



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Krems, vom 10. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Oktober 2005 betreffend Rückerstattung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (idF Bw) handelt es sich um eine nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als gemeinnützig anerkannte Bauvereinigung, die in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben wird.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2005 stellte die Bw unter Bezugnahme auf § 240 Abs. 3 BAO beim Finanzamt den Antrag auf "Rückerstattung der (irrtümlich) einbehaltenen Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2004". Aufgrund eines Versehens der kontoführenden Bank seien bei einigen Konten bei der Gutschrift der Habenzinsen die Kapitalertragsteuer einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt worden. Als Nachweis für die irrtümlich einbehaltene Kapitalertragsteuer legte die Bw eine detaillierte Aufstellung über die betroffenen Konten bei. Dieser Aufstellung ist zu entnehmen, dass es sich um insgesamt fünfzehn Konten handelt, die in den Jahren 2002 und 2003 eröffnet wurden, wobei die entsprechende Kapitalertragsteuer den Betrag von insgesamt € 9.617,01 ausmacht.

Das Finanzamt forderte daraufhin die Bw auf, mitzuteilen, wann die Befreiungserklärungen über diese Konten, für die die Rückerstattung von Kapitalertragsteuer beantragt werde, bei

der Bank abgegeben und wann sie von der Bank an das Finanzamt weitergeleitet worden seien.

In der Folge wurde eine mit 13. Mai 1997 datierte und am gleichen Tag bei der Bank eingelangte Befreiungserklärung vorgelegt, die auf die Konto-Nr. 05008x lautet, wobei als Zusatz angeführt ist: *"Wir erklären, dass die Kapitalerträge aus **sämtlichen oben genannten sowie allen künftig für uns bei Ihnen geführten** Konten und Depots jeweils als Betriebseinnahmen eines Betriebes, der kein Hoheitsbetrieb im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 ist, zu erfassen sind."*

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. Oktober 2005 wies das Finanzamt diesen Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer ab, da die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer nicht irrtümlich erfolgt sei. Eine Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO sei nur möglich, wenn die kontoführende Bank die Kapitalertragsteuer zu Unrecht einbehalten habe. Da für die Konten, für die die Rückerstattung beantragt werde, aber keine Befreiungserklärungen vorgelegen seien, sei die Bank verpflichtet gewesen, Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Die Tatsache, dass am 13. Mai 1997 eine Befreiungserklärung für alle künftigen bei derselben Bank geführten Konten abgegeben worden sei, sei dabei nicht maßgeblich. Eine Befreiungserklärung für zukünftige, nicht durch Kontonummern eindeutig definierte Konten könne nicht anerkannt werden, da diese "Blanko-Befreiungserklärung" die von der Kapitalertragsteuer befreiten Konten jeglicher Kontrolle durch die Finanzverwaltung entziehen würde. Daher wirke die am 13. Mai 1997 abgegebene Befreiungserklärung nur für das Konto, das darauf angeführt sei.

In der Berufung vom 10. November 2005 bezog sich die Bw auf eine entsprechende Verwaltungspraxis bezüglich Befreiungserklärungen. In Abstimmung zwischen Vertretern der Kreditwirtschaft und dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) im Jahre 1993 sei Einvernehmen darüber erzielt worden, dass Befreiungserklärungen gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 auf sämtliche vorhandenen und künftig zu eröffnenden Konten abgegeben werden dürften und auch wirksam seien. Diese Vorgangsweise sei seither in der Kreditwirtschaft praktiziert worden. Nunmehr liege eine Einzelerledigung des BMF vom 2. April 2004 vor, wonach eine Befreiungserklärung, die auch künftig zu eröffnende Konten, Sparbücher und Depots einbeziehe, die Kontrollmöglichkeit der Finanzverwaltung bezüglich der befreiten Konten vereiteln würde. Weiters werde ergänzend angeführt, dass diese Rechtsansicht in die Einkommensteuerrichtlinien aufgenommen werden soll. Bis dato sei in den Einkommensteuerrichtlinien aber noch keine entsprechend gelagerte Aussage zu finden. Die in dieser Einzelerledigung dargestellte Rechtsmeinung sei daher auch nicht verbindlich. Vielmehr sei im Rahmen von Gesprächen mit der Finanzverwaltung eine Erledigung dahingehend, dass generelle Befreiungserklärungen gültig seien, in Aussicht gestellt worden.

Zudem handle es sich bei der Bw um einen gemeinnützigen Bauträger gemäß § 5 Z 10 sowie § 6a KStG 1988. Gemeinnützige Bauträger seien von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, soweit sich ihre Tätigkeiten auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz angeführten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränke. Da die Bw ausschließlich steuerbefreite Tätigkeiten ausübe, müsse die Zuordnung der Vermögensverwaltung eindeutig zum steuerbefreiten Bereich erfolgen.

Im gegebenen Fall sei die Kapitalertragsteuer zu Unrecht einbehalten worden, einerseits aufgrund der bestehenden generellen Befreiungserklärung, andererseits aber auch durch die nicht bestehende Steuerpflicht der Bw für ihre Vermögensverwaltung. Weiters sei, da die Bw ausschließlich steuerbefreite Tätigkeiten durchführe und daher nicht die Möglichkeit des Ausgleichs der einbehaltenen Beträge im Rahmen der Veranlagung habe, die Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO anwendbar.

Das Finanzamt legte diese Berufung in der Folge dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

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

Die Bw bringt vor, dass sie zum einen als gemeinnützige Bauvereinigung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sei und zum anderen eine "generelle Befreiungserklärung" abgegeben habe.

Die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 sind juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2 (somit auch juristische Personen des privaten Rechts), soweit sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 beschränkt steuerpflichtig.

Nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht ua bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 (insbesondere) auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

§ 5 Z 10 KStG 1988 bestimmt, dass Bauvereinigungen, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als gemeinnützig anerkannt sind, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsge-

meinnützigkeitsgesetzes genannten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkt, nach Maßgabe des § 6a KStG 1988.

§ 94 Z 5 EStG 1988 regelt, dass der zum Abzug Verpflichtete (gemäß § 95 Abs. 3 idR der Schuldner der Kapitalerträge) bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 (Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten) und Abs. 3 (Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren), deren Empfänger keine natürliche Person ist, unter folgenden Voraussetzungen keine Kapitalertragsteuer abzuziehen hat:

- 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 KStG 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.

Der Empfänger hat dem zum Abzug Verpflichteten und dem zuständigen Finanzamt im Wege des zum Abzug Verpflichteten unverzüglich alle Umstände mitzuteilen, die dazu führen, dass die Kapitalerträge nicht mehr zu den Einnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören (Widerrufserklärung). Die Befreiung beginnt mit dem Vorliegen sämtlicher unter lit. a bis c angeführten Umstände und endet mit dem Wegfallen der Voraussetzung der lit. c, der Abgabe der Widerrufserklärung oder mit der Zustellung eines Bescheides, in dem festgestellt wird, dass die Befreiungserklärung unrichtig ist.

Dem Vorbringen der Bw in der Berufung, wonach schon "durch die nicht bestehende Steuerpflicht für ihre Vermögensverwaltung" die Kapitalertragsteuer zu Unrecht einbehalten wurde, ist zu entgegnen, dass nach dem klaren Gesetzeswortlaut für von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaften eine spezielle Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 iVm § 21 Abs. 2 und Abs. 3 KStG 1988 besteht, wenn und soweit eine Abzugsteuer einzubehalten war. Demnach ist bei Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 KStG 1988 die Kapitalertragsteuer abzuführen und diese kann trotz fehlender (unbeschränkter) Steuerpflicht nicht im Veranlagungsweg rückerstattet werden (vgl. VwGH 27.3.2002, 96/13/0073).

In Bezug auf das Hauptvorbringen der Bw, wonach eine "generelle Befreiungserklärung" abgegeben worden sei und aus diesem Grund die Bank keine Kapitalertragsteuer abziehen hätte dürfen, ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

Nach den gesetzlichen Vorgaben steht es im Ermessen des Empfängers von Kapitalerträgen, beim zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichteten (idR einer Bank) eine Befreiungserklä-

rung abzugeben. Diese Befreiungserklärung kann - abgesehen vom Erfordernis der Schriftlichkeit - formlos sein. Auch ein amtlicher Vordruck ist nicht vorgesehen.

Eine Gleichschrift dieser Befreiungserklärung ist vom Empfänger der Zinserträge über den Abzugsverpflichteten dem zuständigen Finanzamt zuzuleiten. Absender dieser Gleichschrift ist somit der Empfänger der Zinserträge. Aus dem Kontrollzweck dieser Bestimmung ergibt sich, dass "zuständiges Finanzamt" nicht etwa das für die Kapitalertragsteuer-Abfuhr zuständige ist, sondern dasjenige, dem die Erfassung der betreffenden Betriebseinnahmen zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer obliegt.

Die Befreiung ist demnach so konzipiert, dass sie nicht von der Betriebseinnahmeneigenschaft als solcher, sondern von der Abgabe der Befreiungserklärung abhängig ist. Diese Lösung war erforderlich, um nicht dem zum Steuerabzug Verpflichteten und gleichzeitig Haftenden die - praktisch unmögliche - Prüfung der betrieblichen Verhältnisse des Steuerschuldners aufzubürden (vgl. hierzu Schönstein, Die neue KEST auf Zinserträge (Teil I) - Überblick über die Auswirkungen unter Berücksichtigung der KEST-Richtlinien 1988, SWK 1988, A I 301).

Im konkreten Fall lautet, wie oben schon geschildert, die mit 13. Mai 1997 datierte Befreiungserklärung eindeutig auf die Konto-Nr. 05008x der Bank, wobei als Zusatz die Erklärung der Bw enthalten ist, dass die Kapitalerträge aus diesem Konto sowie "allen künftig für uns bei Ihnen geführten Konten und Depots jeweils als Betriebseinnahmen" zu erfassen sind.

In Bezug auf die Frage, ob diese Befreiungserklärung der Bestimmung des § 94 Z 5 EStG 1988 entspricht, teilt der UFS die mit 2. April 2004 datierte Ansicht des BMF, veröffentlicht in SWK 16/2004, S. 545, wonach eine Erklärung dergestalt, dass Erträge "sowohl aus bestehenden als auch künftig zu eröffnenden Konten, Subkonten, Sparbücher und Depots" als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind, keine ordnungsgemäße Befreiungserklärung darstellt.

Aus der in der genannten Bestimmung vorgesehenen Verpflichtung, die Befreiungserklärung an das Finanzamt weiterzuleiten, ist nämlich ersichtlich, dass damit dem Finanzamt eine Kontrolle der als befreit behandelten Erträge ermöglicht wird. Eine "Befreiungserklärung", die auch zukünftig zu eröffnende Konten, Sparbücher und Depots einbezieht, würde diese Kontrollmöglichkeit hinsichtlich der letztgenannten Konten, Sparbücher und Depots vereiteln. Um die gleiche Wirkung herzustellen, müsste diesfalls die Bank jedes hinzukommende Konto etc. wiederum dem Finanzamt melden, wodurch - abgesehen davon, dass diese Vorgangsweise gesetzlich nicht gedeckt ist - keinerlei Entlastungseffekt für die Bank eintreten würde.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bank die fünfzehn in den Jahren 2002 und 2003 neu hinzugekommenen Konten dem zuständigen Finanzamt nicht gemeldet hat. Weiters fehlt es dem Berufungsvorbringen der Bw an einer konkreten Auseinandersetzung mit der gesetzlichen Bestimmung des § 94 Z 5 EStG 1988. Das Vorbringen der Bw lässt sich damit zusammenfassen, dass in den Einkommensteuerrichtlinien eine solche "generelle Befreiungserklärung" nicht ausdrücklich ausgeschlossen wird, weshalb die Anwendung der Ansicht des BMF vom 2. April 2004 "auch nicht verbindlich vorgegeben werden kann". Damit ignoriert die Bw aber den rechtlichen Charakter dieser Einkommensteuerrichtlinien. Es handelt sich dabei nämlich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS und in weiterer Folge für den VwGH beachtliche Rechtsquelle. Erlässe der Finanzverwaltung begründen demnach auch keine Rechte (und Pflichten) der Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Überdies kann den Einkommensteuerrichtlinien gerade in Bezug auf Form und Inhalt von Befreiungserklärungen keine eindeutige Aussage entnommen werden. Auch der Hinweis der Bw auf Gespräche zwischen Vertretern der Kreditwirtschaft und dem BMF sowie auf ein entsprechendes Einvernehmen betreffend "generelle Befreiungserklärungen" ist für den gegenständlichen Rechtsstreit nicht von Belang, da die vorliegende Befreiungserklärung allein am gesetzlichen Wortlaut zu messen ist.

Hinzu kommt, dass dem Steuerakt der Bw zu entnehmen ist, dass sie betreffend sämtliche Konten bei anderen Banken sehr wohl für jedes einzelne Konto eine eigene Befreiungserklärung abgegeben hat. Aber auch betreffend andere Konten der Bw bei der Bank liegen jeweils spezielle Befreiungserklärungen im Steuerakt auf (so vom 2. August 1999 für das Konto-Nr. 05062x, vom 17. September 1999 für das Konto-Nr. 05242x und vom 11. Oktober 1999 für das Konto-Nr. 05244x).

Zusammenfassend teilt der UFS die Ansicht des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, dass die Bw. keine ordnungsgemäße Befreiungserklärung abgegeben hat und die Bank betreffend diese fünfzehn Konten verpflichtet war, Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

Da damit die Kapitalertragsteuer nicht zu Unrecht einbehalten worden ist, musste dem auf § 240 Abs. 3 BAO gestützten Antrag der Bw auf Rückerstattung der Erfolg versagt bleiben.

Wien, am 9. März 2006