



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 über die Berufungen des K-Vereins, vertreten durch die BG Treuhand-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, betreffend Abweisung der Ansuchen auf Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 bzw. für das Jahr 2002 nach der am 27. Jänner 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der beschwerdeführende K-Verein verfolgt die Förderung gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreiter gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke. Hinsichtlich der erzielten Kapitalerträge wurden mit 24. bzw. 25. September 2002 und 10. Februar 2003 datierte KeSt-Freistellungserklärungen gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 abgegeben. Mit jeweils mit 24. September 2002 datierten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2001 sowie mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 vom 14. März 2003 wurde die Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuer im Betrag von 49.097,30 S (1997), 40.807,85 S (1998), 36.056,69 S (1999), 42.987,97 S (2000) und 35.560,37 S (2001) bzw. 1.338,13 € (2002) beantragt.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2003 wies das Finanzamt das Ansuchen betreffend „Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2001“ mit der Begründung, dass bei gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieben die

Nichtabgabe einer Befreiungserklärung zur endgültigen Belastung mit Kapitalertragsteuer führe, ab. Ein gleich lautender Bescheid vom 30. April 2003 erging hinsichtlich des Ansuchens betreffend Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2002.

Gegen die angeführten Bescheide wandte sich die steuerliche Vertretung des Berufungsführers jeweils mit Berufung bzw. nach Ergehen einer über den Antrag betreffend Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 abweisend absprechenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 bzw. des § 21 Abs. 2 KStG 1988 in einem gewissen Spannungsverhältnis zu § 94 Z 5 lit. a EStG 1988 stünden, wonach keine Kapitalertragsteuer abzuziehen sei, wenn der Empfänger dem zum Abzug Verpflichteten schriftlich erkläre, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen seien. In der Verwaltungspraxis sei es unbestritten, dass auch unentbehrliche Hilfsbetriebe nach § 45 Abs. 2 BAO in den Genuss des § 94 Z 5 lit. a EStG 1988 (Befreiung von der Kapitalertragsteuer) kämen. Wenn aber einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb die Möglichkeit offen stehe, eine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 lit. a EStG 1988 abzugeben und hierfür Voraussetzung sei, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen seien und in § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 wiederum von Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes die Rede sei, könne damit nur gemeint sein, dass eben die inländischen Betriebe – steuerpflichtige oder steuerfreie – die Möglichkeit einer Veranlagung haben sollten. Die Auslegung der Finanzverwaltung, dass damit nur Körperschaften gemeint sein sollten, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hätten oder um Betriebe oder Abgabepflichtige, die steuerpflichtige Einnahmen erzielten, ergebe sich aus dem Gesetz nicht. Da anderen Körperschaften die Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung gutgeschrieben werde, wenn keine Befreiungserklärung abgegeben worden sei, sei es im Sinne des Sachlichkeitsgebotes der Verfassung, wonach Gleiches gleich und Ungleiches nicht gleich behandelt werden dürfe, geboten, die Anordnung des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988 teleologisch zu reduzieren auf jene Fälle von gemeinnützigen Vereinen, bei denen die Kapitalerträge lediglich im Bereich der Vermögensverwaltung anfielen und nicht im Rahmen von Betrieben. Ansonsten käme es zu einer atypischen Belastung des unentbehrlichen Hilfsbetriebes. Die Befreiungserklärung habe nämlich nur den Sinn, die als Vorerhebungsform der Körperschaftsteuer zu betrachtende Kapitalertragsteuer nicht anfallen zu lassen, wenn im Rahmen der Veranlagung ohnedies eine Anrechnung bzw. Gutschrift erfolgen müsse.

In der am 27. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die strittigen Kapitalerträge zur Gänze dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins zuzurechnen seien. Da es bei Körperschaften im betrieblichen Bereich nach § 97

EStG 1988 keine Abgeltungswirkung gebe, müsse für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb nach den Ausführungen in *ecolux* 2005, Seite 864, eine Veranlagung erfolgen. Weiters verwies der steuerliche Vertreter auf die mit BGBl. I Nr. 161/2005, vorgenommene Änderung des § 94 EStG 1988.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer Streit steht, dass der berufungsführende Verein in den Streitjahren der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung diene und damit nach § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit war. Unbestritten ist weiters, dass der Verein dem Steuerabzug unterliegende Kapitalerträge erzielt hat.

Nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2 beschränkt steuerpflichtig, soweit sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 KStG 1988.

Nach § 21 Abs. 2 erster Satz KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 die Steuerpflicht - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt nach § 24 Abs. 2 KStG 1988 bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des EStG 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem über einen im Wesentlichen gleich gelagerten Fall absprechenden Erkenntnis vom 15.6.2005, 2001/13/0130, für einen nach § 5 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreiten Verein die Möglichkeit der Rückerstattung einbehaltener Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung verneint. Begründend hat das Höchstgericht zusammengefasst ausgeführt, dass nach § 45 Abs. 2 BAO zwar die Abgabepflicht hinsichtlich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfalle, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstelle, dies aber im Regelungszusammenhang der §§ 5 Z 6 und 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 nicht bedeute, dass der begünstigte Rechtsträger mit im Rahmen solcher unentbehrlichen Hilfsbetriebe erzielten steuerabzugspflichtigen Einkünfte nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterläge. Aus der Zusammenschau der Bestimmungen des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, § 21 Abs. 2 KStG 1988 und § 24 Abs. 2 KStG 1988 ergebe sich für von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften in Bezug auf steuerabzugspflichtige Einkünfte eine Besteuerung in Form einer Abgeltung durch den Steuerabzug mit Endbesteuerungswirkung. Die beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 könne aus den schon im Erkenntnis vom 27.3.2002,

96/13/0073, aufgezeigten Gründen zu keiner Veranlagung nach § 24 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 102 EStG 1988 führen. Im angeführten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf § 24 Abs. 2 KStG darauf hingewiesen, dass das KStG verschiedene Arten der beschränkten Steuerpflicht kenne, aber lediglich die in § 1 Abs. 3 Z 1 KStG angeführte Art (Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben) ihre Entsprechung in der beschränkten Steuerpflicht, welche das EStG 1988 für natürliche Personen kennt, finde. Die Veranlagungsvorschriften des § 102 EStG 1988 seien in diesem Sinn offenkundig auf die beschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekte zugeschnitten, welche im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hätten (§ 1 Abs. 3 EStG 1988 bzw. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG). Dies lasse insbesondere iVm dem in § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 angesprochenen Inlandsbezug den Schluss zu, dass die Antragsveranlagung nach § 102 leg. cit. nur jenen beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen offen stehe, die auf Grund ihrer ausländischen Geschäftsleitung oder ihres ausländischen Sitzes in Österreich lediglich beschränkt steuerpflichtig seien, nicht jedoch den nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG beschränkt Steuerpflichtigen. Das bedeute, dass bei Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 KStG 1988 die Kapitalertragsteuer abzuführen sei und trotz fehlender (unbeschränkter) Steuerpflicht nicht im Veranlagungsweg erstattet werden könne (so auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht ⁷, 350, und Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, § 24 KStG, Tz 11/2, 21 und 25).

Der von der steuerlichen Vertretung eingewendeten, nicht näher begründeten gegenteiligen Auffassung von Beiser (Steuern, Ein systematischer Grundriss, Seite 159) vermochte sich der Berufungssenat vor diesem Hintergrund nicht anzuschließen. Gleiches gilt hinsichtlich der von Hristov (ecolex 2005, Seite 864) aus § 97 EStG 1988 abgeleiteten Schlussfolgerung, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15.6.2005, 2001/13/0130, doch auch darauf hingewiesen, dass die Endbesteuerung unabhängig von der Steuerabgeltung nach § 97 EStG 1988 zu sehen sei und der auf diese Bestimmung gestützten Argumentation keine maßgebliche Bedeutung für den Beschwerdefall zukomme. Das Finanzamt hat die begehrte Rückerstattung der Kapitalertragsteuer im Wege einer Veranlagung sohin zu Recht versagt. Daran vermögen auch die Ausführungen der steuerlichen Vertretung betreffend die Besteuerung anderer Körperschaften nichts zu ändern, steht dies doch im Zusammenhang mit der Rechtsformwahl und den daran anknüpfenden unterschiedlichen abgabenrechtlichen Folgen.

Nichts gewinnen ließ sich für den berufungsführenden Verein schließlich auch mit den Ausführungen der steuerlichen Vertretung über die Inhaltsgleichheit des Begriffs „inländischer Betrieb“ in § 94 Z 5 lit. a EStG 1988 und in § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, sind die Veranlagungsvorschriften des § 102 EStG 1988 nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 27.3.2002, 96/13/0073, doch auf die beschränkt steuerpflichtigen Steuersub-

jekte zugeschnitten, welche im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, nicht aber auf die nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 beschränkt Steuerpflichtigen. Zudem kommt einer Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG 1988 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine materiellrechtliche Bedeutung zu (VwGH 15.6.2005, 2001/13/0130; VwGH 27.3.2002, 96/13/0073). Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.3.2002, 96/13/0073, dazu ausgeführt, dass mit dieser Befreiung lediglich der sonst zum Abzug Verpflichtete befreit werde, Kapitalertragsteuer abzuziehen und abzuführen. Die Befreiung von der Kapitalertragsteuer sei eine Steuerbefreiung eigener Art und bedeute keine Befreiung von der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge (Doralt, Einkommensteuergesetz⁵, Tz 1 zu § 94). Die Befreiung bedeute nicht etwa eine definitive Steuerfreistellung, sondern lediglich eine Befreiung von der Abzugspflicht, der aber eine Erfassung der betreffenden Einkünfte im Wege der Veranlagung nachfolgen könne (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 1 zu § 94).

Lediglich der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.6.2005, 2001/13/0130, auch die Möglichkeit einer Rückerstattung der Kapitalertragsteuer im Wege einer Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abgaben nach § 240 Abs. 1 BAO verneint hat.

Zu keiner anderen Beurteilung vermag schließlich auch die vom Gesetzgeber vorgenommene Änderung des Einkommensteuergesetzes bzw. des Körperschaftsteuergesetzes durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 (BGBl. I Nr. 161/2005) zu führen, wonach Kapitalerträge von unentbehrlichen Hilfsbetrieben explizit von der Steuerpflicht ausgenommen werden (§ 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988) bzw. ein Rückerstattungsanspruch unabhängig von einer Befreiungserklärung besteht (§ 94 Z 6 lit. c EStG 1988), kommt § 21 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005, nach der Inkrafttretensbestimmung des § 26c Z 10 KStG 1988 doch erst für die Veranlagungen ab dem Jahr 2006 zur Anwendung bzw. ist die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer nach der im jeweiligen Zeitpunkt maßgeblichen Rechtslage wie oben aufgezeigt nicht zu Unrecht erfolgt.

Den Berufungen konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 22. Februar 2006