

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/3/27 Ro 2016/13/0006

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.03.2019

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

EStG 1988 §93 Abs2 Z3

EStG 1988 §93 Abs3

EStG 1988 §94 Z6 litc

KStG 1988 §21 Abs2 Z3

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Wien 2/20/21/22

in 1220 Wien, Dr. Adolf Schärf-Platz 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Dezember 2015, Zl. RV/7100761/2009, betreffend Rückerstattung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 (mitbeteiligte Partei: Ö in W), zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

## Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei ist eine als Verein organisierte Interessensvertretung.

2 Mit Schreiben vom 3. Juni 2008 beantragte die mitbeteiligte Partei die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO für die Jahre 2003 bis 2007. In der Begründung führte die mitbeteiligte Partei aus, sie besitze Kollektivvertragsfähigkeit im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes (ArbVG) und schließe regelmäßig Kollektivverträge ab. Sie sei dem ebenfalls als Verein organisierten Österreichischen Gewerkschaftsbund vergleichbar, der abgabenrechtlich als Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) behandelt werde. Auch sie sei daher in der Frage der Kapitalertragsteuerbefreiung wie eine KöR zu behandeln, sodass der von ihr zur Sicherung der vertraglich vereinbarten Pensionsansprüche ehemaliger Mitarbeiter eingerichtete Pensionsfonds (Rückstellung für Pensionen) von der Kapitalertragsteuer befreit sei. Aus diesem Grund werde der Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer iHv insgesamt 86.329,01 EUR gestellt, die von den Zinsen der zur Deckung der Pensionsrückstellung gehaltenen Wertpapiere in Abzug gebracht worden sei.

3 In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2008 führte die mitbeteiligte Partei aus, ihr sei mit dem beiliegenden

Beschluss des Obereinigungsamtes des Bundesministeriums für soziale Verwaltung vom 19. Juli 1948 die Kollektivvertragsfähigkeit zuerkannt worden. Zum Vorliegen eines eigenen Rechnungskreises für den Pensionsfonds brachte die mitbeteiligte Partei vor, sie weise die Rückstellungen für die vertraglich vereinbarten Pensionsansprüche ihrer ehemaligen und noch aktiven Mitarbeiter jährlich in der Bilanz unter der Position "Rückstellungen für Pensionen" aus. Der dazugehörige Wertpapierbestand sei unter der Position "Wertpapiere des Anlagevermögens" erfasst. Diese dienten einerseits zur Deckung der Personalrückstellungen, somit zur Deckung der Pensions- und der Abfertigungsrückstellung, und andererseits zur Vermögensveranlagung. Für letztere würden andere Wertpapiere gehalten als zur Deckung der Personalrückstellungen. Die Kapitalertragsteuer für die der Deckung der Personalrückstellungen dienenden Wertpapiere werde auf dem Konto 8505 verbucht. Zur Ermittlung des zurückzufordernden Kapitalertragsteuerbetrags sei der prozentuelle Anteil der Pensionsrückstellung am Gesamtbetrag der beiden Personalrückstellungen auf die am Konto 8505 verbuchte Kapitalertragsteuer übertragen und so der jährlich

zurückzufordernde Kapitalertragsteuerbetrag errechnet worden.

4 Mit Bescheid vom 11. Dezember 2008 wies das Finanzamt den Antrag der mitbeteiligten Partei auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 ab. In der Bescheidsbegründung führte das Finanzamt aus, die Befreiungsbestimmung des § 5 Z 13 KStG 1988 sei auf den Pensionsfonds der mitbeteiligten Partei anwendbar. Die Kapitalertragsteuerbefreiung gemäß § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988 iVm § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 komme aber nur dann zur Anwendung, wenn die Kapitalerträge dem Pensionsfonds nachweislich zuzurechnen seien. Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2008 ergebe sich, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt sei. Für den Pensionsfonds sei kein eigener Rechnungskreis eingerichtet. Eine klare Abgrenzung des Versorgungszwecken zugeordneten Vermögens zum anderen Vermögen der Körperschaft sei nicht ersichtlich, sodass eine Kapitalertragsteuerbefreiung für die Jahre 2003 bis 2007 nicht Platz greife.

5 In der dagegen erhobenen Berufung vom 23. Dezember 2008 wandte sich die mitbeteiligte Partei gegen die Ansicht des Finanzamts, wonach kein eigener Rechnungskreis für den Pensionsfonds eingerichtet und eine klare Abgrenzung des Versorgungszwecken zugeordneten Vermögens nicht ersichtlich sei. Nach einer Wiederholung des Vorbringens in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. August 2008 führte die mitbeteiligte Partei ergänzend aus, die zur Deckung der Personalrückstellungen verwendeten Wertpapiere befänden sich auf einem Bankdepot in üblicher "Sammelverwahrung". Auf dem Depotauszug seien nur die Wertpapier-Kennnummer und die Stückzahl der Wertpapiergattung angegeben. Eine stückmäßige Zuordnung zum Pensionsfonds sei seitens der Depotbank nicht möglich. Den internen Aufzeichnungen des Wertpapierbestands seien jedoch bei den einzelnen Zu- und Verkäufen die dem Pensionsfonds zugeordneten Stückzahlen zu entnehmen. Eine weitergehende Zuordnung sei faktisch nicht möglich, weil sie die Wertpapiere nicht physisch besitze. Da sie in den Jahren 2003 bis 2007 die gemäß § 14 EStG 1988 erforderliche Wertpapierdeckung der Personalrückstellungen immer voll erfüllt habe, sei eine weitergehende Zuordnung auch nicht erforderlich.

6 Mit dem Erkenntnis vom 21. Dezember 2015 gab das Bundesfinanzgericht dem Antrag der mitbeteiligten Partei auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 statt. In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, § 5 Z 13 KStG 1988 befreie privatrechtlich organisierte Berufsvereinigungen iSd § 4 Abs. 2 ArbVG, denen Kollektivvertragsfähigkeit gemäß § 5 Abs. 1 ArbVG zukomme, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Daher falle auch die mitbeteiligte Partei, der unbestrittenermaßen die Kollektivvertragsfähigkeit behördlich zuerkannt worden sei, unter die Befreiungsbestimmung des § 5 Z 13 KStG 1988. Als solche sei sie dem Grunde nach berechtigt, die Kapitalertragsteuerbefreiung für Kapitalerträge aus dem Kapitalvermögen in Anspruch zu nehmen, das zur Deckung der Pensionsrückstellung zur Sicherung der vertraglich vereinbarten Pensionsansprüche der ehemaligen Mitarbeiter (Pensionsfonds) herangezogen werde.

7 Strittig sei jedoch, ob die Kapitalveranlagungen, für die die Kapitalertragsteuerbefreiung beantragt werde, dem Pensionsfonds zuordenbar seien bzw. ob die Trennung vom übrigen steuerpflichtigen Geschäft durch einen gesonderten Rechnungskreis erfolgt sei. Nach einhelliger Auffassung setze die Steuerfreiheit der Kapitalerträge voraus, dass das die Kapitalerträge abwerfende Vermögen dem begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungszweck - im konkreten Fall dem Pensionsfonds der mitbeteiligten Partei - gewidmet sei. Damit sei eine eindeutige Zuordnung des Kapitals zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung erforderlich. Diese Zuordnung sei entsprechend zu dokumentieren, da eine nachweisliche Zurechnung der Kapitalerträge zum steuerbefreiten Aufgabenbereich

vorausgesetzt werde. Die mitbeteiligte Partei habe zwar streng formal betrachtet keinen gesonderten Rechnungskreis eingerichtet. Durch "Erläuterung bzw. rechnerische Rückrechnung" der auf dem Konto 8505 jährlich ausgewiesenen Kapitalertragsteuer für die Kapitalerträge jener Wertpapiere, die der Pensionsrückstellung zuzuordnen seien, sei es der mitbeteiligten Partei jedoch gelungen, nachvollziehbar und zweifelsfrei die dem Pensionsfonds zuzurechnende Kapitalertragsteuer für sämtliche Streitjahre zu ermitteln. Damit habe die mitbeteiligte Partei die Abgrenzung des dem Pensionsfonds zugeordneten, unter die Steuerbefreiung fallenden Vermögens zum übrigen nicht von der Kapitalertragsteuer befreiten Vermögen hinreichend und einwandfrei vorgenommen, sodass vom Kapitalertragsteuerabzug antragsgemäß abzusehen gewesen sei.

8 Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Frage, ob zur hinreichenden Abgrenzung des unter die Kapitalertragsteuerbefreiung fallenden Vermögens im Sinne des § 5 Z 13 KStG 1988 vom übrigen steuerpflichtigen Vermögen die "Trennungsmethode" anzuwenden und daher Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung die Führung eines gesonderten Rechnungskreises sei, noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiere.

9 Dagegen richtet sich die Revision des Finanzamts, in der zur Zulässigkeit ergänzend vorgebracht wird, es bestehe noch keine hinreichende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob auch eine gemäß § 5 Z 13 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft die für KöR geltende Steuerbefreiung des § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 in Anspruch nehmen könne und unter welchen Voraussetzungen eine "Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung" im Sinne dieser Bestimmung vorliege (insbesondere "welcher Bedeutungsgehalt dem darin enthaltenen Begriff der 'Einrichtung' zukommt").

10 Die mitbeteiligte Partei erstattete eine Revisionsbeantwortung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Die Revision ist zulässig; sie ist auch berechtigt. 12 Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988), BGBl. Nr. 401/1988, in der für den Streitzeitraum jeweils maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 1. (1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts

(...)

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind:

1. (...)

2. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit

ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3.

3. Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuer befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3.

(...)

§ 5. Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:

(...)

13. Körperschaften, denen als Berufsvereinigung im Sinne

des § 4 Abs. 2 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974, gemäß § 5 Abs. 1 dieses Gesetzes die Kollektivvertragsfähigkeit zuerkannt wurde, für die Dauer der Kollektivvertragsfähigkeit. Sie sind insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 der Bundesabgabenordnung), der

nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Gewerbebetrieb unterhalten.

(...)

§ 21. (1) (...)

(2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt nicht

(...)

3. für Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen

Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) sowie aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988), die

-

innerhalb einer Veranlagungs- oder Risikogemeinschaft einer Pensions- oder Mitarbeitervorsorgekasse (§ 6 Abs. 1 und 5),

-

einer Unterstützungskasse (§ 6 Abs. 2),

-

einer Privatstiftung im Sinne des § 6 Abs. 4,

-

einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts,

(...)

nachweislich zuzurechnen sind."

13 Im Revisionsfall ist unstrittig, dass es sich bei der mitbeteiligten Partei um eine Körperschaft handelt, der als Berufsvereinigung iSd § 4 Abs. 2 ArbVG gemäß § 5 Abs. 1 leg. cit. die Kollektivvertragsfähigkeit zuerkannt wurde. Als solche ist sie unter den Voraussetzungen des § 5 Z 13 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit.

14 Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind Körperschaften, die unter die Steuerbefreiung nach § 5 KStG 1988 fallen, weiterhin mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 steuerpflichtig (beschränkte Steuerpflicht zweiter Art; vgl. Blum/Spies in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2, § 5 Rz 13).

15 § 21 Abs. 2 KStG 1988 erfasst Kapitalerträge, die im Inland dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

16 Eine Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht besteht jedoch gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 für Kapitalerträge iSd § 92 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG 1988, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer KÖR nachweislich zuzurechnen sind.

17 Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis - ohne sich u.a. mit dem Bestehen einer Einrichtung selbst näher auseinander zu setzen - das Kriterium der "nachweislichen Zurechnung" als erfüllt angesehen, weil die mitbeteiligte Partei durch "Erläuterung bzw. rechnerische Rückrechnung" der auf dem Konto 8505 jährlich ausgewiesenen Kapitalertragsteuer für die Wertpapiere, die zur Deckung der Personalrückstellungen gehalten worden seien, die dem "Pensionsfonds (Rückstellung für Pensionen)" zuzurechnende Kapitalertragsteuer für sämtliche Streitjahre ermittelt habe.

18 Eine solche nachträgliche, rein rechnerische Ermittlung der dem "Pensionsfonds" zuzurechnenden Kapitalerträge durch Aufteilung der in Abzug gebrachten Kapitalertragsteuer im Verhältnis der Pensions- zur Abfertigungsrückstellung wird dem Erfordernis der "nachweislichen Zurechnung" nicht gerecht, setzt eine solche doch voraus, dass das die Kapitalerträge abwerfende Vermögen (von vornherein) dem begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungszweck gewidmet ist. Dem Erfordernis der "nachweislichen Zurechnung" wird nur durch eine eindeutige Zuordnung des

Kapitals zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung Genüge getan, die einer entsprechenden Dokumentation bedarf (etwa in Form eines gesonderten Rechnungskreises, vgl. in diesem Sinne Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 21 Tz 378; Prillinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2, § 21 Rz 123).

19 Dass eine im Nachhinein erfolgte Aufteilung von Kapitalertragsteuerbeträgen durch "rechnerische Rückrechnung" dem Kriterium der "nachweislichen Zurechnung" nicht gerecht wird, ergibt sich auch aus der korrespondierenden Regelung des § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988 über die Befreiung von der Kapitalertragsteuer. Danach hat ein Kapitalertragsteuerabzug für Kapitalerträge iSd § 92 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG 1988 durch den Abzugsverpflichteten (von vornherein) zu unterbleiben, wenn diese einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind (vgl. z.B. Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 94 Tz 117).

20 Da das Bundesfinanzgericht schon insoweit die Rechtslage verkannt hat, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit dem ergänzenden Zulässigkeitsvorbringen des revisionswerbenden Finanzamts zum Fehlen weiterer Tatbestandsvoraussetzungen (so zum Vorliegen einer "Einrichtung" oder zur Wertung der mitbeteiligten Partei als KÖR) des § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988.

21 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 27. März 2019

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2016130006.J00

**Im RIS seit**

08.07.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

08.07.2019

**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)