jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1996/6/19 B2756/94

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.06.1996

Index

20 Privatrecht allgemein
20/13 Sonstiges

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art144 Abs1 / Legitimation
KStG 1988 §21
PrivatstiftungsG ArtVI Z9

Leitsatz

Legitimation der Diözese Linz zur Beschwerdeführung gegen einen an das Bischöfliche Ordinariat und die Diözesanfinanzkammer gerichteten Bescheid; Rechtspersönlichkeit der Diözese auch für den staatlichen Bereich; keine Verletzung des Gleichheitssatzes durch die Einbeziehung auch ausländischer Kapitalerträge einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft in die Körperschaftsteuerpflicht im PrivatstiftungsG; keine Verletzung des Vertrauensschutzes

Spruch

Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Mit dem angefochtenen Bescheid (des Berufungssenates III als Organ der Finanzlandesdirektion Oberösterreich), der an das "Bischöfliche Ordinariat (der Diözese Linz), Diözesanfinanzkammer" adressiert ist, wird die Berufung gegen den in gleicher Weise adressierten Bescheid vom 6. Juli 1994 des Finanzamtes Linz betreffend Körperschaftsteuer 1993 abgewiesen. Diesem Bescheid liegt die vom "Bischöflichen Ordinariat Linz, Diözesanfinanzkammer" gezeichnete Abgabenerklärung der "Diözese Linz" vom 19. Mai 1994 zugrunde.

2. Gegen den im Instanzenzug ergangenen Bescheid richtet sich die vorliegende, auf Art144 Abs1 B-VG gestützte Beschwerde des Bescheidadressaten, des Bischöflichen Ordinariates der Diözese Linz, Diözesanfinanzkammer, und der Diözese Linz, in der die Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten und in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrt wird.

3. Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt, eine Gegenschrift erstattet und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Im Rubrum der vorliegenden Beschwerde scheinen - wie erwähnt - sowohl das Bischöfliche Ordinariat der Diözese Linz, Diözesanfinanzkammer, als auch die Diözese Linz als Beschwerdeführer auf. Dies wird in der Beschwerde wie folgt erläutert:

"Der angefochtene Bescheid ist an den Erstbeschwerdeführer adressiert; vorsichtshalber wird die gegenständliche Beschwerde aber auch ausdrücklich im Namen des Zweitbeschwerdeführers erhoben, wobei beide in weiterer Folge kurz als 'Beschwerdeführer' bezeichnet werden."

Die Beschwerde ist jedoch ausschließlich vom Bischöflichen Ordinariat der Diözese Linz, Diözesanfinanzkammer, gefertigt.

2. Vor die Frage gestellt, ob im vorliegenden Fall von zwei unterschiedlichen Beschwerdeführern auszugehen ist, hat der Verfassungsgerichtshof folgendes erwogen:

2.1. Die "curia dioecesana" - im deutschen Sprachgebrauch werden dafür synonym die Worte "Bischöfliche Kurie" und " (Bischöfliches) Ordinariat" verwendet - ist gemäß can. 469 des Codex Iuris Canonici die Gesamtheit jener "Einrichtungen und Personen, die dem Bischof bei der Leitung der ganzen Diözese helfen, insbesondere bei der Leitung der pastoralen Tätigkeit, bei der Besorgung der Verwaltung der Diözese sowie bei Ausübung der richterlichen Gewalt". Daraus folgt, daß dem "Bischöflichen Ordinariat" einer Diözese nach den maßgeblichen innerkirchlichen Vorschriften keine Rechtspersönlichkeit (vgl. Schwendenwein, Das neue Kirchenrecht (1983) 203), sondern bloß Organfunktion zukommt. Gleiches gilt auch für die Diözesanfinanzkammer, die "als Teil der Diözesankurie eine Einrichtung (ist), die dem Bischof bei der Leitung der ganzen Diözese hilft" (Statut der Finanzkammer der Diözese Linz, Linzer Diözesanblatt Nr. 34/1988).

2.2. Ausgehend davon wird somit das Handeln des Bischöflichen Ordinariats bzw. der Diözesanfinanzkammer im Zweifel der jeweiligen Diözese zuzurechnen sein. Im Hinblick darauf sowie auf den oben in den Punkten I.1. und I.2. geschilderten Sachverhalt nimmt der Verfassungsgerichtshof an, daß der angefochtene Bescheid - ungeachtet der für den Bescheidadressaten gewählten Bezeichnung, in Wahrheit - an die Diözese Linz gerichtet ist und daß weiters die beiden im Rubrum der Beschwerde bezeichneten Beschwerdeführer als eine Einheit, die Diözese Linz, zu deuten sind.

2.3. Die Diözese Linz besitzt Rechtspersönlichkeit auch für den staatlichen Bereich (vgl. VfSlg 11300/1987). Sie ist daher zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert.

Da auch die übrigen Prozeßvoraussetzungen vorliegen, ist die Beschwerde zulässig.

2. Die Beschwerdeführerin, der die Rechtsstellung einer inländischen Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des §1 Abs3 Z2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) zukommt, bezog im Jahr 1993 ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und Forderungswertpapieren in Höhe von S 7.448.791,81. Mit Bescheid vom 6. Juli 1994 hat das Finanzamt Linz diese Kapitalerträge einem Steuersatz von 30 % unterworfen und hiefür die Steuerschuld mit S 643.260,00 festgesetzt. In ihrer dagegen erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin, nur die nach dem 1. September 1993 zugeflossenen ausländischen Kapitalerträge als steuerpflichtige Einkünfte zu erfassen. Begründend wurde dazu ausgeführt, daß die beschränkte Steuerpflicht für ausländische Kapitalerträge nach §21 Abs3 KStG durch das Privatstiftungsgesetz (PSG), BGBl. Nr. 694/1993, mit 1. September 1993 rückwirkend für das Jahr 1993 in Kraft gesetzt wurde und daß diese Rückwirkung den Gleichheitssatz verletze. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und wurden die gesamten der Beschwerdeführerin im Jahr 1993 zugeflossenen Zinserträge aus ausländischen Kapitalanlagen in Höhe von S 7.448.791,81 gemäß §21 Abs3 KStG mit einem Steuersatz von 22 % der Besteuerung unterworfen.

3. In der dagegen erhobenen Beschwerde wird begründend im wesentlichen folgendes ausgeführt:

"Die Vorschrift des ArtVI Z9 PSG kann sachlich nicht

begründet werden. Durch die Anwendung dieser Vorschrift für 1993

wird der Steuerpflichtige durch einen Eingriff erheblichen

Gewichts in seinem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage

enttäuscht. Der mit der Rückwirkung verbundene Eingriff ist

deshalb von erheblichem Gewicht, weil die Auslandsveranlagung von

Kapitalvermögen mit zum Teil erheblichen Transaktionskosten

verbunden ist. Die Veranlagung erfolgte auch im berechtigten

Vertrauen auf die bestehende Rechtslage ... Hat der

Steuerpflichtige ... unter Geltung einer bestimmten Rechtslage

Kapitalerträge erzielt, kann er ... berechtigt darauf vertrauen,

daß die im Zeitpunkt der Erzielung der Kapitalerträgnisse für deren Besteuerung bestehende Rechtslage auch aufrecht bleibt. Anderenfalls wären im Hinblick auf künftige mögliche rückwirkende Gesetzesänderungen Dispositionen über Kapitalerträgnisse wirtschaftlich in Frage gestellt. Gerade bei Kapitaleinkünften, die Gegenstand weitergehender Veranlagungsentscheidungen sind, muß der Steuerpflichtige ... darauf vertrauen können, daß die im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträgnisse bestehende Rechtslage aufrecht bleibt. Bei jeder anderen Sichtweise würde man zulassen, daß die Disposition über Kapitalerträgnisse durch eine rückwirkende Gesetzesänderung wirtschaftlich entwertet wird. Im vorliegenden Fall konnte der Beschwerdeführer zunächst davon ausgehen, daß ihm der volle Kapitalertrag zur Disposition steht. Mit der Rückwirkung hat er Steuer für Kapitalerträge zu entrichten, über die er bereits anderweitig disponiert hat. Der Steuerpflichtige wurde somit in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht, wenn der Gesetzgeber bereits zugeflossene Kapitalerträgnisse rückwirkend einer Steuerpflicht unterwirft.

Dem steht auch nicht entgegen, daß die Steuerschuld nach §4 BAO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht. Beruht die Unsachlichkeit einer rückwirkenden Regelung auf der Verletzung des Vertrauens in die geltende Rechtslage, so kann nur die Rechtslage jenes Moments von Relevanz sein, in dem der steuerlich relevante Tatbestand verwirklicht wird. Bei der Erzielung von Kapitalerträgen ist dies der Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträgnisse. Demgegenüber kann der nach §4 BAO maßgebliche Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht ausschlaggebend sein. Jede andere Betrachtung würde darauf hinauslaufen, daß der Steuerpflichtige seine Dispositionen bis zum Ende des Kalenderjahres aufzuschieben hätte ...

Es liegen im vorliegenden Fall auch keine besonderen Umstände vor, die nach einer Rückwirkung der beschränkten Steuerpflicht für Auslandsveranlagungen verlangen oder eine solche rechtfertigen könnten. Die Tatsache, daß die steuerliche Belastung von Auslandsveranlagungen mit jener von Inlandsveranlagungen gleichgestellt wird, vermag die Rückwirkung nicht zu rechtfertigen. Mit der Aufnahme von ausländischen Kapitalveranlagungen in die beschränkte Steuerpflicht entstehen nämlich neue Ungleichheiten, weil andere Auslandsveranlagungen (z.B. in Immobilien) nicht der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Ferner ist zu bedenken, daß mit der Rückwirkung letztlich ungleiche Sachverhalte gleich behandelt werden: Jener Steuerpflichtige, der sich im Rahmen einer Auslandsveranlagung auf eine niedrigere Steuerbelastung eingerichtet hat, wird mit jenen gleichgestellt, die sich bereits auf das im Inland bestehende höhere Belastungsniveau eingerichtet haben.

Schließlich ist zu bedenken, daß ArtXI Abs1 PSG bereits eine Rückwirkung auf den 1. 9. 1993 enthält. Dies kann damit begründet werden, daß der Inhalt des PSG zu diesem Zeitpunkt (aufgrund der Regierungsvorlage vom 5. 7. 1993, BlgNr 1132, GP 18) bereits bekannt war. Die weitergehende Rückwirkung des ArtVI Z9 PSG für Zinserträgnisse ab 1. 1. 1993 kann demgegenüber nicht begründet werden."

4. Die belangte Behörde hält dem in ihrer Gegenschrift im wesentlichen folgendes entgegen:

"Das Privatstiftungsgesetz wurde am 14. 10. 1993 im BGBl. Nr. 694 kundgemacht.

Gemäß §4 Abs2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Formal gesehen ist demgemäß die Steuerschuld für die Körperschaftsteuer 1993 erst mit Ablauf des Jahres 1993 entstanden, somit nach Veröffentlichung des Bundesgesetzblattes Nr. 694 vom 14. 10. 1993.

Ein Verletzung des Gleichheitssatzes erscheint nach Ansicht der belangten Behörde auch deshalb nicht gegeben, weil

jedenfalls durch die mit dem Privatstiftungsgesetz geschaffene Rechtslage die Besteuerung jener ausländischen Einkünfte im Sinne des §21 Abs3 Körperschaftsteuergesetz mit keinem höheren Steuersatz erfolgt als jener, mit dem vergleichbare inländische Einkünfte besteuert werden.

Durch die Einführung sollte daher nur eine Gleichbehandlung von inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalerträgen herbeigeführt werden. Es wurde daher keine ungleiche Behandlung eingeführt, sondern nur eine ansonsten bestehende Ungleichbehandlung beseitigt. Da es nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes auch dem Gesetzgeber verwehrt ist, mit dem Gleichheitsgrundsatz im Widerspruch stehende gesetzliche Regelungen zu schaffen, kann daraus für ihn geradezu die Verpflichtung abgeleitet werden, ansonsten bestehende Ungleichbehandlungen zu beseitigen.

Der Hinweis auf Immobilien geht dabei deshalb völlig ins Leere, weil Erträge daraus - weder im Inland noch im Ausland - weder der Kapitalsteuer noch der Körperschaftsteuer unterliegen. Vor dem 1. 1. 1993 waren Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art selbständige Steuersubjekte (Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, §1 Tz. 106). Die inländische Körperschaft öffentlichen Rechts (Trägerkörperschaft) unterlag der beschränkten Steuerpflicht nur mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften gemäß §1 Abs3 Z2 i.V.m. §21 Abs2 KStG. Durch die Erhöhung der allgemeinen Kapitalertragsteuer gemäß Bundesgesetz vom 12. 1. 1993, BGBl. Nr. 12 i.V.m. §21 Abs2 KStG wurde diese Steuerpflicht auch auf Kapitalerträge im Sinne des §93 Abs2 Z3 und Abs3 von Hoheitsbetrieben ausgedehnt. Warum vergleichbare ausländische Kapitalerträge von Hoheitsbetrieben nicht einer gleich hohen Körperschaftsteuer unterliegen sollen, vermag auch die Beschwerdeführerin nicht aufzuzeigen, zumal die im Abzugswege erhobene Kapitalertragsteuer nur eine Sondererhebungsform der Einkommensteuer oder wie im vorliegenden Fall der Körperschaftsteuer ist.

... Da durch die der bekämpften Berufungsentscheidung

zugrundeliegende Bestimmung des PSG sämtliche

Auslandsveranlagungen von beschränkt

Körperschaftsteuerpflichtigen im Jahre 1993 in gleicher Weise

betroffen sind, kann ... daraus keine ungleiche Behandlung

abgeleitet werden.

Weiters ist grundsätzlich auszuführen, daß das B-VG kein allgemeines Verbot rückwirkender Gesetze, d.h. solcher Gesetze, die an Sachverhalte anknüpfen, die sich vor der Erlassung des Gesetzes ereignet haben, enthält ... Dies muß umso mehr gelten, wenn es von der Anwendung des §21 Abs3 KStG ausgeschlossene Fälle deswegen überhaupt nicht geben kann, weil eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer erst mit Ablauf des Kalenderjahres erfolgt und auch erst zu diesem Zeitpunkt der Abgabenanspruch entsteht bzw. durch die gegenständliche Bestimmung eine ansonsten bestehende Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte beseitigt wird."

5. Zum Inhalt des ArtVI Z9 PSG wird auf folgendes hingewiesen:

Mit ArtVI Z6 PSG wurde dem §21 KStG ein neuer Abs3 angefügt. Demnach erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen iSd §1 Abs3 Z2 und 3 KStG (das sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie sonstige gemäß §5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaften) die Körperschaftsteuerpflicht auch auf ausländische Einkünfte, die den körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften iSd §21 Abs2 KStG vergleichbar sind. Nach §21 Abs2 KStG unterliegen - mit gewissen Ausnahmen - jene Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird, der beschränkten Steuerpflicht. Im Ergebnis werden somit durch die Neuregelung des §21 Abs3 KStG - anders als dies das KStG in der bis dahin geltenden Fassung vorsah - auch ausländische Kapitalerträge einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft in die Körperschaftsteuerpflicht einbezogen.

Das PSG wurde am 14. 10. 1993 im Bundesgesetzblatt kundgemacht. Gemäß ArtXI Abs1 tritt es grundsätzlich mit 1. 9. 1993 in Kraft. In ArtVI Z9 PSG wird jedoch hievon abweichend bestimmt: "Die Z6 bis 8 sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1993 anzuwenden." Daraus ergibt sich, daß §21 Abs3 KStG auf Kapitalerträge des Jahres 1993 anzuwenden ist, gleich zu welchem Zeitpunkt in diesem Jahr sie zugeflossen sind.

6. Die Beschwerde ist nicht begründet.

6.1. Das Beschwerdevorbringen geht - auf das Wesentliche zusammengefaßt - dahin, der Gesetzgeber habe mit ArtVI Z9 PSG durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht das berechtigte Vertrauen der davon betroffenen Körperschaften des öffentlichen Rechts enttäuscht, daß sie auch noch für ihre (vor dem 1. 9.) 1993 erzielten Einkünfte aus der Veranlagung von Kapitalvermögen im Ausland von der Körperschaftsteuer befreit sein würden; damit habe der Gesetzgeber gegen den Gleichheitssatz verstoßen.

6.2. Dem ist jedoch folgendes entgegenzuhalten:

6.2.1. Es trifft zwar zu, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, im allgemeinen dann den Gleichheitssatz verletzen, wenn der Eingriff von erheblichem Gewicht ist und der Steuerpflichtige in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde (vgl. etwa VfSlg. 12186/1989, 12416/1990 und 13020/1992).

6.2.2. Ein solcher Fall liegt aber hier aus den folgenden Erwägungen nicht vor:

Zur Begründung, daß es sich um einen Eingriff von erheblichem Gewicht handelt, verweist die Beschwerde im wesentlichen darauf, daß "die Auslandsveranlagung von Kapitalvermögen mit zum Teil erheblichen Transaktionskosten verbunden ist". Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß die Transaktionskosten einer solchen Veranlagung im Verhältnis zu den Kapitalerträgen, die dabei erzielt werden, im Regelfall nicht derart erheblich sein werden, daß der Gesetzgeber darauf aus Gründen der Sachlichkeit der Regelung Rücksicht nehmen müßte.

Des weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe berechtigterweise darauf vertrauen können, "daß die im Zeitpunkt der Erzielung der Kapitalerträgnisse für deren Besteuerung bestehende Rechtslage auch aufrecht bleibt." Auch damit hat sie jedoch nicht recht. Sie ist durch die von ihr kritisierte Regelung vielmehr bloß so gestellt, als hätte sie ihr Kapitalvermögen in vergleichbarer Weise im Inland veranlagt. Der Umstand allein, daß sich die etwaige Erwartung der Steuerpflichtigen, die Kapitalerträge, die ihr aus der Veranlagung im Ausland zufließen, würden ihr - ohne steuerliche Belastung und somit - unbeschränkt zur (weiteren) Disposition stehen, als unzutreffend herausstellt, macht aber die Regelung nicht verfassungswidrig. Eine solche Erwartung genießt nämlich keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.

Schließlich ist auch noch in Betracht zu ziehen, daß die von der Beschwerdeführerin als bedenklich erachtete gesetzliche Regelung nicht etwa auf den Zeitpunkt der seinerzeitigen Veranlagung von Kapitalvermögen im Ausland zurückwirkt, sondern ausschließlich die im Jahre 1993 zugeflossenen Erträge aus einer solchen Veranlagung betrifft. Auch unter diesem Aspekt handelt es sich aber im vorliegenden Fall nicht um einen Eingriff von erheblichem Gewicht, durch den die Steuerpflichtige in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde.

6.3. Somit erweisen sich die Beschwerdevorwürfe insgesamt als unbegründet. Die Beschwerdeführerin ist weder durch Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes noch sonst in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

7. Da von einer mündlichen Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht zu erwarten war, hat der Gerichtshof von einer mündlichen Verhandlung abgesehen (§19 Abs4 VerfGG).

Schlagworte

VfGH / Legitimation, Kultusrecht, Person juristische, Rückwirkung, Vertrauensschutz, Körperschaftsteuer, Stiftungs- und Fondswesen

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1996:B2756.1994

Dokumentnummer

JFT_10039381_94B02756_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at