jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2002/13/0135

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §98 Z5 litb idF 1993/253;
EStG 1988 §98 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der E in V, vertreten durch Dr. Peter Kisler und DDr. Karl Pistotnik, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Börsegasse 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 28. Mai 2002, GZ. RV/168-11/20/98, RV/88- 11/20/00, RV/40-11/20/02, betreffend u.a. Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine in Liechtenstein ansässige Körperschaft, die nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nur mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 iVm § 98 EStG 1988 der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Den Streitpunkt bildet im Beschwerdefall die Frage, ob der Beschwerdeführerin aus österreichischen Quellen zugeflossene Zinsen für von ihr an in Österreich ansässige Personen vergebene Darlehen den Tatbestand der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 98 Z 5 EStG 1988 erfüllen.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, Betriebsgegenstand der im Jahr 1981 gegründeten Beschwerdeführerin sei lt. Handelsregisterauszug die Vermittlung internationaler Warentransporte. Die Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse an der Beschwerdeführerin seien nicht bekannt.

Nach den Feststellungen lt. Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 27. März 1997 seien der Beschwerdeführerin seit dem Jahr 1985 Darlehenszinsen von der Manfred H. GmbH & Co. KG bzw. Hertha H. zugeflossen. Es habe sich insgesamt um fünf Darlehen gehandelt, die der Manfred H. GmbH & Co. KG eingeräumt worden seien, sowie um ein Darlehen, das Hertha H. gewährt worden sei. Zwei dieser Darlehen ("Darlehen I und II") seien in Österreich

grundbücherlich besichert, während für die restlichen vier Darlehen lediglich Darlehensverträge und Pfandbestellungsurkunden vorlägen. Die Höhe der Pfandrechte sei in den einzelnen Pfandbestellungsurkunden genau bezeichnet, auch wenn sie in einem Fall, in welchem lt. Darlehensvertrag weitere Pfandbestellungsurkunden hätten errichtet werden sollen, nicht mit der Darlehenssumme ident sei. Die Pfandbestellungsurkunden zu den Darlehensverträgen vom 27. November 1987 und vom 11. April 1990 ("Darlehen III und IV") seien von beiden Vertragsteilen unterzeichnet und deren Unterschriften notariell bzw. gerichtlich beglaubigt. Zum Darlehensvertrag vom 25. März 1993 ("Darlehen V") sei festgestellt worden, dass, nachdem die Vorlage der Originalurkunden urgiert worden sei, abweichend zu den bislang vorgelegten Kopien, beide Vertragsteile auf der nunmehr beigebrachten Urkunde unterschrieben gehabt hätten, wobei jedoch nur die Unterschrift der Darlehensgeberin beglaubigt sei. Es sei jedoch nur eine Pfandbestellungsurkunde zu diesem Darlehen vorgelegt worden, obwohl lt. Darlehensvertrag die Hinterlegung von Pfandbestellungsurkunden für drei verschiedene Liegenschaften vereinbart gewesen sei. Hinsichtlich des Darlehensvertrages vom 13. Mai 1993 ("Darlehen VI") sei nur eine Kopie der Pfandbestellungsurkunde mit der beglaubigten Unterschrift der Darlehensgeberin vorgelegt worden, welche mit der nicht beglaubigten Originalunterschrift der Darlehensnehmerin versehen sei, obwohl wiederholt um Vorlage der Originalurkunde ersucht worden sei. Seitens der Beschwerdeführerin seien in Österreich bislang keine Einkünfte erklärt worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege eine beschränkte Steuerpflicht nicht nur vor, wenn entsprechende Darlehen grundbücherlich besichert seien, sondern auch dann, wenn keine tatsächliche Eintragung der Pfandrechte im Grundbuch erfolgt sei, aber einverleibungsfähige Pfandbestellungsurkunden vorlägen. Die rechtliche Möglichkeit der dinglichen Sicherheit genüge. Die vorgelegten Pfandbestellungsurkunden zu den Darlehen vom 25. März 1993 und 13. Mai 1993 ("Darlehen V und VI") seien zwar nicht mit den beglaubigten Unterschriften von beiden Vertragsteilen versehen, "da jedoch für diese zwei Darlehen nicht die Originalurkunden vorgelegt worden seien, sei der Abgabepflichtige seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht vollständig nachgekommen". Aus diesem Grund gehe die Betriebsprüfung davon aus, dass auch für diese beiden Darlehen einverleibungsfähige Pfandbestellungsurkunden vorlägen.

Wegen dieser Feststellungen der Betriebsprüfung seien - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - die der Beschwerdeführerin aus den gegenständlichen Darlehen zugeflossenen Zinsen gemäß § 21 KStG 1988 iVm § 98 Abs. 5 EStG 1988 der Körperschaftsteuer unterzogen worden. Die Höhe der Körperschaftsteuer sei unter Berücksichtigung des Art. 11 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein mit 10 % der zugeflossenen Zinsen festgesetzt worden.

In der Berufung, die nur die Vorschreibung der Körperschaftsteuer für die Zinsen aus den Darlehen III bis VI bekämpft habe, habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, es sei unstrittig, dass für die Darlehensforderungen III bis VI in den jeweils darüber errichteten Pfandbestellungsurkunden nicht in die Einverleibung eines Pfandrechtes für die jeweilige Darlehensforderung (mit oder ohne Zinsen) eingewilligt worden sei, sondern nur in die Einverleibung von Höchstbetragspfandrechten zur Sicherung der Darlehensforderungen. Auch gebe es für diese Darlehensforderungen keine "Rangordnungsbescheide". Die Annahme einer dinglichen Besicherung für diese Darlehensforderungen durch inländischen Grundbesitz im Sinne des § 98 Z 5 EStG 1988 sei somit rechtlich "völlig verfehlt". Die Einräumung einer Höchstbetrags- (Kredit-)hypothek für eine schon durch Zuzählung entstandene Darlehensforderung widerspreche der Vorschrift des § 14 Abs. 2 GBG, die nur eine und die einzige Ausnahme vom Spezialitätsprinzip des Pfandrechtes darstelle. Eine dennoch erfolgte Einverleibung der Kredithypothek im Grundbuch sage nichts über den Rechtsbestand und damit die dingliche Besicherung der Darlehensforderung aus. § 224 EO verpflichte den Gläubiger, der eine Forderung im Rahmen einer Höchstbetragshypothek im Meistbotsverteilungsverfahren geltend mache, Rechtsgrund, Entstehung und Höhe der durch Höchstbetragshypothek besicherten Forderung nachzuweisen. Werde ein Widerspruch nach § 213 EO gegen die Zuweisung im Rahmen der Höchstbetragshypothek erhoben, müsse der Gläubiger den Rechtsbestand seiner Forderung im Meistbotsliquidierungsprozess nachweisen und mit Urteil durchsetzen. Darin bestehe der wesentliche Unterschied zu einer Festbetrags-(Verkehrs-)hypothek, auf welche sich § 14 Abs. 1 GBG in Entsprechung des das Pfandrecht beherrschenden Spezialitätsgrundsatzes beziehe. Eine durch den Realkontrakt der Zuzählung rechtswirksam entstehende, der Höhe nach feststehende Darlehensforderung könne nur durch eine Festbetragshypothek besichert werden. Bestünde damit selbst bei Einverleibung von Höchstbetragshypotheken keinerlei grundbücherliche Sicherstellung, sei zu den gegenständlichen Darlehen auch nur die Bestellung solcher Höchstbetragspfandrechte vereinbart worden. Dass dem Gläubiger vom Schuldner Pfandbestellungsurkunden übergeben würden, sei außerdem selbst dann nicht als indirekte dingliche Besicherung im

Sinne des § 98 Z 5 EStG 1988 anzusehen, wenn für Darlehensforderungen rechtswirksam Kredithypotheken bestellt werden könnten. Eine indirekte dingliche Besicherung einer Forderung in Österreich sei allenfalls dann gegeben, wenn dem Gläubiger neben einer einverleibungsfähigen Urkunde eine Rangordnung für die beabsichtigte Verpfändung eingeräumt werde.

In einer Stellungnahme zur Berufung sei seitens der Betriebsprüfung weiterhin der Standpunkt vertreten worden, dass auch hinsichtlich der aus den Darlehen III bis VI resultierenden Zinsen beschränkte Körperschaftsteuerpflicht bestehe. Den Pfandbestellungsurkunden könne entgegen den Ausführungen in der Berufung nicht entnommen werden, dass es sich nur um die Einwilligung in die Einverleibung von Höchstbetragspfandrechten gehandelt habe. So seien in den Pfandbestellungsurkunden zu den Darlehen III bis VI die verschiedenen Beträge des Pfandrechtes genau der Höhe nach festgelegt (dass kein Höchstbetragspfandrecht vorliege, sei auch durch eine telefonische Auskunft des Grundbuchsgerichtes bestätigt worden). Für die Darlehensforderungen III bis VI seien zwar keine Pfandrechte im Grundbuch eingetragen, es lägen jedoch einverleibungsfähige Pfandbestellungsurkunden vor, welche die grundbücherliche Eintragung von Festbetragspfandrechten ermöglichten. Dass keine Rangordnungsbeschlüsse ausgefolgt worden seien, sei für das Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht nicht wesentlich.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung sei zum "Inhalt der einzelnen Pfandbestellungsurkunden" vorgebracht worden, dass dem ausgewiesenen Vertreter sämtliche Pfandbestellungsurkunden erst durch die Stellungnahme in Abschrift zugekommen seien, sodass zu diesen detailliert Stellung genommen werden müsse. Die Pfandbestellungsurkunden zu den Darlehen III bis VI seien zur Verbücherung weitgehend unbrauchbar (so seien teilweise allenfalls Höchstbetragspfandrechte bestellt worden, weiters seien Liegenschaften unrichtig bezeichnet worden und lägen Verstöße gegen das Spezialitätsprinzip des Pfandrechts und "das Simultanprinzip" vor; zum Darlehen III bestehe neben einer Pfandbestellungsurkunde für eine Liegenschaft des Manfred H. auch eine Pfandbestellungsurkunde betreffend ein Superädifikat der Manfred H. GmbH & Co. KG, welche jedenfalls als Verpfändung einer beweglichen Sache zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Z 5 EStG 1988 nicht ausreiche). Zusammenfassend seien "alle vorstehend detailliert untersuchten Pfandbestellungsurkunden nicht einmal geeignet, Höchstbetragshypotheken zur Eintragung zu bringen, geschweige denn ordnungsgemäße Festbetragshypotheken für Darlehensforderungen, da diese Urkunden von einem sicherlich nicht im Grundbuchsrecht versierten Urkundenverfasser errichtet wurden, was der Bw. erst durch die Rechtsbelehrung durch den ausgewiesenen Vertreter im Zuge des BP-Verfahrens bekannt wurde".

Dem Finanzamt sei - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - mit Anbringen vom 12. Februar 2002 mitgeteilt worden, dass die Beschwerdeführerin per 1. Oktober 2001 taugliche Grundpfandrechte für die nunmehr konsolidierte Forderung, bestehend aus den offenen Restbeträgen der bisherigen Darlehen III bis V in Höhe von 5,170.735,58 EUR erlangt habe. Als Beweismittel seien ein Notariatsakt vom 15. Oktober 2001 sowie Grundbuchsbeschlüsse in Kopie vorgelegt worden.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde fest, gemäß § 98 Z 5 EStG 1988 unterlägen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 leg. cit., wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz oder durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterlägen, unmittelbar oder mittelbar gesichert sei. Art. 11 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein, BGBl. Nr. 24/1971, erlaube eine Besteuerung mit einem Steuersatz von 10 %.

Zu den Darlehen, die zu dem Zinsenzufluss geführt hätten, seien sechs Darlehensverträge (nummeriert als Darlehen I-VI entsprechend dem jeweiligen Abschlussdatum) errichtet worden.

Die Darlehen I und II seien in Österreich grundbücherlich gesichert und die Versteuerung der daraus zugeflossenen Zinsen auch unstrittig. Hinsichtlich der Zinsen aus den Darlehen III bis VI lägen lediglich Darlehensverträge und Pfandbestellungsurkunden vor, deren Einverleibungsfähigkeit von der Beschwerdeführerin verneint werde.

Inhalt der Pfandbestellungsurkunden sei die Willenseinigung der Vertragspartner über den Erwerb von Pfandrechten (Hypotheken) an Grundstücken des Manfred H. und der Hertha H. durch die Beschwerdeführerin. Die Pfandbestellungsurkunden dokumentierten den Willen der Vertragspartner, Titel für den rechtsgeschäftlichen Pfandrechtserwerb durch die Beschwerdeführerin zu schaffen. Der Wille der Vertragspartner zur Schaffung rechtlicher Möglichkeiten dinglicher Sicherheiten für die Beschwerdeführerin komme in den Pfandbestellungsurkunden klar zum

Ausdruck. Eine Änderung dieses Willens nach Errichtung der Pfandbestellungsurkunden könne nicht unterstellt werden. Auch im Berufungsverfahren sei davon keine Rede, sondern es werde lediglich vorgebracht, dass die Urkunden von einem sicherlich nicht im Grundbuchsrecht versierten Verfasser errichtet worden seien. Es sei somit anzunehmen, dass es im Falle der Verweigerung der Eintragung der Pfandrechte durch das Grundbuchsgericht zur Verbesserung etwaiger Eintragungshindernisse durch die Vertragspartner gekommen wäre. Das Vorliegen einer rechtlichen Möglichkeit zur dinglichen Sicherung reiche zur Begründung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht umso mehr aus, als es für das Vorliegen einer mittelbaren Sicherung von Forderungen durch Grundbesitz oder grundstücksgleiche Rechte auch als ausreichend angesehen werde, wenn Betriebsvermögen als Sicherheit diene und zum Betriebsvermögen Grundstücke gehörten. Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach mit der zweiten Pfandbestellungsurkunde zum Darlehen III ein Superädifikat zum Pfand bestellt worden sei, sei darauf hinzuweisen, dass dadurch nur eine zusätzliche Sicherung vereinbart worden sei, weil durch die erste Pfandbestellungsurkunde zu diesem Darlehen bereits eine Sicherung durch Grundstücke festgelegt gewesen sei.

In der Beschwerde wird im Rahmen des Beschwerdepunktes geltend gemacht, dass die belangte Behörde "bei rechtsrichtiger Anwendung des gesetzlichen Tatbestandes auf den Sachverhalt" zu einer Verneinung der Körperschaftsteuerpflicht der Beschwerdeführerin für die Zinseneinkünfte der Jahre 1990 bis 2000 hätte kommen müssen (in der Sachverhaltsschilderung der Beschwerde ist auch davon die Rede, dass die Streitfrage entsprechend der im angefochtenen Bescheid zutreffend erwähnten Pfandrechtseinverleibung im Jahr 2001 nur mehr die Vergangenheit betreffe, "da es ab 1.10.2001 unstrittig ist, dass wir für die Zinsen aus der nunmehr sogar in vollstreckbarer Form grundbücherlich sichergestellten Forderung der Körperschaftsteuerpflicht in Österreich mit dem Satz von 10 % nach dem DBA Liechtenstein unterliegen").

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 98 Z 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der Stammfassung bzw. § 98 Z 5 lit. b EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 253/1993 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 leg. cit., wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in eine inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist.

Der zur Begründung der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 98 EStG 1988 notwendige Inlandsbezug wird in der Z 5 leg. cit. durch das Erfordernis der unmittelbaren oder mittelbaren Sicherung u.a. durch inländischen Grundbesitz hergestellt. Eine solche Sicherung liegt jedenfalls bei der Eintragung der Schuld im Grundbuch vor, es genügt aber auch die rechtliche Möglichkeit der dinglichen Sicherung (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 10.5 zu § 98). Damit eine rechtliche Möglichkeit der dinglichen Sicherung genügt, muss sie allerdings einer Grundbuchseintragung gleichkommen. Die in der zitierten Kommentarstelle angesprochene deutsche Literatur und Rechtsprechung (zu der mit § 98 Z 5 zweiter Teilstrich bzw. lit. b EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa dEStG) erfordert hinsichtlich der rechtlichen Möglichkeit, dass die Eintragung des Rechts in das Grundbuch ohne weitere Mitwirkung des Schuldners herbeigeführt werden kann (vgl. M. Klein in Hermann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 847, sowie die Urteile des BFH vom 17. Februar 1961, VI 76/59 U, BStBl 1961 III S. 161, vom 13. April 1994, I R 97/93, BStBl 1994 II S. 743, und vom 17. November 1999, I R 11/99, BStBl 2001 II S. 822, ferner Streck, BB 1984, S. 2001). Schon der Betriebsprüfer ging im vorliegenden Beschwerdefall im Übrigen davon aus, dass nur ohne Mitwirkung des Schuldners einverleibungsfähige Pfandrechtsurkunden zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht genügten (vgl. die Ausführungen unter Tz. 14 des Prüfungsberichtes und insbesondere in der Stellungnahme zur Berufung, in der der Prüfer das Vorliegen seiner Meinung nach einverleibungsfähiger Urkunden betonte und auch der Behauptung von Höchstbetragshypotheken entgegentrat).

Vor dem Hintergrund dieses Begriffsverständnisses einer Sicherung von Kapitalvermögen im Sinne des § 98 Z 5 EStG 1988 ist der angefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Durch das Abstellen allein auf den Willen der Vertragspartner zur Schaffung rechtlicher Möglichkeiten für dingliche Sicherheiten hat die belangte Behörde nämlich verkannt, dass auch zu prüfen gewesen wäre, inwieweit die in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers angesprochenen Mängel in Bezug auf die Pfandbestellungsurkunden tatsächlich vorlagen bzw. diese eine Einverleibung der Pfandrechte im Grundbuch ohne Mitwirkung des Schuldners hinderten.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. November 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130135.X00

Im RIS seit

16.01.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at