

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Hübner & Hübner Steuerberatung GmbH. & Co KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 5. Dezember 2000 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993. Stiftungszweck ist die Unterstützung der Begünstigten.

Die Bw. erklärte mit der am 23. März 2004 beim Finanzamt eingelangten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 48.021,68. Es wurde (wie auch für die vorherigen Abgabenerhebungszeiträume 2000 und 2001) das Formblatt "K 2", Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die nicht gemäß § 5 EStG 1988 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, verwendet. In einem Begleitschreiben dazu verwies die Bw. darauf, dass die Offenlegung der Stiftungszusatzurkunde im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 im Jahre 2003 erfolgt sei.

Das Finanzamt wich bei der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 2002 von den Angaben der Bw. in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 ab, indem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 angesetzt und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 77.394,60 der Körperschaftsteuer unterzogen wurden. In der Bescheidbegründung ist folgendes ausgeführt:

Die Stiftungszusatzurkunde sei ohne gesonderte Aufforderung des Finanzamtes am 5. Dezember 2003 nachgereicht worden. Die Abgabenerklärungen für die Jahre 2000 und 2001 seien von der steuerlichen Vertretung für eine Privatstiftung im Sinne des § 13 KStG 1988 eingereicht worden. Dem habe sich auch das Finanzamt bei Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 angeschlossen.

Zuwendungen an Begünstigte seien weder im Jahr 2000 noch im Jahr 2001 getätigt worden.

Die Veranlagung des Jahres 2002 erfolge daher gemäß § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988. Die Kapitalerträge in Höhe von € 77.394,60 stammten aus einer Beteiligung und seien, da die Erstattung der Kapitalertragsteuer nach einem Doppelbesteuerungsabkommen beantragt worden sei, gemäß § 13 Abs. 2 KStG 1988 steuerpflichtig.

Wechselkursschwankungen und außerplanmäßige Abschreibungen stellten keine Werbungskosten dar (§ 19 EStG 1988). Weitere Werbungskosten seien nicht bekannt gegeben worden.

Mit Anbringen vom 27. Mai 2004 legte die Bw. "korrigierte" Körperschaftsteuererklärungen für die Abgabenerhebungszeiträume 2000, 2001 und 2002 vor, wobei keine inhaltlichen Abweichungen gegenüber den bereits eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die

betreffenden Jahre bestehen, jedoch nunmehr Formblätter "K 1" (Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsrechtes verpflichtet sind und Privatstiftungen, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen) verwendet wurden.

In der Berufung vom 27. Mai 2004 gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 brachte die Bw. im Wesentlichen folgendes vor:

Am Tage der Stiftungserrichtung, dem 5. Dezember 2000, sei eine Stiftungszusatzurkunde errichtet worden. Die Eintragungen im Firmenbuch "Stiftungsurkunde vom 05.12.2000" und "Stiftungszusatzurkunde vom 05.12.2000" seien am 14. Dezember 2000 erfolgt. Unmittelbar nach Errichtung der Privatstiftung sei die Aufforderung des Finanzamtes zur Offenlegung der Stiftungszusatzurkunde erfolgt. Dieser Aufforderung sei die Bw. nicht nachgekommen. Eine Fristverlängerung zur Offenlegung sei nicht beantragt worden. Die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 KStG 1988 (Offenlegung der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde) würden für den Zeitraum ab Errichtung der Bw. bis zum Veranlagungsjahr 2003 nicht vorliegen. Der Gesetzeswortlaut sei hier eindeutig. Daher liege für diesen Zeitraum keine "gläserne Stiftung" vor und sei § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht anzuwenden. Die Besteuerung habe somit unter Zugrundelegung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu erfolgen. Die Offenlegung sämtlicher Urkunden im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 sei erst im Dezember 2003 erfolgt. Daher liege erst für den Zeitraum ab 1. Jänner 2004 eine "gläserne Stiftung" im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 vor. Deshalb seien sämtliche Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl.Nr. 400/1988, aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen

steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist der Gewinn nach § 5 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln.

Gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ist bei der Einkommensermittlung von Privatstiftungen, deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt aufgedeckte Treuhandenschaft auftreten und deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht anzuwenden.

Demnach ist die Einkommensbesteuerung gemäß § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 an eine spezielle Offenlegungspflicht gebunden.

Vom Vorliegen einer so genannten "gläsernen Stiftung" im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 kann also nur dann ausgegangen werden, wenn die Stiftungszusatzurkunde beim zuständigen Finanzamt eingereicht wurde.

Da in § 13 Abs. 1 KStG 1988 für die Offenlegung keine Frist normiert ist, sind für eine zielführende Rechtsauslegung systematische Überlegungen anzustellen.

Da der Gesetzgeber die Vornahme der Besteuerung für Abgabenerhebungszeiträume geregelt hat, muss angenommen werden, dass bei Bestehen einer Regelung, welche eine bestimmte Art der Einkommensermittlung von der Erfüllung einer Bedingung abhängig macht, die Anwendung dieser Regelung nur dann zulässig ist, wenn die Bedingung während des gesamten betreffenden Abgabenerhebungszeitraumes erfüllt wird.

Daher ist für die steuerliche Behandlung einer Privatstiftung, nämlich ob § 7 Abs. 3 KStG 1988 oder § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden ist, von einer Einheitsbetrachtung im jeweiligen Veranlagungsjahr auszugehen.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist die steuerliche Behandlung der Bw. für den Abgabenerhebungszeitraum 2002 zu beurteilen.

Die Bw. wurde anlässlich ihrer Errichtung vom Finanzamt aufgefordert, binnen einer Frist einen Fragebogen auszufüllen, in welchem unter anderem die Aufforderung zur Vorlage allfälliger Stiftungszusatzurkunden enthalten war.

Dieser behördlichen Aufforderung zur Vorlage der Stiftungszusatzurkunde wurde von der Bw. nicht entsprochen. Es wurde auch kein Fristverlängerungsantrag gestellt, weshalb das Verhalten der Bw. als Verletzung der in § 13 Abs. 1 KStG 1988 normierten Offenlegungspflicht zu beurteilen ist.

Die laut Eingangsstampiglie erst am 5. Dezember 2003 erfolgte Vorlage der Stiftungszusatzurkunde beim Finanzamt stand somit nicht mehr in Zusammenhang mit einer behördlichen Aufforderung.

Daher war die für die Anwendung des § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 erforderliche Offenlegungsverpflichtung im Jahr 2002 nicht erfüllt.

Aus diesem Grunde ist für das Jahr 2002 mangels Offenlegung die Eigenschaft der Bw. als Privatstiftung im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 anzunehmen.

Dass die Stiftungszusatzurkunde vor der Vornahme der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 2002 durch das Finanzamt vorgelegt wurde, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Auch der Tatsache, dass von der Bw. für die Jahre 2000, 2001 und 2002 nicht die richtigen Körperschaftsteuererklärungsvordrucke verwendet wurden, kann keine rechtlich relevante Bedeutung beigemessen werden.

Ebenso verhält es sich bei dem vom Finanzamt in diesem Zusammenhang angeführten Umstand, dass es sich bei der Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 an die Angaben der Bw. gehalten habe.

Dazu ist anzumerken, dass für das Jahr 2000 von der Bw. keine Einkünfte erklärt wurden. Für das Jahr 2001 wurden von der Bw. geringfügige Einkünfte erklärt, welche als Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 ausgewiesen wurden. Dass das Finanzamt bei der Erlassung des Bescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 den Angaben der Bw. gefolgt ist, obwohl die Stiftungszusatzurkunde noch nicht vorgelegt war, hat für dieses Berufungsverfahren keine entscheidungserhebliche Bedeutung.

Aus der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt sich somit die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 11. Jänner 2005