jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1991/10/17 B1291/90

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.10.1991

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
KStG 1988 §10
KStG 1988 §21 Abs1 Z1
KStG 1988 §21 Abs1 Z1 idF ArtI Z6 AbgÄG 1989
KStG 1988 §21 Abs2
EStG 1988 §98 Z5
AbgÄG 1989 ArtII Z1

Leitsatz

Keine Verfassungswidrigkeit der Verneinung des Anspruchs ausländischer Körperschaften auf Rückerstattung abgezogener Kapitalertragsteuer; keine Befreiung der Beteiligungserträge beschränkt steuerpflichtiger, ausländischer Körperschaften von der Körperschaftsteuer; Zulässigkeit der rückwirkenden Änderung des Gesetzeswortlautes zur Klarstellung des Norminhaltes

Spruch

Die beschwerdeführende Gesellschaft 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. Nach §10 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988, BGBl. 401, sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Die Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht regelt §21. Beschränkt steuerpflichtig sind nach §1 Abs3 Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben (Z1), mit ihren Einkünften im Sinne des §21 Abs1, ferner inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts (Z2) sowie juristische Personen des privaten Rechts (Z3) mit ihren Einkünften im Sinne des §21 Abs2. An den verwiesenen Stellen ist folgendes bestimmt:

"Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht

§21. (1) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des §1 Abs3 Z1 gilt folgendes:

1. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte im Sinne des §98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

2. Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die hinsichtlich einer Betriebsstätte nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu behandeln. Der Gewinn ist nach §5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

(2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des §1 Abs3 Z2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt nicht

-

für Beteiligungserträge im Sinne des §10 und

-

für Einkünfte innerhalb eines Beteiligungsfonds (§1 des Beteiligungsfondsgesetzes)."

Im Ausschußbericht zum KStG 1988 (622 BlgNR 17.GP, 18/19) ist zu §10 folgendes ausgeführt:

"Einer der Eckwerte der Körperschaftsteuerreform ist die Erweiterung der Schachtelbefreiung auf eine allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung.

Gegenüber dem §10 KStG 1966 fallen die Voraussetzungen einer mehr als fünfundzwanzigprozentigen Beteiligung, einer zwölfmonatigen ununterbrochenen Behaltefrist, einer unmittelbaren Beteiligung, einer Beschränkung auf Anteile an Kapitalgesellschaften und bestimmte Genossenschaften und der Zugehörigkeit zu bestimmten Rechtsformen der Körperschaften weg.

Befreit sind nunmehr alle unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften hinsichtlich der Ausschüttungen auf Aktien, GesmbH-Anteile, Genossenschaftsanteile, Substanz-Genußrechte und Partizipationskapital unabhängig vom Beteiligungsausmaß und von der Besitzdauer der Anteile. Entsprechend dem einkommensteuerrechtlichen Halbsatzverfahren ist die Befreiung auch bei mittelbarer Beteiligung gegeben. Abweichend vom Halbsatzverfahren aber unverändert gegenüber der bisherigen Schachtelbefreiung erstreckt sich die Beteiligungsertragsbefreiung auf Gewinnanteile jeder Art, somit auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen."

Durch ArtI Z6 des AbgabenänderungsG 1989, BGBl. 660, wurden der Z1 des §21 Abs1 folgende Sätze angefügt:

"§7 Abs4 und §10 sind nicht anzuwenden. Von den Einkünften sind nach Maßgabe des §8 Abs4 Sonderausgaben abzuziehen; §102 Abs2 Z2 Einkommensteuergesetz 1988 ist anzuwenden."

Nach ArtII Z1 dieses Gesetzes ist unter anderem ArtI Z6 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 anzuwenden.

Die Ergänzung des §21 Abs1 Z1 wird im Ausschußbericht zum AbgabenänderungsG 1989 (1162 BlgNR 17.GP, 9) wie folgt motiviert:

"Die Ergänzung des §21 Abs1 Z1 stellt klar, daß die Beteiligungsertragsbefreiung einschließlich des internationalen Schachtelprivilegs nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften angewendet werden kann. Der Ausschluß beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften bezieht sich gleichermaßen auf ausländische Körperschaften mit und ohne österreichische Betriebsstätte. Damit wird hinsichtlich der Kapitalertragssteuerpflicht eine Gleichstellung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher und juristischer Personen bestätigt."

Die beschwerdeführende Gesellschaft mit Sitz in Zürich ist zu 74 % an einer österreichischen Gesellschaft beteiligt, die am 8. Februar 1989 eine Dividende ausgeschüttet hat, für welche Kapitalertragsteuer einbehalten und aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz teilweise rückerstattet wurde. Ihr Verlangen auf Rückerstattung des Restes wurde mit dem angefochtenen Berufungsbescheid der Finanzlandesdirektion abgewiesen, weil die Befreiung von Beteiligungserträgen nach dem dritten Satz des §21 Abs1 Z1 KStG 1988 für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nicht gelte.

Die dagegen erhobene Verfassungsgerichtshofbeschwerde rügt die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums durch Anwendung eines noch nicht wirksamen oder

verfassungswidrigen Gesetzes. Eine Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 habe nach §102 EStG 1988 iVm §24 Abs3 KStG 1988 gar nicht stattzufinden und die Ergänzung des §21 Abs1 Z1 sei ein verfassungswidrig rückwirkendes Gesetz.

Nach Meinung der belangten Behörde ist schon dem ursprünglichen Wortlaut des §21 KStG 1988 zu entnehmen, daß die Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen keine Befreiung von der Kapitalertragsteuer ausländischer Körperschaften bewirke, "weil im Gegensatz zu der in §21 Abs2 normierten ausdrücklichen Einbeziehung inländischer beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger in diese Befreiung die für ausländische Körperschaften maßgebende Vorschrift des §21 Abs1 KStG 1988 keine vergleichbare Befreiung enthält." Im Ausschußbericht heiße es ausdrücklich, daß inländische (!) Körperschaften des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer nach welchen Vorschriften immer befreiten Körperschaften mit allen dividendenartigen Einkünften von der Abzugsbesteuerung freigestellt werden sollen, um eine dem §10 KStG 1988 entsprechende Einfachbesteuerung sicherzustellen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft hat darauf repliziert, daß ausländische Körperschaften nicht bloß für steuerabzugspflichtige Einkünfte beschränkt steuerpflichtig seien, wie die inländischen (bei denen es daher rechtstechnisch erforderlich sei, einzelne Steuerbefreiungen gesondert zu bezeichnen), sondern mit allen Einkünften im Sinne des §98 EStG, sodaß der Generalverweis auf die Gesetze genüge, der dieselbe Folge habe. Jene Einfachbesteuerung, um die es dem Gesetzgeber gehe, sei ohnedies gegeben, da ja die ausschüttende inländische Gesellschaft besteuert werde. Auch gebe es Fälle, in denen es im Inland nicht einmal zu einer Einmalbesteuerung komme.

II. Die Beschwerde ist nicht begründet. Gegen die Vorgangsweise der belangten Behörde bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Prämisse der Beschwerde ist, daß das KStG 1988 in seiner Stammfassung auch ausländische Körperschaften von der Kapitalertragsteuer befreit hat. Ob diese Prämisse richtig ist, kann der Verfassungsgerichtshof jedoch offen lassen, weil keine der von ihm zu beantwortenden Fragen davon abhängt:

Die in §10 KStG 1966 vorgesehene Befreiung bei Schachtelgesellschaften war nur für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (und Gebietskörperschaften bzw. Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts) mit mindestens 25%iger Beteiligung vorgesehen. Demgegenüber befreit §10 KStG 1988 die Beteiligungserträge allgemein von der Körperschaftsteuer. Wenn die Materialien dazu noch ausdrücklich erklären, daß "nunmehr alle unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften" mit ihren Ausschüttungen "unabhängig vom Beteiligungsausmaß und von der Besitzdauer der Anteile" befreit sein sollen, legt das insgesamt in der Tat nahe, daß auch ausländische Körperschaften insoweit steuerfrei bleiben.

Zweifel erweckt indessen der für die Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger in erster Linie maßgebliche §21 KStG 1988 (Stammfassung). Demnach erstreckt sich die Steuerpflicht ausländischer beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften auf alle Einkünfte im Sinne des §98 EStG 1988, die inländischer beschränkt Steuerpflichtiger auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Nach der sohin für ausländische Körperschaften einschlägigen Stelle des §98 EStG (Z5) unterliegen unter anderem Einkünfte aus Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht, wenn es sich um Kapitalerträge gemäß §93 Abs2 - also Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien usw., deren Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat - handelt und Kapitalertragsteuer abzuziehen war. In beiden Fällen ist die Körperschaftsteuerpflicht daher an die Abzugspflicht geknüpft. Wenn nun Abs2 von dieser (beschränkten) Steuerpflicht Beteiligungserträge im Sinne des §10 ausnimmt, so wäre zu erwarten, daß auch Abs1 Z1 eine ähnliche Ausnahme macht. Sieht man sie in Abs1 Z1 jedoch als unnötig an, weil sich ohnedies die Ermittlung der Einkünfte nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz richtet, so wäre sie auch in Abs2 unnötig, weil die Frage, ob und mit welcher Wirkung für Beteiligungserträge eine Steuer durch Steuerabzug erhoben wird, auch ohne ausdrückliche Anordnung nur unter Heranziehung der genannten Gesetze zu beantworten und daher ebenso zu verneinen wäre. Der Unterschied in der Fassung der Abs1 und 2 legt daher jenen Gegenschluß nahe, den die Materialien stützen, indem dort (nur) von den inländischen (!) Körperschaften des öffentlichen Rechts und von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften die Rede ist, die "mit allen dividendenartigen Einkünften von der Abzugsteuer freigestellt werden" sollen. Es würde sich dann also ergeben, daß ausländische Körperschaften von der Abzugsteuer nicht ausgenommen sein sollen.

Während Lechner (Nach der Steuerreform: Dividenden an ausländische Körperschaften nicht mehr steuerpflichtig, WBl 1988,

385f) die Steuerfreiheit auch der ausländischen Körperschaften durch Rückerstattung der zunächst einzubehaltenden Kapitalertragsteuer verwirklicht sieht (und nur befürchtet, daß der Gesetzgeber dieses Ergebnis "doch eher unbeabsichtigt" herbeigeführt habe), räumt Achatz (Dividenden an ausländische Körperschaften steuerpflichtig? WBl 1989, 208ff) ein, nach bisher herrschender Auffassung bestehe die Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug grundsätzlich auch für steuerfreie Einkünfte, soweit sie nicht §94 EStG aufhebe (Hinweis auf Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, §93 TZ 6), weshalb eine Befreiung steuerfreier Einkünfte von der beschränkten Steuerpflicht nach dieser Auffassung einer expliziten Regelung im Bereich der Kapitalertragsteuer oder der beschränkten Steuerpflicht bedürfe (S. 209, III.4.; er hält diese Auffassung allerdings für keineswegs unangreifbar). Nach Doralt-Ruppe (Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, 4. Aufl., 250) gilt für ausländische Körperschaften, daß Beteiligungserträge (nur) der Kapitalertragsteuer mit 25 % unterliegen, soweit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen einen niedrigeren Satz vorsieht (auf Lechner wird nur hingewiesen).

Unter diesen Umständen kann der Verfassungsgerichtshof der Behörde nicht entgegentreten, wenn sie (schon) die Stammfassung des KStG 1988 so deutet, daß ausländische Körperschaften keinen Anspruch auf Rückerstattung der abgezogenen Kapitalertragsteuer hatten. Ist es aber denkmöglich anzunehmen, daß die beschwerdeführende Gesellschaft nach beiden Fassungen des Gesetzes zu Recht Kapitalertragsteuer bezahlt und auch keinen Rückerstattungsanspruch hat, so kann dahingestellt bleiben, ob §21 Abs1 Z1 KStG 1988 überhaupt in der Fassung des AbgabenänderungsG 1989 oder nicht vielmehr - wie die Beschwerde selbst annimmt - mangels einer Veranlagung für 1989 in der Stammfassung anzuwenden ist. Denn gegen die Anwendung der Stammfassung mit dem von der Behörde angenommenen Inhalt bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken und das rückwirkende Inkraftsetzen der - für sich gesehen verfassungsrechtlich ebenso unbedenklichen - Fassung des AbgabenänderungsG 1989 kann angesichts der unterschiedlichen Deutbarkeit der Rechtslage und der gegenteiligen Praxis der Abgabenbehörden nicht als Enttäuschung eines berechtigten Vertrauens der Abgabepflichtigen im Sinne der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (G 228/89 vom 5. Oktober 1989, G283/89 vom 14. März 1990 und B1561/89 vom 29. Juni 1990) gewertet werden. Es muß dem Gesetzgeber freistehen, eine Vorschrift, die unterschiedlich deutbar ist und auch durch die Anwendungspraxis und die Rechtsprechung noch keine (vorläufige) Klärung erfahren hat, durch eine rückwirkende Änderung des Wortlautes in seinem Sinne klarzustellen, auch wenn sich ohne diese Klarstellung vielleicht ein anderes Ergebnis durchgesetzt hätte.

Die Beschwerdevorwürfe sind also unbegründet. Auch sonst ist keine Verletzung eines verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder eine andere vom Verfassungsgerichtshof wahrzunehmende Rechtswidrigkeit hervorgekommen.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

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

Körperschaftsteuer, Rückwirkung, Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes, Vertrauensschutz, Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer, Steuerabzug, Veranlagung (Einkommensteuer), Steuerpflicht (Einkommensteuer)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1991:B1291.1990

Dokumentnummer

JFT_10088983_90B01291_00

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at