



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Plan Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41 - 43, vom 14. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. September 2009 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 für 2005, 2006, 2007, 2008 und Jänner – März 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Betriebsprüfung 2005 bis 2008 wurde vom Finanzamt festgestellt, dass es sich bei der abgabepflichtigen Gesellschaft um einen Liebhabereibetrieb handelt (vgl. BP-Niederschrift vom 3. September 2009, Pkt. 1).

In den Jahren 2005 bis 2009 erhielt die Gesellschaft Zinserträge in folgender Höhe:

Jahr	Zinsen
2005	56.270,86 €
2006	109.949,99 €
2007	125.039,47 €

2008	140.028,51	€
01-03/2009	19.427,50	€
	<hr/>	
	450.716,33	€

Von der Bank wurde dabei keine KEST einbehalten, da die Gesellschaft bzw. deren Rechtsvorgängerin für sämtliche Bankkonten eine KEST-Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG abgegeben hat.

Mit Bescheiden vom 14. September 2009 wurde KEST iHv insgesamt 112.679,08 € vorgeschrieben und auf die BP-Niederschrift vom 3. September 2009, Pkt. 3 verwiesen.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 wurde um Verlängerung der Rechtsmittelfrist ersucht. In der fristgerecht eingereichten Berufung wurde angeführt:

ad) unrichtiger Rechtsgrundlage:

Die KEST wurde gemäß § 95 Abs. 5 Z 2 EStG festgesetzt. Nach § 95 Abs. 5 Z 2 EStG kann die KEST ausnahmsweise dann dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben werden, wenn dieser weiß, dass der Schuldner die einbehaltene KEST nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 95 Abs. 5 Z 2 EStG erfordert also zwei Tatbestandselemente: Zum einen das objektive Element, dass der zum Abzug Verpflichtete die KEST zwar einbehalten, aber nicht abgeführt hat, und zum zweiten das subjektive Element, dass der Empfänger um die Nichtabfuhr der KEST Bescheid weiß und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitgeteilt hat (Jakom/Marschner, EStG-Kommentar⁴, § 95, Rz 38). § 95 Abs. 5 Z 2 EStG betrifft also nur jene Fälle, bei denen die KEST zwar abgezogen, aber nicht an das Finanzamt abgeführt worden ist (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 95, Rz 47). Im vorliegenden Fall wurde von der Berufungswerberin (Bw.) eine KEST-Befreiungserklärung abgegeben. Damit wurde von vornherein keine KEST von der Bank abgezogen, dh. die Zinsen wurden brutto an die Bw. ausgezahlt. Das objektive Tatbestandselement des § 95 Abs. 5 Z 2 EStG - das Einbehalten der KEST - ist damit nicht erfüllt und eine Vorschreibung der KEST nach § 95 Abs. 5 Z 2 EStG bei der Bw. ist nicht zulässig.

ad) unrichtiger rechtlicher Beurteilung:

Zur Begründung wird auf die Stellungnahme vom 1. September 2009, welche der Finanzverwaltung im Rahmen der Betriebsprüfung 2005 bis 2008 zur Kenntnis gebracht wurde, verwiesen und ergänzend vorgebracht:

Die KEST ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Dabei ist zu unterscheiden (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸ § 93, Rz 2):

Vom Wesen und den historischen Wurzeln her gesehen ist die einbehaltene KESt im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar. Der KESt kommt in diesen Fällen nur eine Vorauszahlungswirkung zu.

Eine abschließende Besteuerung bewirkt die KESt im Bereich der Endbesteuerung gemäß § 97 EStG, in bestimmten Fällen der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 EStG sowie bei bestimmten, beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften.

Die Endbesteuerung gilt gemäß § 97 EStG lediglich für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit diese Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen. Nur für die im Gesetz definierten Fälle wirkt der KESt-Abzug als Endbesteuerung. Es wird klargestellt, dass die Bw. keine Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG haben kann. Die Bw. ist nach § 189 Abs. 1 Z 1 UGB rechnungslegungspflichtig. § 7 Abs. 3 KStG normiert, dass alle Einkünfte von Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Die Einkünfte, sofern sie nicht ohnehin Einkünfte iSd § 23 EStG sind, werden somit „transferiert“ und der Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zugerechnet. Die Zurechnungsvorschrift des § 7 Abs. 3 KStG schafft für rechnungslegungspflichtige Körperschaften einen eigenständigen Einkommensbegriff (vgl. Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, § 7, Rz 163). Die Bw. hat demnach lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und keine aus Kapitalvermögen. Da es sich auch um keine natürliche Person handelt und diese nicht beschränkt steuerpflichtig ist, liegt keine endbesteuernde Wirkung der KESt vor.

Bei der Bw. wurde durch die Betriebsprüfung das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes festgestellt. Wenn die Tätigkeit der Bw. von der Finanzverwaltung als Liebhaberei eingestuft wird, so liegt keine steuerliche Einkunftsquelle vor. Von einer voluptuarhaften einkommensneutralen Tätigkeit kann und darf nur gesprochen werden, wenn die Tätigkeit erwerbswirtschaftlich untypisch verläuft und daher objektiv ertragsungeeignet ist (Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, S 232). Die Feststellung der Liebhabereieigenschaft des Betriebes einer Kapitalgesellschaft entlässt das „Einkommen“ dieses Betriebes aus der Steuerpflicht (Körperschaftsteuerprotokolle, ÖStZ 2003/11). Bei den Zinserträgen der Bw. handelt es sich um betrieblich erwirtschaftete Zinserträge, die im Bereich des Liebhabereibetriebes angefallen sind. Dass die Zinsen keine eigene Einkunftsquelle (keinen Teilbetrieb oder Ähnliches) darstellen, sondern dem Liebhabereibetrieb der Bw. zuzurechnen sind, wird von der Finanzverwaltung nicht angezweifelt (BP-Besprechungsprogramm vom 3. September 2009, Pkt. 3). Damit kann für die Zinseinkünfte keine andere Beurteilung gelten als für den gesamten Betrieb der Bw.. Wird nun

dieser Betrieb als „Liebhaberei“ und dessen Verluste steuerlich nicht anerkannt, so gilt dies in gleicher Weise auf die voluptuarhaft erwirtschafteten Gewinne aus Bankeinlagen. Mit der Annahme der Liebhaberei ist die einkommensteuerneutrale Wirkung aller Einnahmen und Ausgaben im Körperschaft- sowie im Einkommensteuerbereich verbunden. Die Verluste sind nicht zu berücksichtigen, allenfalls (ausnahmsweise) anfallende Gewinne sind unbeachtlich (Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, S 246). Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die gesamte Tätigkeit der Bw. als Liebhaberei qualifiziert und dabei festgestellt, dass die Zinserträge im Rahmen dieser Liebhabereitätigkeit erwirtschaftet werden. Diese Zinsen sollten dann nach Ansicht der Betriebsprüfung der Besteuerung unterworfen werden, aber die Gesamtergebnisse (worin die Zinsen ja enthalten sind) werden als steuerlich unbeachtliche Verlustquelle beurteilt.

Für die Beurteilung einer Einkunftsquelle nach Maßgabe der Liebhabereigrundsätze sind endbesteuerte Kapitalerträge heranzuziehen (EStR Rz 7818; Jakom/Marschner, EStG-Kommentar⁴, § 97, Rz 31). Somit sind die Zinserträge der Bw. hinsichtlich der Frage, ob ein Gesamtüberschuss oder -verlust vorliegt, als Beurteilungskriterium zu beachten. Wie selbst die Finanzverwaltung im BP-Besprechungsprogramm (Pkt. 3, S 5 unten) ausführt, stellen diese Verweise „im Übrigen grundsätzlich nur klar, dass auch endbesteuerte Kapitalerträge als Einnahmen eines Liebhabereibetriebes zu berücksichtigen sind“. Nicht aber lässt sich daraus, wie die Betriebsprüfung weiter argumentiert, schließen, dass damit bei einem Liebhabereibetrieb eindeutig endbesteuerte Kapitalerträge möglich seien. Vielmehr muss zuerst grundsätzlich nach § 97 EStG geklärt werden, in welchem Bereich sich die Bw. befindet. Erst danach kann entschieden werden, ob für diesen Bereich die Endbesteuerung überhaupt greift. Bei einem Liebhabereibetrieb, der grundsätzlich als rechnungslegungspflichtige Körperschaft nur Einkünfte aus § 23 EStG erzielen und damit die Endbesteuerung nach § 97 EStG nicht zur Anwendung kommen kann, greift auch bei dessen Kapitalerträgen nicht die endbesteuernde Wirkung, sondern ist die KESt eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Da der gesamte Betrieb der Bw. als Liebhaberei (worin die Zinsen unweigerlich hinzuzurechnen sind) und damit als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle qualifiziert wird, gilt dies auch für die Zinsen. Diese unterliegen damit nicht der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und somit nicht der KESt als Erhebungsform dieser Steuern.

Wie nun hinreichend dargelegt wurde, sind die Kapitalerträge der Bw. nicht endbesteuert. Die KESt auf Zinserträge aus Bankguthaben ist daher lediglich eine Vorauszahlung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (Doralt/Kirchmayr, EStG⁶, § 93, Rz 2).

Damit ist die KESt nur von jenen Steuerpflichtigen zu leisten, die steuerlich relevante Einkünfte erzielen. Wenn ein Voluptuarbetrieb nicht der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

unterliegt, schließt dies schon begrifflich die KEST als Erhebungsform dieser Steuern mit ein. Wenn die Finanzverwaltung bei der Bw. von Liebhaberei und damit von steuerlich nicht relevanten Einkünften ausgeht, kann es zu keiner Körperschaftsteuerpflicht für den gesamten Betrieb - also auch für die Zinsen - kommen. Es spielt dabei keine Rolle, in welcher Erhebungsform die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abzuführen ist. Allenfalls getätigte Vorauszahlung an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (eben auch in der Form als KEST) sind daher bei endgültiger Einstufung als Liebhaberei rückzuerstatten. Gleiches gilt beispielsweise auch für Steuerbegünstigungen, die ein Liebhabereibetrieb erhalten hat. Diese sind bei endgültiger Einstufung als Liebhabereibetrieb zurückzuerstatten. Konsequenterweise ist eine eingehobene Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (auch in Form der KEST) zurückzuerstatten.

ad) Anträge auf Rückerstattung der KEST für die Jahre 2005 bis 2009 iHv insgesamt 112.679,08 € gemäß §§ 240, 241 BAO

Am Ende der Berufungsschrift wurde die Rückerstattung von zu Unrecht eingehobener KEST begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw. als Empfängerin von Kapitalerträgen die Kapitalertragsteuer (KESt) vorzuschreiben ist oder nicht.

§ 94 EStG regelt die Befreiung von der KESt. Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3 EStG) hat keine KESt abzuziehen:

Z 5: Bei Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3, deren Empfänger keine natürliche Person ist, unter folgender Voraussetzung:

Der Empfänger erklärt dem zum Abzug Verpflichteten bei Nachweis seiner Identität schriftlich, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes (§ 2 Abs. 5 des KStG 1988) zu erfassen sind (Befreiungserklärung).

Gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG ist die KESt dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

ad) Berufungseinwendungen hinsichtlich unrichtiger Rechtsgrundlage

Zutreffend wurde angeführt, dass in den angefochtenen Bescheiden die KESt gemäß § 95 Abs. 5 Z 2 EStG festgesetzt wurde.

Aus der Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 3. September 2009 ergibt sich unter Pkt. 3 zweifelsfrei, dass die Vorschreibung der KEST auf § 95 Abs. 5 Z 1 EStG beruht. Im Zuge der Bescheidausfertigung wurde offenbar Z 2 leg. cit. irrtümlich angeführt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates macht dies den angefochtenen Bescheid jedoch nicht rechtswidrig, da die Anführung der gesetzlichen Bestimmung nicht Spruchbestandteil ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁴, § 198, Tz 21).

Der Tatbestand des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG erfordert lediglich abstrakt und objektiv, dass die KEST nicht vorschriftsmäßig gekürzt wurde. Eine Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge kommt auch dann in Betracht, wenn dieser den Abzugsverpflichteten zum Unterlassen des KEST-Abzuges veranlasst hat (vgl. Jakom/Maschner, EStG-Kommentar⁴, § 95, Rz 37). Dies ist auch dann der Fall, wenn die Voraussetzungen für eine ursprünglich abgegebene Befreiungserklärung wegfallen und der Verpflichtung zur Abgabe einer Widerrufserklärung nicht entsprochen wird.

ad) Berufungseinwendungen hinsichtlich unrichtiger rechtlicher Beurteilung

Unstrittig ist, dass die Betriebsprüfung die Tätigkeit der Bw. ab dem Jahr 2005 als Liebhaberei beurteilte (vgl. BP-Niederschrift vom 3. September 2009, Pkt. 1).

Nach der Rechtsprechung kann auch eine der Körperschaftsteuer unterliegende Gesellschaft als sogenannte Liebhaberei angesehen werden (vgl. VwGH 20.10.2009, 2007/13/0029). Mit der Feststellung der Liebhaberei liegt eine Betriebsaufgabe iSd. § 24 EStG vor (vgl. UFS 6. April 2004, RV/0247-F/03).

Somit ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ab 1. Jänner 2005 das zwingende gesetzliche Erfordernis für die Befreiung der KEST – nämlich, *dass Zinserträge als Betriebseinnahmen eines **Betriebes** zu erfassen sind* – zweifelsfrei nicht mehr gegeben.

Die KEST-Befreiungserklärung war daher ab diesem Zeitpunkt (mangels Vorliegen eines Betriebes) nicht mehr zulässig.

Es erübrigt sich daher, mit den umfangreichen Berufungsausführungen, wonach bei Liebhaberei die Zinsen nicht der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer unterlägen und somit die KEST nicht als Erhebungsform dieser Steuern in Frage käme, auseinanderzusetzen.

Die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates findet sich auch in der Fachliteratur wieder: Für im Rahmen der Vermögensverwaltung erzielte Kapitalerträge kann mangels Vorliegen eines Betriebes keine Befreiungserklärung abgegeben werden (vgl. Marie-Ann Mamut in Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, § 5, Tz 141). Kapitaleinkünfte müssen

einem Betrieb zuordenbar sein. Nur dann kann eine sogenannte Befreiungserklärung abgegeben werden (vgl. Renner in ÖStZ 2008, 431).

Unter Berücksichtigung aller Umstände gelangt der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass das Finanzamt die KEST der Bw. als Empfängerin der Kapitalerträge zu Recht vorgeschrieben hat.

ad) Antrag auf Rückerstattung der KEST

Der Unabhängige Finanzsenat hatte ausschließlich über die Berufung gegen die Bescheide betreffend der Festsetzung von Kapitalertragsteuer zu entscheiden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. März 2012