



GZ. RV/1165-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Lechner Wirtschaftsprüfung GmbH., vertreten durch Lechner Wirtschaftsprüfung GmbH., 1070 Wien, Burggasse 28/31, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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 30. September 1999 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993.

Die Bw. erklärte in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 neben der Zwischenbesteuerung unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von € 2.824,66 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der in der Schweiz ansässigen X-KG in Höhe von € 203.585,17. Wie aus der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung zu entnehmen ist, bezog die Bw. im Jahr 2002 aus der Beteiligung an der X-KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1,626.641,15. Weiters wurden sonstige betriebliche Erträge (Kursgewinne sowie Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen) in Höhe von € 92.978,98 erzielt. Der Gesamtbetrag dieser gemäß Art. 7 des Abkommens vom 30. Jänner 1974, BGBl.Nr. 64/1975, zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen in der anzuwendenden Fassung (DBA Schweiz) in Österreich steuerbefreiten Einkünfte beträgt abzüglich der sonstigen betrieblichen Aufwendungen (€ 68.077,55) € 1,651.542,58. Bei der Ermittlung dieses Betrages wurden Steuerberatkungskosten in Höhe von € 12.527,70 aus den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ausgeschieden. Der Betrag der in Österreich zu versteuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde mit € 203.585,17 erklärt. Es wurde der Abzug von Steuerberatkungskosten in Höhe von € 14.356,81 als Sonderausgaben geltend gemacht.

Mit angefochtenem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 vom 15. April 2004 versagte das Finanzamt die Berücksichtigung der geltend gemachten Steuerberatkungskosten in Höhe von € 14.356,81 als Sonderausgaben. Diese Entscheidung ist damit begründet, dass Steuerberatkungskosten nur dann Sonderausgaben seien, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellten. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei bereits eine direkte sowie eine anteilmäßige Zuordnung der Aufwendungen als Betriebsausgaben vorgenommen worden. Die betreffenden Steuerberatkungskosten seien somit den gemäß DBA Schweiz befreiten Einkünften zuzuordnen.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 20. April 2004 wurde folgendes vorgebracht:

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien die im Jahr 2002 im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. als Aufwendungen berücksichtigten Steuerberatkungskosten aus den sonstigen betrieblichen Aufwendungen zur Gänze ausgeschieden und lediglich als Sonderausgaben geltend gemacht worden. Die

Steuerberatungskosten seien entgegen der Darstellung in der Bescheidbegründung des Finanzamtes weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten berücksichtigt worden, da diese Aufwendungen nicht in direktem Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb stünden, sondern Aufwendungen für an die Bw. erbrachte Beratungsleistungen sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung darstellten. Eine Nichtanerkennung dieser Aufwendungen als Sonderausgaben würde daher deren gänzliche Nichtberücksichtigung zur Folge haben.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2004 legte die Bw. in Beantwortung einer telefonischen Anfrage des Finanzamtes die Vorgehensweise betreffend die Steuerberatungskosten in ihrem Rechenwerk und deren Zusammensetzung detailliert dar. Die im Jahr 2002 als Sonderausgaben angesetzten abgeflossenen Zahlungen würden € 14.356,81 betragen, nämlich € 6.104,52 für die Jahresabschlussprüfung 2000, € 3.488,29 für den Jahresabschluss 2000, € 1.224,00 für die laufende Steuerberatung 2001 und € 3.540,00 für die laufende Steuerberatung 2002. Weiters brachte die Bw. abermals vor, dass die Steuerberatungskosten als Sonderausgaben abzugsfähig seien und berief sich dabei auf die Stiftungssteuerrichtlinien (Rz 83) sowie auf die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 563).

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 1. Juni 2004 wurde eine bloß anteilmäßige Berücksichtigung der von der Bw. als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten in Höhe von € 14.356,81) als Betriebsausgaben vorgenommen. Es wurden ausgehend vom Verhältnis der in Österreich und in der Schweiz zu versteuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb Steuerberatungskosten in Höhe von € 1.540,90 als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Zur Begründung dieser Entscheidung wurden § 11 Abs. 3 KStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 herangezogen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasse die Bestimmung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht nur Aufwendungen in Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einkünften, sondern auch Aufwendungen in Zusammenhang mit nicht steuerbaren Vermögensvermehrungen (vgl. VwGH 29.4.1992, 87/13/0214). Mit § 11 Abs. 3 KStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 solle sichergestellt werden, dass ausschließlich die steuerliche Sphäre der partiell steuerbefreiten Privatstiftungen betreffende Aufwendungen abzugsfähig seien (vgl. 622 der Beilagen zu den StenProt des NR, XVII GP). Daher verbleibe nach der Aufteilung bzw. Zuordnung zu den Betriebskosten für den Abzug von Sonderausgaben kein Raum. Zudem wurde darauf verwiesen, dass auch nach den von der Bw. zitierten Lohnsteuerrichtlinien (Rz 563) sich die Frage der Sonderausgaben erst dann stelle, wenn eine Zuordnung bzw. Aufteilung der Aufwendungen zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorgenommen worden sei.

Mit Anbringen vom 30. Juni 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte im Wesentlichen folgendes vor: Es werde die Berücksichtigung sämtlicher im Jahr 2002 abgeflossener Steuerberatungskosten in Höhe von € 14.356,81 als Sonderausgaben beantragt.

Die Steuerberatungskosten seien Sonderausgaben, da sie auf der Ebene der Privatstiftung angefallen seien und in keinem direkten Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb stünden. Wie das Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass vom 18. Juni 1999 festgestellt habe, nähere sich durch die Bestimmung des § 13 KStG 1988 für die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen die Einkünfteermittlung jener einer natürlichen Person an. Grundlage der Einkommensermittlung solcher Privatstiftungen sei gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten (ausgenommen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) abzüglich der Sonderausgaben gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 (vgl. Stiftungssteuerrichtlinien Rz 22). Gemäß Rz 83 der Stiftungssteuerrichtlinien könne die Privatstiftung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht unter anderem Steuerberatungskosten (vgl. Lohnsteuerrichtlinien Rz 561 ff) als Sonderausgaben geltend machen, sofern diese nicht bereits Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen würden. Auch der Verwaltungsgerichtshof stelle in der jüngeren Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0145 bzw. 98/15/0094) basierend auf älteren Judikaten klar, dass Steuerberatungskosten nur in bestimmten Fällen Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien und daher in aller Regel als Sonderausgaben geltend gemacht werden könnten. Der Verwaltungsgerichtshof halte des weiteren fest, dass *"Aufwendungen für die Tätigkeit als Steuerberater, die allein oder überwiegend dem Zweck dient, die Grundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen, nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten sondern als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind"* (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0145 bzw. 98/15/0094). In den beiden zitierten Judikaten nenne der VwGH als Kriterium betreffend die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben, dass diese Aufwendungen "im Interesse des Betriebes" getätigt worden seien. Da im Falle der Bw. die im Jahr 2002 abgeflossenen Steuerberatungskosten lediglich an die Privatstiftung erbrachte Beratungsleistungen sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses und der Körperschaftsteuererklärung betroffen hätten, sei davon auszugehen, dass diese Aufwendungen keinesfalls im Interesse der Mitunternehmerschaft X-KG getätigt worden seien, was für eine Berücksichtigung als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb maßgeblich wäre. Darüber hinaus sei in den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 563a)

sogar vorgesehen, dass Steuerberatungskosten, die an sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren wären, für den Fall, dass die Tätigkeit, mit der diese Kosten im Zusammenhang stünden, als Liebhaberei beurteilt werde, als Sonderausgaben abzugsfähig seien. Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.4.1992, 87/13/0214) sei auf den gegenständlichen Fall nicht umzulegen, da es keine Aussagen zu Steuerberatungskosten enthalte. Der Inhalt der vom Finanzamt angeführten parlamentarischen Materialien sei im gegenständlichen Fall nicht maßgeblich, da sich § 12 Abs. 2 KStG 1988 nur auf die Ermittlung der Einkünfte beziehe und daher der Abzug von Sonderausgaben davon unberührt bleibe. Die §§ 11 Abs. 3 und 12 Abs. 2 KStG 1988 wären somit betreffend die Steuerberatungskosten der Bw. nur dann von Relevanz, wenn diese als Betriebsausgaben den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden könnten. Da dies nicht der Fall wäre, seien sämtliche im Jahr 2002 abgeflossenen Steuerberatungskosten in Höhe von € 14.356,81 als Sonderausgaben abzugsfähig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. begehrt die Berücksichtigung von im Jahr 2002 aufgewendeten Steuerberatungskosten in Höhe von € 14.356,81 als Sonderausgaben.

Für von ihr im Jahr 2002 aus der Beteiligung an der X-KG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1.651.542,58 ist gemäß Art. 7 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht der Schweiz zugewiesen. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 203.585,17 sowie die der Zwischenbesteuerung unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 2.824,66 besteht in Österreich Steuerpflicht.

Die Argumentationslinie des Finanzamtes zur Begründung der Versagung des geltend gemachten Abzuges der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben und der bloß anteiligen Gewährung dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben im Wege der Berufungsvorentscheidung macht deutlich, dass zwei zentrale Aspekte für diese Entscheidung ausschlaggebend waren.

Dies war zum einen die Tatsache, dass die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der X-KG erzielte, für welche gemäß Art. 7 DBA Schweiz die Schweiz das Besteuerungsrecht hatte. Zum anderen wurden die betreffenden Steuerberatungskosten vom Finanzamt als Betriebsausgaben - und nicht wie von der Bw. geltend gemacht als Sonderausgaben - qualifiziert.

Die Bw. ist als eigennützige Privatstiftung gemäß § 5 Z 11 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, (da sie nicht unter Z. 6 oder 7 fällt) nach Maßgabe des § 13 teilweise von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Da die Bw. ihren Sitz im Inland hat, besteht abgesehen von dieser speziellen Vorschrift für Privatstiftungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich.

Der Umstand, dass sie auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der in der Schweiz ansässigen X-KG bezieht, für die nach dem DBA Schweiz das Besteuerungsrecht der Schweiz zugewiesen ist, bewirkt keine Aufhebung des territorial begründeten Universalitätsprinzips. Nach diesem Prinzip erfasst die Steuerpflicht in Österreich alle steuerbaren Einkünfte, und zwar unabhängig davon, ob sie im Ausland besteuert werden. Mit anderen Staaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen dienen lediglich der Vermeidung von mehrfacher Besteuerung. Demnach sind die in der Schweiz zu versteuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Österreich zwar nicht steuerpflichtig, jedoch sehr wohl grundsätzlich steuerbar.

Für die Beurteilung der Frage, ob die vom Finanzamt anteilmäßig vorgenommene Berücksichtigung der von der Bw. als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben zu Recht erfolgt ist, ist die Auseinandersetzung mit der Frage, in welchen Fällen Steuerberatungskosten unter den Betriebsausgabenbegriff bzw. unter den Sonderausgabenbegriff zu subsumieren sind, essentiell.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Demgemäß liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Dabei ist die betriebliche "Veranlassung" in dem Sinne weit zu sehen, als es auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit grundsätzlich nicht ankommt.

Nach der Rechtsprechung liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn sie "aus betrieblichen Gründen" (im Interesse des Betriebes) anfallen (vgl. VwGH 2.10.1968, 1345/67 zur Nichtabzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten betreffend die Einkommensteuererklärung, nunmehr allerdings Sonderausgaben).

Ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb ist für die Qualifizierung von Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben ausreichend.

Steuerberatungskosten sind, soweit sie im Zusammenhang mit betrieblich bedingten Abgaben bzw. Aufzeichnungsführungen stehen, dem betrieblichen Bereich als Betriebsausgaben zuzurechnen (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094).

Im Konkreten wurde dabei in diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes der Zusammenhang mit der Erstellung der Kraftfahrzeugsteuererklärung und der Lohnverrechnung angeführt.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 sind Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 6 des EStG 1988, nämlich Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, dann als Sonderausgaben abzuziehen, wenn sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

Die Zuordnung der Steuerberatungskosten zu den Sonderausgaben oder Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten richtet sich grundsätzlich nach der der Beratung zugrunde liegenden Steuer.

Die Beratung im Bereich nicht abzugsfähiger Steuern fällt unter die Sonderausgaben.

Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte (insbesondere Gewinnermittlung) werden jedoch zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gezählt, weil die Ermittlung des Gewinnes bzw. Überschusses aus einer Einkunftsquelle jedenfalls auch eigenbetrieblichen Zwecken dient (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 18, Tz 241, Tz 242, WUV-Universitätsverlag, Wien, 1999).

Zu den Sonderausgaben gehören die Steuerberatungskosten daher insbesondere dann, wenn die Einkünfteermittlung nicht im Vordergrund steht. Dies ist bei der Einkommensteuererklärung eines Gesellschafters oder im Zusammenhang mit Liebhabereibetrieben der Fall (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 18, Tz 244, WUV-Universitätsverlag, Wien, 1999).

Die Körperschaftsteuererklärung der Bw. ist im Hinblick auf die aus der Beteiligung an der in der Schweiz ansässigen X-KG erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuererklärung eines Gesellschafters zweifellos vergleichbar.

Die Bw. hatte lediglich einen Anspruch auf den ihr als Beteiligte an der X-KG zustehenden Anteil aus den erwirtschafteten Einkünften dieses Unternehmens. Jedenfalls kann nicht angenommen werden, dass die Bw. in dem in der Schweiz vollzogenen Verfahren zur Ermittlung dieser Einkünfte die Möglichkeit gehabt hätte, ihre eigenen Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen.

Die in Österreich aufgewendeten Steuerberatungskosten können in diesem Kontext nicht als in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem der Bw. zugekommenen Anteil an den in der Schweiz ermittelten Einkünften der X-KG stehend beurteilt werden.

Da die betreffenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der Bw. als Gesellschafterin der in der Schweiz ansässigen X-KG erzielt wurden, ist somit davon auszugehen, dass bezüglich dieser Einkünfte bei der Bw. die Einkünfteermittlung nicht im Vordergrund steht.

Die von der Bw. als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten betreffen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses sowie laufende Steuerberatungskosten.

Bei diesen Steuerberatungskosten handelt es sich um solche, die bei Inanspruchnahme derartiger professioneller Dienstleistungen unabhängig von den jeweiligen Einkunftsarten und Abgabenarten entstehen.

Im übrigen ist auch generell davon auszugehen, dass der Begriff der Steuerberatungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 allgemein und uneingeschränkt die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen umfasst (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094).

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt somit, dass es sich bei den von der Bw. im Jahr 2002 aufgewendeten Steuerberatungskosten nicht um Betriebsausgaben, sondern um Sonderausgaben im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt.

Sonderausgaben können erst nach Ermittlung des Gesamtbetrages allfälliger Einkünfte berücksichtigt werden. Diese mindern das Einkommen, nicht jedoch die Einkünfte (VwGH 21.4.2004, 2000/08/0114).

§ 11 KStG 1988 ist mit "Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" übertitelt.

In § 11 Abs. 3 KStG 1988 ist normiert, dass, wenn eine nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen befreite Körperschaft zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig ist, bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit abgezogen werden dürfen, als sie mit steuerpflichtigen Erträgen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Wie bereits aus der Textierung des § 11 Abs. 3 KStG 1988 zweifelsfrei zu erkennen ist, handelt es sich um eine Vorschrift zur Ermittlung der Einkünfte.

Da die Steuerberatungskosten der Bw. als Sonderausgaben (und nicht als Betriebsausgaben) zu qualifizieren sind, die das Einkommen (und nicht die Einkünfte) mindern kommt die Anwendung des § 11 Abs. 3 KStG 1988 diesbezüglich nicht in Betracht.

Ergänzend darf darauf verwiesen werden, dass auch aus den Stiftungssteuerrichtlinien, einer Rechtsinterpretation des Bundesministeriums für Finanzen, keine andere Sichtweise des Inhaltes des § 11 Abs. 3 KStG 1988 abgeleitet werden kann.

In Rz 65 der Stiftungssteuerrichtlinien ist ausgeführt, dass diese Bestimmung neben dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff des EStG 1988 auch Gründungskosten, die von der Privatstiftung getragen werden und Verwaltungskosten der Privatstiftung insoweit sie mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, erfasst.

Der vom Finanzamt angesprochene § 12 KStG 1988 ist mit "Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben" übertitelt.

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen weiters bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 des EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 entspricht nahezu wörtlich dem § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Als Anwendungsbereich verbleiben jene Fälle, in denen der Abzug nicht bereits durch den Begriff der Betriebsausgabe oder Werbungskosten oder nach § 11 Abs. 3 KStG 1988 bzw. nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ausgeschlossen ist.

Der Regelungsinhalt des § 12 Abs. 2 KStG 1988 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach dem Fehlen der Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Bei der Ermittlung der Einkünfte haben jene Ausgaben außer Ansatz zu bleiben, die mit nicht steuerbaren Vermögensvermehrungen oder steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhang stehen.

Dieser Zusammenhang ist objektiv und kausal herzustellen. Aufwendungen und Ausgaben, die der Verwendung solcher Einnahmen oder Vermögensvermehrungen dienen, sind von § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht betroffen; es ist vielmehr nach den übrigen Vorschriften zu prüfen, ob sie abzugsfähig sind oder nicht. Diese in Rz 1202 der Körperschaftsteuerrichtlinien, einer Rechtsinterpretation des Bundesministeriums für Finanzen, zum Inhalt des § 12 Abs. 2 KStG 1988 dargelegte Ansicht wird geteilt.

Wie bereits aus der oben dargestellten rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes hervorgeht, können die von der Bw. aufgewendeten Steuerberatungskosten weder mit nicht steuerbaren Vermögensvermehrungen noch mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren objektiven und kausalen Zusammenhang stehend angesehen werden.

Daraus folgt, dass eine Subsumtion dieser Steuerberatungskosten unter § 12 Abs. 2 KStG 1988 schon allein mangels des Bestehens der dafür geforderten Merkmale verfehlt wäre.

Ungeachtet dessen, dass § 12 Abs. 2 KStG 1988 jene Fälle erfassen soll, in denen der Abzug nicht bereits durch den Begriff der Betriebsausgaben oder Werbungskosten oder nach § 11 Abs. 3 KStG 1988 bzw. nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ausgeschlossen ist, kommt eine interpretative Erweiterung dieser Bestimmung im Sinne der Einbeziehung von eindeutig als Sonderausgaben identifizierten Aufwendungen nicht in Betracht.

Dies deshalb, da § 12 Abs. 2 KStG 1988 der Textierung nach, ebenso wie § 11 Abs. 3 KStG 1988, unzweifelhaft nur als eine Vorschrift zur Ermittlung der Einkünfte (und nicht des Einkommens) verstanden werden kann.

Da die Steuerberatungskosten der Bw. als Sonderausgaben (und nicht als Betriebsausgaben) zu qualifizieren sind, die das Einkommen (und nicht die Einkünfte) mindern, ist § 12 Abs. 2 KStG 1988 diesbezüglich nicht anwendbar.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhalts führt zum Ergebnis, dass die von der Bw. im Jahr 2002 aufgewendeten Steuerberatungskosten in Höhe von € 14.356,81 bei der Ermittlung des Einkommens zur Gänze als Sonderausgaben in Abzug zu bringen sind.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 15. November 2005 .