



GZ. RV/1813-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Marsoner + Partner GmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 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 mit Stiftungsurkunde vom 14. Dezember 1995 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993. Stiftungszweck ist die Förderung und Versorgung der Begünstigten.

Mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte die Bw. der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 unterliegende Kapitalerträge in Höhe von € 90.777,21. Wie

aus der beiliegenden Aufstellung ersichtlich ist, wurde dieser Betrag ermittelt, indem von den von der Bw. erzielten Kapitalerträgen in Höhe von € 95.300,19 Werbungskosten in Höhe von € 4.522,98 in Abzug gebracht wurden.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2004 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 versagte das Finanzamt den geltend gemachten Abzug von Werbungskosten ohne dies zu begründen. Dieser Bescheid wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, da der Wirtschaftsprüfungsbericht beim Finanzamt noch nicht eingereicht worden war.

In der gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 erhobenen Berufung vom 28. Juni 2004 brachte die Bw. im Wesentlichen folgendes vor:

Sie halte in ihrem Vermögen Anteile an einem in Großbritannien und an einem in Cayman Islands registrierten Fonds. Auf Grund des fehlenden Nachweises über die tatsächlich von den Fonds erwirtschafteten Gewinne seien diese Anteile in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 als ausländische "schwarze" Kapitalanlagefonds im Sinne des § 42 Abs. 1 InvFG 1993 behandelt worden. Als ausländischer Kapitalanlagefonds gelte, ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt sei. Die zu versteuernden ausschüttungsgleichen Erträge seien gemäß § 184 BAO zu schätzen, wobei diese Schätzung zwingend durch die von § 42 Abs. 2 InvFG 1993 festgesetzte Schätzungsmethode zu erfolgen habe. Die Berechnungen betreffend die beiden ausländischen Kapitalanlagefonds wurden detailliert dargestellt und vorgebracht, dass die Steuerbelastung das Ausmaß der Zwischensteuer bei Privatstiftungen übersteigen würde.

Die Bw. erstattete umfangreiche Vorbringen zur Erläuterung ihrer verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend des § 42 Abs. 2 InvFG 1993 und verwies auf das diesbezügliche vom Verfassungsgerichtshof eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren. Durch die Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG 1993 würden ausländische Fonds gegenüber inländischen Fonds steuerlich benachteiligt, was auch gegen Art. 56 des EG-Vertrages verstöße und eine offene Diskriminierung der ausländischen Fonds darstelle. Da die in § 42 Abs. 2 InvFG 1993 zwingend vorgeschriebene Schätzungsmethode insbesondere bei Privatstiftungen nicht geeignet sei, eine der Verfassung entsprechende und EU-gemeinschaftsrechtlich unbedenkliche Besteuerung zu gewährleisten, werde der Antrag gestellt, nur die tatsächliche Wertveränderung (zwischen Beginn und Ende des Kalenderjahres) als Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer heranzuziehen.

Die Berufung blieb vom Finanzamt unbeachtet. Es wurde der endgültige Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 15. Juli 2004 erlassen. In

diesem findet sich nun eine Begründung für die Versagung des geltend gemachten Abzuges von Werbungskosten, nämlich, dass Gegenstand der Zwischenbesteuerung im Sinne des Zweckes dieser Einrichtung die Vorwegerfassung künftiger Zuwendungen die Kapitalerträge in voller Höhe, somit ohne Werbungskostenabzug, seien.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 26. Juli 2004 berief sich die Bw. zum Berufungspunkt § 42 Abs. 2 InvFG 1993 auf die Weitergeltung ihrer in der Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer erstatteten Vorbringen. Weiters wandte sich die Bw. gegen die Versagung des Werbungskostenabzuges und brachte dazu folgendes vor: Gemäß Rz 90 Stiftungssteuerrichtlinien würden "im Sinne des Zweckes dieser Einrichtung als Vorwegerfassung künftiger Zuwendungen" die Kapitalerträge in voller Höhe, d.h. ohne Werbungskostenabzug, der Zwischensteuer unterliegen. Ein solches Abzugsverbot sei jedoch im Gesetz - § 12 Abs. 2 KStG 1988 beziehe sich nur auf steuerfreie bzw. endbesteuerte Einkünfte – nicht gedeckt (siehe auch Muszynska/Stangl, Die Ertragsbesteuerung der Privatstiftung, Bank Privat, 2002, 47, 58). Das Argument der "Vorwegerfassung" der Kapitalertragsteuer 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 (vgl. Bruckner, Stellungnahmen 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" in § 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 § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von Zinsen und "anderen Erträgnissen", obwohl bei Einkünften gemäß § 27 EStG ein Werbungskostenabzug zulässig sei. Da der Gesetzgeber im Bereich der Kapitalertragsteuer (und Endbesteuerung) ausdrücklich die Bruttobesteuerung vorgesehen habe (§ 95 Abs. 2 EStG 1988 sehe vor, dass "die Kapitalertragsteuer ohne Abzug einzubehalten" sei, § 20 Abs. 2 EStG 1988 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, da ein Abzugsverbot ausdrücklich normiert sein müsste (vgl. Marschner, Praxisfragen zur Zwischenbesteuerung, SWK 12/2003, 363).

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 20. September 2004 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist betreffend dem Berufungspunkt § 42 Abs. 2 InvFG 1993 bezüglich der verfassungsrechtlichen Bedenken mit dem Verweis auf

Art. 18 Abs. 1 B-VG und bezüglich der gemeinschaftsrechtlichen Bedenken mit mangelnder Nachvollziehbarkeit seitens des Finanzamtes begründet. Die Versagung des Werbungskostenabzuges ist im Wesentlichen mit dem eindeutigen Wortlaut der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§ 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 und § 22 Abs. 3 KStG 1988) begründet.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 11. Oktober 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

I) Besteuerung "Schwarzer" Fonds:

Die geltende Fassung des § 42 InvFG 1993 verstößt unzweifelhaft gegen die durch Art. 56 EG-Vertrag normierte Kapitalverkehrsfreiheit. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen, die in § 42 Abs. 1 und 2 InvFG 1993 an die Besteuerung ausländischer Fondserträge im Vergleich zu inländischen Fondserträgen geknüpft würden, stünden in Widerspruch zur Kapitalverkehrsfreiheit. Durch die Anwendung der Bestimmungen des § 42 Abs. 1 und 2 InvFG 1993 ergebe sich für die Bw. eine ungünstigere Besteuerung in Bezug auf die ausländischen "schwarzen" Fondserträge. Um eine gemeinschaftsrechtskonforme Besteuerung ausländischer Kapitalanlagefonds zu erreichen, sei eine den inländischen Fondserträgen nachgebildete Besteuerung durchzuführen. Gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG werde die Verfassungsmäßigkeit der ersten beiden Sätze des § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 sowie die Verfassungsmäßigkeit des § 42 Abs. 2 des InvFG in der Fassung BGBl. I Nr. 41/1998, von Amts wegen durch den Verfassungsgerichtshof geprüft.

Aus diesem Grunde wurde von der Bw. die Aussetzung der Entscheidung über die Berufung bis zum Vorliegen des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes angeregt.

II) Werbungskosten im Zusammenhang mit Zwischenbesteuerung:

Die Bw. bezog sich auf die bereits in der Berufungsschrift erstatteten Vorbringen.

Zusätzlich wurde vorgebracht, dass weiters der Gesetzeszweck gegen ein Abzugsverbot spreche. Gemäß den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001 zu § 13 Abs. 3 KStG 1988 sollten die aus einer längerfristigen Thesaurierung von steuerfrei gestellten Einkünften resultierenden Zinsvorteile für Privatstiftungen und ihre Begünstigten durch die Einführung einer Zwischenbesteuerung teilweise geschlossen werden. Die Erläuternden Bemerkungen würden richtigerweise von Einkünften sprechen, da wirtschaftlich gesehen nur die "Nettozinsen" dem Begünstigten zugewendet werden könnten. In Höhe der Werbungskosten entstehe bei der Privatstiftung eben kein Zinsvorteil, weshalb ein Werbungskostenabzugsverbot demnach systematisch nicht gerechtfertigt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Besteuerung "Schwarzer" Fonds:

Die Berufungsvorbringen der Bw. zu diesem Berufungspunkt erschöpfen sich in verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen anzuwendende Bestimmungen.

Gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993, BGBI. Nr. 532/1993 i.d.F. BGBI. I Nr. 41/1998, sind die ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter den Abgabenbehörden unter Anchluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Als steuerlicher Vertreter können inländische Kreditinstitute oder inländische Wirtschaftstreuhänder bestellt werden.

Gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993, BGBI. Nr. 532/1993 i.d.F. BGBI. I Nr. 41/1998, wird bei Unterbleiben eines Nachweises für ausländische Kapitalanlagefonds der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen. Bei Veräußerung eines Anteilrechtes ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 0,8 % des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen. Dies gilt sinngemäß auch beim Erwerb eines Anteilrechtes. Anstelle des Rücknahmepreises kann auch der veröffentlichte Rechenwert sowie bei börsenorientierten Anteilen der Börsenkurs herangezogen werden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Oktober 2004, G 49, 50/04, § 42 Abs. 2 des InvFG 1993, BGBI. Nr. 532/1993, i.d.F. BGBI. I Nr. 41/1998, als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden ist und dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten.

Die ersten beiden Sätze des § 40 Abs. 2 Z 2 des InvFG, BGBI. Nr. 532/1993, i.d.F. BGBI. I Nr. 41/1998, wurden nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Weiters blieb der Gerichtshof bei der im Prüfungsbeschluss vorläufig getroffenen Annahme, dass der Anwendung der in Prüfung gezogenen Normen der Vorrang unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechts nicht offenkundig entgegenstehe.

Am 9. Dezember hat der Nationalrat das Abgabenänderungsgesetz 2004 (AbgÄG 2004) beschlossen, das in seinem Artikel 9 die Änderungen des Investmentfondsgesetztes beinhaltet. Dabei sollte bei den Änderungen, wie den erläuternden Bemerkungen zur

Regierungsvorlage zu entnehmen ist, den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes in seinem Beschluss zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens Rechnung getragen werden.

Auf Grund des Abgabenänderungsantrag im Nationalrat 2. Lesung treten die durch das AbgÄG 2004 geänderten Bestimmungen des § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 und § 42 Abs. 2 InvFG 1993 mit 5. Dezember 2004 in Kraft.

Demnach ist das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes auf offene Fälle nicht anzuwenden und wirkt nur auf die anhängigen Beschwerden.

Daher ist im gegenständlichen Fall § 42 Abs. 2 InvFG 1993, BGBl. Nr. 532/1993, i.d.F. BGBl. I Nr. 41/1998 und nicht die "neue" Rechtslage gemäß dem AbgÄG 2004 anzuwenden.

II) Werbungskosten im Zusammenhang mit Zwischenbesteuerung:

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 "Kapitalerträge" 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.

Mit dem Vorbringen, dass der Gesetzeszweck gegen ein Abzugsverbot spreche, spricht die Bw. offensichtlich die teleologische Interpretationsmethode an.

Dazu ist grundsätzlich festzustellen, dass die Vornahme einer teleologischen Interpretation die unklare Textierung von Normen zur Voraussetzung hat, was aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.

Dem Vorbringen der Bw., dass aus den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001 zu § 13 Abs. 3 KStG 1988 zu folgern sei, dass ein Werbungskostenabzugsverbot demnach "systematisch" nicht gerechtfertigt wäre, ist zu entgegnen, dass Gesetzesmaterialien keine Rechtserzeugungsnormen und daher im Rahmen einer systematischen Interpretation bedeutungslos sind.

Sollte die Bw. trotz der Formulierung dieses Begehrens auf eine teleologische Interpretation Bezug genommen haben, wird auf die bereits getroffenen Ausführungen zur Einschränkung der Anwendungsmöglichkeit dieser Auslegungsmethode verwiesen.

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.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. März 2005