverzinslichen inländischen Wertpapieren erzielt, für die kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen worden sei.

8 Im vorliegenden Fall seien die in Rede stehenden festverzinslichen inländischen Wertpapiere dem Forstbetrieb und damit keinem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen; mit dem Kapitalertragsteuerabzug werde die Körperschaftsteuer abgegolten. Eine Veranlagung sei somit nicht erforderlich.

9 Einkünfte, die eine Körperschaft öffentlichen Rechts aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben beziehe, seien bei ihr nicht steuerbar; es komme zu einem gänzlichen Entfall der Ertragsteuern. Die Abgabe einer Kapitalertragsteuer-Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 lit. a EStG 1988 habe aber zur Voraussetzung, dass der Kapitalertrag im Rahmen eines inländischen oder ausländischen Betriebes steuerlich erfasst werde. Wesentliche Voraussetzung für die Möglichkeit der Einreichung einer derartigen Befreiungserklärung sei, dass die Kapitalanlagen dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzurechnen seien. Das gelte sowohl für notwendiges als auch für gewillkürtes Betriebsvermögen.

Bei Körperschaften öffentlichen Rechts sei ein Betrieb im steuerlichen Sinne nur dann gegeben, wenn dieser auch eine steuerpflichtige oder steuerbefreite Einkunftsquelle darstelle. 9 Einkünfte, die eine Körperschaft öffentlichen Rechts aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben beziehe, seien bei ihr nicht steuerbar; es komme zu einem gänzlichen Entfall der Ertragsteuern. Die Abgabe einer Kapitalertragsteuer-Befreiungserklärung gemäß Paragraph 94, Ziffer 5, Litera a, EStG 1988 habe aber zur Voraussetzung, dass der Kapitalertrag im Rahmen eines inländischen oder ausländischen Betriebes steuerlich erfasst werde. Wesentliche Voraussetzung für die Möglichkeit der Einreichung einer derartigen Befreiungserklärung sei, dass die Kapitalanlagen dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzurechnen seien. Das gelte sowohl für notwendiges als auch für gewillkürtes Betriebsvermögen. Bei Körperschaften öffentlichen Rechts sei ein Betrieb im steuerlichen Sinne nur dann gegeben, wenn dieser auch eine steuerpflichtige oder steuerbefreite Einkunftsquelle darstelle.

10 Unter Betrieb sei zumindest ein Betrieb gewerblicher Art zu verstehen. Da land- und forstwirtschaftliche Betätigungen keinen Betrieb gewerblicher Art begründeten und Einnahmen daraus nicht steuerbar seien, würden land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts als steuerlich unbeachtliche Tätigkeiten für Zwecke der Erhebung der Körperschaftsteuer nicht erfasst. Mangels Steuerbarkeit der aus dem Forstbetrieb erzielten Einkünfte komme auch eine Kapitalertragsteuer-Befreiungserklärung für die dem Forstbetrieb dienenden Wertpapiere nicht in Betracht.

11 § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 sei auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht anwendbar, da hier keine Abgabenbefreiung, sondern eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit vorliege, deren Einkünfte nicht steuerbar seien. In diesem Zusammenhang sei ein substantieller Unterschied zwischen Nichtbesteuerung im Sinne einer Nichtsteuerbarkeit und Steuerbegünstigung im Sinne einer Steuerbefreiung zu sehen. 11 Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, Teilstrich 6 KStG 1988 sei auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht anwendbar, da hier keine Abgabenbefreiung, sondern eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit vorliege, deren Einkünfte nicht steuerbar seien. In diesem Zusammenhang sei ein substantieller Unterschied zwischen Nichtbesteuerung im Sinne einer Nichtsteuerbarkeit und Steuerbegünstigung im Sinne einer Steuerbefreiung zu sehen.

12 Zur Rechtsfrage, ob für Zinserträge aus festverzinslichen inländischen Wertpapieren, die aus einem Forstbetrieb stammten, keine Kapitalertragsteuer-Befreiungserklärung abgegeben werden könne, da land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts kein Subjekt der Körperschaftsteuer seien, existiere keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs; die Revision sei daher zulässig.

13 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 16 Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind u.a. Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts steuerpflichtig. Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 16 Gemäß Paragraph eins, Absatz 2, KStG 1988 sind u.a. Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts steuerpflichtig.

Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt steuerpflichtig.

17 Nach § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Ebenso sind nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. 17 Nach Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des Paragraph 21, Absatz 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Ebenso sind nach Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 3, KStG 1988 Körperschaften im Sinne des Absatz 2,, soweit sie nach Paragraph 5, oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des Paragraph 21, Absatz 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

18 Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die näheren - in § 2 Abs. 1 KStG 1988 genannten - Voraussetzungen entspricht und nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) dient (§ 2 Abs. 1 KStG 1988). 18 Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die näheren

- in Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 genannten - Voraussetzungen entspricht und nicht der Land- und Forstwirtschaft (Paragraph 21, EStG 1988) dient (Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988).

19 § 5 KStG 1988 sieht in näher geregelten Fällen Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vor.

19 Paragraph 5, KStG 1988 sieht in näher geregelten Fällen Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vor.

20 Gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt u.a. nicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (zB § 45 Abs. 2 BAO) nachweislich zuzurechnen sind (§ 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988). 20 Gemäß Paragraph 21, Absatz 2, KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 2 und 3 KStG 1988 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt u.a. nicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (zB Paragraph 45, Absatz 2, BAO) nachweislich zuzurechnen sind (Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, Teilstrich 6 KStG 1988).

21 Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (das EStG 1988 jeweils in der hier anwendbaren Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Nach § 93 Abs. 6 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer auch abzuziehen, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 Z 5 EStG 1988 vorliegen. 21 Gemäß Paragraph 93, Absatz eins, EStG 1988 (das EStG 1988 jeweils in der hier anwendbaren Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 111 aus 2010,) wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Nach Paragraph 93, Absatz 6, EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer auch abzuziehen, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des Paragraph 94, Ziffer 5, EStG 1988 vorliegen.

22 Nach § 94 Z 5 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete bei Kapitalerträgen u.a. aus Forderungswertpapieren, deren Empfänger keine natürliche Person ist, keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: 22 Nach Paragraph 94, Ziffer 5, EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete bei Kapitalerträgen u.a. aus Forderungswertpapieren, deren Empfänger keine natürliche Person ist, keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

23 a) Der Empfänger erklärt dem zum Abzug Verpflichteten bei Nachweis seiner Identität schriftlich, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes (§ 2 Abs. 5 KStG 1988) zu erfassen sind (Befreiungserklärung). 23 a) Der Empfänger erklärt dem zum Abzug Verpflichteten bei Nachweis seiner Identität schriftlich, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes (Paragraph 2, Absatz 5, KStG 1988) zu erfassen sind (Befreiungserklärung).

24 b) Der Empfänger leitet eine Gleichschrift der Befreiungserklärung unter Angabe seiner Steuernummer im Wege des zum Abzug Verpflichteten dem zuständigen Finanzamt zu.

25 c) Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren sind das Wertpapier und der Kupon auf dem Depot eines Kreditinstitutes hinterlegt.

26 Der Empfänger hat dem zum Abzug Verpflichteten und dem zuständigen Finanzamt im Wege des zum Abzug Verpflichteten unverzüglich alle Umstände mitzuteilen, die dazu führen, dass die Kapitalerträge nicht mehr zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören (Widerrufserklärung). Die Befreiung beginnt mit dem Vorliegen sämtlicher unter lit. a bis c angeführter Umstände und endet mit dem Wegfallen der Voraussetzung der lit. c, der Abgabe der Widerrufserklärung oder mit der Zustellung eines Bescheides, in dem festgestellt wird, dass die Befreiungserklärung unrichtig ist. 26 Der Empfänger hat dem zum Abzug Verpflichteten und dem zuständigen Finanzamt im Wege des zum Abzug Verpflichteten unverzüglich alle Umstände mitzuteilen, die dazu führen, dass die

Kapitalerträge nicht mehr zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören (Widerrufserklärung). Die Befreiung beginnt mit dem Vorliegen sämtlicher unter Litera a bis c angeführter Umstände und endet mit dem Wegfallen der Voraussetzung der Litera c., der Abgabe der Widerrufserklärung oder mit der Zustellung eines Bescheides, in dem festgestellt wird, dass die Befreiungserklärung unrichtig ist.

27 Die Revisionswerberin macht zunächst geltend, die Revisionswerberin unterliege insbesondere auch mit ihrem land- und forstwirtschaftlichen "Betrieb" nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht wird aber - zutreffend - auch vom Bundesfinanzgericht nicht angenommen, da unbestritten ein Betrieb gewerblicher Art nicht vorliegt.

28 Die Revisionswerberin behauptet sodann, es liege im Zusammenhang mit den zu beurteilenden Kapitalerträgen auch keine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vor. Hierzu macht die Revision zunächst geltend, die Wertpapiere seien einem Betriebsvermögen, nämlich jenem des forstwirtschaftlichen Betriebes der Revisionswerberin zuzurechnen. Im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip - Einkünfte aus Kapitalvermögen lägen nur dann vor, wenn es sich nicht um u.a. betriebliche Einkünfte handle - lägen keine Kapitaleinkünfte vor.

29 Ob insoweit von einem "Betrieb" auszugehen wäre, kann hier offen bleiben. Selbst dann, wenn dies der Fall wäre, würde dies nichts an der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht ändern. Dem Vorbringen ist nämlich entgegenzuhalten, dass sich nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 die beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte erstreckt, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird (u.a.) bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben, was nach § 93 Abs. 6 EStG 1988 auch dann gilt, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 Z 5 EStG 1988 (Befreiungserklärung) vorliegen (vgl. hierzu auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988, BGBl. 400/1988, 621 BlgNR 17. GP 93). Die Kapitalertragsteuer gilt im Übrigen ungeachtet dessen, ob sie vom zum Abzug Verpflichteten abgeführt oder dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben wird, als durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (vgl. das Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2010/15/0087). 29 Ob insoweit von einem "Betrieb" auszugehen wäre, kann hier offen bleiben. Selbst dann, wenn dies der Fall wäre, würde dies nichts an der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht ändern. Dem Vorbringen ist nämlich entgegenzuhalten, dass sich nach Paragraph 21, Absatz 2, KStG 1988 die beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte erstreckt, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Gemäß Paragraph 93, Absatz eins, EStG 1988 wird (u.a.) bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben, was nach Paragraph 93, Absatz 6, EStG 1988 auch dann gilt, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des Paragraph 94, Ziffer 5, EStG 1988 (Befreiungserklärung) vorliegen vergleiche , hierzu auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400 aus 1988,, 621 BlgNR 17. Gesetzgebungsperiode 93, ). Die Kapitalertragsteuer gilt im Übrigen ungeachtet dessen, ob sie vom zum Abzug Verpflichteten abgeführt oder dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben wird, als durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben vergleiche , das Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2010/15/0087).

30 Die Revision führt aus, es komme (analog) die Befreiungsbestimmung des § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 zur Anwendung. 30 Die Revision führt aus, es komme (analog) die Befreiungsbestimmung des Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, Teilstrich 6 KStG 1988 zur Anwendung.

31 § 21 Abs. 2 KStG 1988 bezieht sich sowohl auf inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) als auch auf von der Körperschaftsteuerpflicht - insbesondere nach § 5 KStG 1988 - befreite Körperschaften (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988). Wenn § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 eine Regelung betreffend Einkünfte, die einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes zuzurechnen sind, enthält, so kann sich diese Bestimmung nach ihrem klaren Wortlaut nur auf die Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 beziehen, wäre doch ansonsten die Einschränkung "von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen" funktionslos. Diese Formulierung (von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit) findet sich auch in § 5 KStG 1988; die dort aufgezählten Körperschaften sind eben jene, die auch in § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 angesprochen sind. 31 Paragraph 21, Absatz 2, KStG 1988 bezieht sich sowohl auf inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts (Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988) als auch auf von der Körperschaftsteuerpflicht - insbesondere nach Paragraph 5, KStG 1988 - befreite Körperschaften (Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 3, KStG 1988). Wenn Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, Teilstrich 6 KStG 1988 eine Regelung betreffend Einkünfte, die einem von der

unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes zuzurechnen sind, enthält, so kann sich diese Bestimmung nach ihrem klaren Wortlaut nur auf die Steuerpflichtigen iSd Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 3, KStG 1988 beziehen, wäre doch ansonsten die Einschränkung "von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen" funktionslos. Diese Formulierung (von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit) findet sich auch in Paragraph 5, KStG 1988; die dort aufgezählten Körperschaften sind eben jene, die auch in Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 3, KStG 1988 angesprochen sind.

32 Eine Steuerfreiheit der Einkünfte aus Kapitalerträgen der Revisionswerberin ergibt sich somit auch nicht aus § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstich 6 KStG 1988. Wenn in der Revision - unter Hinweis auf Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts - geltend gemacht wird, diese Befreiungsbestimmung sei im vorliegenden Fall analog anzuwenden, so wird aber nicht einsichtig gemacht, dass insoweit Vergleichbarkeit bestünde, die eine Gleichbehandlung notwendig machen würde. 32 Eine Steuerfreiheit der Einkünfte aus Kapitalerträgen der Revisionswerberin ergibt sich somit auch nicht aus Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, Teilstich 6 KStG 1988. Wenn in der Revision - unter Hinweis auf Agrargemeinschaften als Körperschaften privaten Rechts - geltend gemacht wird, diese Befreiungsbestimmung sei im vorliegenden Fall analog anzuwenden, so wird aber nicht einsichtig gemacht, dass insoweit Vergleichbarkeit bestünde, die eine Gleichbehandlung notwendig machen würde.

33 Damit liegt - entgegen der Revision - auch nicht die zu § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstich 6 KStG 1988 gleichlautende Befreiungsbestimmung des § 94 Z 6 lit. c Teilstich 5 EStG 1988 vor. 33 Damit liegt - entgegen der Revision - auch nicht die zu Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, Teilstich 6 KStG 1988 gleichlautende Befreiungsbestimmung des Paragraph 94, Ziffer 6, Litera c, Teilstich 5 EStG 1988 vor.

34 Die Revisionswerberin behauptet schließlich, die Kapitalerträge wären im Hinblick auf die abgegebene Befreiungserklärung steuerfrei.

35 Der Abzugsverpflichtete hat nach § 94 Z 5 EStG 1988 dann keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn der Empfänger - wie hier - keine natürliche Person ist und er u.a. erklärt, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes zu erfassen sind. 35 Der Abzugsverpflichtete hat nach Paragraph 94, Ziffer 5, EStG 1988 dann keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn der Empfänger - wie hier - keine natürliche Person ist und er u.a. erklärt, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes zu erfassen sind.

36 Voraussetzung für eine Befreiungserklärung ist sohin insbesondere, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen zu erfassen sind.

37 Die Befreiung aufgrund einer Befreiungserklärung ist eine Steuerbefreiung eigener Art und bedeutet keine Befreiung von der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge. Die Befreiung bedeutet nicht etwa eine definitive Steuerfreistellung, sondern lediglich eine Befreiung von der Abzugspflicht, der aber eine Erfassung der betreffenden Einkünfte im Wege der Veranlagung nachfolgen kann (vgl. das Erkenntnis vom 27. März 2002, 96/13/0073, VwSlg. 7702/F). Der Befreiungserklärung kommt insoweit keine "materiellrechtliche Bedeutung" zu (vgl. das Erkenntnis vom 15. Juni 2005, 2001/13/0130, VwSlg. 8036/F). 37 Die Befreiung aufgrund einer Befreiungserklärung ist eine Steuerbefreiung eigener Art und bedeutet keine Befreiung von der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge. Die Befreiung bedeutet nicht etwa eine definitive Steuerfreistellung, sondern lediglich eine Befreiung von der Abzugspflicht, der aber eine Erfassung der betreffenden Einkünfte im Wege der Veranlagung nachfolgen kann vergleiche , das Erkenntnis vom 27. März 2002, 96/13/0073, VwSlg. 7702/F). Der Befreiungserklärung kommt insoweit keine "materiellrechtliche Bedeutung" zu vergleiche , das Erkenntnis vom 15. Juni 2005, 2001/13/0130, VwSlg. 8036/F).

38 Eine Befreiungserklärung bewirkt also - anders als die in § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 aufgezählten Tatbestände - keine materielle, endgültige Befreiung von der Besteuerung von Kapitalerträgen. Die Befreiungserklärung ändert nur die Art der Erhebung der Steuer auf Kapitalerträge ab. Wenn sohin die Befreiungserklärung dahin zu lauten hat, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind, so bewirkt diese Befreiungserklärung keine Änderung dahin, ob diese Zinserträge als steuerpflichtig oder steuerfrei zu erfassen sind. Da im vorliegenden Fall ein (materieller) Befreiungstatbestand nicht vorliegt, würde die Befreiungserklärung voraussetzen, dass diese Zinserträge als steuerpflichtige Betriebseinnahmen erfasst werden. Eine derartige Erfassung erfolgte aber von vorneherein nicht. Damit erweist sich aber die Befreiungserklärung als unzutreffend. 38 Eine Befreiungserklärung

bewirkt also - anders als die in Paragraph 21, Absatz 2, Ziffer 3, KStG 1988 aufgezählten Tatbestände - keine materielle, endgültige Befreiung von der Besteuerung von Kapitalerträgen. Die Befreiungserklärung ändert nur die Art der Erhebung der Steuer auf Kapitalerträge ab. Wenn sohin die Befreiungserklärung dahin zu lauten hat, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind, so bewirkt diese Befreiungserklärung keine Änderung dahin, ob diese Zinserträge als steuerpflichtig oder steuerfrei zu erfassen sind. Da im vorliegenden Fall ein (materieller) Befreiungstatbestand nicht vorliegt, würde die Befreiungserklärung voraussetzen, dass diese Zinserträge als steuerpflichtige Betriebseinnahmen erfasst werden. Eine derartige Erfassung erfolgte aber von vorneherein nicht. Damit erweist sich aber die Befreiungserklärung als unzutreffend.

39 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 39 Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

40 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 40 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

41 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. 41 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 13. September 2017

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2016130024.J00

**Im RIS seit**

10.10.2017

**Zuletzt aktualisiert am**

10.04.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)