

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch X GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, A-Straße, vom 31. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. März 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer wird mit 1.405,71 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine eigennützige Privatstiftung, gegründet mit Stiftungsurkunde vom 5.2.1996. Zweck der Stiftung ist die Verwaltung, Sicherung und Vermehrung des gewidmeten Vermögens und des zu widmenden Vermögens, insbesondere allfälliger Unternehmensbeteiligungen, die Sicherung des Bestehens und der Entwicklung jener Unternehmen, an denen die Stiftung beteiligt ist und die Leistung von Zuwendungen an Begünstigte (§ 3 der Stiftungsurkunde). Die Stiftung erreicht ihren Zweck durch die Verwaltung von Finanzanlagen.

In der für 2001 eingereichten Körperschaftsteuererklärung weist die Berufungswerberin (ausschließlich) "Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 Z 1" im Betrag von 163.385,74 S aus. Es handelt sich um Zinserträge aus Bankguthaben (146.515,84 S) und Zinserträge aus Forderungswertpapieren des Anlagevermögens (16.869,90 S). Gegen den erklärungsgemäß ergangenen Bescheid vom 14.3.2003 wurde Berufung erhoben, weil anrechenbare Kapitalertragsteuer im Betrag von 1.080 S "versehentlich" nicht berücksichtigt worden sei. Dem

Begehrten wurde mit Berufungvorentscheidung vom 22.4.2003 entsprochen. Mit Vorlageantrag vom 14.5.2003 (eingebracht am 15.5.2003) wurde der "Abzug von anteiligen Aufwendungen bzw. Auszahlungen bei der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG" beantragt. Die Einnahmen des Jahres 2001 im Betrag von 2.899.696,35 S würden mit einem Teilbetrag von 163.385,74 S (6 % der Gesamteinnahmen) auf steuerpflichtige und mit einem Teilbetrag von 2.736.310,61 S (94 % der Gesamteinnahmen) auf steuerfreie Einnahmen entfallen. Die Aufwendungen und Ausgaben von zusammen 297.893,96 S (bestehend aus Prüfungs- und Beratungskosten, Spesen des Geldverkehrs und Bankzinsen) müssten daher – im Hinblick auf Rz 65 der Stiftungsrichtlinien – im Rahmen der Zwischenbesteuerung mit 6 % bzw. 17.787,32 S abzugsfähig sein. Das in Rz 90 der Stiftungsrichtlinien vorgesehene Abzugsverbot sei im Gesetz nicht gedeckt. § 12 Abs. 2 KStG beziehe sich nur auf steuerfreie bzw. endbesteuerte Einkünfte (Hinweis auf Muszynska/Stangl, Die Ertragsbesteuerung der Privatstiftung, Bank Privat 2002, 47 (58)). Das Argument der Vorwegerfassung der KESt bei Zuwendungen gehe ins Leere, da einerseits formal gesehen eine eigene Steuer der Privatstiftung vorliege und andererseits wirtschaftlich gesehen nur die Nettozinsen dem Begünstigten zugewendet werden könnten und bei einer Bruttobesteuerung der Kapitalerträge in der Privatstiftung ein Überhang an Zwischensteuer bestehen bleibe (Hinweis auf Bruckner, Stellungnahmen des Fachsenates für Steuerrecht zum Entwurf der Stiftungssteuerrichtlinien 2001 in ÖStZ 2001, 490). Die Nichtabzugsfähigkeit könne auch nicht aus der Verwendung des Wortes "Kapitalerträge" statt "Kapitaleinkünfte" in § 13 Abs. 3 sowie § 22 Abs. 3 KStG abgeleitet werden, da diese Begriffe vom Gesetzgeber nicht immer einheitlich verwendet würden. So spreche § 27 Abs. 1 Z 4 EStG von Zinsen und "anderen Erträgnissen", obwohl bei Einkünften gemäß § 27 EStG ein Werbungskostenabzug zulässig sei. Da der Gesetzgeber im Bereich der KESt ausdrücklich die Bruttobesteuerung vorgesehen habe (§ 95 Abs. 2 EStG sehe vor, dass "die KESt ohne Abzug einzubehalten ist"; § 20 Abs. 2 EStG verbiete bei endbesteuerungsfähigen Einkünften ausdrücklich den Werbungskostenabzug) und bei den der Zwischenbesteuerung unterliegenden Kapitaleinkünften zum Werbungskostenabzug schweige, sei davon auszugehen, dass der Abzug von Werbungskosten zulässig sei. Ein Abzugsverbot müsste ausdrücklich normiert sein (Hinweis auf Marschner, Praxisfragen zur Zwischenbesteuerung, SWK 12/2003, S 363).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, BGBl. 401/1988 sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern:

In- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988), Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des 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 des EStG 1988, soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 des EStG 1988 gehören.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 3) von Kapitalerträgen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des 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.

Nach dieser Rechtslage ist zu beurteilen, ob von Kapitalerträgen einer Privatstiftung, die nach § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 3 KStG 1988 gesondert zu versteuern sind, ein Abzug von Werbungskosten zulässig ist.

Soweit im Vorlageantrag die Ansicht vertreten wird, das in Rz 90 der StiftRL vorgesehene Abzugsverbot sei aus dem Gesetz nicht ableitbar, ist auf den Gesetzeswortlaut zu verweisen. § 13 Abs. 3 Z 1 KStG ordnet ausdrücklich an, dass Gegenstand der Zwischenbesteuerung "Kapitalerträge" sein sollen. Der Begriff "Kapitalerträge" erfasst seiner Bedeutung nach Einnahmen, die Erträge des Kapitalstammes sind. Der Zwischenbesteuerung unterliegt daher die Bruttogröße "Kapitalertrag" (vgl. z.B. UFS RV/1819-W/04 vom 15.3.2005; UFS RV/0140-L/03 vom 28.7.2003).

Auch das Argument der nicht immer einheitlichen Verwendung der Begriffe "Kapitalerträge" und "Kapitaleinkünfte" durch den Gesetzgeber und der Hinweis, dass bei Einkünften gemäß § 27 EStG Werbungskosten abzugsfähig seien, obwohl Abs. 1 Z 4 leg.cit. von Erträgnissen spreche, vermag den Abzug von Werbungskosten für Zwecke der Zwischenbesteuerung nicht zu rechtfertigen. Die genannte Bestimmung des § 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. Inwiefern daraus geschlossen werden könnte, dass der in § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 verwendete Begriff "Kapitalerträge" im Sinne des Begriffes "Einkünfte" zu verstehen sein sollte, ist nicht erkennbar.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung beim Empfänger 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 Zwischensteuer ist wirtschaftlich gesehen eine Vorauszahlung auf die Kapitalertragsteuer, die bei Zuwendungen an Begünstigte anfällt (Maschner, "Praxisfragen zur Zwischenbesteuerung" in SWK 2003, 363). Sie soll die im Steuerstundungseffekt bestehende Benachteiligung direkter Vermögensveranlagung natürlicher Personen in Kapitalanlagen gegenüber einer Veranlagung über eine zwischengeschaltete Privatstiftung mindern (vgl. die Ausführungen in den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, ÖStZ 2000/20, Seite 552 f, Erläuterungen zu § 13; Nowotny, "Die Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten" in SWI 2001, 307). Auch im Hinblick auf diesen Zusammenhang erscheint die Anwendung des Brutto-Besteuerungsprinzips für Zwecke der Zwischenbesteuerung geboten. Nicht – wie im Vorlageantrag ausgeführt – das Verbot eines Werbungskostenabzuges für Zwecke der Zwischensteuer, sondern dessen Zulässigkeit müsste ausdrücklich normiert sein.

Bei dieser nach Ansicht des Senates eindeutigen Rechtslage führt auch der unter Hinweis auf die Stellungnahme des Fachsenates für Steuerrecht zum Entwurf der Stiftungsrichtlinien erfolgte Einwand, bei ausschließlich zwischenbesteuerten Erträgen einer Privatstiftung komme eine Steuergutschrift nicht voll zum Tragen, den begehrten Werbungskostenabzug nicht zu rechtfertigen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden. Die Abgabenberechnung kann der Berufungsvorentscheidung vom 22.4.2003 entnommen werden.

Innsbruck, am 15. April 2005