



GZ. RV/2259-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. bezeichnet) ist ein gemeinnütziger Verein im Sinne der §§ 34 ff BAO.

Mit Schriftsatz vom 21. Februar 2001 beantragte der Bw. gestützt auf die Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO die Rückerstattung folgender, nach Ansicht des Bw. zu Unrecht einbehaltener, Kapitalertragsteuer:

1996:	348.693,83 S
1997:	411.240,84 S
1998:	399.971,38 S
1999:	439.658,92 S
2000:	341.908,23 S

-----  
**Summe 1,941.473,20 S**

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. als gemeinnütziger Verein mit Einkünften, bei denen die Steuer durch den Steuerabzug erhoben wird, gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig sei.

Zur Finanzierung der laufenden Aufwendungen sowie zur Absicherung derselben besitze der Bw. einige Bankkonten sowie ein Depot. Die vereinnahmten Zinserträge daraus seien dem vom Bw. betriebenen unentbehrlichen Hilfsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO zuzurechnen und stellten demnach Einnahmen eines inländischen Betriebes dar.

Auf Grund der irrtümlich nicht erfolgten Abgabe einer Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG 1988 sei jedoch von den Zinserträgen ein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen und nur der verminderte Betrag gutgeschrieben worden.

Wie der Bw. zudem argumentierte, dienten die angesprochenen Bankkonten sowie das Depot ausschließlich betrieblichen Zwecken, nämlich der Risikovorsorge und Absicherung. Die daraus resultierenden Zinserträge stellten daher nach Auffassung des Bw. Betriebseinnahmen dar. Da aber diese Mittel dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines gewidmet und auch objektiv zur Verwendung betrieblicher Zwecke geeignet seien, liege jedenfalls Betriebsvermögenseigenschaft vor.

Zufolge den weiteren Ausführungen des Bw. normiere § 45 Abs. 2 BAO, dass die Abgabepflicht hinsichtlich des unentbehrlichen Hilfsbetriebes entfalle. Auf Grund der generellen Befreiung von der Abgabepflicht ergebe sich daher, dass gemeinnützige Vereine im Bereich der Zweckverwirklichungsbetriebe auch von einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit seien.

Abschließend ersuchte der Bw., die seiner Meinung nach zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer für 1996 bis 2000 antragsgemäß zu erstatten.

Das Rückerstattungsansuchen wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 19. März 2001 abgewiesen. Die Abweisung der beantragten Rückerstattung der Kapitalertragsteuer nach § 240 Abs. 3 BAO begründete die Behörde dahingehend, dass die Anwendung der Gesetzesstelle die zu Unrecht erfolgte Einbehaltung der Abgabe voraussetze.

Der Abzug der Kapitalertragsteuer sei jedoch gegenständlich zu Recht von der Bank vorgenommen worden. Zinserträge, die zu einem Betriebsvermögen gehörten, seien nämlich gemäß § 94 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Kapitalertragsteuer nur dann befreit, wenn bei der Bank eine Befreiungserklärung abgegeben worden sei.

Mangels Vorlage einer solchen Kapitalertragsteuerbefreiungserklärung an die Bank sei jedoch die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer gegenständlich zu Recht erfolgt. Eine Anwendung des § 240 Abs. 3 BAO sei somit ausgeschlossen und eine Rückerstattung nicht vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 29. März 2001 berief der Bw. gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 2000 gemäß § 240 Abs. 3 BAO und beantragte dessen Aufhebung.

Begründend führte der Bw. die folgenden Argumente ins Treffen:

Dem Bw. komme der Gemeinnützigkeitsstatus der §§ 34 ff BAO zu. Die in Rede stehenden Zinserträge seien dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zugeordnet. Diesbezüglich normiere § 45 Abs. 2 BAO ausdrücklich, dass die Abgabepflicht hinsichtlich des unentbehrlichen Hilfsbetriebes entfalle. Auf Grund dieser nach Ansicht des Bw. generellen Befreiung von der Abgabepflicht ergebe sich aber, dass damit Zweckverwirklichungsbetriebe eines gemeinnützigen Vereines auch von einer etwaigen beschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit seien. Die Bestimmung des § 45 Abs. 2 BAO befreie nach Auffassung des Bw. von der Abgabepflicht als solcher und nicht nur von der unbeschränkten Steuerpflicht.

Wie der Bw. weiters betonte, entspreche diese Sichtweise auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. So habe der Gerichtshof im Rahmen des zur Zahl 94/13/0018 ergangenen Erkenntnisses vom 28. April 1999 betreffend eine Gesellschaft, der auf Basis einer sondergesetzlichen Regelung eine Abgabenbefreiung zukam, ausgesprochen, dass eine umfassende Abgabenbefreiung über die in § 5 KStG 1988 vorgesehenen Befreiungen von der Körperschaftsteuerpflicht hinaus gehe.

Wende man die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes nun auf den Berufungsfall an, so komme man zu dem Ergebnis, dass der Bw. mit seinem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO umfassend von der Abgabepflicht befreit sei. Der Grundtatbestand des KStG könne daher keine Rechtswirksamkeit entfalten. Daher könnten auch die Bestimmungen, mit denen die Steuerpflicht im Körperschaftsteuergesetz normiert sei, nicht angewendet werden.

Wenn aber der Bw. mit seinem unentbehrlichen Hilfsbetrieb von der Körperschaftsteuerpflicht ohne Einschränkung befreit sei, so unterliege er nach Maßgabe der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht der Kapitalertragsteuer, da diese eine besondere

Erhebungsart der Körperschaftsteuer darstelle. Es könne daher durch das bloße Zufließen kein Steuertatbestand begründet werden.

Abschließend kam der Bw. daher zu dem Ergebnis, dass die Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zu Unrecht einbehalten worden sei.

In der Folge erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2001, im Rahmen welcher das Finanzamt unter Verweis auf die diesbezüglich relevanten Gesetzesbestimmungen davon ausging, dass der Bw. mit den im Bereich des unentbehrlichen Hilfsbetriebes erzielten, steuerabzugspflichtigen Zinserträgen nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliege, weswegen die Einbehaltung der in Rede stehenden Kapitalertragsteuer durch die Bank rechtmäßig erfolgt sei.

Da aber der Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO zufolge eine Erstattung der entrichteten Kapitalertragsteuer nur für zu Unrecht einbehaltene Beträge möglich sei, habe ein Rückerstattungsverfahren nach Ansicht der Behörde nicht zu erfolgen.

Wie die Behörde außerdem festhielt, komme der Bestimmung des § 94 Z 5 EStG 1988, wonach Körperschaften hinsichtlich der Kapitalerträge aus Geldeinlagen bei Banken erklären könnten, dass diese als Betriebseinnahmen zu erfassen seien, schon deswegen keine Relevanz zu, als gegenständlich keine so genannte Befreiungserklärung abgegeben worden sei.

In weiterer Folge stellte der Bw. einen mit 11. Juni 2001 datierten Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Rahmen dessen wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und dem Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer von insgesamt 1,941.473,20 S stattzugeben.

Begründend verwies der Bw. auf die bereits im Berufungsschriftsatz vom 29. März 2001 vorgebrachten Ausführungen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Den Gegenstand des Berufungsverfahrens bildet die Klärung der Frage, ob einem gemeinnützigen Verein im Sinne der §§ 34 ff BAO, welcher im Rahmen seines unentbehrlichen Hilfsbetriebes (§ 45 Abs. 2 BAO) abzugspflichtige Kapitalerträge erzielt hat,

die Rückerstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer nach § 240 Abs. 3 BAO zu gewähren ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 21/1995 sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, unbeschränkt steuerpflichtig.

Als Körperschaften gelten demnach:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Aus der vorgenannten Bestimmung ergibt sich zunächst, dass Vereine - die als sonstige juristische Personen des privaten Rechts gelten - grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, falls deren Geschäftsleitung oder Sitz im Inland liegt.

Die Bestimmung des § 5 KStG 1988 sieht nun unter bestimmten Voraussetzungen Befreiungen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vor.

Zufolge § 5 Z 6 KStG 1988 in der hier maßgebenden Fassung sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient.

Eine Körperschaft verfolgt gemäß § 35 BAO dann gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer Förderung der Allgemeinheit darauf gerichtet ist, dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet zu nützen.

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass der gegenständliche Verein den Gemeinnützigkeitstatbestand der §§ 34 ff erfüllt und daher gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit ist. Unbestritten ist weiters, dass der Bw. im Rahmen des zur

Erreichung des Vereinszweckes betriebenen unentbehrlichen Hilfsbetriebes inländische Kapitalerträge aus Bankkonten bzw. Depots bezogen hat, von denen bei der Auszahlung Kapitalertragsteuer einbehalten wurde.

Gemäß § 31 BAO ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32) hinausgeht.

Diesbezüglich normiert § 45 Abs. 2 BAO, dass die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.
- b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.
- c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

Unterhält demnach eine Körperschaft, auf welche die begünstigenden Bestimmungen der §§ 34 ff BAO anzuwenden sind, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO, so entfällt gemäß § 45 Abs. 2 BAO auch die Abgabepflicht hinsichtlich dessen, wenn sich dieser als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in der für den Streitfall geltenden Fassung des BGBl. Nr. 21/1995 sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2 (somit auch juristische Personen des privaten Rechts), soweit sie nach § 5 oder anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig.

Die Befreiungen des § 5 KStG 1988 beziehen sich demnach nur auf die unbeschränkte Steuerpflicht, während eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit bestimmten Kapitalerträgen dadurch nicht ausgeschlossen ist (siehe Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, Seite 309).

Nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung erstreckt sich die Steuerpflicht u.a. bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

Für den Berufsfall bedeutet dies das Folgende:

Wie bereits ausgeführt wurde, ist der Bw. als gemeinnütziger Verein gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Die im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes erzielten Einnahmen unterliegen gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 in Verbindung mit § 45 Abs. 2 BAO ebenfalls nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Strittig ist nun, ob die Befreiungsbestimmung des § 45 Abs. 2 BAO dazu führt, dass der Bw. hinsichtlich der dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zurechenbaren Zinseinkünfte auch nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988 (steuerabzugspflichtige Einkünfte) unterliegt.

Soweit der Bw. meint, aus der Bestimmung des § 45 Abs. 2 BAO, wonach die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, die zwingende Folge einer gänzlichen Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht schlechthin herauslesen zu können, so übersieht er, dass die §§ 34 ff BAO selbst nicht Abgabenbegünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke gewähren, sondern bloß die Bedingungen umschreiben, die erfüllt sein müssen, wenn Abgabenvorschriften Begünstigungen vorsehen (vgl dazu Stoll, BAO - Kommentar, Band 2, Stand: 1994, Seite 430 zu § 34 BAO).

So normiert vielmehr erst das KStG 1988 in § 5 Z 6 die Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht hinsichtlich gemeinnütziger Vereine, während § 1 Abs. 3 Z 3 leg. cit. bei Vorliegen einer derartigen Befreiung wiederum ausdrücklich eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorsieht.

Wenn daher die letztgenannte Bestimmung dazu führt, dass ein gemeinnütziger Verein mit den steuerabzugspflichtigen Einkünften nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig ist, so unterliegt dieser der Steuerpflicht auch hinsichtlich der im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes bezogenen Kapitalerträge.

Unter diesem Gesichtspunkt geht der vom Bw. ins Treffen geführte Verweis auf das zur Rechtslage der Urfassung des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1999, 94/13/0018, ins Leere, in dem der Gerichtshof die Auffassung vertrat, dass von der beschränkten Steuerpflicht nur jene Körperschaften betroffen

sind, die nach § 5 KStG von der „unbeschränkten Steuerpflicht“ befreit sind, nicht aber solche, die aufgrund anderer Gesetze generell befreit sind.

Wie bereits im Vorigen ausgeführt, begründet im Berufungsfall gerade die Regelung des § 5 Z 6 KStG die Befreiung des Bw. von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, woraus jedoch die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG resultiert.

Nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 bezieht sich die beschränkte Steuerpflicht ausdrücklich auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch den Steuerabzug erhoben wird (vgl. VwGH 28.4.1999, 94/13/0018).

Zufolge der Bestimmung des § 93 Abs. 1 KStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 in der Fassung des Berufungszeitraumes liegen inländische Kapitalerträge dann vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

- a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.
- b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.

Zufolge § 93 Abs. 3 KStG 1988 in der berufungsgegenständlichen Fassung sind Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren Kapitalerträge aus

1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,
2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schillingwährung begeben wurden,
3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen,
4. Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3 und aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2 und 3 bestehen, und



5. Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 25 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz 1963, § 42 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz 1993).

Nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 201/1996 ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.
2. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) die kuponanzahlende Stelle. Kuponanzahlende Stelle ist
  - das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
  - der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt.
3. Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 gewährt.

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat der Bw. in den Berufungsjahren im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes Kapitalerträge im Sinne des § 93 EStG 1988 (Zinserträge aus Bankkonten sowie aus einem Bankdepot) und daher auf Grund der oben dargestellten Rechtslage dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte erzielt, mit welchen der Bw. nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 leg. cit. der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

Die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer für die in den Jahren 1996 bis 2000 erzielten Zinserträge wurden daher von der Bank schon aus diesem Grund zu Recht vorgenommen.

Soweit der Bw. im Berufungsschriftsatz ausdrücklich festhält, dass gegenständlich keine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 abgegeben worden sei, ist Folgendes zu bemerken:

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3, deren Empfänger keine natürliche Person ist, unter folgenden Voraussetzungen keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

- a) 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 Körperschaftsteuergesetzes 1988) zu erfassen sind (Befreiungserklärung).
- b) Der Empfänger leitet eine Gleichschrift der Befreiungserklärung unter Angabe seiner Steuernummer im Wege des zum Abzug Verpflichteten dem zuständigen Finanzamt zu.

c) Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 sind das Wertpapier und der Kupon auf dem Depot eines Kreditinstitutes hinterlegt.

Auf Grund der Bestimmung des § 94 Z 5 EStG 1988 können demnach Körperschaften für bestimmte Kapitalerträge erklären, dass sie als Betriebseinnahmen eines Betriebes zu erfassen sind. Diese Befreiungserklärung hat zur Folge, dass der zum Abzug Verpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen hat.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass auch gemäß § 34 ff BAO begünstigte Rechtsträger Befreiungserklärungen für derartige Zinserträge abgeben können, wenn sie als Betriebseinnahmen eines Geschäftsbetriebes zu erfassen sind.

Zu den Betrieben im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 zählen nämlich Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, gleichgültig, ob sie unentbehrliche Hilfsbetriebe nach § 45 Abs. 2 BAO darstellen (vgl. Paukowitsch, FJ 1989, Seite 169).

Dabei ist zu beachten, dass die erwähnte Befreiung erst mit dem Vorliegen der gesamten, unter § 94 Z 5 lit. a bis lit. c angeführten Umstände beginnt.

Weil aber im Berufungsfall keine derartige Befreiungserklärung abgegeben wurde, erfolgte die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 2000 durch die Bank auch aus diesem Grund rechtmäßig.

Dass die Befreiungserklärung, die auch für Einnahmen aus Hilfsbetrieben abgegeben werden kann, entweder verspätet oder aus anderen Gründen nicht vorlag, ist für die Rechtmäßigkeit der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht erheblich.

Im Übrigen ist klarstellend festzuhalten, dass mit dieser Befreiung lediglich der sonst zum Abzug Verpflichtete befreit wird, Kapitalertragsteuer abzuziehen und abzuführen. Die Befreiung von der Kapitalertragsteuer ist jedoch eine Befreiung eigener Art und bedeutet nicht gleichzeitig eine Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge schlechthin (siehe dazu VwGH 27.3.2002, 96/13/0073).

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung kann der Abgabepflichtige bei Abgaben, die für seine Rechnung ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen, soweit nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist.

Im Übrigen gilt gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Die im gegenständlichen Fall vorliegende beschränkte Steuerpflicht des Vereines führt jedoch zu keiner Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte, sodass die Kapitalertragsteuer abzuführen ist und trotz fehlender unbeschränkter Steuerpflicht nicht im Veranlagungsweg erstattet werden kann (siehe dazu erneut VwGH 27.3.2002, 96/13/0073).

Die Körperschaftsteuer ist vielmehr gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 mit dem vorgenommenen Steuerabzug abgegolten.

Auf Grund der vorigen Ausführungen ergibt sich daher zusammenfassend, dass der Bw. mit den im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes erzielten steuerabzugspflichtigen Zinserträgen nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und außerdem gegenständliche keine Befreiungserklärung abgegeben wurde, weshalb die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer durch die Bank rechtmäßig erfolgte.

Da jedoch nach § 240 Abs. 3 BAO eine Erstattung der entrichteten Kapitalertragsteuer nur für zu Unrecht einbehaltene Beträge möglich ist, kommt ein Rückerstattungsverfahren nach der genannten Bestimmung im Berufungsfall nicht zum Tragen.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 9. Dezember 2004