jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/6/15 2001/13/0130

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.06.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §45 Abs2;
EStG 1988 §94 Z5 idF 1993/012;
EStG 1988 §94 Z6;
EStG 1988 §97 idF 1993/012;
KStG 1988 §1 Abs3 Z3 idF 1989/660;
KStG 1988 §1 Abs3;
KStG 1988 §21 Abs2;
KStG 1988 §24 Abs2;
KStG 1988 §5 Z6;
KStG 1988 §5;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/13/0131 Serie (erledigt im gleichen Sinn):2005/13/0010 E 15. Juni 2005 2002/13/0140 E 24. Oktober 2005

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerden des Vereines "I S W" in W, vertreten durch Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft (OEG) in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen die Bescheide 1. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 5. März 2001, Zlen. RV/035- 11/15/96 und RV/043-11/15/97, betreffend Abweisung eines Antrages auf Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1990 und 1991 bzw. 1992 und 1993 (hg. Zl. 2001/13/0130), und 2. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. März 2001, Zlen. RV/033-11/15/01 und RV/032-11/15/01, betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 und 1991 bzw. 1992 und 1993 (hg. Zl. 2001/13/0131), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 763,80 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In einem Schriftsatz vom 27. Dezember 1995 betreffend "Antrag auf Veranlagung" führte der beschwerdeführende Verein aus, er erfülle die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO und sei damit von der Körperschaftsteuer befreit. Der gemeinnützige Zweck des Beschwerdeführers liege in der Förderung bzw. Vermittlung einer englischsprachigen Schulausbildung. Dazu betreibe der Verein als unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO eine Schule. Die in diesem Hilfsbetrieb ohne Gewinnerzielungsabsicht aus der unmittelbaren Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes erzielten Einnahmen oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteile seien nicht körperschaftsteuerpflichtig. In den Wirtschaftsjahren vom 1. August 1989 bis 31. Juli 1990 bzw. vom 1. August 1990 bis 31. Juli 1991 habe der Beschwerdeführer im Rahmen der Schule inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 EStG 1988 bezogen. Von diesen Erträgen sei bei der Auszahlung Körperschaftsteuer in Form des Abzuges von Kapitalertragsteuer erhoben worden. Da der Beschwerdeführer sämtliche abgabenrechtlichen Voraussetzungen für die Befreiung von der Körperschaftsteuer erfülle, werde die Rückerstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer in Höhe von 218.956 S für das Jahr 1990 sowie 283.975 S für das Jahr 1991 im Wege einer Veranlagung beantragt (die als Nachweis für den erfolgten Steuerabzug dienenden Bankauszüge würden in der Anlage übermittelt). Einen gleich lautenden Antrag stellte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 18. Dezember 1996 betreffend die Jahre 1992 (Wirtschaftsjahr vom 1. August 1991 bis 31. Juli 1992) und 1993 (Wirtschaftsjahr vom 1. August 1992 bis 31. Juli 1993), wobei hier die Rückerstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer in Höhe von 433.940 S für das Jahr 1992 sowie 808.905 S für das Jahr 1993 begehrt wurde.

Mit Bescheid vom 3. Jänner 1996 wies das Finanzamt das Ansuchen des Beschwerdeführers vom 27. Dezember 1995 betreffend "Veranlagung für Zwecke der Körperschaftsteuer bzw. Rückerstattung der Kapitalertragsteuer" ab. Der Beschwerdeführer unterhalte nur einen nicht steuerpflichtigen Betrieb, sodass eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer nicht vorzunehmen sei. Eine Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO sei ebenfalls nicht durchzuführen, weil die Anwendung dieser Gesetzesbestimmung voraussetze, dass die Abgabe zu Unrecht einbehalten worden sei. Da der Bank keine Kapitalertragsteuer-Befreiungserklärung vorgelegt worden sei, sei die Kapitalertragsteuer zu Recht einbehalten worden. - Ein gleich lautender Bescheid vom 27. Jänner 1997 erging betreffend den Antrag des Beschwerdeführers vom 18. Dezember 1996.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 3. Jänner 1996 und 27. Jänner 1997 mit den Schriftsätzen vom 7. Februar 1996 und 24. Februar 1997 - inhaltsgleiche - Berufungen. Zur Finanzierung des laufenden Schulbetriebes habe der Beschwerdeführer Bankguthaben unterhalten. Zur Erzielung eines angemessenen Zinsertrages bei gleichzeitiger kurzfristiger Verfügbarkeit zur Finanzierung des Schulbetriebes seien die finanziellen Mittel überwiegend im Rahmen kurzfristiger Veranlagungen (Termingeldgeschäfte) genutzt worden. Aus diesen Veranlagungen resultierten die strittigen Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988, von denen bei der Auszahlung Körperschaftsteuer in Form des Abzuges von Kapitalertragsteuer erhoben worden sei. Die im unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO aus der unmittelbaren Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke erzielten Einnahmen unterlägen gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 2 BAO nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Nach § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 seien Körperschaften, die gemäß § 5 Z 6 leg. cit. von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit seien, mit ihren Einkünften nach § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstrecke sich in diesem Fall auf Einkünfte, die durch Steuerabzug erhoben würden. Der Beschwerdeführer habe in den Streitjahren Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988, somit dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte, erzielt. Gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 gelte die Körperschaftsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen als durch den Steuerabzug abgegolten, außer es ergebe sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, dass eine Veranlagung zu erfolgen habe. § 97 Abs. 1 EStG 1988 sehe "nun vor", dass für Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen die Körperschaftsteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 durch den Steuerabzug abgegolten sei. Im Beschwerdefall lägen jedoch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern, weil die Finanzmittel dem Betriebsvermögen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes direkt zuzurechnen seien, betriebliche Einkünfte vor. Eine Abgeltungsfunktion für Zinserträge im Rahmen der betrieblichen Einkünfte gemeinnütziger Körperschaften sei dem EStG jedoch nicht zu entnehmen. Aus der Stellung des § 97 Abs. 1 EStG 1988 als Ausnahmenorm zur bestehenden allgemeinen Veranlagungspflicht folge weiters,

dass eine Veranlagung insoweit vorzunehmen sei, als die Voraussetzungen des § 97 Abs. 1 EStG 1988 nicht vorlägen. Soweit der Kapitalertragsteuer keine Abgeltungsfunktion zukomme, habe sie lediglich den Charakter einer bloßen Erhebungsform der Körperschaftsteuer. Der Umstand, dass der unentbehrliche Hilfsbetrieb mit steuerabzugspflichtigen Einkünften der (beschränkten) Steuerpflicht unterliege, bedeute nicht, dass diese Steuerpflicht endgültig sei. Vielmehr sei in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob durch diesen Steuerabzug eine Steuerabgeltung oder - wie bei betrieblichen Kapitalerträgen - bloß eine vorläufige Steuererhebung erfolgen solle. Die Begründung der Behörde, wonach eine Veranlagung deshalb zu unterbleiben habe, weil der Verein nur einen nicht steuerpflichtigen Betrieb führe, sei in diesem Zusammenhang nicht stichhältig. Im Rahmen der Veranlagung sei daher auf Grund der bestehenden Abgabenbefreiung nach § 45 Abs. 2 BAO die Körperschaftsteuer mit "S Null" festzusetzen und die bisher durch Steuerabzug einbehaltene Körperschaftsteuer anzurechnen und gutzuschreiben. Selbst für den Fall, dass keine Veranlagung vorzunehmen sei, könne es nicht bei der endgültigen Belastung des Beschwerdeführers mit Kapitalertragsteuer bleiben. In diesem Fall sei nämlich eine Rückerstattung nach § 240 BAO durchzuführen, weil die Kapitalertragsteuer materiell zu Unrecht einbehalten worden sei. Einerseits habe - wie ausgeführt - die Kapitalertragsteuer im Rahmen betrieblicher Einkünfte keine Abgeltungsfunktion, andererseits bestehe für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb keine Abgabepflicht. Werde somit weder eine allgemeine Abgabepflicht begründet noch eine Steuerabgeltung bewirkt, dann könne der dennoch abgezogene Betrag nur als zu Unrecht einbehalten angesehen werden. Abgesehen davon, dass die Abgabe einer Befreiungserklärung für Einkünfte nach § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 noch nicht für alle Streitjahre gesetzlich vorgesehen gewesen sei, würde einer solchen Erklärung auch keine materielle Bedeutung zukommen. Aus dem Umstand, dass die Bank aus Haftungsüberlegungen zunächst Kapitalertragsteuer einbehält, könne nicht gefolgert werden, die Einbehaltung sei materiell zu Recht erfolgt. Somit sei - bei Unterbleiben einer Veranlagung - die auf Grund der Steuerfreiheit des unentbehrlichen Hilfsbetriebes letztlich zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer rückzuerstatten.

Mit dem zur hg. Zl. 2001/13/0130 angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie sich gegen die Abweisung des Antrages auf Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Streitjahre richtete, keine Folge. Nach § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 KStG 1988 seien durch Steuerabzug einbehaltene Beträge, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfielen, auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld anzurechnen. Eine solche Anrechnung sei jedoch nicht vorzunehmen, wenn die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte bei der Veranlagung nicht zu erfassen seien, weil die auf diese entfallende Steuer bereits mit dem Steuerabzug als abgegolten anzusehen sei. Die Körperschaftsteuer sei bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 mit dem vorgenommenen Steuerabzug abgegolten, sofern die Einkünfte nicht in einem steuerpflichtigen Betrieb angefallen seien, sondern - wie im Beschwerdefall - im Rahmen eines abgabebefreiten (unentbehrlichen) Hilfsbetriebes. In einem solchen Fall sei eine Veranlagung ausgeschlossen und die "Abzugsteuer" wirke als "absolute Endbesteuerung". Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 werde die Steuerpflicht durch das Zufließen steuerabzugspflichtiger Einkünfte begründet. Diese könne nicht dadurch beseitigt werden, dass eine derartige Körperschaft in einem allfälligen Veranlagungsverfahren die betreffenden abzugspflichtigen Einkünfte einbeziehe und sich "dann unter Berufung auf ihre Stellung als steuerbefreit die Abzugsteuer anrechnet".

Mit dem zur hg. Zl. 2001/13/0131 angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie sich gegen die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für die Streitjahre richtete, keine Folge. Unter Verweis auf die Ausführungen im zu Zl. 2001/13/0130 angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde ergänzend aus, da der Beschwerdeführer mit den im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes erzielten steuerabzugspflichtigen Zinserträgen nach § 1 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliege, sei die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer zu Recht erfolgt. Ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO komme damit nicht zum Tragen, weil nach dieser Bestimmung nur eine Erstattung zu Unrecht entrichteter Kapitalertragsteuer möglich sei. Der mit BGBl. Nr. 12/1993 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1993 erfolgten Novellierung des § 94 EStG 1988, wonach Körperschaften für Kapitalerträge aus Geldeinlagen bei Banken erklären könnten, dass diese als Betriebseinnahmen eines Betriebes zu erfassen seien, komme im Beschwerdefall im Übrigen schon insofern keine Relevanz zu, "als eine solche Befreiungserklärung gegenständlich nicht abgegeben wurde".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gelten juristische Personen des privaten Rechts als Körperschaften, die, sofern sie im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung desBGBl. Nr. 660/1989) sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2 beschränkt steuerpflichtig, soweit sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 KStG 1988.

Nach § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Nach § 21 Abs. 2 erster Satz KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 die Steuerpflicht - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt nach§ 24 Abs. 2 KStG 1988 bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des EStG 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 (in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen zählen nach § 93 Abs. 2 Z 3 lit. a leg. cit. auch die Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken.

In den in den Beschwerden herangezogenen Erkenntnissen vom 28. September 1994,94/13/0072 (betreffend ASFINAG), und vom 28. April 1999, 94/13/0018 (betreffend eine Verwertungsgesellschaft iSd VerwertungsgesellschaftenG), hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in diesen Beschwerdefällen auf Grund der in den einschlägigen Sondergesetzen enthaltenen Bestimmungen umfassende persönliche Steuerbefreiungen normiert seien, die über die in § 5 KStG 1988 vorgesehenen Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht hinausgingen, und deshalb - anders als § 5 iVm § 1 Abs. 3 KStG 1988 - auch eine Befreiung von den eine Erhebungsform der Körperschaftsteuer darstellenden "Abzugsteuern" umfassten. Die im vorliegenden Beschwerdefall für den Beschwerdeführer bestehende Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht ergibt sich nicht aus vergleichbaren sondergesetzlichen Normen, sondern aus § 5 iVm § 1 Abs. 3 KStG 1988. Nach § 45 Abs. 2 BAO entfällt zwar die Abgabepflicht hinsichtlich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies bedeutet aber im Regelungszusammenhang der §§ 5 Z 6 und 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 nicht, dass der begünstigte Rechtsträger mit im Rahmen solcher unentbehrlichen Hilfsbetriebe erzielten steuerabzugspflichtigen Einkünfte nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterläge. Der strittige Kapitalertragsteuerabzug ist damit zu Recht erfolgt.

Aus der Zusammenschau der Bestimmungen des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, § 21 Abs. 2 KStG 1988 und § 24 Abs. 2 KStG 1988 ergibt sich für von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften in Bezug auf steuerabzugspflichtige Einkünfte eine Besteuerung in Form einer Abgeltung durch den Steuerabzug mit Endbesteuerungswirkung. Diese Endbesteuerung ist unabhängig von der im EStG 1988 auf der Grundlage des Endbesteuerungsgesetzes BGBl. Nr. 11/1993 mit Wirksamkeit ab dem Jahr 1993 geschaffenen Steuerabgeltung nach § 97 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993 zu sehen. Der u.a. auf die Bestimmung des§ 97 EStG 1988 gestützten Argumentation des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren (in der Beschwerde auch als "Zusatzargument" relativiert) konnte damit bereits deshalb keine maßgebliche Bedeutung für den Beschwerdefall zukommen. Dass im gegebenen Zusammenhang einer Befreiungserklärung nach § 94 Z 6 EStG 1988 in der Stammfassung bzw. nach § 94 Z 5 EStG 1988 in der für das Jahr 1993 anzuwendenden Fassung desBGBl. Nr. 12/1993 keine materiellrechtliche Bedeutung zukommt, hat der Beschwerdeführer im Übrigen in der Berufung auch zutreffend festgehalten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2002, 96/13/0073, Slg.Nr. 7702/F).

Die oben aufgezeigte beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 kann entgegen den Beschwerdeausführungen zu keiner Veranlagung nach § 24 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 102 EStG 1988 führen, wobei diesbezüglich gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Ausführungen im bereits zitierten hg. Erkenntnis Slg.Nr. 7702/F verwiesen werden kann. Die letztlich auch mit der Rechtsformwahl (und den sich daran knüpfenden unterschiedlichen

abgabenrechtlichen Folgen) in Verbindung stehenden hypothetischen Überlegungen des Beschwerdeführers, wie das Besteuerungsergebnis wäre, wenn die Zinserträge im Rahmen einer Veranlagung eines nicht gemeinnützigen Vereines oder eines entbehrlichen Hilfsbetriebes nach § 45 Abs. 1 BAO zu erfassen wären, können an dieser Beurteilung nichts ändern.

Die belangte Behörde hat damit zutreffend erkannt, dass die begehrte Rückerstattung der Kapitalertragsteuer weder im Wege einer Veranlagung noch einer Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abgaben nach § 240 Abs. 3 BAO in Betracht kam. Die Beschwerden waren somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

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

Wien, am 15. Juni 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130130.X00

Im RIS seit

20.07.2005

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