



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I., vertreten durch die Fa. P., vom 28. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 2. Juni 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 und 2002 sowie Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 23. Februar bis 20. April 2004 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

Im Prüfungszeitraum (Veranlagungsjahre 2001 bis 2003) seien vom Unternehmen im Rahmen von Werbemaßnahmen mehrere Gewinnspiele veranstaltet worden. Diese stellten steuerpflichtige Vorgänge dar. Die Schenkungen seien von der Bw. beim Gebührenamt zur Steuerbemessung angezeigt worden, weil das Unternehmen die Schenkungssteuer getragen habe. Die Steuer sei anschließend als Aufwand verbucht worden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 dürften Personensteuern bei den Einkünften nicht abgezogen werden. Die entsprechenden Beträge seien außerbilanzmäßig zuzurechnen (für 2001 gesamt 4.740,89 €, für 2002 gesamt 320,18 € und für 2003 gesamt 3.308,29 €).

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für 2001 bis 2003 und betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 und 2002 wurde mit Schreiben vom 28. Juli 2004 Berufung eingelegt:

A. (a) Es werde der Antrag gestellt die Schenkungssteuer als Betriebsausgabe anzuerkennen und die Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 entsprechend der nachstehenden Begründung festzusetzen.

Die Bw. habe in den Jahren 2001 bis 2003 im Rahmen von Werbemaßnahmen mehrere Gewinnspiele veranstaltet. Da der Gewinner derartiger Gewinnspiele regelmäßig durch die Zuwendung nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG bereichert werde, unterliege die freigiebige Zuwendung der Schenkungssteuer.

Da die Bw. auch die anfallende Schenkungssteuer übernommen habe, unterliege auch diese als Schenkung der nochmaligen Schenkungssteuer. Die übernommene Schenkungssteuer sei von der Bw. beim zuständigen Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt und im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Die BP habe die Abzugsfähigkeit der übernommenen Schenkungssteuer mit Hinweis auf das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 untersagt und das steuerliche Ergebnis entsprechend abgeändert.

Dagegen richte sich die vorliegende Berufung.

(b) Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 seien Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Nach Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4, Tz 36, sei (bezüglich der Auslegung des Begriffes „Veranlassung“) der Kausalbetrachtung der Vorzug zu geben.

Nach der Rechtsprechung des VwGH seien Aufwendungen betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für welche die Ausgaben erwachsen würden, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen im Interesse des Betriebes erbracht würden, wobei die Frage der betrieblichen Veranlassung auch nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen sei.

Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit seien nicht zu prüfen. Ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genüge.

Zu prüfen sei, inwieweit Aufwendungen im Zusammenhang mit Gewinnspielen (dh. Zuwendungen von Gegenständen, die regelmäßig aus Gründen der Werbung überlassen würden) als Betriebsausgaben zu behandeln seien.

Bloße Geschenke zählten nicht zu den abzugsfähigen Aufwendungen, da sie Aufwendungen der Lebensführung darstellten. Vom Abzugsverbot nicht betroffen seien hingegen jene Zuwendungen von Gegenständen, die aus Gründen der Werbung überlassen würden und eine entsprechende Werbewirksamkeit entfalteten (EStR 2000, Rz 4810). Ein bloß werbeähnlicher Aufwand begründe jedoch keine Abzugsfähigkeit (VwGH 3.6.1990, 91/13/0176).

Kontrovers diskutiert werde, was unter dem Begriff „Werbung“ zu verstehen sei. Nach der Auffassung des VwGH (26.9.2000, 98/13/0092) sei unter dem Begriff der Werbung eine

Produkt- und Leistungsinformation zu verstehen, also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung. Diese juristische (enge) Auslegung des Begriffes Werbung greife bei betriebswirtschaftlicher Interpretation nicht, da es die verschiedenen Zielrichtungen der einzelnen Instrumente unberücksichtigt lasse.

Betriebswirtschaftlich werde Werbung als gezielte beeinflussende Kommunikation bezeichnet. Dabei sollten mit Sales Promotion (Verkaufsförderungsmaßnahmen) die Produkte an die Kunden herangeführt werden, um einen unmittelbaren Kaufakt auszulösen. Zu den Verkaufsförderungsmaßnahmen zählten ua auch die Verbraucherpromotion, deren absatzstimulierende Wirkung direkt an die Endverbraucher gerichtet sei (Warenproben, Preisausschreiben, Verlosungen, Gutscheine etc.: VwGH 15.3.2001, 98/16/0207).

Der Unternehmer sei gezwungen, die absatzpolitischen Alternativen hinsichtlich der Zielerreichung (Auswirkungen) zu bewerten und eine entsprechende Entscheidung bezüglich des Einsatzes zu treffen. Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sei zweifelsohne davon auszugehen, dass ein Unternehmer mit der Durchführung von Preisausschreiben bzw. Verlosungen eine absatzstimulierende Wirkung bezwecken wolle. Folglich seien die entstehenden Aufwendungen für Marketingaktivitäten dieser Art durch den Kausalzusammenhang der Aufwendungen mit der Werbewirksamkeit als betrieblich veranlasst zu beurteilen.

Dass der juristische Begriff der „Werbung“ bisher zu eng ausgelegt worden sei, habe auch der VwGH in seinem „Event-Marketing-Erkenntnis“ vom 24.10.2002, 02/15/0123, erkannt und die betriebliche Veranlassung bei Veranstaltungen im Bereich des „Event-Marketings“ nicht mehr von vorneherein ausgeschlossen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den Gewinnspielen stünden, nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren seien. Man habe eine entsprechende Werbewirksamkeit entfaltet und die betriebliche Veranlassung sei gegeben, da die Gewinnspiele ausschließlich aus betrieblichen Gründen veranstaltet würden. Dies habe auch die Groß-BP nicht angezweifelt und die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe anerkannt.

(c) Da die betriebliche Veranlassung der Gewinnspiele unstrittig erfüllt sei, könne für die Übernahme der Schenkungssteuer keine andere Wertung gelten, als für die Zuwendungen der Preise selbst, da auch die Schenkungssteuer ausschließlich aus betrieblichen Gründen übernommen werde. Eine Vorschreibung der Schenkungssteuer bei den Gewinnern würde den durch das Gewinnspiel erzeugten positiven Werbeeffect bzw. Werbewert wiederum beeinträchtigen.

Da die betriebliche Veranlassung der Übernahme der Schenkungssteuer unzweifelhaft erfüllt sei, stelle sich abschließend die Frage einer etwaigen Subsumption der übernommenen

Steuer unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern dürften bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Der Begriff der Personensteuern umfasse auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Dies sei auf die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 14.9.1994, I R 78/94, BStBl. 1995, II 207) zurückzuführen und werde so auch von der österreichischen Finanzverwaltung vertreten (EStR 2000, 4848).

Inwieweit § 20 Abs 1 Z 6 EStG 1988 auf den Fall anzuwenden sei, in dem ein Abgabepflichtiger Schenkungssteuer (zumindest nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten) für einen Dritten übernehme, sei von der Rechtsprechung nicht erfasst und auch vom Schrifttum bislang nicht diskutiert worden. Eine Gleichstellung der steuerlichen Behandlung mit Personensteuern, die aufgrund betrieblicher Veranlassung für Dritte übernommen worden seien, müsse aufgrund einer teleologischen Auslegung bzw. der Zielsetzung des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgelehnt werden.

Ziel der genannten Bestimmungen sei es, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung zu trennen. Betrachte man diese Bestimmungen näher, so sei klar zu erkennen, dass sich die jeweiligen Gesetzesbestimmungen nur auf den Abgabepflichtigen (zB. § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a und b EStG 1988) selbst beziehen würden und nicht auch auf Sachverhalte, die neben dem Abgabepflichtigen Dritte mit einschließen.

(1) Beim Steuerpflichtigen dürften Reisekosten, soweit sie nach den §§ 4 Abs. 5 und 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zahlungen von Mitarbeitern dagegen, die die Grenzen überstiegen, seien von dieser Bestimmung nicht erfasst.

(2) Die Einkommensteuer sei ein klassisches Beispiel für eine nichtabzugsfähige Ausgabe. Komme es aber im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Nachforderung an Lohnsteuer, so sei diese nach Auffassung der Finanzverwaltung als Betriebsausgabe absetzbar (EStR 2000, Rz 1600), da sie nicht als Steuer vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu behandeln sei.

(3) Die Interpretation von Gesetzen habe ihre Grundlage in den §§ 6 und 7 ABGB. Die Auslegung diene der Klarstellung und Verdeutlichung des im Gesetz beschlossenen Sinnes. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG sei dahingehend auszulegen, dass die Bestimmung aufgrund der klaren Personenbezogenheit nur auf jene Aufwendungen und Ausgaben anzuwenden sei, die den Steuerpflichtigen selbst betreffen würden (zB. Schenkungssteuer für die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes).

Dafür spreche auch die teleologische Reduktion, durch welche der Abgabepflichtige vor einer zu weiten Auslegung des Gesetzeswortlautes geschützt werden solle. Eine Anwendung des Abzugsverbotes auf Personensteuern Dritter gehe zu weit.

(4) Zwar bestimme § 13 Abs. 1 ErbStG neben dem Erwerber auch den Geschenkgeber zum Steuerschuldner, weshalb auch für übernommene Personensteuern Dritter eine Subsumtion unter § 12 KStG möglich erscheine. Dieser Auffassung stehe entgegen, dass die Berücksichtigung des Geschenkgebers als Steuerschuldner nur aufgrund haftungsrechtlicher Überlegungen erfolge. Anders wäre sonst die Auffassung des VwGH vom 15.3.2001, 98/16/0205, nicht haltbar, nach der die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Geschenkgeber als nochmalige Schenkung der Schenkungssteuer unterliege (Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern, Band III (1997), Rz 3 zu § 10 ErbStG). Dem Geschenkgeber komme (wirtschaftlich betrachtet) nicht die Stellung eines „tatsächlichen Steuerschuldners“ zu, ansonsten würde die gesetzlich vorgesehene Stellung als Steuerschuldner bei Übernahme der Schenkungssteuer nicht zur nochmaligen Schenkungssteuerbelastung führen.

Sinn und Zweck der schenkungssteuerrechtlichen Vorschriften sei letztendlich die Erfassung der tatsächlichen Bereicherung beim Erwerber, wobei der VwGH diesbezüglich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anstelle und auch die vom Geschenkgeber übernommene Schenkungssteuer der nochmaligen Besteuerung zugänglich mache.

Die Schenkungssteuer erfülle im vorliegenden Fall den Betriebsausgabenbegriff, weil es für die übernommene Schenkungssteuer keine andere Wertung geben könne, als für die mit den Gewinnspielen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen selbst.

B. Betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 und 2002 werde ausgeführt:

Da die vom Mandanten übernommene Schenkungssteuer zu Recht als Betriebsausgabe geltend gemacht worden sei, ergebe sich kein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 4 BAO. Beantragt werde, die Bescheide aufgrund des Fehlens von Wiederaufnahmegründen aufzuheben.

3. Am 24. August 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

(a) Vom Finanzamt wurde die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben wie folgt begründet:

Das Finanzamt beantrage die Berufung als unbegründet abzuweisen und verweise zur Begründung zunächst auf Punkt vier der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 20. April 2004 betreffend die von der Groß-BP durchgeführte Betriebsprüfung.

(1) Im gegenständlichen Fall sei ein Wiederaufnahmegrund verwirklicht, weil dem Finanzamt vor der gegenständlichen Betriebsprüfung die Tatsache, dass die Bw. 2001 und 2002 Gewinnspiele durchgeführt habe und die Schenkungssteuer als Betriebsausgabe abgezogen habe, nicht bekannt gewesen sei. Tatsachen im Sinne der Norm des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände und nicht die rechtliche Qualifikation eines Sachverhaltes.

Zudem müsse die Kenntnis der Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen. Die Wiederaufnahme biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (VwGH 13.9.1988, 87/14/0159; VwGH 14.12.1993, 94/15/0003). Die Tatsache, dass die Bw. Gewinnspiele durchgeführt und dies zur Vorschreibung von Schenkungssteuer geführt habe, sei für die Beurteilung der Subsumtion unter § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 unzweifelhaft entscheidungswesentlich. Das Abzugsverbot der bezeichneten Norm komme zum Tragen. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens infolge nova reperta sei unabhängig von der Frage zulässig, ob die rechtliche Subsumtion des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde vom Abgabepflichtigen geteilt werde.

(2) Zur Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide:

Angeführt werde, dass die Bw. die aufgrund der durchgeführten Gewinnspiele vorgeschriebene Schenkungssteuer „übernommen“ habe. Diese Diktion sei aber rechtlich unzutreffend. Vielmehr bestimme § 13 Abs. 1 ErbStG, dass Steuerschuldner bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber sei. Daraus folge, dass es sich bei der vorgeschriebenen Schenkungssteuer um eine eigene Personensteuer der Bw. handle. Nach Lehre und Rechtsprechung (und nicht wie in der Berufung vorgebracht, lediglich von der österreichischen Finanzverwaltung und dem BFH angenommen) sei die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Personensteuer unter die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu subsumieren (so Quantschnigg, ESt-HB, Tz 37 zu § 20; Doralt, EStG, Tz 139 zu § 20; VwGH 15.6.1977, 2481/76). Diese Auffassung werde auch von der deutschen Lehre geteilt (Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG und dKStG, Anmerkung 100 zu § 12 dEStG).

Es sei dabei nicht von Relevanz, ob die Steuer (aus betriebswirtschaftlicher Sicht) vom Steuerschuldner „übernommen“ wird (dh. es verpflichte sich zivilrechtlich einer der Gesamtschuldner zur Zahlung). Für die Beurteilung ob die Steuer eine Personensteuer oder Sachsteuer sei, komme es darauf an, wie diese ihrem Wesen nach zu beurteilen sei (Zorn in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Tz 10 zu § 20). Die Erbschafts- und Schenkungssteuer sei eindeutig eine Personensteuer, weil bei der Steuerbemessung das Naheverhältnis des Erwerbers zum Zuwendenden im Vordergrund stehe. Irrelevant sei, ob das Ergebnis der Belastung durch diese Steuer in dem einen oder anderen Fall dem der Belastung mit einer Realsteuer (Betriebssteuer) ähnlich werde (Zorn, aaO).

Die Ausführungen, wonach die Abzugsverbote dahingehend auszulegen wären, dass sie sich nur auf den Abgabepflichtigen selbst beziehen würden und nicht auf Sachverhalte, die neben dem Abgabepflichtigen Dritte mit einschließen würden, sei unzutreffend und nicht durch das Gesetz gedeckt. Es komme vielmehr darauf an, dass der Steuerschuldner der Steuer vom

Einkommen oder einer sonstigen Personensteuer der Abgabepflichtige selbst sei (Hollatz in Hermann/Heuer/Raupach, dEStG und dKStG, Anmerkung 51 zu § 10 dKStG, bezogen auf die Kapitalertragsteuer auf eigene Kapitalerträge der Gesellschaft und nicht im Abzugsverfahren einzubehaltende Steuern – § 10 dKStG entspreche hier dem § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988).

Die von der Bw. geforderte Tatbestandsvoraussetzung, dass die Personensteuer nur dann nicht abzugsfähig sei, wenn sie einen Sachverhalt betreffe, der Dritte nicht einschließt, ergebe sich weder aus dem Gesetz, noch sei klar, was die Bw. damit überhaupt ausdrücken wolle. Überdies hätte eine derartige Auffassung zur Konsequenz, dass Personensteuern, bei denen mehrere Personen Abgabepflichtige seien, aufgrund der Mehrheit von Abgabenschuldnern abzugsfähig wären. Nach dieser Ansicht der Bw. fiel eine Schenkung auch dann nicht unter das Abzugsverbot, wenn die Bw. selbst eine Schenkung erhält, weil ja neben der Bw. auch der Geschenkgeber Abgabenschuldner sei. Auch Einkommen- oder Körperschaftsteuern würden nach dieser Argumentation abzugsfähig werden, wenn eine Haftungsinanspruchnahme eines der in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreters gemäß § 9 BAO für diese Steuern erfolge.

Zum Vorbringen im vierten Absatz auf Seite 5 der Berufung sei auszuführen, dass daraus, dass ein Arbeitnehmer bei Ermittlung seiner Einkünfte Aufwendungen als Werbungskosten nicht abziehen könne, nicht folge, dass dies auch für den Dienstgeber gelten müsse, wenn er den nichtabzugsfähigen Aufwand trage. Schuldner der Lohnsteuer sei im übrigen gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber. Aus der Sicht des Dienstgebers handle es sich um eine Betriebssteuer, die als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 beim Arbeitgeber abzugsfähig sei (Doralt, EStG, Tz 330 zu § 4).

Dafür dass § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 nur für solche Aufwendungen gelte, die den Steuerpflichtigen selbst „persönlich“ betreffen, bleibt die Bw. jede Begründung schuldig. Der Ausdruck „persönlich betreffen“ werde nicht näher erläutert.

Aus § 13 Abs. 1 ErbStG ergebe sich eindeutig, dass auch der Geschenkgeber Steuerschuldner sei. Die in der Berufung zitierte Rechtsprechung stütze sich auf die ausdrückliche Regelung in § 10 zweiter Satz ErbStG, wonach die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Geschenkgeber als weitere Schenkung gelte und daher in diesem Fall die Schenkungssteuer für die Schenkung zuzüglich der geschenkten Schenkungssteuer zu erheben sei. Eine in „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ vorgenommene Würdigung der Übernahme durch den Geschenkgeber (zivilrechtlich) sei durch den VwGH nicht vorgenommen worden.

Aus welchen Gründen eine Steuerschuldnerschaft normiert werde, sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht von Bedeutung. Die Gesamtschuldnerschaft sei auch nicht aus haftungsrechtlichen Überlegungen normiert worden, sondern weil beide Teile am

steuerpflichtigen Vorgang in gleicher Weise beteiligt seien. Haftungsregelungen fänden sich dagegen im § 13 Abs. 2 Z 2 bis 5 ErbStG.

(b) Mit Schreiben vom 14. Oktober 2004 übersandte die Bw. eine Ergänzung zur Berufung:

Dem Telos der Norm entsprechend sollen gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 jene Steuern nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen, die der Steuerpflichtige für Vermögensvermehrungen entrichten müsse, die in seiner Sphäre eintreten. Das Abzugsverbot solle nur bei demjenigen Steuerpflichtigen greifen, bei dem die Vermögensvermehrung tatsächlich eingetreten sei. Nur er solle daran gehindert werden, damit im Zusammenhang stehende Steuern abziehen zu können.

Es sei daher eine teleologische Reduktion des Tatbestandes des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der Gestalt vorzunehmen, dass Personensteuern nicht bei sämtlichen Steuerpflichtigen unter das Abzugsverbot fielen, sondern nur bei jenen, bei denen die Vermögensvermehrung eingetreten sei.

Die vom Gesetzgeber gewollte Steuerbelastung des Bereicherten für den Vermögenserwerb solle nicht dadurch teilweise wieder kompensiert werden, dass der bereicherte Steuerpflichtige diese im Rahmen der Veranlagung wiederum als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehen könne. Sie solle vielmehr eine endgültige Belastung für den Bereicherten darstellen. Soweit in Sonderregelungen neben dem Vermögensempfänger (zB. dem Beschenkten) auch noch andere Personen als Schuldner der Steuer namhaft gemacht würden (zB. § 13 Abs. 1 ErbStG), so solle damit lediglich sichergestellt werden, dass die Vermögensübertragung jedenfalls der Besteuerung unterzogen werde. Adressat der Norm des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sei somit ausschließlich der Bereicherte. Wenn ein anderer als der Bereicherte die Steuer übernehme, müssten die allgemeinen Grundsätze herangezogen werden. Insbesondere sei zu prüfen, welche Verhältnisse auf Seiten des Steuerpflichtigen vorlägen, der die Steuer übernommen habe. Ob die zur Vermögensvermehrung verwendete Leistung aus dem Privatvermögen oder aus dem Betriebsvermögen stamme. Und wenn sie aus dem Betriebsvermögen stamme, ob sie aus betrieblich veranlassten Motiven abgegeben worden sei. Sei die Leistung betrieblich motiviert, sei sie als Betriebsausgabe abzugsfähig. Abzugsfähig seien aber auch alle damit im Zusammenhang stehenden Kosten.

Die übernommene Schenkungssteuer stehe im Zusammenhang mit Betriebsausgaben, weshalb sie ebenfalls abzugsfähig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis

dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen im Sinne der Bestimmung sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreissigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. 84/13/0039).

Im vorliegenden Fall waren die zum Abzug der strittigen Kosten führenden Umstände den Jahresbilanzen nicht zu entnehmen, die Beträge waren nicht einmal unter der Abzugspost Steuern angeführt, sondern waren in anderen Rubriken verborgen. Aber selbst ein zahlenmäßiger Ausweis der Steuern hätte eine Wiederaufnahme nicht behindert. Dass die Schenkungssteuer im Zusammenhang mit den von der Firma veranstalteten Gewinnspielen steht, wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung offenkundig, der Sachverhalt war daher nicht vollständig bekannt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 ist somit rechters.

2. Die Abzugsverbote im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sind wie folgt geregelt:

§ 20 EStG 1988 bestimmt jene Aufwendungen und Ausgaben, die bei den Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. In § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist normiert: "Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt oder in einer nichtabzugsfähigen Aufwendung oder Ausgabe besteht."

§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 übernimmt die obgenannte Bestimmung fast wortident: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden..."Die Steuern vom Einkommen und

sonstige Personensteuern und die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt."

3. Die Stellung des Geschenkgebers im ErbStG ist wie nachstehend angeführt ausgestaltet:

(a) § 13 ErbStG:

1) Nach § 13 Abs. 1 ErbStG ist grundsätzlich der Erwerber Steuerschuldner, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber.

2) Während Haftungsverpflichtungen in den weiteren Absätzen des § 13 ErbStG geregelt sind und Haftende mit dem Vermögen oder Vermögensteilen für Abgabenschulden anderer in Anspruch genommen werden, entsteht die Steuerschuld primär und ist die Leistung einer eigenen Verpflichtung (Geldleistung kraft behördlichen Leistungsgebotes). Der Geschenkgeber ist dabei Steuerschuldner und nicht bloß Haftender (s. VwGH 23.11.1955, 1718/53), die Schuldnerstellung als solche wird vom VfGH offenkundig auch nicht als gleichheitswidrig angesehen (ableitbar zB. aus VfGH 26.11.2002, G 182/02: Individualantrag einer Geschenkgeberin - Privatrado mit Gewinnspielen - zur Frage der Befreiung öffentlich-rechtlicher Körperschaften). Der Abgabenschuldner ist Abgabepflichtiger im Sinne der BAO, hat auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 8.6.1967, 441/66) und genießt auch entsprechende Rechte (zB. das Einbringen einer Berufung).

Juristische Personen sind den physischen Personen gemäß § 6 Abs. 2 Z 3 ErbStG gleichgestellt, auch GmbH und Aktiengesellschaft können Steuerschuldner sein.

3) Erwerber und Geschenkgeber sind Gesamtschuldner nach § 6 Abs. 1 BAO. Das Gesamtschuldverhältnis entsteht schon durch Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestandes. Nach Ansicht von Teilen der Lehre (so Ritz, ÖStZ 1991, 93 ff.) ist primär der Geschenknehmer in Anspruch zu nehmen, außer der Zuwendende hat die Zahlung übernommen. War die Übernahme gewollt, so kann in der Inanspruchnahme des Geschenkgebers keine Rechtswidrigkeit mehr erblickt werden (VwGH 27.9.1990, 89/16/0214). Dagegen wird von Fellner, ErbStG-Kommentar, § 13, Tz 27, bezweifelt, dass die primäre Inanspruchnahme des Geschenknehmers dem Gesetz zu entnehmen ist.

Die Schuld erlischt, wenn einer der Gesamtschuldner die Schuld zahlt. Durch privatrechtliche Vereinbarungen kann das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen werden (VfGH 26.9.1969, B 213/68).

(b) § 10 ErbStG:

§ 10 ErbStG lautet: Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so ist die Steuer so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Schenkungen, bei denen der Geschenkgeber die Zahlung der Steuer übernimmt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ergibt sich aus der Ausnahmebestimmung des § 10 zweiter Satz ErbStG, dass die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Geschenkgeber als weitere Schenkung gilt und daher in diesem Fall die Schenkungssteuer zuzüglich der geschenkten Schenkungssteuer zu erheben ist (Fellner, aaO, Rz 3 zu § 10 ErbStG).

4. Zu den einzelnen Argumenten der Bw.:

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz unter anderem Schenkungen unter Lebenden. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z 2 (neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes nach § 3 Abs. 1 Z 1) jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Daher unterliegen auch Gewinnspiele, bei denen eine Bereicherung der Gewinner in Kauf genommen wird, der Schenkungssteuer (VwGH 15.3.2001, 98/16/0205 zu Gewinnen aus Preisausschreiben). Dass eine durch Unternehmer veranstaltete Aktion der Förderung geschäftlicher Interessen dient, ändert daran nichts.

Die Schenkungssteuerpflicht der Gewinnspiele der Bw. ist nach der vorliegenden Judikatur daher eindeutig und wurde im gegenständlichen Verfahren auch nicht bezweifelt.

Die Bw. hat in der Folge die Schenkungssteuer für die von ihr veranstalteten Gewinnspiele übernommen und wurde demgemäß zum Steuerschuldner. Ein Abzug dieser Steuer bei der Bw. als Betriebsausgabe käme nur dann in Betracht, wenn es sich entweder nicht um eine Personensteuer handeln würde oder die im EStG und KStG normierten Abzugsverbote bestimmte Personensteuern nicht erfassen würden, das heißt, die Bestimmungen einschränkend auszulegen wären.

(a) Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Judikatur (zur Erbschaftssteuer VwGH 15.6.1977, 2481/76) zählen Erbschafts- und Schenkungssteuern zu den Personensteuern. Wie bereits vom bescheiderlassenden Finanzamt angeführt, findet sich diese Ansicht sowohl bei Doralt, EStG, § 20, Tz 139, als auch bei Quantschnigg, ESt-Handbuch, § 20, Tz 37: Das Wesen der betreffenden Steuer und nicht deren Auswirkungen im Einzelfall sind maßgeblich. So verliert die Einkommensteuer ihren Personensteuercharakter auch nicht dadurch, dass aus einer Quelle Einkünfte zufließen (VwGH 15.10.1954, 2475/52; zur Erbschaftsteuer BFH BStBl. 1984, 27). Ebenso gehen Hermann/Heuer/Rauppach im ESt-Kommentar zu § 12 Rz 100 bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer von sonstigen Personensteuern aus (mit Verweis auf BFH VIII R 35/80 vom 9.8.1983, BStBl. 1984, 27; BFH vom 7.12.1990, X R 72/89, BFHE 163, 137, BStBl. II 1991, 350; BFH vom 23.2.1994, X R 123/92, BFHE 174, 73, BStBl. II 1994, 690 und weiteren Literaturnachweisen). Nach dem BFH ergibt sich der Personensteuercharakter

daraus, dass bei der Steuerbemessung an persönliche Verhältnisse (Steuerklassen, Freibeträge usw.) angeknüpft wird.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Bw. eine Kapitalgesellschaft ist, da selbst im deutschen Rechtsbereich am Personensteuercharakter der Erbschafts- und Schenkungssteuer festgehalten wird, obwohl dort die Möglichkeit eines außerbetrieblichen Bereiches bei buchführungspflichtigen Körperschaften von der Judikatur verneint wurde (BFH vom 4.12.1996 I R 54/95, BFHE 182,123).

Auch die Bw. verweist in ihrem Schriftsatz vom 28. Juli 2004 auf diese Umstände und kommt offensichtlich nicht zu gegenteiligen Schlüssen.

Der Berufungssenat zweifelt daher nicht am Personensteuercharakter der vorgeschriebenen Schenkungssteuer, sodass das erste mögliche Gegenargument nicht greift.

(b) Die Bw. stellt ausführlich dar, dass die von ihr veranstalteten Gewinnspiele der Werbung dienen, die übernommene Schenkungssteuer sei daher schon deshalb abzugsfähig, weil sie mit betrieblichen Vorgängen im Zusammenhang stehe.

Andererseits müssten auch die gesetzlich normierten Abzugsverbote eingeschränkt werden. Personensteuern fielen nur bei jenen Steuerpflichtigen unter das Abzugsverbot, bei denen die Vermögensvermehrung eingetreten sei. Nicht aber wenn "Schenkungssteuer für einen Dritten übernommen werde" und der Geschenkgeber (wirtschaftlich) nicht "tatsächlicher Steuerschuldner" sei. Dies lasse sich der Absicht des Gesetzgebers im Hinblick auf die Regelungen des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 entnehmen.

(1) Was zunächst die Frage des "betrieblichen Zusammenhanges" anbelangt, ist festzuhalten, dass die Abzugsfähigkeit von Personensteuern nicht mit argumentativen Umwegen – entgegen dem gesetzlichen Auftrag – eingeführt werden kann. Die Frage der Betrieblichkeit oder Nichtbetrieblichkeit von Aufwendungen kann erst dann Gegenstand der rechtlichen Würdigung sein, wenn die bezeichnete Ausgabe nicht dem Kreis der Personensteuern zuzurechnen ist. Die gesetzlichen Abzugsverbote lassen den Betriebsausgabenabzug von vorneherein nicht zu, unabhängig davon, ob eine (wie immer geartete) betriebliche Veranlassung oder ein mittelbarer oder unmittelbarer betrieblicher Zusammenhang besteht. Letztendlich hängt nämlich selbst die Einkommensteuer – als Musterbeispiel einer Personensteuer – mit dem Einkommen zusammen. Ohne einen Betrieb, der entsprechende Einkünfte abwirft, wäre auch die nachfolgende Einkommensteuer nicht denkbar. Dieser unbestrittene Zusammenhang führt dennoch nicht zur Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe, weil das Abzugsverbot im EStG dies verhindert.

In diesem Sinne argumentieren auch Hermann/Heuer/Rauppach im Kommentar zur Körperschaftsteuer, § 10, Rz 54 ff.: Zwar habe das Urteil des BFH (vom 14.9.1994 I R 78/94, BStBl. II 1995, 207) die Frage nach der betrieblichen Veranlassung der Erbschaftssteuer

offengelassen, deren Nichtabziehbarkeit (auch bei Qualifikation als Betriebsausgabe) ergebe sich aber schon aus § 10 Nr. 2 dKStG (dem Pendant zum Abzugsverbot in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988).

Im Urteil vom 23.11.1988 I R 180/85, BGBl. II 1989, 116 ff., hatte der BFH die Abzugsfähigkeit von Stundungszinsen für die Körperschaftsteuer zu beurteilen. Der erste Teil der anzustellenden Prüfung bezog sich darauf, ob diese Zinsen als Nebenleistungen anzusehen sind und damit von § 10 Abs. 2 dKStG (nämlich dem Abzugsverbot für Personensteuern) gar nicht erfasst werden. Erst nach Bejahung der Nichterfassung durch diese Regelung beschäftigte sich der Gerichtshof mit der Frage der Betriebsausgabeneigenschaft der Stundungszinsen, die er ebenfalls bejahte (zur Rechtslage in Österreich s. Doralt, ESt-Kommentar, § 20, Rz 141).

Die Qualifizierung als Betriebs- oder Personensteuer geht demnach der Frage der betrieblichen Veranlassung sowohl im deutschen als auch im österreichischen Körperschaftsteuerrecht voran.

Da – wie bereits ausführlich erläutert (und selbst von der Bw. nicht verneint) – die Schenkungssteuer jedenfalls als Personensteuer anzusehen ist, kann ein mittelbarer oder unmittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nicht herbeiführen.

(2) Die Bw. bezeichnet die Schenkungssteuer (im gegenständlichen Fall) mehrmals als eine "für Dritte übernommene Steuer", deren Normierung im Gesetz nur aus Haftungsgründen erfolgt sei.

Tatsächlich weist die Steuerschuldnerschaft des Geschenkgebers mit einer Haftungsregelung keine Berührungspunkte auf; der Geschenkgeber ist vielmehr selbst Steuerschuldner. Zu unterscheiden sind die Person des Abgabepflichtigen (Eigenschuldner) und des Haftungspflichtigen. § 13 Abs. 1 ErbStG regelt ein Eigenschuldverhältnis des Geschenkgebers (Ritz, ÖStZ 1991, 95). Die Steuerschuldnerschaft bedingt auch bestimmte Rechte des Abgabenschuldners, die einem (bloß) Haftungspflichtigen nicht zukommen. Dass die Zahlung der Schenkungssteuer nach § 10 ErbStG dazu führt, dass die übernommene Steuer zur Bemessungsgrundlage zu zählen ist, hat mit einer zusätzlichen Bereicherung in Höhe der übernommenen Steuer zu tun, nicht aber mit einer Haftung, wie von der Bw. ausgeführt.

Für den Berufungssenat besteht daher kein Zweifel, dass es sich im gegenständlichen Fall um die Steuerschuld des Geschenkgebers handelt und nicht um eine Schuld, die dieser für andere übernimmt. Nur Haftungsverpflichtete übernehmen Schulden anderer.

(3) Zu prüfen ist daher zuletzt die Frage, ob die im EStG und KStG normierten Abzugsverbote, die Personensteuern ausschließen (und nur um diese Abzugsverbote kann es gehen), nur

bestimmte Steuern erfassen wollen oder uneingeschränkt alle Personensteuern eines Steuerschuldners.

A. Der Begriff "sonstige Personensteuern" besteht bereits seit langer Zeit und ist offenkundig der deutschen Regelung des KSt-Reformgesetzes vom 31.8.1976 (dKStG 1977, BGBl. I, 2597, BStBl. 445) entnommen (diese wiederum entspricht der Regelung des § 17 Nr. 3 dKStG 1925).

Im Urteil vom 14.9.1994 IR 78/94, BStBl. II 207 ff., führt der BFH zur Frage einer in 30 (Teil-) Jahresbeträgen bezahlten Erbschaftssteuer - mit einem (gedanklich) enthaltenen Zinsanteil - folgendes aus: Nach § 10 Abs. 2 KStG 1984 in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind die sonstigen Personensteuern ohne Einschränkung nicht abziehbar. Daraus kann nur geschlossen werden, dass jeder Aufwand, der sich als Personensteuer im Sinne der Vorschrift darstellt, bei der Einkünfte- und Einkommensermittlung nicht abgesetzt werden darf. Entsprechend hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 154, 552, BStBl. II 1989, 116 darauf abgestellt, dass Stundungszinsen iS. des § 234 AO keine Personensteuern iS. des § 10 Abs. 2 KStG, sondern steuerliche Nebenleistungen sind. Nur deshalb stand § 10 Abs. 2 KStG 1984 dem Abzug der Stundungszinsen nicht entgegen. Mag (im gegenständlichen Fall der Zahlung in Teilbeträgen) auch eine gedankliche Verzinsung zugrundeliegen, so ist die Verzinsung doch nur ein Berechnungselement für die festzusetzende Steuer. Dies zwingt dazu, auch die Jahresbeträge als Steuerschuld und nicht als eine eigenständige Zinsschuld zu verstehen und auf sie § 10 Abs. 2 KStG 1984 anzuwenden.

Der BFH stellt in seinem Urteil damit klar, dass Personensteuern **ohne Einschränkung** nicht abziehbar sind. Ausnahmen bestehen nur dort, wo die betreffende (strittige) Steuer nicht den Personensteuern zugerechnet werden kann und damit vom Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 KStG gar nicht erfasst ist.

Die Abzugsverbote in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 lehnen sich in Formulierung und Gesetzeszweck an die deutsche Regelung an. Zudem ist in diesem Bereich kein wesentlicher Unterschied in den beiden Gesetzeslagen auszumachen. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass auch bei den obigen Abzugsverboten nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich die gesamte Personensteuer ohne Einschränkung nicht abzugsfähig sein soll.

B. Die Bw. geht von der Notwendigkeit einer teleologischen Reduktion des Gesetzestextes – dh. der Norm des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 – aus. Sie verweist dazu auf die §§ 6 und 7 ABGB und führt an, die "Auslegung von Gesetzen diene der Klarstellung und Verdeutlichung des im Gesetz beschlossenen Sinnes".

Zunächst hat die von der Bw. angeführte teleologische Reduktion mit den Auslegungsregeln im engeren Sinn nichts zu tun. In § 6 ABGB sind die Kriterien für die Auslegung von Gesetzen

(und damit auch von steuerlichen Vorschriften) enthalten, nämlich die Auslegung nach dem Wortsinn, dem Bedeutungszusammenhang (systematisch-logische Auslegung), der Absicht des Gesetzgebers und dem objektiven Gesetzeszweck (teleologische Auslegung). Ergibt schon die Prüfung des Wortsinnes, dass eine inhaltlich eindeutige gesetzliche Regelung vorliegt, so bedarf es keiner Auslegung nach anderen Kriterien mehr (Schwimann, ABGB-Kommentar, § 6, Rz 8). Erst wenn die Anwendung der Regeln der Auslegung im engeren Sinn in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt ohne Ergebnis bleibt, kann dies auf rechtliche Irrelevanz oder das Bestehen einer Lücke nach § 7 ABGB hinweisen, die vom Rechtsanwender zu füllen ist (Schwimann, ABGB-Kommentar, § 7, Rz 1). Ein Anwendungsfall dieser rechtsfortbildenden Norm ist die teleologische Reduktion, bei der ein vom Gesetzgeber zu weit gefasstes Gesetz unter Berufung auf den Gesetzeszweck auf einen engeren Anwendungsbereich eingeschränkt wird. Diese ist dann am Platz, wenn bei einer vom Zweck des Gesetzes her erfolgten Beurteilung evident wird, dass der Wortlaut einer Bestimmung auch Fälle mit einbezieht, die nach dem erkennbaren Sinn und Zweck des Gesetzes von der Norm nicht erfasst werden sollen (Schwimann, ABGB-Kommentar, § 7, Rz 20). Die (von § 7 ABGB geforderte) Lücke besteht im Fehlen einer nach der "ratio" logischen Ausnahme. Vorausgesetzt ist der Nachweis, dass eine umschreibbare Fallgruppe von Zwecken des Gesetzes nicht getroffen wird und die Gleichbehandlung mit den getroffenen Fallgruppen sachlich ungerechtfertigt wäre. Der Nachweis ist mit Hilfe der Auslegungskriterien zu führen (s. dazu Rummel, ABGB-Kommentar, § 7, Rz 7; für den steuerlichen Bereich VfGH 19.6.2002, G 7/02, betreffend § 12 a FLAG).

C. Vorangehend ist zu § 7 ABGB festzuhalten, dass schon vom Grundsatz her die Zulässigkeit einer teleologischen Reduktion oder Extension eines eindeutigen Normbefehls in der Lehre nicht unumstritten ist, weil diese als gesetzeskorrigierende Rechtsfortbildung anzusehen ist, wenn sie die Wortlautgrenze der Auslegung übersteigt (s. dazu ausführlich JRP 2001, 281 – Richterliche Rechtsfortbildung, demokratische und rechtsstaatliche Bedenken gegen eine scheinbare Selbstverständlichkeit).

Selbst wenn man sich der Ansicht anschließt, wonach nicht nur die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, sondern auch die Gerichte Rechtsfortbildung dort betreiben sollen (oder müssen), wo der Gesetzgeber „versagt“ hat, wenn auch nur hinsichtlich der richtigen Wortwahl oder bezüglich einer fehlenden Ausnahmeregelung, wäre eine teleologische Reduktion nur im Ausnahmefall und unter bestimmten Bedingungen vorzunehmen, nämlich dann, wenn eine eindeutig überschießende Regelung – entgegen dem klar erkennbaren Gesetzeszweck – vorliegt und die Einbeziehung bestimmter Fallgruppen unter die Regelung sinnstörend und gleichheitswidrig (verfassungswidrig) wäre.

An den beschriebenen Notwendigkeiten gemessen ist der Bw. der Nachweis einer ohne jeden Zweifel vorzunehmenden teleologischen Reduktion nicht gelungen:

Im vorliegenden Fall lässt bereits der Wortlaut der Regelung ...“sonstige Personensteuern“ ... grundsätzlich keine Zweifel offen. Steuerzahlungen mit Personensteuercharakter sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sein. Eine unklare Formulierung, die zu weiteren Differenzierungen nach der Art des Zustandekommens der Personensteuerbelastung geradezu „einladen“ würde, liegt nicht vor. Äußerst zweifelhaft ist nach dem vorab Gesagten daher schon die Notwendigkeit der Heranziehung weiterer Auslegungsmethoden (eine „verfassungskonforme Auslegung“ ist bei eindeutigem Wortlaut ausgeschlossen: Kotschnigg, ÖStZ 1997, 37, Pkt 1.3.a).

Auch die weitere Auslegungsmethode „Gesetzeszweck“ (sofern aufgrund des eindeutigen Wortlautes überhaupt noch heranzuziehen) verhilft der Rechtsansicht der Bw. nicht zum Durchbruch: Die Bw. hält die Subsumption von Personensteuern unter die Abzugsverbote von EStG und KStG dann für sachlich ungerechtfertigt, wenn beim Steuerpflichtigen „keine Vermögensvermehrung“ eingetreten ist. Tatsächlich ist dies einer der Gesetzeszwecke, der dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz zugrunde liegt. Besteuert wird dort grundsätzlich der erbrechtliche Zugang und die Vermögensvermehrung des Beschenkten. Warum dieser Grundsatz in einen völlig anderen Rechtsbereich, nämlich den des Betriebsausgabenabzuges, vom Gesetzgeber (zusätzlich) übernommen worden sein soll, erläutert die Bw. nicht, obwohl ein derartiger Grundsatz weder im deutschen noch im österreichischen Recht in Lehre und Judikatur jemals erwähnt wurde. Hinzu kommt, dass Ausnahmen für eine derartige Fallgruppe regelungsmäßig wohl ein beträchtliches Ausmaß annehmen müssten. So ist beispielsweise auch der Verzicht auf eine Erbschaft zugunsten eines Dritten ein „Gebrauchmachen von der Erbschaft“, welches (allerdings erst nach der jüngeren VwGH-Judikatur) Erbschaftsteuerpflicht auslöst (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167). In diesem Fall ist aber nur „rechtstechnisch“ (nicht tatsächlich) eine Vermögensvermehrung eingetreten, sodass nach der Definition der Bw. diese Erbschaftsteuer wohl gerade nicht abzugsfähig wäre. Wollte man alleine alle hier strittigen Fälle (nur) aus dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht bei den Abzugsverboten (als Ausnahme) regeln, wäre diese Norm kaum noch vollziehbar. Auch aus diesem Grund geht der Unabhängige Finanzsenat nicht davon aus, dass eine überschießende Regelung vorliegt, sondern nimmt an, dass der Gesetzgeber mit den in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 6 KStG verwendeten Formulierungen genau das geregelt hat, was er (nach dem Wortlaut) regeln wollte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass jeder Hinweis darauf fehlt, dass die in Rede stehenden Abzugsverbote dem Plan des einfachen Gesetzgebers widersprechen. Ein Verbot der Abzugsfähigkeit besteht für jede als Personensteuer zu qualifizierende Steuer, ungeachtet ihrer Entstehungsart. Der von der Bw. angenommene Gesetzeszweck bei den Abzugsverboten entstammt dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht und ist auf die Frage des Betriebsausgabenabzuges nicht übertragbar.

Linz, am 22. November 2004