



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft_A, vom 7. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 23. bzw. 31. August 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

A) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 wird abgewiesen. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2009) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

B) Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war unbeschränkt haftender Gesellschafter bei der Gesellschaft (Löschung im Firmenbuch zu GZ.FN_A mit 27. Jänner 2004). Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 und 2002 mit Einkommensteuerbescheiden 2001 (Ausfertigungsdatum 23. Juli 2003) und 2002 (Ausfertigungsdatum 8. April 2004) antrags- und erklärungsgemäß.

In Folge der beim Berufungswerber zur ABNr.:_1 und bei der Gesellschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfungen in Verbindung mit den bei der Gesellschaft ergangenen (neuen) Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2001 und 2002 erließ das Finanzamt beim Abgabepflichtigen gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 sowie Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 und 2002 (die Bescheide betreffend das Jahr 2001 mit Ausfertigungsdatum 23. August 2007 sowie betreffend das Jahr 2002 mit Ausfertigungsdatum 31. August 2007).

In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 7. September 2007 begehrte der Abgabepflichtige die bekämpften Einkommensteuerbescheide dahingehend abzuändern, als dass diese den eingereichten Steuererklärungen entsprechen, sowie die Bescheide betreffend Anspruchszinsen ersatzlos aufzuheben. Sollten die Rechtsanwaltskosten bei der Gesellschaft keine Betriebsausgaben darstellen, so seien diese beim Abgabepflichtigen in Höhe von 60.000,00 ATS zuzüglich Umsatzsteuer als Sonderausgaben (Steuerberatungskosten) zu berücksichtigen, da Rechtsanwälte aufgrund ihrer einschlägigen Berufsordnung zur Beratung und Vertretung von Personen in Steuerangelegenheiten befugt seien. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 23. Juli 2003) seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 2.551.331,00 ATS festgesetzt worden. Aufgrund des Prüfungsberichtes zur Gesellschaft seien die Veränderungen mit 651.245,50 ATS festgehalten worden, wovon 99 %, sohin 644.741,96 ATS, den Berufungswerber betreffen würden. Daraus abgeleitet würden sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb/NEU in Höhe von 3.196.072,96 ATS ergeben; im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2001 seien die Einkünfte allerdings mit 3.226.860,00 ATS (sohin um 30.787,04 ATS zu hoch) in Ansatz gebracht worden. Sollte der Berufung nicht gefolgt werden, so seien die endbesteuerten Erträge aus Wertpapiere laut Jahresabschluss aus den Steuerbemessungsgrundlagen (im Rahmen der Feststellungsverfahren mit Abänderungen bei den bekämpften Einkommensteuerbescheiden) auszuscheiden. Die Festsetzung sei zu dem aufgrund eingetretener Verjährung gegenstandslos.

Das Finanzamt änderte mit Berufungsvorentscheidungen vom 26. Mai 2009 die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 dahingehend ab, als dass auf Grundlage der - nach der teilweisen Stattgabe der Berufung der Gesellschaft gegen die Feststellungsbescheide 2001 und 2002 geänderten Einkünfte aus Gewerbebetrieb – ergangenen Mitteilungen über die gesonderte Feststellungen vom 11. Mai 2009 die Einkünfte des Berufungswerbers aus Gewerbebetrieb der Jahre 2001 und 2002 neu zum Ansatz gebracht wurden. Die im Jahr 2001 begehrten Steuerberatungskosten wurden mit der Begründung nicht als Sonderausgaben berücksichtigt, dass im Zuge der Betriebsprüfung einvernehmlich festgestellt worden wäre,

dass es sich hierbei teilweise um nach § 20 EStG nicht absetzbare private Aufwendungen handeln würde.

Der Abgabepflichtige begehrte mit Schreiben vom 5. Juni 2009 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Anlässlich einer mündlichen Vorsprache am 12. März 2013 gab der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers an, die streitgegenständlichen Beratungskosten seien im Jahr 2001 nicht vom Abgabepflichtigen, sondern von der Gesellschaft getragen worden. Des Weiteren wurde - in Abänderung der in der Berufung vom 7. September 2007 bzw. in dem Vorlageantrag vom 5. Juni 2009 ausgeführten Berechnung - die in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 26. Mai 2009) vorgenommene Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als zutreffend anerkannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002:

A 1) Verjährung:

Der Berufungswerber vertritt in seinen Berufungsausführungen die Ansicht, eine Einkommensteuerfestsetzung wäre nach den einschlägigen Bestimmungen bereits verjährt.

A 1a) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach [§ 207 Abs. 1 BAO](#) der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt bei der Einkommensteuer nach Abs. 2 leg.cit. fünf Jahre. Die Verjährung beginnt nach [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) in den Fällen des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist nach [§ 209 Abs. 1 BAO](#) um ein Jahr.

A 1b) Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 23. Juli 2003, die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 8. April 2004 veranlagt. Nachdem die Erlassung von Einkommensteuerbescheiden eine verjährungsfristverlängernde Amtshandlung darstellt, wäre nach obigen Ausführungen das Recht der Abgabenbehörde, die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 festzusetzen, nach Ablauf von sechs Jahren, sohin für das Jahr 2001 zum 31. Dezember 2007 und für das Jahr 2002 zum 31. Dezember 2008 verjährt.

Das Finanzamt hat die bekämpften Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2001 mit Ausfertigungsdatum 23. August 2007 und für das Jahr 2002 mit Ausfertigungsdatum

31. August 2007 und sohin in beiden Jahren vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen. Das Vorbringen des Abgabepflichtigen kann daher der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

A 2) Sonderausgaben:

A 2a) Rechtsanwalt_A stellte der Gesellschaft mit Schreiben vom 18. Juni 2001 seine Leistungen betreffend „Abtretungsverträge, Besprechungen im Zusammenhang mit der Übertragung der Geschäftsanteile von Gesellschafter_A an Gesellschafter_B sowie im Zusammenhang mit dem Verkauf des Hauses Namensbezeichnung (anwaltliche Beratungen im Zeitraum 27. Jänner 1999 bis 28. Februar 2011)“ im Gesamtbetrag von 125.655,00 ATS in Rechnung.

Die Abgabenbehörde erkannte mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom heutigen Tag, GZ_RV_A, von obigen Aufwendungen den Betrag von 60.000,00 ATS netto (20% USt) nicht als Betriebsausgabe der Gesellschaft an. Der Abgabepflichtige begehrte für diesen Fall, diese Ausgaben in seinem Einkommensteuerveranlagungsverfahren als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

A 2b) Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG sind an berufsrechtlich befugte Personen geleistete Steuerberatungskosten bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Die Ausgaben müssen an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden. Dazu zählen Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare. Begünstigt sind nur Beratungs- und Hilfeleistungen in Abgabensachen, auch im Bereich der Beihilfen (VwGH 24.10.2002, [98/15/0094](#)), einschließlich der Vertretung vor der Abgabenbehörde ohne Beschränkung auf bestimmte Abgabenarten. Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters stellen nach der Rechtsprechung dann Sonderausgaben dar, wenn diese ausschließlich oder überwiegend nur zu dem Zweck erfolgt sind, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuer abzufassen (VwGH 24.10.2002, [98/15/0145](#)). Keine Steuerberatung bildet hingegen eine Unternehmens- (VwGH 22.12.2005, [2002/15/0064](#)), Vermögens- oder Anlageberatung (Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 18 Rz 120ff; Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz 240ff; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, [§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) Tz. 1f).

Die von Rechtsanwalt_A an die Gesellschaft verrechneten Arbeitsagenden umfassen ausschließlich anwaltliche Beratungen betreffend Abtretungsverträge, Geschäftsanteilübertragungen sowie dem Hausverkauf Namensbezeichnung (siehe Rechnung vom 18. Juni 2001), sohin lediglich Leistungen, die als Rechts-, Unternehmens-, Vermögens- oder Anlageberatungen, nicht jedoch als ausschließliche bzw. überwiegende Steuerberatungstätigkeiten zu

qualifizieren sind. Rechtsanwalt_A wirkte weder bei der Grundlagenermittlung für die Feststellung noch für die Abfassung der Einkommensteuer mit.

Nachdem den strittigen Aufwendungen nicht Leistungen zugrundeliegen, die als Steuerberatung (im engen Sinne) des § 18 EStG anzusehen sind, dürfen diese auch nicht als Sonderausgaben steuerliche Berücksichtigung finden.

A 2c) Sonderausgaben können nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der zu ihrer Leistung verpflichtet ist (VwGH 8.11.1988, [87/14/0188](#)), und nur in der Höhe, in der sie den Steuerpflichtigen wirtschaftlich belasten (VwGH 14.6.1988, [85/14/0150](#)). Abzugsfähig ist nur der vom Steuerpflichtigen selbst für den begünstigten Zweck aufgewendete Betrag (VwGH 20.4.1999, [94/14/0072](#); Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 18 Rz 7f).

Im vorliegenden Fall wurden die Beratungskosten nicht vom Berufungswerber, sondern von der Gesellschaft getragen (siehe Niederschrift vom 12. März 2013), welche auch Schuldnerin des Rechnungsbetrages war (siehe Rechnungsadressierung). Dem Berufungswerber kam weder eine Verpflichtung zur Rechnungsbegleichung zu noch war dieser hiermit wirtschaftlich belastet, weshalb die Aufwendungen auch aus diesen Gründen zu keinem Sonderausgabenabzug berechtigen können.

A 3) Berechnung der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom heutigen Tag, GZ_RV_A, über die Berufung der Gesellschaft gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002 abgesprochen und die Einkünfte des Berufungswerbers für das Jahr 2001 mit Betrag_C sowie für das Jahr 2002 mit Betrag_D festgestellt, welche der gegenständlichen Entscheidung gemäß [§ 192 BAO](#) zugrundegelegt werden.

Dem in der Berufung vom 7. September 2007 gerügten Rechenfehler des Finanzamtes im bekämpften Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wird in obiger Feststellung der Einkünfte 2001 entsprochen. Der Abgabepflichtige hat in seiner Niederschrift vom 12. März 2013 die diesbezügliche Berechnung, welche mit der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 (mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2009) übereinstimmt, als zutreffend außer Streit gestellt.

A 4) Betreffend der Berechnung bzw. der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, des Gesamtbetrages der Einkünfte sowie der Einkommen für die Jahre 2001 und 2002 wird auf die Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 (bei-

de mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2009) verwiesen, die diesbezüglich Bestandteil dieser Berufungsentscheidung werden.

B) Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 und 2002:

B1) Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) in den im strittigen Zeitraum gültigen Fassungen BGBl I 2000/142 bzw. BGBl I 2002/84 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Juli bzw. 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Die Anspruchszinsen betragen nach [§ 205 Abs. 2 BAO](#) zwei Prozent über dem Basiszinssatz.

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Der Zinsenbescheid ist mit Berufung anfechtbar. Wegen der Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides) (VwGH 28.5.2009, [2006/15/0316](#), 2006/15/0332; Ritz, Bundesabgabenordnung⁴, § 205, Tz. 33ff).

B2) Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2001 (mit Ausfertigungsdatum 23. August 2007) und 2002 (mit Ausfertigungsdatum 31. August 2007) ausgewiesenen Abgabennachforderungen in Höhe von Betrag_B und Betrag_A zugrunde. Der Berufungswerber bekämpft die Bescheide mit der Begründung, die (begehrte) Stattgabe der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 und 2002 hätte zur Folge, dass keine Anspruchszinsen vorzuschreiben seien.

B3) Wie oben bereits ausgeführt sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. [§ 205 BAO](#) (in der zur Zeit der Bescheiderlassung geltenden Fassung) beinhaltet keine Regelung, dass im

Falle der nachträglichen Abänderung einer Einkommensteuernachforderung, die eine Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären. Es wird nicht der (bereits ergangene, im Berufungsverfahren bekämpfte) Anspruchszinsenbescheid (neu) angepasst, sondern jeweils ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen erlassen.

Ein Zinsenbescheid setzt nämlich nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Ein solcher Bescheid ist daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig ergangen. Es bedarf somit im vorliegenden Fall lediglich der Überprüfung, ob die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 erlassen wurden.

Die prozessuale Bindung eines - wie im vorliegenden Fall - abgeleiteten Bescheides kommt nur dann zum Tragen, wenn ein Grundlagenbescheid (hier: Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002) rechtswirksam erlassen worden ist (Ritz, Bundesabgabenordnung⁴, § 252, Tz. 3).

B4) Im vorliegenden Fall wurden die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 rechtswirksam erlassen und die Höhe der verfahrensgegenständlichen Anspruchszinsen korrekt berechnet, sodass den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstehen. Auf Grund der Bindung der Zinsenbescheide an die im Spruch der Einkommensteuerbescheide 2001 (mit Ausfertigungsdatum 23. August 2007) und 2002 (mit Ausfertigungsdatum 31. August 2007) ausgewiesenen Nachforderungen konnte somit der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide ergingen sohin zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 21. Juni 2013