



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0005-S/03

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IS, S-Stadt, vertreten durch Straub + Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, 5301 Eugendorf, Nordstraße 4, vom 14. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 15. Mai 2002 betreffend Antrag gemäß

§ 240 Abs. 3 auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer wie folgt entschieden:

Die Berufung wird **als unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen von 17. April 2002 beantragte die IS die Rückerstattung der Kapitalsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO. Sie führte aus ein gemäß § 5 Z 6 KStG gemeinnütziger Verein zu sein. Der Vereinszweck werde im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, der /die unentbehrliche/n Hilfsbetrieb/e gemäß § 45 Abs. 2 BAO und der/die entbehrliche/n Hilfsbetrieb/e gemäß § 45 Abs. 1 BAO umfasse, erfüllt. Notwendiges Betriebsvermögen seien Geldeinlagen bzw. Wertpapierdepots beim Bankhaus C-AG. Von den zugeflossenen Kapitalerträgen sei in der Vergangenheit vom genannten Kreditinstitut Kapitalertragsteuer durch Abzug einbehalten worden. Diesbezüglich werde eine Aufstellung beigelegt, die KEST-Beträge für den Zeitraum Jänner 2000 bis März 2002 umfasse.

Die gegenständlichen Kapitalerträge seien Betriebseinnahmen, die gemäß § 94 Z 5 EStG von der Kapitalertragsteuer befreit seien. Es werde daher die Rückerstattung dieser einbehaltenen Kapitalertragsteuern von zusammen € 14.418,82 (ATS 198.407,27) beantragt.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 15. Mai 2002 abgewiesen. Die Abgabenbehörde erster Instanz führte aus, dass nach § 94 Z 5 EStG bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen eine Befreiungserklärung beim Kreditinstitut abgegeben werden könne, wenn die Zinsen zu den Betriebseinnahmen des Betriebes gehören. Werde jedoch die Abgabe der Befreiungserklärung verabsäumt, so werde die entrichtete Kapitalertragsteuer bei körperschaftsteuerpflichtigen Betrieben im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer angerechnet. Bei unentbehrlichen Hilfsbetrieben, die gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind und daher nicht zu dieser veranlagt werden, führe die Nichtabgabe einer Befreiungserklärung zur endgültigen Belastung mit Kapitalertragsteuer.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wird ergänzend vorgebracht, dass die Tatsache, dass die Nichtabgabe einer Befreiungserklärung bei unentbehrlichen Hilfsbetrieben zur endgültigen Belastung mit Körperschaftsteuer führe, eindeutig dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspreche. Man müsse nur bedenken, dass nicht gemeinnützige, verlusterzielende Betriebe gewerblicher Art jedenfalls eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer erfahren. Die gegenständlichen Kapitalerträge seien Betriebseinnahmen, die gemäß § 94 Z 4 EStG von der Kapitalertragsteuer befreit sind. Es werde daher die Rückerstattung nach § 240 BAO beantragt.

Das Finanzamt verzichtete auf die Herausgabe einer Berufungsverentscheidung und legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Körperschaftsteuer darstellt. Berufungsantrag ist die Rückerstattung der entrichteten Kapitalertragsteuer von zusammen € 14.418,82 für die Jahre 2000 bis 2002. Es ist daher primär zu prüfen, ob im vorliegenden Fall eine Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gem. § 240 Abs. 3 BAO erfolgen kann:

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist der Abfuhrpflichtige bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahrs auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Nach § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gem. Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege einer Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Falle eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

Es ist daher gleichsam als Vorfrage zu klären, ob es sich im Gegenstandsfall bei der einbehaltenen Kapitalertragsteuer um zu Unrecht einbehaltene Beträge gem. § 240 Abs. 1 BAO handelt. Zu Unrecht einbehaltene Beträge sind nach Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2488, solche, „die entgegen der Gesetzeslage, also unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten“ worden sind.

Dabei ist davon auszugehen, dass gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet ist. Gemäß § 95 Abs. 4 leg. cit. hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. § 96 EStG regelt schließlich die Zeiträume, innerhalb derer die Kapitalertragsteuer abzuführen ist.

Der Abfuhrpflichtige muss „im objektiven Sinn“ zu Unrecht einbehalten haben, um den Tatbestand des § 240 Abs. 3 BAO erfüllt zu haben. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.10.1994, 94/15/0094, geht dazu hervor, das § 240 Abs. 3 BAO nur den Rechtsschutz bietet, um ein Fehlverhalten des Abfuhrpflichtigen dem Gläubiger der Kapitalerträge gegenüber korrigieren zu können. Damit dieses Fehlverhalten vorliegt, muss der Abfuhrpflichtige im objektiven Sinn zu Unrecht einbehalten haben. Das kann nach dem zitierten Erkenntnis nur dann der Fall sein, wenn der Abfuhrpflichtige zuviel einbehalten hat.

Angewendet auf den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass die abfuhrpflichtige Bank (nur) dann Kapitalertragsteuer zu unrecht einbehalten hätte, wenn sie zuviel Kapitalertragsteuer als den jeweiligen Kapitalerträgen entspräche, abgezogen bzw. einbehalten hätte.

Dass den Banken bei Abzug der Kapitalertragsteuer eine administrative Hilfsfunktion für die Abgabenbehörde zukommt, ist unbestritten. Aus § 95 Abs. 3 und 4 EStG 1988 ergibt sich die Verpflichtung dazu.

Gemäß § 94 Z 5 lit. a leg. cit. hat der zum Abzug Verpflichtete bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn deren Empfänger keine natürliche Person ist, unter der Voraussetzung, dass der Empfänger dem zum Abzug Verpflichteten bei Nachweis seiner Identität schriftlich erklärt, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind („Befreiungserklärung“). Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber bewirken, dass der Abzugspflichtige nur bei Abgabe einer Befreiungserklärung keine Kapitalertragsteuer abziehen solle.

Für den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass das abzugspflichtige Kreditinstitut nur dann zu Unrecht iSd. § 240 BAO gehandelt hätte, wenn eine Befreiungserklärung für die betroffenen Zeiträume vorgelegen wäre, diese aber nicht beachtet hätte. Da dies aber unbestritten nicht der Fall war (eine entsprechende Befreiungserklärung wurde erst für spätere Zeiträume vorgelegt), kann somit nicht von zu Unrecht einbehaltenen Abgaben gesprochen werden, die zu einer Maßnahme nach § 240 Abs. 1 und 3 BAO führen könnten.

Diese Beurteilung stützt sich auf herrschende Lehre und Rechtsprechung. Schon Stoll, BAO, Handbuch, Wien 1980, Seite 601, führt aus, dass dem Konzept des Rückzahlungsregimes nach § 240 BAO die ganz allgemeine Regel entnommen werden könne, dass Mängel des für die Rückzahlung entscheidenden Titels nicht im Rückzahlungsverfahren geheilt werden können. Das heißt für den Gegenstandsfall, dass Mängel bei Abgabe der Befreiungserklärung bzw. eine überhaupt fehlende Befreiungserklärung nicht im Rückzahlungsverfahren saniert werden können, die beantragte Rückzahlung im Gegenstandsfall somit nicht möglich ist. Stoll führt weiters aus, dass das Rückzahlungsverfahren nach § 240 BAO nur dann abzuführen ist, wenn kein sonstiger die Rückzahlung auslösender Akt vorzugehen hat. An dieser Voraussetzung fehlt es im vorliegenden Fall, weil es sich hier um eine (vorgelagerte) Befreiungserklärung handelt, die – so sie zeitgerecht vorgelegt wird – einen Abzug der Kapitalertragsteuer verhindert. Wenn das Gesetz aber den Modus der Befreiungserklärung vorsieht, kann das Rückzahlungsverfahren gem. § 240 BAO nicht abgeführt werden.

Auch Ritz führt unter diversen Verweisen im BAO-Kommentar, 3. Auflage, TZ 13 zu § 240, aus, dass § 240 Abs. 3 nicht anwendbar sei, wenn die Einbehaltung aufgrund einer (wenn auch rechtswidrigen) Verordnung zu erfolgen hatte. Im Größenschluss dazu ist zu folgern, dass, wenn die Bestimmung schon dann nicht anwendbar ist, wenn die Einbehaltung aufgrund einer sogar rechtswidrigen Verordnung erfolgte, diese Bestimmung erst recht nicht anwendbar ist, wenn die Einbehaltung aufgrund einer (nicht rechtswidrigen) Norm, hier des § 94 Z 5 lit. a iVm § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 erfolgte.

Was die Rechtsprechung betrifft, so ist insbesondere auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.6.2005, 2001/13/0130, zu verweisen, in dem der Gerichtshof bei gleichem Sachverhalt ausdrücklich festgehalten hat, dass die einzige Möglichkeit, die Kapitalertragsteuer zu vermeiden für den Rechtsträger in der Abgabe einer Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG bestehe.

Diese Rechtslage hat sich erst durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 (BGBl. I 161/2005) geändert. Nach den damit vorgenommenen Änderungen des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes sind Kapitalerträge von unentbehrlichen Hilfsbetrieben explizit von der Steuerpflicht ausgenommen bzw. besteht nunmehr ein Rückerstattungsanspruch unabhängig von einer Befreiungserklärung (§ 94 Z 6 lit. c EStG 1988). Nach der Inkrafttretensbestimmung kommt diese Regelung jedoch erst für Veranlagungen ab dem Jahr 2006 zur Anwendung.

Auf den Gegenstandsfall bezogen war daher die alte Rechtslage anzuwenden: Mangels Vorliegens von zu Unrecht einbehalteten Beträgen konnte eine Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 demnach nicht erfolgen. Ein Behandeln der aufgeworfenen Frage der Steuerpflicht ist obsolet. Wie oben ausgeführt setzte die abzugspflichtige Bank beim Abzug der Kapitalertragsteuer kein Fehlverhalten. Aus den anzuwendenden Normen der §§ 93 bis 96 EStG ist nur ersichtlich, dass der Abzugspflichtige die Kapitalertragsteuer im entsprechenden Prozentsatz zum Kapitalertrag innerhalb bestimmter Zeiträume an das Finanzamt abzuführen hat. Eine Pflicht zu überprüfen, ob die Kapitalerträge etwa zu steuerfreien Einkünften führten, ist aus dem Gesetz nicht ersichtlich.

Da der Bank für die betreffenden Jahre keine Befreiungserklärung vorgelegen ist, war sie zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Das Kreditinstitut hat kein Verhalten gesetzt, das eine Anwendung des § 240 BAO rechtfertigen würde.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 13. November 2009