

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Rückerstattung der Kapitalertragsteuer 1997 – 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

Die Berufungswerberin beantragte bei der Abgabenbehörde erster Instanz für die Jahre 1997 – 2001 die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer und erklärte, eine Einrichtung iSd. § 94 Z 6 EStG zu sein. Sie legte eine Aufstellung über die in diesen Jahren abgeführte Kapitalertragsteuer bei.

Dieser Antrag wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die evangelische Kirche eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sei und dieser Status aufgrund der Verfassung der evangelischen Kirche auch den evangelischen Pfarrgemeinden, evangelisch-kirchlichen Vereinen, kirchlichen Stiftungen und Anstalten zukomme. Sie sei ein gemeinnütziger Betrieb gewerblicher Art, der zum einen unter die Steuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG falle. Zum anderen komme in der Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb die generelle Abgabenbefreiung des § 45 Abs. 2 BAO zur Anwendung, weshalb aufgrund des Gemeinnützigenstatus die beschränkte Steuerpflicht entfalle, und zwar unabhängig von der Abgabe einer Befreiungserklärung. Diese generelle Abgabenbefreiung des § 45 Abs. 2 BAO gehe als speziellere Norm dem § 1 Abs. 3 Z 3 KStG vor, weil sie eine Ausnahme vorsehe. Die Abgabe einer Befreiungserklärung sei in diesem Fall entbehrlich und könne keine Voraussetzung für die KESt-Befreiung sein. Diese Regelung des § 45 Abs. 2 BAO befreie umfassend von der Ertragsteuerpflicht. Da die Kapitalertragsteuer nur eine spezielle Erhebungsform der Körperschaftsteuer sei, trete im konkreten Fall konsequenterweise auch eine Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht ein. Die Kapitalertragsteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre sei also zu Unrecht einbehalten worden und liegen daher die Voraussetzungen für die Rückzahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer gem. § 240 Abs. 3 BAO vor.

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1999, 94/13/0018, zu ersehen ist, dass eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht von unentbehrlichen Hilfsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften bestehe.

Die Berufungswerberin stellte rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Unbestritten ist, dass die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Körperschaftsteuer darstellt. Berufungsantrag ist die Rückerstattung der entrichteten Kapitalertragsteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre. Es ist daher primär zu prüfen, ob im berufungsgegenständlichen 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 Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen einzuzahlen.
- Gemäß § 240 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige 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 gem. Abs. 1, im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist. Der Antrag ist bei der Abgabenbehörde zu stellen, die für die Heranziehung des Abgabepflichtigen zu jener Abgabe zuständig ist, um deren Rückzahlung es sich handelt.
- Durch BGBl. I/2000/142 wurde § 240 Abs. 3 BAO neu gefasst.
- Nach § 323 Abs. 7 BAO ist die Neufassung erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2000 entsteht.
- § 240 Abs. 3 BAO lautet in seiner Neufassung: Auf Antrag des Abgabepflichtigen hat 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 der 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 demnach primär zu klären, ob es sich im berufungsgegenständlichen Fall bei der einbehaltenen Kapitalertragsteuer um zu Unrecht einbehaltene Beträge gem. § 240 Abs. 1 BAO handelt. Dazu ist festzuhalten, dass gem. § 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 leg.cit. regelt die Zeiträume, innerhalb derer die Kapitalertragsteuer abzuführen ist.

Der Abfuhrpflichtige muss "im objektiven Sinn" zu Unrecht einbehalten haben, um den Tatbestand des § 240 Abs. 1 BAO erfüllt zu haben. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.10.1994, 94/15/0094, geht dazu hervor, dass § 240 Abs. 3 BAO nur den Rechtsschutz bietet, um ein Fehlverhalten des (analog) 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 lt. bezogenem VwGH-Erkenntnis nur dann der Fall sein, wenn der Abfuhrpflichtige zuviel einbehalten hat. Nicht zu Unrecht einbehalten ist (Lohnsteuer) dann, wenn der Abfuhrpflichtige nur die mit rechtskräftigem Haftungsbescheid vom Finanzamt geforderte Lohnsteuer entrichtet hat: Angewendet auf den berufungsgegenständlichen Fall bedeutet das, dass die abfuhrpflichtigen Banken dann Kapitalertragsteuer zu Unrecht einbehalten hätten, wenn sie zuviel Kapitalertragsteuer als den jeweiligen Kapitalerträgen entspräche abgezogen hätten.

Dass die Banken bei Abzug der Kapitalertragsteuer eine administrative Hilfsfunktion für die Abgabenbehörde erfüllen, ist unbestritten. Aus § 95 Abs. 3 und 4 EStG 1988 ergibt sich (wie oben angeführt) die Verpflichtung dazu.

Gemäß § 94 Z 5 lit. a leg.cit. hat der zum Abzug Verpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, bei Kapitalerträgen iSd. § 93 Abs. 2 Z 3, 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 Betriebseinnahme eines in- oder ausländischen Betriebs ausgenommen eines Hoheitsbetriebs, zu erfassen sind ("Befreiungserklärung"). – Das heißt, dass der Gesetzgeber mit dieser Norm bewirken wollte, dass der Abzugspflichtige nur bei Abgabe einer "Befreiungserklärung" keine Kapitalertragsteuer abziehen solle.

Angewendet auf den berufungsgegenständlichen Fall unter Bezug auf § 240 BAO bedeutet dies nun, dass die Abzugspflichtigen nur dann "zu Unrecht" iSd. § 240 BAO gehandelt hätten, wenn zwar Befreiungserklärungen für die berufungsgegenständlichen Jahre vorgelegen wären, sie diese aber nicht beachtet hätten. Da aber unbestritten keine Befreiungserklärungen für die berufungsgegenständlichen Jahre abgegeben wurden, kann somit auch nicht von "zu Unrecht" einbehaltenen Abgaben gesprochen werden, die zu einer Maßnahme gem. § 240 Abs. 1 und 3 BAO führen könnten.

Diese Meinung ist auch gedeckt durch die herrschende Lehre, wie ua. Stoll, BAO, Handbuch, Wien 1980, S 601, wonach dem Konzept des Rückzahlungsregimes nach § 240 die ganz allgemeine Regel entnommen werden könne, dass Mängel des für die Rückzahlung entscheidenden Titels nicht im Rückzahlungsverfahren geheilt werden können: Das heißt, angewendet auf den berufungsgegenständlichen Fall, dass Mängel bei Abgabe der Befreiungserklärung bzw. überhaupt die fehlende Befreiungserklärung nicht im Rückzahlungs-

verfahren saniert werden können, also eine Rückzahlung gem. § 240 BAO im berufungsgegenständlichen Fall nicht möglich ist. Am angegebenen Ort wird weiter ausgeführt, dass nur dann, wenn kein sonstiger die Rückzahlung auslösender Akt voranzugehen hat, das Rückzahlungsverfahren nach § 240 BAO abzuführen ist. Im berufungsgegenständlichen Fall hat aber sehr wohl ein analog "Rückzahlung auslösender Akt" voranzugehen: Es handelt sich hier um die Befreiungserklärung, die einen Abzug der Kapitalertragsteuer verhindert. Da die Befreiungserklärung legistisch vorgesehen ist, kann folglich das Rückzahlungsverfahren gem. § 240 BAO im berufungsgegenständlichen Fall nicht abgeführt werden.

Auch Ritz führt unter diversen Verweisen im BAO-Handbuch, Linde 2002, § 240 S 166 an, dass § 240 Abs. 3 BAO weiters nicht anwendbar ist, wenn die Einbehaltung aufgrund einer (wenn auch rechtswidrigen) Verordnung zu erfolgen hatte: Im Größenschluss dazu ist zu folgern, dass, wenn § 240 Abs. 3 leg.cit .schon dann nicht anwendbar ist, wenn die Einbehaltung aufgrund einer (sogar rechtswidrigen) Verordnung erfolgte, § 240 Abs. 3 leg.cit. erst recht nicht anwendbar ist, wenn die Einbehaltung aufgrund einer (nicht rechtswidrigen) Norm (§ 94 Z 5 lit. a iVm. § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988) erfolgte.

Es kann demnach die beantragte Rückzahlung gem. § 240 BAO mangels Vorliegens von zu Unrecht einbehaltenen Beträgen nicht erfolgen und ist in der Folge ein Behandeln der Frage der Steuerpflicht obsolet: Wie oben angeführt setzen die abzugspflichtigen Banken kein Fehlverhalten bei Abzug der Kapitalertragsteuer. Ein etwaiges Fehlverhalten läge (wie oben angeführt) dann vor, wenn der Abzugspflichtige mehr Kapitalertragsteuer als den Kapitalerträgen entsprechend abgezogen hätte. Aus den anzuwendenden Normen (§§ 93 – 96 EStG) ist nur ersichtlich, dass der Abzugspflichtige die Kapitalertragsteuer im entsprechenden Prozentsatz zum Kapitalertrag innerhalb bestimmter Zeiträume abzuführen hat. Eine Pflicht zu überprüfen, ob die Kapitalerträge etwa zu steuerfreien Einkünften führten, ist weder aus den angeführten Normen ersichtlich noch wurde diese Pflicht in der Berufung behauptet. Die abzugspflichtigen Banken haben in der Folge – wie oben angeführt – kein Verhalten gesetzt, das eine Anwendung des § 240 BAO rechtfertigen würde.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 12. September 2003