



GZ. RV/2089-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schmidt & Schmidt KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 und Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufungsentscheidung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 ergeht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

### **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 mit Stiftungsurkunde vom 20. Dezember 1999 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993. Stiftungszweck ist die Versorgung der Stifter und bestimmter Familienmitglieder derselben.

Mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte die Bw. der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 unterliegende Kapitalerträge in Höhe von € 19.202,57. Wie aus der beiliegenden Aufstellung ersichtlich ist, wurde dieser Betrag ermittelt, indem von den von der Bw. erzielten Kapitalerträgen in Höhe von € 28.604,13 Werbungskosten in Höhe von € 9.401,56 in Abzug gebracht wurden.

Mit angefochtenem Bescheid vom 25. August 2003 versagte das Finanzamt den geltend gemachten Abzug von Werbungskosten und begründete dies damit, dass Gegenstand der Zwischenbesteuerung im Sinne des Zweckes dieser Einrichtung die Vorwegerfassung künftiger Zuwendungen die Kapitalerträge in voller Höhe, somit ohne Werbungskostenabzug, seien.

Diese Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da der Wirtschaftsprüfungsbericht für das Jahr 2002 zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung dem Finanzamt noch nicht vorlag.

Die Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 und Folgejahre wurde mit angefochtenem Bescheid unter Zugrundelegung dieses Veranlagungsergebnisses vorgenommen.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 5. September 2003 brachte die Bw. folgendes vor:

Im KStG 1988 sei kein Abzugsverbot von Werbungskosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer explizit normiert.

Die Finanzverwaltung führe in Rz 90 der Stiftungssteuerrichtlinien aus, dass Kapitalerträge in voller Höhe, d.h. ohne Werbungskostenabzug, der Zwischenbesteuerung zu unterziehen seien und zwar "im Sinne des Zwecks dieser Einrichtung als Vorwegerfassung künftiger Zuwendungen". Das Argument der Vorwegerfassung der Kapitalertragsteuer bei Zuwendungen gehe jedoch ins Leere, da einerseits (formal gesehen) eine eigene Steuer der Privatstiftung vorliege (im Hinblick auf das Werbungskostenabzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988) und andererseits wirtschaftlich gesehen ja nur die Nettozinsen den Begünstigten zugewendet werden könnten und bei einer Bruttobesteuerung der Kapitalerträge in der Privatstiftung ein Überhang an Zwischensteuer bestehen bleibe (vgl. Bruckner, Stellungnahme

---

des Fachsenats für Steuerrecht zum Entwurf der Stiftungssteuerrichtlinien 2001, ÖStZ 2001, 490).

Die Nichtabzugsfähigkeit könne auch nicht aus der Verwendung des Wortes "Kapitalerträge" statt "Kapitaleinkünfte" im § 13 Abs. 3 KStG 1988 sowie § 22 Abs. 3 KStG 1988 abgeleitet werden, da diese Begriffe nicht immer einheitlich vom Gesetzgeber verwendet würden. So spreche etwa § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von Zinsen und "anderen Erträgnissen", obwohl bei diesen Einkünften ein Werbungskostenabzug zulässig sei.

Da der Gesetzgeber im Bereich der Kapitalertragsteuer (und Endbesteuerung) ausdrücklich die Bruttobesteuerung vorgesehen habe (§ 95 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 20 Abs. 2 EStG 1988) und bei den der Zwischenbesteuerung unterliegenden Kapitaleinkünften zum Werbungskostenabzug schweige, sei davon auszugehen, dass der Abzug von Werbungskosten zulässig sein müsse, da ein Abzugsverbot ausdrücklich normiert sein müsste.

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

#### **I) Körperschaftsteuer für das Jahr 2002:**

Gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, in- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988), Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden, Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988, soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988 gehören, weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 gesondert zu versteuern.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 3) von Kapitalerträgen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 7 EStG 1988 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.

Gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 beträgt die Körperschaftsteuer 12,5 % für nach § 13 Abs. 3 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung.

Die den Gegenstand dieses Berufungsverfahrens bildende Frage, nämlich ob im Falle zwischensteuerpflichtiger Kapitalerträge ein von der Bw. begehrter Werbungskostenabzug

zulässig ist, ist unter Zugrundelegung der dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zu beurteilen.

Um eine dem Willen des Gesetzgebers gemäß Rechtsanwendung vornehmen zu können, ist dabei dem allgemeinen Verständnis des Begriffes Interpretation entsprechend vom Ausdruck der Normen auf den Inhalt der Normen zu schließen, wobei nach den anerkannten Regeln juristischer Interpretation vorzugehen ist.

Die Stiftungssteuerrichtlinien stellen lediglich eine Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen dar und sind somit keine Rechtserkenntnisquelle.

Daher kommt der in Rz 90 der Stiftungssteuerrichtlinien vertretenen Ansicht, dass die Kapitalerträge deshalb in voller Höhe (ohne Werbungskostenabzug) der Zwischensteuer unterliegen würden, weil Zweck der Zwischenbesteuerung die Vorerfassung künftiger Zuwendungen sei, keine rechtsverbindliche Wirkung zu.

Aus diesem Grunde kann aus dem Vorbringen der Bw. zum Inhalt der Rz 90 der Stiftungssteuerrichtlinien nichts gewonnen werden.

Der Gesetzgeber ordnet in § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 und § 22 Abs. 3 KStG 1988 ausdrücklich an, dass Gegenstand der Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen "Kapitalerträge" sein sollen.

Jede Gesetzesauslegung hat mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen.

Der Begriff "Kapitalerträge" erfasst seiner Bedeutung nach Einnahmen, die Erträge des Kapitalstammes sind.

Demnach führt die Vornahme einer Verbalinterpretation der anzuwendenden Rechtsnormen zweifelsfrei zum Ergebnis, dass nach dem gesetzgeberischen Willen die Erträge des Kapitalstammes der Zwischenbesteuerung unterliegen. Dies bedeutet, dass das Brutto-Besteuerungsprinzip gilt und daher allfällige Aufwendungen im Zusammenhang mit den Kapitalerträgen für Zwecke der Zwischenbesteuerung nicht als Werbungskosten abgezogen werden können.

Auf Grund der Klarheit der Textierung bleibt kein Spielraum für eine darüber hinausgehende, die Möglichkeit eines Werbungskostenabzuges einbeziehende, Gesetzesauslegung.

Es muss vielmehr angenommen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er einen Werbungskostenabzug zulassen hätte wollen, dies in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht hätte.

Das Vorbringen der Bw., dass die Begriffe "Kapitelerträge" bzw. "Kapitaleinkünfte" vom Gesetzgeber nicht immer einheitlich verwendet würden, da zum Beispiel § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von Zinsen und "anderen Erträgnissen" spreche, obwohl bei Einkünften gemäß § 27 EStG 1988 ein Werbungskostenabzug zulässig sei, ist gedanklich nicht nachvollziehbar.

§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 normiert, dass Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören.

Aus dieser Bestimmung kann jedenfalls kein Indiz dafür abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber den in § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 und § 22 Abs. 3 KStG 1988 gebrauchten Begriff "Kapitalerträge" im Sinne des Begriffes "Einkünfte aus Kapitalvermögen" verstanden wissen wollte.

Auch den systematischen Überlegungen der Bw., wonach für die Zwischenbesteuerung kein gesetzlich normiertes explizites Abzugsverbot bestehe und daher die Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges gegeben sei, kann nicht gefolgt werden.

Indem der Gesetzgeber in § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 und § 22 Abs. 3 KStG 1988 den Begriff "Kapitalerträge" gebraucht, ordnet er die Zwischenbesteuerung der Erträge des Kapitalstammes an.

Da diese gesetzgeberische Anordnung dem Wortsinn gemäß eindeutig ist, müsste die zusätzliche Normierung eines Abzugsverbotes für Werbungskosten geradezu als eine sinnwidrige Bestimmung angesehen werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in den Berufungsvorbringen der Bw. keine zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führenden Argumente erkannt werden können.

Aus der dargestellten rechtlichen Würdigung ergibt sich, dass die Versagung der Gewährung des Werbungskostenabzuges durch das Finanzamt zu Recht erfolgt ist.

Da der Wirtschaftsprüfungsbericht für das Jahr 2002 dem Finanzamt bis dato nicht vorgelegt wurde, kann eine endgültige Abgabenfestsetzung für dieses Jahr noch nicht vorgenommen werden.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Daher wird vorläufig davon ausgegangen, dass die im vorliegenden Jahresabschluss für das Jahr 2002 enthaltenen Daten mit jenen des noch vorzulegenden Wirtschaftsprüfungsberichtes korrespondieren. Diese Alternative ist als die wahrscheinlichere anzusehen, da sie auf Erfahrungswerten beruht.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

II) Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 und Folgejahre:

Da zu diesem Berufungspunkt keine gesonderten Vorbringen erstattet wurden, ist davon auszugehen, dass sich die Bw. nur durch die Höhe des bei der Ermittlung der Vorauszahlungen zugrunde gelegten Veranlagungsergebnisses des Jahres 2002 infolge der Versagung des Werbungskostenabzuges beschwert erachtet.

Dazu wird auf die rechtliche Würdigung zu Punkt I) Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 verwiesen.

Da der die Grundlage für die vom Finanzamt gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 vorgenommene Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 und Folgejahre bildende Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 nicht abgeändert wird, bleibt auch dieser Bescheid unverändert.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 2. Mai 2005