



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Proconsult Hueber, Hoechtl u. Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer wird vorläufig für 2001 festgesetzt mit 45.531,20 €.

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. ist eine Privatstiftung gemäß dem Privatstiftungsgesetz BGBl. 694/1993.

Das zuständige Finanzamt hat mit vorläufigem Bescheid vom 14. Jänner 2003 die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 wurde eine Berufung eingebracht. Begründend wurde angeführt, dass im Einkommen zwischenbesteuerte Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 in Höhe von 18.489,29 € enthalten seien. Daneben sei es im Veranlagungszeitraum aber auch zu Zuwendungen gekommen, von denen Kapitalertragsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden sei. Irrtümlicherweise sei der Betrag der Zuwendungen aber in der Körperschaftsteuererklärung für 2001 nicht eingetragen worden. Die Zuwendungen haben 13.953,18 € betragen und wären richtigerweise unter Punkt 7 c) einzutragen gewesen. Sie vermindern dadurch den Betrag der zwischenbesteuerten Einkünfte in der Kennzahl 648 auf 4.536,11 €. Es werde daher höflich ersucht, die getätigten Zuwendungen h der Körperschaftsteuerberechnung entsprechend zu berücksichtigen.

Dem Berufungsbegehren wurde in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2003 insofern teilweise Rechnung getragen, als die getätigten Zuwendungen in Höhe von 13.953,18 € bei der Neuberechnung der Körperschaftsteuer berücksichtigt wurden. Es wurde jedoch der Abzug von Depotspesen in Höhe von 2.869,16 € als nicht zulässig erachtet. Zusätzlich wurden Substanzgewinne in Höhe von 998,73 € der Zwischenbesteuerung unterzogen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass der Sinn und Zweck der Zwischenbesteuerung als Vorwegerfassung künftiger Zuwendungen eine Erfassung der Kapitalerträge in voller Höhe, ohne den Abzug von Werbungskosten, erfordere. Die Kapitalertragsteuer sei systematisch immer von den Bruttoerträgen abzuführen. Auch die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 (in Folge kurz "EB") würden davon ausgehen, dass die Zwischensteuer eine Steuererhebung nach Art eines Schedulensystems sei.

Mit Schreiben vom 17. März 2003 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung sei festzustellen, dass sich unmittelbar aus dem Gesetz kein Abzugsverbot für Werbungskosten bei zwischenbesteuerten Einkünften ergebe. Vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 seien auf Ebene einer Privatstiftung die nunmehr zwischenbesteuerten Einkünfte steuerfrei gewesen und es sei das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen des § 12 Abs. 2 KStG 1988 zu beachten gewesen. Durch die Einführung der Zwischenbesteuerung komme das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 jedenfalls nicht mehr zur Anwendung (vgl. auch Kofler: Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung, S 170, Linde-Verlag, Wien 2001). Die EB führten als Motiv für die Zwischenbesteuerung an, dass dadurch der Steuervorteil durch Thesaurierung in der Privatstiftung verhindert werden solle. Es werde in den EB insbesondere die vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 geltende

Rechtslage dargestellt, bei der die nun zwischenbesteuerten Einkünfte auf Ebene der Privatstiftung völlig steuerfrei gestellt gewesen seien und erst bei Zuwendung an den Begünstigten eine Steuerpflicht auslösten. Ein Abzugsverbot für Werbungskosten lasse sich damit nicht rechtfertigen. Sehe man den Zweck der Zwischensteuer entsprechend den EB in der Verhinderung eines Steuerstundungseffektes, lasse sich damit jedenfalls kein Abzugsverbot für Depotkosten begründen. Aus dieser Überlegung ergebe sich auch ein anderer systematischer Grund für die Zulässigkeit der Werbungskosten. Erzielt nämlich eine Privatstiftung nur zwischenbesteuerte Erträge, so könne sie selbst bei Vollausschüttung des verfügbaren Nettobetrages die Zwischenbesteuerung nicht verhindern (vgl. dazu auch Bruckner: Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht zum Entwurf der Stiftungsrichtlinien 2001, ÖStZ 2001/950, S 491). Damit würde gegenüber der Lage vor dem Budgetbegleitgesetz eine steuerliche Mehrbelastung eintreten. Als Ergebnis könne daher festgehalten werden, dass ein Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit zwischenbesteuerten Einkünften nicht dem Gesetz entspreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Berücksichtigung der Zuwendungen bei der Zwischenbesteuerung wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich Rechnung getragen.

Strittig ist noch, ob bei der Ermittlung der Berechnungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung ein Werbungskostenabzug (Depotgebühren) bei den Kapitalerträgen zulässig ist oder nicht.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 wurde für Privatstiftungen eine Zwischenbesteuerung eingeführt. § 13 Abs. 3 KStG 1988 nimmt bestimmte taxativ aufgezählte Erträge bzw. Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung aus und unterwirft sie einer gesonderten Körperschaftsteuer in Höhe von 12,5%.

Gemäß § 13 Abs 3 KStG 1988 sind bei Privatstiftungen weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 KStG 1988 gesondert zu versteuern:

Z 1: In- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie Forderungswertpapieren (im Sinne des § 93 EStG 1988), soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988 gehören;

Z 2: Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988

Die Besteuerung von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.

Nach den EB soll die Zwischenbesteuerung den Vorteil des Thesaurierungseffektes der Privatstiftung im Verhältnis zu natürlichen Personen bei vergleichbarer Vermögensveranlagung einschränken. Die Zwischensteuer hat nur den Charakter einer Vorauszahlung auf die bei Zuwendung an den Begünstigten anfallende Kapitalertragsteuer und ist getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben. Die Gutschrift erfolgt im Wege der Veranlagung in Entsprechung des ermäßigten Satzes mit einem Betrag von 12,5% der Zuwendung.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass sich unmittelbar aus dem Gesetz kein Abzugsverbot für Werbungskosten bei zwischenbesteuerten Einkünften ergibt.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der § 13 Abs. 3 KStG 1988 die Begriffe Einkünfte und Erträge verwendet. Vereinfacht dargestellt dürfen die (Kapital)erträge weder bei den Einkünften noch beim Einkommen der Privatstiftung berücksichtigt werden, soweit sie zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Bei der Veräußerung von Beteiligungen unterliegen hingegen die daraus erzielten Einkünfte der Zwischenbesteuerung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates deckt sich die sachliche Reichweite des Begriffes "Kapitalertrag" mit jenem des Einnahmebegriffes des § 15 EStG 1988. Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der (außerbetrieblichen) Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Der Begriff der außerbetrieblichen Einkünfte umfasst neben den laufenden Einnahmen auch die Werbungskosten und stellt somit eine Nettogröße dar.

Nach dem **klaren Wortlaut des Gesetzes** unterliegen die Kapitalerträge der Zwischenbesteuerung. Es gilt daher das Brutto-Besteuerungsprinzip. Das bedeutet, dass allfällige Aufwendungen (Spesen, Fremdzinsen) im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Erträgen für Zwecke der Zwischenbesteuerung nicht abzugsfähig sind.

Ein Werbungskostenabzug wäre nur dann zulässig gewesen, wenn der Gesetzgeber die Zwischenbesteuerung von den Kapitaleinkünften erhoben hätte.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die nichtabzugsfähigen Depotgebühren mit den zwischenbesteuerten Kapitalerträgen, und nicht wie im Vorlageantrag angeführt, mit zwischenbesteuerten Einkünften zusammenhängen. Es ist nicht rechtswidrig, wenn bei der Ermittlung der Kapitalerträge für die Zwischenbesteuerung ein Werbungskostenabzug durch das Finanzamt unterblieben ist.

Für den Unabhängigen Finanzsenat unterliegen aber auch aus einem systematischen Grund die Kapitalerträge in voller Höhe der Zwischenbesteuerung, da im Hinblick auf die inhaltliche Verknüpfung der Zwischensteuer mit endbesteuerten Zuwendungen die Bruttobesteuerung gerechtfertigt erscheint.

Zuwendungen jeder Art einer Privatstiftung sind, soweit sie nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht den betrieblichen Einkünften oder den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen sind, beim Empfänger nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Die Steuer von den unter die Kapitaleinkünfte fallenden Zuwendungen ist im Wege der Kapitalertragsteuer zu erheben, womit die Einkommensteuer als abgegolten gilt. Der Kapitalertragsteuer unterliegen die Kapitalerträge ohne jeden Abzug. Die Kapitalertragsteuer ist einnahmenbezogen. Das Brutto-Besteuerungsprinzip bedeutet, dass allfällige Aufwendungen im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Kapitalerträgen für Zwecke der Kapitalertragsteuer nicht abzugsfähig sind.

Unter Berücksichtigung der voranstehenden Ausführungen ist die Zwischensteuer eine Körperschaftsteuer, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine vorgezogene Kapitalertragsteuer auf Zuwendungen der Stiftung darstellt.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist die Bruttoerfassung daher nicht nur aus dem gesetzlichen Wortlaut heraus sondern auch aus systematischen Gründen gerechtfertigt.

Daran vermag auch der Umstand nichts ändern, dass wie in der Berufungsschrift ausgeführt wurde, im Falle ausschließlich zwischenbesteueter Erträge der Privatstiftung die Steuergutschrift nicht vollständig zum Tragen kommt.

Kofler bezeichnet den Umstand, dass bei einer Vollausschüttung von zwischenbesteuerten Kapitalerträgen die Steuergutschrift in Höhe der nichtabzugsfähigen Werbungskosten unterbleibt, als Schatteneffekt (vgl. Kofler, aaO., S 169).

Ergänzend, wenn auch nicht mehr entscheidungswesentlich, wird noch bemerkt, dass in der Literatur vor der Veröffentlichung der Stiftungsrichtlinien 2001 in einer Stellungnahme des Fachsenats die Besteuerung der Kapitalerträge in voller Höhe als systemwidrig kritisiert wurde (vgl. Bruckner, aaO. S 491). In der Praxis hat sich aber die von der Finanzverwaltung

vertretene Rechtsansicht, dass der Zwischenbesteuerung die Bruttokapitalerträge unterliegen, durchgesetzt (vgl. StiftR, Rz 90). Auch Vertreter der beratenden Berufe gehen davon aus, dass bei der Zwischenbesteuerung die Kapitalerträge in voller Höhe ohne Werbungskostungen und Sonderausgaben zu erfassen sind (vgl. ua. Grabenwarter Hrsg., Die Stiftung in der Praxis, 4.2.1.6 a) Wesen und Wirkungsweise der Zwischenbesteuerung, Orac-Verlag, Wien 2002; Bodendorfer, StiftR, in: VWT 2002 H 2, 29).

Der Berufung war daher insgesamt teilweise statzugeben, wobei die detaillierte Abgabenberechnung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes entnommen werden kann.

Linz, 28. Juli 2003