

Privatstiftung, Zwischenbesteuerung, Werbungskosten, Gesamtverlust einer Privatstiftung, Verfassungskonformität

Von Kapitalerträgen einer Privatstiftung, die nach § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 3 KStG 1988 gesondert zu versteuern sind, ist ein Abzug von Werbungskosten nicht zulässig..

§ 13 Abs. 3 KStG 1988, § 22 Abs. 3 KStG 1988

UFS 13.07.2009, RV/0325-S/04

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erklärte mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 unterliegende Einkünfte in Höhe von € 2.370,-. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 wurde vom Finanzamt ohne Vornahme von Abweichungen zu den Angaben in der Körperschaftsteuererklärung erlassen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 28. Mai 2004 brachte die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin unter anderem folgendes vor:

"Die Berufung richtet sich gegen die Zwischenbesteuerung gem. § 13 Abs 3 KStG 1988 in Höhe von € 296,25. Die Erhebung der Zwischenbesteuerung im Ausmaß von 12,5 % von den Bruttozinsenerträgen ist jedenfalls gesetzwidrig und nach derzeitigen Erkenntnissen auch verfassungswidrig. (...) Den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes ist an keiner Stelle zu entnehmen, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach der Systematik einer Umsatzbesteuerung (Bruttobesteuerung) mit 12,5 % der Körperschaftsteuer zu unterziehen sind.

Gemäß RZ 90 Stiftungsrichtlinien unterliegen Kapitalerträge in voller Höhe, das heißt ohne Werbungskostenabzug, der Zwischenbesteuerung. Ein solches Abzugsverbot ist jedoch im Gesetz - § 12 Abs 2 KStG - nicht gedeckt. Das Argument der "Vorwegverfassung" der KESt bei Zuwendungen geht ins Leere, da einerseits eine eigene Steuer der Privatstiftung vorliegt und andererseits wirtschaftlich gesehen nur die "Nettozinsen" dem Begünstigten zugewendet werden können und bei einer Bruttobesteuerung (= Umsatzbesteuerung) der Kapitalerträge in der Privatstiftung ein Überhang an Zwischensteuer bestehen bleibt. Die Nichtabzugsfähigkeit kann auch nicht aus der Verwendung des Wortes "Kapitalerträge" statt "Kapitaleinkünfte" im § 13 Abs 3 sowie § 22 Abs 2 KStG abgeleitet werden, da diese Begriffe nicht immer einheitlich vom Gesetzgeber verwendet werden. (...)

Da der Gesetzgeber im Bereich der KESt (und Endbesteuerung) ausdrücklich die Bruttobesteuerung vorgesehen hat und bei den der Zwischenbesteuerung unterliegenden Kapitaleinkünften zum Werbungskostenabzug schweigt, ist davon auszugehen, dass der Abzug von Werbungskosten zulässig ist, da ein Abzugsverbot ausdrücklich gesetzlich normiert sein müsste. (...)

Dieser Berufung liegt der Körperschaftsteuerbescheid 2002 zugrunde. Der steuerliche Verlust des Kalenderjahres 2002 beträgt € 1.449,79. Da die Privatstiftung über keine anderen als Zinseinkünfte verfügt, müssen aus diesen Erträgen sämtliche Werbungskosten abgedeckt werden. Im vorliegenden Fall ergibt sich somit kurioserweise, dass trotz eines steuerlichen Verlustes in Höhe von € 1.449,79, eine Zwischensteuer in Höhe von € 296,25 an das Finanzamt abzuführen ist. Da auch in Zukunft die Bw. ausschließlich über Zinseinkünfte verfügen wird, ist davon auszugehen, dass bei gleich bleibender Verwaltungsübung 12,5 % Zwischenbesteuerung abgeführt werden müssen, wobei sich mangels möglicher Ausschüttungen an Begünstigte keine Verrechnungsmöglichkeit ergibt. Die Zwischenbesteuerung kann im vorliegenden Fall aus laufenden Erträgen nicht abgedeckt werden und wird damit zur reinen Substanzsteuer."

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

In der von der Berufungswerberin beantragten und am 9. Juli 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die bereits in der Berufung vorgebrachten Argumente. Der Vertreter des Finanzamtes verwies im wesentlichen auf § 13 Abs. 3 KStG in der Fassung des Jahres 2002 und betonte, dass das Finanzamt an bestehende Gesetze und Richtlinien gebunden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 KStG fallen, weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 KStG gesondert zu versteuern: In- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988), Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 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 Einkommensteuergesetzes 1988, soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 des Einkommensteuergesetzes 1988 gehören.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 3 KStG) von Kapitalerträgen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 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 beträgt die Körperschaftsteuer für nach § 13 Abs. 3 und 4 KStG zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung 12,5 %.

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 Erträgen 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 (vgl. UFS RV/0342-I/04 vom 18.4.2005).

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 in diesem Sinne ausdrücklich normiert sein.

Die den Gegenstand dieser Berufung bildende Frage, ob im Falle zwischensteuerpflichtiger Kapitalerträge ein von der Berufungswerberin begehrter Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen zulässig ist, ist unter Zugrundelegung der dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zu beurteilen.

Jede Gesetzesauslegung hat mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen. Demnach führt die Vornahme einer Verbalinterpretation der anzuwendenden Rechtsnormen zweifelsfrei zum Ergebnis, dass nach dem gesetzgeberischen Willen bestimmte taxativ aufgezählte Erträge bzw. Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung ausgenommen und einer gesonderten Körperschaftsteuer in Höhe von 12,5 % unterworfen sein sollen.

Die sich aus dieser vom Gesetzgeber explizit angeordneten Ausnahme der aufgezählten Erträge bzw. Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung ergebende Konsequenz ist die Unzulässigkeit eines Ausgleiches solcher Erträge bzw. Einkünfte mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen. Auf Grund der Klarheit der Textierung der anzuwendenden Bestimmungen bleibt kein Spielraum für eine darüber hinausgehende, die Möglichkeit eines Verlustausgleiches einbeziehende, Gesetzesauslegung. Es muss vielmehr angenommen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er einen Verlustausgleich zulassen hätte wollen, dies in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht hätte (vgl. UFS RV/0400-W/04 vom 10.11.2004).

Insgesamt können in den Ausführungen der Berufungswerberin keine zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führenden Argumente erkannt werden. Soweit sie die Möglichkeit eines Verlustausgleiches im Wege einer verfassungskonformen Interpretation anstrebt, wird darauf verwiesen, dass die Grenze jeder Interpretation der Wortlaut des Gesetzes ist.

Eine Interpretation des Gesetzes, die vermeiden würde, dass ungeachtet eines Gesamtverlustes im Veranlagungsjahr Körperschaftsteuer zu entrichten wäre, scheidet somit am äußersten Wortsinn der hier maßgeblichen Rechtsnormen § 13 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 22 Abs. 3 KStG 1988. Den in der Berufung geäußerten beachtlichen verfassungsrechtlichen Bedenken kann nicht näher getreten werden, da der unabhängige Finanzsenat an das gehörig kundgemachte Gesetz gebunden ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Salzburg, am 13. Juli 2009