

Werbekostenabzug und Stiftungsrichtlinien

1. **Kein Werbungskostenabzug bei zwischensteuerpflichtigen Kapitalerträgen einer Privatstiftung.** §§ 13 Abs 3 Z 1, 22 Abs 3 KStG 1988
2. **Die Stiftungsrichtlinien stellen lediglich eine Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen dar und sind somit keine Rechtserkenntnisquelle.** UFS 15.9.2004, RV/1167-W/04

Entscheidungsgründe

Die mit Stiftungsurkunde vom 14. November 1995 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993. Stiftungszweck ist die Unterstützung der oder des jeweils Begünstigten, insbesondere durch Gewährung einer Geldleistung zur Bestreitung eines angemessenen Lebensunterhaltes.

Mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte die Bw. unter anderem der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 unterliegende Kapitalerträge in Höhe von € 45.809,34 (abzüglich getätigter Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 10.000,00). Wie aus der beigelegten Aufstellung ersichtlich ist, wurden bei der Ermittlung dieses Betrages Werbungskosten in Höhe von € 18.215,39 in Abzug gebracht.

Mit angefochtenem Bescheid versagte das Finanzamt den geltend gemachten Abzug von Werbungskosten und begründete dies damit, dass Gegenstand der Zwischenbesteuerung im Sinne des Zweckes dieser Einrichtung als Vorwegverfassung künftiger Zuwendungen die Kapitalerträge in voller Höhe, somit ohne den Abzug von Werbungskosten, seien.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. folgendes vor:

Offensichtlich sei der Werbungskostenabzug für zwischensteuerpflichtige Einkünfte unter Zugrundelegung der in Rz 90 Stiftungsrichtlinien enthaltenen Rechtsansicht vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden. Dieser Rechtsansicht sei aus folgenden Gründen nicht zu folgen:

In Rz 90 Stiftungsrichtlinien werde zum Ausdruck gebracht, dass die Kapitalerträge in voller Höhe der Zwischenbesteuerung unterliegen würden, weil Zweck der Zwischenbesteuerung die Vorwegverfassung künftiger Zuwendungen sei. Gerade dieser Zweck widerspreche jedoch der angesprochenen Rechtsfolge, den Werbungskostenabzug nicht zuzulassen. An die Begünstigten der Privatstiftung könnten nämlich nur die nach Abzug der in der Stiftung anfallenden Werbungskosten erzielten Erträge ausgeschüttet werden. Da der an die Begünstigten ausschüttbare Betrag sohin um die Werbungskosten reduziert sei und die Zwischensteuer einer „Vorwegverfassung“ der im Rahmen dieser Ausschüttung an die Begünstigten anfallenden Kapitalertragsteuer diene, sei konsequenterweise die Zwischenbesteuerung nur von den um die Werbungskosten verminderten Erträgen vorzunehmen. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass das Gesetz kein Abzugsverbot für Werbungskosten im Zusammenhang mit zwischensteuerpflichtigen Erträgen vorsehe. Die Stiftung erziele mit den zwischensteuerpflichtigen Erträgen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988. Für diese Einkunftsart bestehe kein generelles Abzugsverbot von Werbungskosten. Lediglich § 97 EStG 1988 sehe für endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen eine Bruttobesteuerung im Sinne eines Schedulensystems vor. Über § 12 KStG 1988 werde diese Bestimmung auch in das Körperschaftsteuerrecht transformiert. § 12 Abs. 2 KStG 1988 in der für das Jahr 2002 anwendbaren Fassung spreche nur von einem Werbungskostenabzugsverbot für solche Werbungskosten, die mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Die zwischensteuerpflichtigen Zinserträge der Privatstiftung seien in der Stiftung steuerpflichtig und unterlägen nicht der Endbesteuerung nach § 97 EStG 1988. Der Umstand, dass eine allfällige künftige Zuwendung der Stiftung an die Begünstigten, die unter Umständen aus zwischensteuerpflichtigen Zinserträgen gespeist werde, der Endbesteuerung unterliegen könne (je nach Einkommenssituation beim Begünstigten) habe für die Frage, ob ein Werbungskostenabzug auf Ebene der Stiftung zustehe keine Bedeutung bzw. bestehe in diesem Fall keinesfalls der von § 12 Abs. 2 KStG 1988 geforderte unmittelbare Zusammenhang.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2004 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

§ 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 bestimme, dass bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 und 7 oder unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, in- und ausländische Kapitalerträge, soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften im Sinne des § 27 EStG 1988 gehören, nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 EStG 1988 gesondert zu besteuern seien. Wie schon der Gesetzesbestimmung klar entnommen werden könne, handle es sich um Erträge und nicht um Einkünfte, die nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 EStG 1988 gesondert zu besteuern seien.

Die Zwischenbesteuerung werde auch getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung erhoben und stelle somit eine Bruttobesteuerung im Sinne einer Schedulenbesteuerung dar.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. folgendes vor:

Strittig sei lediglich die Rechtsfrage, ob im Rahmen der Zwischenbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ein Werbungskostenabzug zustehe. Das Finanzamt halte einen Werbungskostenabzug für unzulässig, da das Gesetz im Wortlaut von Kapitalerträgen spreche und es sich bei der Zwischenbesteuerung um eine "Bruttobesteuerung im Sinne einer Schedulenbesteuerung" handle. Diese

Rechtsansicht beruhe offensichtlich auf Rz 90 Stiftungsrichtlinien und sei jüngst auch in der Literatur vertreten worden (vgl. *König/Rief in König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht, Wiesner-Festschrift, 234).

Dieser Rechtsansicht könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

1. Grammatikalische Interpretation des § 13 KStG:

Ein Argument der Behörde gehe dahin, dass zufolge dem Wortlaut des § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 in der für das Jahr 2002 geltenden Fassung Kapitalerträge, unter anderem Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, der Zwischensteuer unterliegen würden. Der Behörde sei zuzugestehen, dass die Textierung des § 13 Abs. 3 KStG 1988 offensichtlich an § 93 EStG 1988 betreffend den Kapitalertragsteuerabzug angelehnt sei. Es sei jedoch zu beachten, dass die Begriffe „Kapitalerträge“ bzw. „Kapitaleinkünfte“ vom Gesetzgeber nicht immer einheitlich verwendet würden. So spreche zum Beispiel § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von Zinsen und „anderen Erträgen“, obwohl bei Einkünften gemäß § 27 EStG 1988 ein Werbungskostenabzug zulässig sei (vgl. *Marschner*, SWK 2003, 363 f).

2. Historische Interpretation:

Die Erläuternden Bemerkungen zum Ministerialentwurf bzw. zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2001/02 (vgl. Österreichische Steuerzeitung 2000, 509 bzw. 552 f.) enthielten keine expliziten Aussagen zum Werbungskostenabzug. Aus den Erläuternden Bemerkungen sei zu entnehmen, dass es sich bei der Zwischensteuer um eine „Art Schedulenbesteuerung“ handeln solle. Weiters gehe daraus hervor, dass mit der Zwischenbesteuerung eine Vorwegbelastung künftiger Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte erfolgen solle. Daraus würden sich daher keinerlei zwingende Argumente für oder gegen einen Werbungskostenabzug ergeben.

3. Systematische Überlegungen, verfassungskonforme Interpretation:

Die Zwischenbesteuerung sei in ihrer Textierung an die Vorschriften des EStG 1988 zum Kapitalertragsteuerabzug angelehnt. Anders als in den entsprechenden Bestimmungen des EStG 1988 (§ 93 Abs. 5 bzw. § 97 Abs. 4) bestehe für die Zwischenbesteuerung kein gesetzlich normiertes Abzugsverbot. Aus dem Fehlen eines expliziten Abzugsverbotes folge e contrario die Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges. Für den Umkehrschluss und gegen eine Analogie zu § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 KStG 1988 würden folgende Argumente sprechen:

- Eines der tragenden Prinzipien des österreichischen Ertragsteuerrechts sei das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Aus diesem Leistungsfähigkeitsprinzip seien verschiedene Unterprinzipien abzuleiten, zu denen auch das objektive Nettoprinzip gehöre (vgl. *Doralt/Ruppe I*, Rz 25). Diesem Prinzip entspreche die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten. Abzugsverbote für Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien soweit ersichtlich, ausnahmslos kodifiziert. So enthielten zum Beispiel die Bestimmungen des § 93 Abs. 5 EStG 1988 bzw. des § 97 Abs. 4 EStG 1988 explizite Abzugsverbote für Werbungskosten im Zusammenhang mit endbesteuerten kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften. Weiters sei in § 99 Abs. 2 EStG beim Steuerabzug auf bestimmte Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger ein explizites Abzugsverbot für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten normiert.

- Darüber hinaus bestehe für Abzugsverbote von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben jeweils eine besondere Rechtfertigung bzw. könne sie in den Bereichen, in denen eine derartige Rechtfertigung fehle, nicht vor den Grundfreiheiten und dem Gleichheitssatz bestehen. So sei der Ausschluss des Werbungskostenabzuges bei den der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen durch § 2 Endbesteuerungsgesetz verfassungsrechtlich determiniert. Die Abzugsverbote für Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben von beschränkt Steuerpflichtigen seien, soweit sie dazu führten, dass mangels Veranlagungsoption eine endgültige Belastung beim Steuerpflichtigen verbleibe, aus europarechtlicher Sicht nicht aufrecht zu erhalten (vgl. EuGH 12.6.2003, C-234/01, *Gerritse*).

- Aus all dem ergebe sich, dass Abzugsverbote restriktiv auszulegen seien. Wo der Gesetzgeber kein derartiges Verbot normiert habe, sei davon auszugehen, dass ein Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug zulässig sei.

- Diese systematischen Erwägungen würden eine weitere Unterstützung in der Entstehungsgeschichte des Steuerreformgesetzes 2005 finden. Im Ministerialentwurf des Steuerreformgesetzes sei ein explizites Abzugsverbot für Werbungskosten im Zusammenhang mit zwischensteuerpflichtigen Einkünften in § 12 Abs. 2 KStG 1988 normiert worden. Diese Regelung sei nach Einwendungen im Begutachtungsverfahren (vgl. insbesondere die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder) nicht mehr in die Regierungsvorlage und den endgültigen Gesetzestext übernommen worden. Angesichts des Umstandes, dass der Werbungskostenabzug von zwischensteuerpflichtigen Erträgen ein umstrittenes Rechtsgebiet sei (vgl. die bereits erwähnten Autoren, insbesondere *Marschner* und *König/Rief*), könne dieser Reaktion des Gesetzgebers entnommen werden, dass ein Werbungskostenabzug für zulässig erachtet werde.

4. Teleologische Interpretation:

Den Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen zufolge solle die Zwischenbesteuerung einer „Vorwegfassung“ von Kapitalertragsteuer auf Zuwendungen an Begünstigte dienen. Dem entspreche auch die gesetzliche Umsetzung in § 13 Abs. 3 KStG 1988, wonach nur der die laufenden Zuwendungen übersteigende Teil der Kapitalerträge der Zwischensteuer unterliegen solle. Ein derartiges Verständnis des Wesens der Zwischenbesteuerung werde auch in Rz 90 Stiftungsrichtlinien angesprochen. Die daraus folgenden Konsequenzen würden in den Stiftungsrichtlinien jedoch nicht gezogen. Sei der Zweck dieser Einrichtung nämlich die Vorwegfas-

sung künftiger Zuwendungen, so sei zu beachten, dass wirtschaftlich gesehen nur die „Nettozinsen“, also die um Werbungskosten gekürzten Kapitalerträge den Begünstigten zugewendet werden könnten und bei einer Bruttobesteuerung der Kapitalerträge in der Privatstiftung ein Überhang an Zwischensteuer bestehen bleibe.

- Wie gezeigt worden sei, ließen sich weder aus der grammatikalischen noch aus der historischen Interpretation des § 13 KStG 1988 zwingende Argumente für oder gegen einen Werbungskostenabzug im Rahmen der Zwischenbesteuerung gewinnen.

Dem gegenüber würden die systematischen und teleologischen Aspekte für die Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges sprechen.

Gerade der Umstand, dass bei der Besteuerung der Kapitalerträge im Rahmen der Kapitalertragsteuer-Endbesteuerung ein verfassungsrechtlich vorgegebener Ausschluss vom Werbungskostenabzug bestehe und dieser im Wege einer expliziten Umsetzung in der einfachgesetzlichen Ausführung realisiert worden sei, lasse für die Zwischenbesteuerung, bei der ein Werbungskostenabzugsverbot im Gesetz eben nicht normiert sei, nur den Schluss zu, dass im Rahmen der Zwischensteuer ein Werbungskostenabzug zulässig 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 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 des 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 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.

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 gemäße 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 Stiftungsrichtlinien stellen lediglich eine Rechtsauslegung des Bundesministeriums für Finanzen dar und sind somit keine Rechtskenntnisquelle.

Daher kommt der in Rz 90 der Stiftungsrichtlinien 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 den Vorbringen der Bw. zum Inhalt der Rz. 90 der Stiftungsrichtlinien 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 von der Bw. unter der Überschrift „1. Grammatikalische Interpretation des § 13 KStG“ erstattete Berufungsvorbringen, 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 Erträgen“ spreche, obwohl bei Einkünften gemäß § 27 EStG 1988 ein Werbungskostenabzug zulässig sei, ist gedanklich nicht nachvollziehbar.

§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 normiert, das 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.

Zu dem unter der Überschrift „2. Historische Interpretation“ erstatteten Berufungsvorbringen, dass aus den Erläuternden Bemerkungen zum Ministerialentwurf bzw. zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2001/02 hervorgehe, dass mit der Zwischenbesteuerung eine Vorwegbelastung künftiger Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte erfolgen solle, woraus sich daher keinerlei zwingende Argumente für oder gegen einen Werbungskostenabzug ergeben würden, ist folgendes festzustellen:

Eine historische Interpretation (subjektive Auslegung) ist dann vorzunehmen, wenn eine zweifelhafte Rechtsnorm nicht eindeutig geklärt werden kann. Da im Falle der anzuwendenden Rechtsnormen bereits die Verbalinterpretation zu einem eindeutigen Ergebnis führt, kommt eine historische Interpretation nicht in Betracht.

Abgesehen davon wären die Gesetzesmaterialien, zumal sie keine Aussage zur Absicht des Gesetzgebers für die zu beurteilende Frage beinhalten, für die Auslegung bedeutungslos.

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.

Dem von der Bw. angesprochenen Umstand, dass Abzugsverbote für Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Abgabenrecht ausnahmslos kodifiziert seien, kommt daher für die berufsgegenständliche Thematik keine Bedeutung zu.

Ebenso kann aus den Ausführungen der Bw. zur Entstehungsgeschichte des Steuerreformgesetzes 2005, wonach ein im Ministerialentwurf vorgesehenes Abzugsverbot für Werbungskosten im Zusammenhang mit zwischensteuerpflichtigen Einkünften in § 12 Abs. 2 KStG 1988 nach Einwendungen im Begutachtungsverfahren nicht in die Regierungsvorlage und in den endgültigen Gesetzestext übernommen worden sei, nicht geschlossen werden, dass das von ihr im berufsgegenständlichen Fall angestrebte Ergebnis vom Gesetzgeber gewollt wäre.

Auch in den Ausführungen der Bw. zur teleologischen Interpretation können keine zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führenden Argumente erkannt werden.

Soweit die Bw. eine Gewährung des Werbungskostenabzuges im Wege einer verfassungskonformen Interpretation anstrebt, wird darauf verwiesen, dass die Grenze jeder Interpretation der Wortlaut des Gesetzes ist.

Aus der dargestellten rechtlichen Würdigung ergibt sich, dass die Versagung der Gewährung des Werbungskostenabzuges durch das Finanzamt zu Recht erfolgt ist.