

TE Vwgh Erkenntnis 2002/3/27 96/13/0073

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.03.2002

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §102;

EStG 1988 §46 Abs1 Z2 idF 1989/660;

EStG 1988 §46 Abs1 Z2 idF 1993/818;

EStG 1988 §94 Z5 idF 1993/012;

EStG 1988 §94 Z6;

KStG 1966 §1 Abs3 Z3;

KStG 1966 §21 Abs2;

KStG 1966 §24 Abs3;

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 Mag. Valenta, über die Beschwerde der E Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Dr. Walter Riedl, Dr. Peter Ringhofer, Dr. Martin Riedl, Dr. Georg Riedl, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Franz Josefs-Kai 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IV) vom 28. März 1996, Zl. GA 11 - 95/2005, 2121/05, betreffend Körperschaftsteuer für 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine für den Streitzeitraum nach dem Wohnungsgemeinnützigeingesetz als gemeinnützig anerkannte Bauvereinigung.

Sie tätigte auch Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigeingesetzes bezeichneten Art und führte für diese Geschäfte einen gesonderten Rechnungskreis.

Mit der Körperschaftsteuererklärung für 1992 beantragte die Beschwerdeführerin die Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuer im Betrag von 1.268.781 S. Die dem Finanzamt gleichzeitig vorgelegte Beilage über die Gewinnermittlung des "gesonderten Geschäftskreises" enthielt keine entsprechenden Kapitalerträge.

Auf Vorhalt des Finanzamtes, woher die hohe Kapitalertragsteuer im steuerpflichtigen Bereich herröhre, teilte die Beschwerdeführerin mit, dass die Kapitalertragsteuer auf Zinserträge aus Festgeldern und Termineinlagen zurückzuführen sei, die dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zuzuordnen seien. Die dazugehörigen Zinserträge würden 10.622.800,39 S betragen. Weiters legte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt einen Auszug aus der Bilanz der Gesellschaft zum 31. Dezember 1992 vor.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 1. August 1994 die Körperschaftsteuer für 1992 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest, berücksichtigte jedoch nicht den strittigen Kapitalertragsteuerbetrag. Der Zinsertrag von 10.622.800,39 S und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer von 1.268.781 S seien nicht im gemäß § 5 Z 10 KStG 1988 steuerpflichtigen Betrieb angefallen. Mit Bescheid vom 18. August 1994 erklärte das Finanzamt die Körperschaftsteuerfestsetzung für endgültig.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin an, dass nach § 94 Z 5 EStG 1988 keine Kapitalertragsteuer einzubehalten sei, wenn der Empfänger erkläre, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen seien (Befreiungserklärung). Unter Hinweis auf einen näher bezeichneten Erlass (des Bundesministers für Finanzen) gelte die KESt-Befreiung auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, sofern die Kapitalerträge nicht etwa einem Hoheitsbetrieb zuzurechnen seien. Aus einer der Berufung beigelegten Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer bei einer zur Gänze befreiten Bauvereinigung, wenn eine Befreiungserklärung nicht bzw. verspätet abgegeben wurde, gehe sinngemäß hervor, dass in diesem Fall die Abgabenbefreiung gemäß § 5 Z 10 KStG 1988 nicht dauernd verloren gehe, sondern eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer für solche steuerbefreiten Rechtsträger im Veranlagungswege möglich sei.

Mit der Körperschaftsteuererklärung für 1993 beantragte die Beschwerdeführerin die Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuer im Betrag von 46.776 S. In der der Steuerklärung angefügten Beilage über die Gewinnermittlung des "gesonderten Geschäftskreises" schienen keine dementsprechenden Kapitalerträge auf, wohl jedoch in dem ebenfalls beigelegten Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31. Dezember 1993. Mit Bescheid vom 10. März 1995 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für 1993 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest, ohne die Kapitalertragsteuer anzurechnen. Die Beschwerdeführerin erhob dagegen eine der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1992 inhaltsgleiche Berufung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurden beide Berufungen als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdeführerin sei nur insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, als sie Geschäfte außerhalb des Bereiches des § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes betreibe. Daher sei sie nur mit Einkünften aus den in den Streitjahren jeweils eingerichteten gesonderten Rechnungskreisen für die Veräußerung von Liegenschaftsanteilen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Kapitalerträge, von denen ein Abzug von Kapitalertragsteuer vorgenommen worden sei, würden nicht aus Erträgen der so genannten "Ausnahmegeschäfte" stammen, weshalb die Beschwerdeführerin damit auch nicht unbeschränkt der Körperschaftsteuerpflicht unterliege. Bei den von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1992 und 1993 bezogenen Kapitalerträgen handle es sich zwar grundsätzlich um steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte. Da sie aber in einem Bereich angefallen seien, in dem die Beschwerdeführerin von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit gewesen sei, seien sie bei dem der Körperschaftsteuer zugrunde zu legenden Einkommen nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 24 Abs. 3 KStG 1988 würden die durch Steuerabzug einbehaltenden Beträge, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfielen, auf die Einkommen- (Körperschaft)steuerschuld angerechnet. Da die von der Beschwerdeführerin bezogenen Kapitalerträge jedoch in dem der Besteuerung zugrunde liegenden Einkommen nicht enthalten seien, könne eine Anrechnung der einbehalteten Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer nicht erfolgen. Die Beschwerdeführerin sei jedoch mit den von ihr bezogenen Kapitalerträgen gemäß § 1 Abs. 3 KStG 1988 beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 gelte bei beschränkt Steuerpflichtigen die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergebe sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat. Da eine Veranlagung der Beschwerdeführerin mit den steuerabzugspflichtigen

Kapitalerträgen nicht stattfinde, gelte die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug als abgegolten. Die Folgen der Nichtabgabe einer nach § 94 Z 5 EStG 1988 zur Vermeidung des Kapitalertragsteuerabzuges zulässigen Befreiungserklärung könnten dadurch nicht rückgängig gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 - KStG - sind juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG in der für den Streitfall geltenden Fassung des BundesgesetzesBGBl. Nr. 660/1989 sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2 (somit auch juristische Personen des privaten Rechts), soweit sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 beschränkt steuerpflichtig.

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

Bauvereinigungen, die nach dem Wohnungsgemeinnützigekeitsgesetz als gemeinnützig anerkannt sind, sind von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, wenn sich der Betrieb auf Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigekeitsgesetzes beschränkt bzw. wenn sich ihre Tätigkeit auf die im § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigekeitsgesetzes genannten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkt, nach Maßgabe des § 6a KStG (§ 5 Z 10 KStG in der für das Veranlagungsjahr 1992 geltenden Stammfassung bzw. in der für das Veranlagungsjahr 1993 geltenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 253/1993).

Tätigt die Bauvereinigung bestimmte, in § 5 Z 10 KStG (für 1992) bzw. in § 6a KStG (für 1993) näher beschriebene, Geschäfte außerhalb des Bereiches des § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigekeitsgesetzes, so hat die Finanzlandesdirektion auf Antrag die - dadurch sonst die gesamte Tätigkeit der Bauvereinigung umfassende - unbeschränkte Steuerpflicht bescheidmäßig auf diese Geschäfte, für welche ein gesonderter Rechnungskreis zu bestehen hat, unter Setzung bestimmter Auflagen zu beschränken.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin im Streitzeitraum auf Grund eines solchen Bescheides hinsichtlich solcher Geschäfte unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, im übrigen Bereich von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit war, sodass sie nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 leg. cit. der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterlag.

Nach § 94 Z 6 EStG 1988 in der für 1992 anzuwendenden Stammfassung bzw. nach § 94 Z 5 EStG 1988 in der für 1993 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993 hat der zum Abzug Verpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn der Empfänger der Kapitalerträge dem zum Abzug Verpflichteten eine dort näher beschriebene Befreiungserklärung abgibt und weitere dort geforderte Voraussetzungen erfüllt sind.

Mit dieser Befreiung wird lediglich der sonst zum Abzug Verpflichtete befreit, Kapitalertragsteuer abzuziehen und abzuführen. Die Befreiung von der Kapitalertragsteuer ist eine Steuerbefreiung eigener Art und bedeutet keine Befreiung von der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge (Doralt, Einkommensteuergesetz, Tz 1 zu § 94). 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. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 1 zu § 94). In diesem Sinne kann auch der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht, bei Vorliegen einer Befreiungserklärung hätte für sie eine sachliche Befreiung der Kapitalerträge von der Körperschaftsteuerpflicht bestanden, nicht gefolgt werden.

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

Das KStG kennt verschiedene Arten der beschränkten Steuerpflicht. Lediglich die in § 1 Abs. 3 Z 1 KStG angeführte Art (Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben) findet ihre Entsprechung in der

beschränkten Steuerpflicht, welche das EStG 1988 für natürliche Personen kennt. Die Veranlagungsvorschriften des § 102 EStG 1988 sind in diesem Sinn offenkundig auf die beschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekte zugeschnitten, welche im Inland weder ihre Geschäftsführung noch ihren Sitz haben (§ 1 Abs. 3 EStG 1988 bzw. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG). Dies lässt insbesondere iVm dem in § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 angesprochenen Inlandsbezug den Schluss zu, dass die Antragsveranlagung nach § 102 leg. cit. nur jenen beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen offen steht, die auf Grund ihrer ausländischen Geschäftsführung oder ihres ausländischen Sitzes in Österreich lediglich beschränkt steuerpflichtig sind, nicht jedoch den nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG beschränkt Steuerpflichtigen.

Das bedeutet, dass bei Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 KStG die Kapitalertragsteuer abzuführen ist und trotz fehlender (unbeschränkter) Steuerpflicht nicht im Veranlagungsweg erstattet werden kann (so auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht I7, 350, und Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, Tz 25 zu § 24 KStG).

Die Beschwerdeführerin war für denselben Zeitraum einerseits hinsichtlich bestimmter Tätigkeiten außerhalb des Bereiches des § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigeingesetzes unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, andererseits mit den nicht diesen Tätigkeiten zuzuordnenden Einkünften aus Kapitalerträgen, für welche Kapitalertragsteuer im Abzugsweg einbehalten worden ist, beschränkt steuerpflichtig. Die Veranlagung der Beschwerdeführerin mit dem Einkommen aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht erfasste nicht die Einkünfte, mit denen die Beschwerdeführerin beschränkt körperschaftsteuerpflichtig war. Daher sind zutreffend die nicht aus diesem Bereich stammenden Zinserträge den veranlagten Einkünften nicht zugerechnet worden und hat die belangte Behörde zu Recht eine Anrechnung der auf diese Zinserträge entfallenden Kapitalertragsteuer nicht vorgenommen.

Die Beschwerdeführerin meint, dass nach § 24 Abs. 3 KStG in Verbindung mit § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 660/1989, der Ausdruck "Einkünfte" nach seinem Wortlaut "alle" Einkünfte umfasse. Diese Ansicht teilt der Verwaltungsgerichtshof nicht. Die in Rede stehende Gesetzesstelle spricht davon, dass auf die Einkommensteuer die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge anzurechnen sind, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen. Nach Ansicht des Gerichtshofes hat - wie sich auch aus den für Einkommensteuerpflichtige speziell getroffenen Ausnahmeregelungen der Steueranrechnung in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ergibt - die Anrechnung nur Steuerbeträge zu umfassen, welche auf solche Einkünfte entfallen, mit denen ein Abgabepflichtiger in der betreffenden Veranlagung erfasst wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. April 1998, VwSlg 7277/F, sowie auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C, Tz 4 zu § 46; Lattner/Herzog, Die Anrechnung oder Rückerstattung der KESt, RdW 1990, 93, Punkt 3.2; und Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, Tz 21 zu § 24 KStG). Die mit dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 818/1993 vorgenommene, ab der Veranlagung 1994 anzuwendende Neufassung des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, wonach auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge angerechnet werden, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, hat dies verdeutlicht und wirkte insoweit lediglich klarstellend (vgl. abermals das erwähnte hg. Erkenntnis vom 22. April 1998 und auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1237 BlgNR 18. GP, 58).

Mit dem Verweis der Beschwerdeführerin, die von ihr gewählte Vorgangsweise, mangels rechtzeitigen Vorliegens einer Befreiungserklärung die einbehaltene Kapitalertragsteuer im Veranlagungsweg zurückzufordern, sei vom Bundesministerium für Finanzen in einem "völlig gleich gelagerten Fall" ausdrücklich empfohlen worden und mit dieser Auskunft habe der Grundsatz von Treu und Glauben Wirkung entfaltet, kann sie nichts für sich gewinnen. Der belangten Behörde stand kein Ermessen offen und sie war an die bindende Rechtslage gebunden.

Da die Beschwerde somit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. März 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1996130073.X00

Im RIS seit

17.07.2002

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at