



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/0512-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bubla & Bubla Wirtschaftstreuhand GmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 Bw. wurde mit Stiftungsurkunde vom 11. Oktober 1999 errichtet. Stiftungszweck ist gemäß § 2 Abs. 1 der Stiftungsurkunde die Gewährung von finanziellen Zuwendungen an die Begünstigten zur Bestreitung des Lebensunterhaltes, sohin zur Versorgung der Begünstigten.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Stiftungsurkunde soll der Stiftungszweck durch Vermehrung und Absicherung des Stiftungsvermögens erreicht werden.

Die Bw. erklärte mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 Einkünfte in Höhe von S 13,377.956,00 (€ 972.213,98).

Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von S 46.489,00 (€ 3.378,49) und sonstigen Einkünften in Höhe von S 13,331.467,00 (€ 968.835,49).

Dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2000 ist zu entnehmen, dass die Bw. im Jahr 2000 Erträge aus dem Abgang von Finanzanlagen innerhalb der Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 in Höhe von S 27,005.587,14 (€ 1,962.572,56) erzielt hat.

Dem vom Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheid vom 11. April 2002 liegt eine erklärungskonforme Veranlagung zugrunde.

In der Begründung dieses Bescheides wurde die Bw. u.a. aufgefordert, binnen vierzehn Tagen eine Aufgliederung des Erlöses von sonstigen Finanzanlagen in Höhe von S 27,005.587,14 (€ 1,962.572,56) vorzulegen, die außerhalb der Frist des § 30 EStG 1988 veräußerten Wertpapiere gesondert auszuweisen, bekanntzugeben, ob und inwieweit die in Abzug gebrachten Aufwendungen aus Finanzanlagen mit den Spekulationsgeschäften in ursächlichem Zusammenhang stehen würden, eine Erläuterung der Abschreibungen und Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen vorzunehmen und mitzuteilen, ob und inwieweit das Zu- und Abflussprinzip gemäß § 19 EStG 1988 berücksichtigt worden sei.

In Entsprechung dieser Aufforderung wurde von der Bw. am 29. April 2002 eine Aufstellung über die Berechnung der sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus Spekulationsgeschäft) vorgelegt.

Aus dieser Aufstellung geht hervor, dass die Bw. bei der Berechnung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft vom Erlös aus dem Abgang von sonstigen Finanzanlagen in Höhe von S 27,005.587,14 (€ 1,962.572,56) folgende Beträge abgezogen hat, was einer Berücksichtigung dieser Aufwendungen zu 99,77 % entspricht:

S 6,636.285,97 (€ 482.277,71) "Erlöse aus dem Abgang von sonstigen Finanzanlagen außerhalb der Spekulationsfrist", S 5,490.189,82 (€ 398.987,65) Aufwendungen aus Finanzanlagen, S 1,400.000,00 (€ 101.741,97) "Außerplanmäßige Abschreibung X-GmbH.", S 56.439,93 (€ 4.101,65) "Spesen des Geldverkehrs", S 9.400,00 (€ 683,12) "Gebühren", S 453,99

(€ 32,99) "Porti", S 27.324,00 (€ 1,985,71) "Rechtsberatung", S 29.236,00 (€ 2.124,66) "Jahresabschluss" und S 25.000,00 (€ 1,816,82) "Wirtschaftsprüfung".

Zur Aufforderung, darzulegen, ob und inwieweit die in Abzug gebrachten Aufwendungen aus Finanzanlagen mit den Spekulationsgeschäften in ursächlichem Zusammenhang stehen würden und zur Frage, ob und inwieweit das Zu- und Abflussprinzip gemäß § 19 EStG 1988 berücksichtigt worden sei, wurde von der Bw. lediglich auf die Bilanzkontinuität verwiesen.

Die Abschreibungen betreffend verbundener Unternehmen seien aufgrund des Konkurses der X-GmbH. erfolgt.

Am 22. Mai 2002 wurde der angefochtene endgültige Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 erlassen.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft wurde vom Finanzamt lediglich der Abzug von Werbungskosten in geschätzter Höhe von S 50.000,00 (€ 3.633,64) gewährt. Die Erlöse aus dem Abgang von sonstigen Finanzanlagen außerhalb der Spekulationsfrist in Höhe von S 6,636.285,97 (€ 482.277,71) wurden von der Besteuerung ausgenommen.

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäft wurden mit S 20,319.301,00 (€ 1,476.661,19) festgesetzt.

Dies ist damit begründet, dass die Frage, ob und inwieweit die in Abzug gebrachten Aufwendungen aus Finanzanlagen mit den Spekulationsgeschäften in ursächlichem Zusammenhang stehen würden, nicht beantwortet worden sei.

Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung der Aktien, die innerhalb der Spekulationsfrist verkauft worden seien und den Aufwendungen aus Finanzanlagen in Höhe von S 5,490.189,82 (€ 398.987,65) sowie der außerplanmäßigen Abschreibung X-GmbH. in Höhe von S 1,400.000,00 (€ 101.741,97) sei nicht gegeben, weshalb diese Aufwendungen keine Werbungskosten seien. Als Werbungskosten seien im Hinblick auf die Beschränkung des § 30 EStG 1988 auf das Umsatzgeschäft nur solche Aufwendungen abzugsfähig, die im Zusammenhang mit der Veräußerung seien.

In der Überschussrechnung der Bw. seien jedoch sämtliche Aufwendungen diesem Veräußerungsgeschäft direkt zugeordnet bzw. mit 99,77 % aufgeteilt worden. Daher seien die Werbungskosten mit S 50.000,00 (€ 3.633,64) zu schätzen.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 14. August 2002 wurde folgendes vorgebracht:

Die Bw. sei vermögensverwaltend tätig. Der Stiftungszweck sei die Sicherung und Erhaltung des Vermögens. In der Körperschaftsteuererklärung 2000 seien sowohl Erlöse aus dem Abgang von sonstigen Finanzanlagen als auch Aufwendungen aus Finanzanlagen in saldierender Betrachtungsweise zur Versteuerung gebracht worden.

Mit der Ansicht, dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung der Aktien und den Aufwendungen aus Finanzanlagen nicht gegeben sei und somit die Aufwendungen aus Finanzanlagen keine Werbungskosten darstellen würden, verstoße das Finanzamt gegen den Stiftungszweck und gegen das Prinzip der sachlichen Universalität.

Dieses Prinzip verlange nicht nur eine Besteuerung des gesamten positiven und negativen Einkommens des Steuerpflichtigen, also einen umfassenden Einkommensbegriff, sondern auch eine gleichmäßige Ermittlung und vollständige Erfassung der Einkünfte. Durch die Vorgangsweise des Finanzamtes würden Gewinne im Jahr 2000 der Versteuerung unterzogen, ohne dass eine Möglichkeit bestehe, die eingetretenen Verluste gegenzurechnen. Die Verluste aus der Wertentwicklung der Fonds würden nicht als solche anerkannt. Im Jahr 2001 seien diese Verluste dann tatsächlich realisiert worden.

Es sei somit eine Verlustsituation gegeben, die aufgrund zukünftiger, steuerfreier Einkünfte nicht ausgeglichen werden könne.

Sinngemäß sei das Verfassungsgerichtshofurteil "20000629" zu sehen. In sinngemäßer Anwendung komme es ja ebenfalls zu einer Verletzung des Grundrechtes auf Unversehrtheit des Eigentums. Es werde durch diese Bestimmung des Verlustausgleichsverbotes der Stiftungszweck seitens des Gesetzgebers vereitelt.

Von entscheidender Bedeutung sei das Zuspätkommen der Verwertung der Verlustvorträge.

Nach Meinung der Bw. müsse hier eine Ausgleichsmöglichkeit gegeben sein, da durch das Vorliegen eines atypischen Ertrages, der noch dazu so gelagert sei, dass eine spätere Verlustverwertung nicht zustandekommen könne, es durch spätere Aktivitäten nicht mehr möglich sei, *"den nicht gegebenen Wertverlust"* der Fonds wieder aufzuholen.

Da es zu einer nicht systemkonformen Steuerleistung der Bw. komme, werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Veranlagung erklärungskonform durchzuführen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 6. Februar 2003 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung ist ausgeführt, dass die Teilwertabschreibung (Wertberichtigung) der zum Bilanzstichtag noch vorhandenen Wertpapiere sowie die Wertberichtigung des an die X-GmbH.

gewährten Darlehens nicht unter den Tatbestand des § 30 EStG fallen würden, da es sich hierbei um keine Veräußerungsgeschäfte gehandelt habe.

Außerdem würden hinsichtlich eventueller negativer Kapitalerträge keine Werbungskosten vorliegen, da durch die in der Bilanz vorgenommenen Wertberichtigungen kein Abfluss im Sinne des § 19 EStG 1988 erfolgt sei.

Mit Anbringen vom 12. März 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit Anbringen vom 19. August 2003 verwies die Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.5.2003, 98/14/0065 betreffend nachträglicher Spekulationseinkünfte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30 sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 7).

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 sind Veräußerungsgeschäfte betreffend Wertpapiere im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, sonstiger Beteiligungen und Forderungen Spekulationsgeschäfte, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Von den von der Bw. im Jahr 2000 aus der Veräußerung von Finanzanlagen (Wertpapieren) erzielten Einkünften in Höhe von insgesamt S 27,005.587,14 (€ 1,962.572,56) stammen S 20,369.301,17 (€ 1,480.294,85) aus innerhalb der in § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 normierten Frist getätigten Veräußerungsgeschäften und sind somit Einkünfte aus Spekulationsgeschäft gemäß dieser Bestimmung.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit betreffend außerplanmäßige Abschreibung X-GmbH., Spesen des Geldverkehrs, Gebühren, Porti, Rechtsberatung, Jahresabschluss und Wirtschaftsprüfung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft durch das Finanzamt wurde nicht in der Berufung bekämpft.

Die Berufung richtet sich gegen die Versagung des Abzuges der Aufwendungen aus Finanzanlagen in Höhe von S 5.490.189,82 (€ 398.987,65) als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft.

Nach Rechtsprechung und Lehre zählen zu den Werbungskosten gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 Ausgaben, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stehen, aber auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsgegenstandes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, ohne die also - wie in § 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert - die Einnahmen, die schließlich aus der Veräußerung fließen, nicht zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten gewesen wären.

Für die Anerkennung von Ausgaben als Werbungskosten gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 16 Abs. 1 EStG ist es somit erforderlich, dass diese Ausgaben einen Bezug zum konkreten Spekulationsgegenstand aufweisen.

Im gegenständlichen Fall hätte nachgewiesen werden müssen, dass die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen aus Finanzanlagen zu der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der veräußerten Wertpapiere gedient haben.

Die Bw. hat einen solchen Nachweis nicht erbracht.

Sie bringt lediglich vor, dass die Verluste aus den Wertentwicklungen der Fonds nicht als solche anerkannt würden.

Da Wertberichtigungen betreffend anderer Finanzanlagen und eventuelle negative Kapitalerträge daraus keinen konkreten Bezug zu den veräußerten Wertpapieren aufweisen, handelt es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen aus Finanzanlagen nicht um Werbungskosten im Sinne von § 30 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Daher sind die Aufwendungen aus Finanzanlagen vom Finanzamt zu Recht als nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 iVm § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 abzugsfähige Ausgaben beurteilt worden.

Zum Hinweis der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 2003, 98/14/0065 ist festzustellen, dass diesem ein nicht mit dem berufsgegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt.

Mit dem Erkenntnis wurde vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass wenn aus einem Spekulationsgeschäft im Veräußerungsjahr ein Gewinn erzielt und der Besteuerung unterworfen wurde und dabei spätere Abflüsse noch nicht berücksichtigt wurden - zur Vermeidung eines verfassungswidrigen Ergebnisses - nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderun-

gen im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten) zugelassen werden müssen.

Daher kann daraus für die Entscheidung im gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden.

Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Bw. im Zusammenhang mit den veräußerten Finanzanlagen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft als Werbungskosten gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 16 Abs. 1 abzugsfähige Ausgaben zu tätigen hatte.

Dies wurde vom Finanzamt berücksichtigt, indem es den Abzug von im Wege einer Schätzung ermittelten Werbungskosten in Höhe von S 50.000,00 (€ 3.633,64) zugelassen hat.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung ist dem Grunde nach zu Recht erfolgt, da eine ziffernmäßige Bekanntgabe abzugsfähiger Werbungskosten durch die Bw. nicht erfolgt ist.

Die Höhe der geschätzten Werbungskosten ist als sachgerecht zu beurteilen.

Da die Vorgangsweise des Finanzamtes gesetzmäßig war und im übrigen eine rechtmäßige Verfolgung eines Stiftungszweckes nur innerhalb der gesetzlichen Rahmenbedingungen erfolgen kann, wurde nicht - wie die Bw. vorbringt - vom Finanzamt gegen den Stiftungszweck, der die Sicherung und Erhaltung des Vermögens sei, verstoßen.

Dieses Vorbringen kann - ebenso wie das Vorbringen, dass vom Finanzamt gegen das Prinzip der sachlichen Universalität verstoßen worden sei - nur als gegen die Gesetzgebung gerichtet angesehen werden.

Das ergibt sich auch aus den Vorbringen, dass es (sinngemäß dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes, 29.6.2000, B 294/00) zu einer Verletzung des Grundrechts auf Unversehrtheit des Eigentums komme, dass "durch diese Bestimmung des Verlustausgleichsverbotes" der Stiftungszweck seitens des Gesetzgebers vereitelt werde sowie dass es zu einer nicht systemkonformen Steuerleistung der Bw. komme.

Dazu ist festzustellen, dass dem unabhängigen Finanzsenat als rechtsanwendendem Organ keine Kompetenz zur Prüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zukommt.

Gemäß Art. 140 B-VG ist diese Kompetenz vom Gesetzgeber dem Verfassungsgerichtshof zugewiesen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. September 2003