

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache
Beschwerdeführerin_Adresse, vertreten durch Steuerberater_Adresse, gegen den
Bescheid des Finanzamtes_A vom 11. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer für das
Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die
festgesetzte Abgabe betragen:

Sonderausgaben (Steuerberatungskosten) 2009: 5.235,41 €

Einkommen 2009: Betrag_A

Einkommensteuer 2009: Betrag_B

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

I.1.) Die Beschwerdeführerin ist in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.
In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte
die Beschwerdeführerin ua. Steuerberatungskosten als Sonderausgaben in Höhe von
6.609,54 € geltend. Das Finanzamt_A veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2009
antrags- und erklärungsgemäß (Bescheid vom 8. Oktober 2010).

Über Aufforderung des Finanzamtes_A reichte die Abgabepflichtige ua. die (deutschen) Bescheide für 2008 und 2009 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag des (deutschen)_Finanzamtes_A vom 5. Oktober 2010, (deutsche) Steuernummer_A, sowie mehrere Rechnungen der Steuerberater_A, Ort_A, nach. Das Finanzamt_A erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO - einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 11. Oktober 2012), in welchem die negativen sonstigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0,00 € angesetzt und den begehrten Aufwendungen für Steuerberatung die steuerliche Berücksichtigung als Sonderausgaben versagt wurden. Die Abgabenbehörde führte hierzu begründend aus (ua. in der händischen Bescheidebegründung vom 12. Oktober 2012), im Zuge des Ermittlungsverfahrens sei zu Tage getreten, dass die im Jahr 2009 geltend gemachten Steuerberatungskosten nicht die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfüllen würden und somit nicht absetzbar seien. Aus den nach abgabenbehördlicher Aufforderung vorgelegten Belegen gehe hervor, dass sämtliche Zahlungen an einen deutschen Steuerberater (Steuerberater_A) geleistet worden wären und vorwiegend mit Beratungen in Zusammenhang stehen würden, die in erbschaftsteuerlichen Angelegenheiten erbracht worden wären. Dieser Umstand sei für das Jahr 2009 erstmals durch die angeforderten Belege offensichtlich geworden. Dem deutschen Steuerberater komme keine nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG geforderte berufsrechtliche Befugnis in Österreich zu, weshalb die Zahlungen an diesen für die Beratung in deutschen Erbschaftsteuerangelegenheiten in Österreich nicht als Sonderausgaben abziehbar seien. Darüber hinaus seien im Jahr 2009 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von in Deutschland befindlichen Vermietungsobjekte geltend gemacht worden. Da diese Einkünfte in Deutschland zu einem Verlustrücktrag und zur Berücksichtigung im deutschen Einkommensteuerbescheid 2008 geführt hätten, seien diese im Jahr 2009 in Österreich nicht zu berücksichtigen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null Euro anzusetzen.

I.2.) Die Beschwerdeführerin erhob gegen den Einkommensteuerbescheid mit Eingabe vom 31. Oktober 2012 fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte aus, die deutschen Steuerberatungskosten seien im Zusammenhang mit erbschaftsteuerlicher Beratung angefallen. Deutsche Steuerberater seien "berufsrechtlich befugte Personen" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG, weil sie die spezifischen Kenntnisse für die Steuern in Deutschland als speziell dafür ausgebildete und geprüfte Berufsträger haben würden. Ein Abzugsverbot für die deutschen Steuerberatungskosten würde dem Wortlaut und Sinn des Gesetzes widersprechen, eine Beratung durch fachkundige Berufsträger zu fördern. Eine Diskriminierung deutscher Steuerberater gegenüber österreichischen Steuerberatern sei nicht mit dem Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten der Unionsverträge zu vereinbaren.

Das Finanzamt_A legte dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 15. November 2012 die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Im Vorlagebericht

fürte die Abgabenbehörde zudem aus, nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG bedarf es für den Abzug von Steuerberatungskosten einer berufsrechtlichen Befugnis zur Ausübung der Steuerberatungstätigkeit in Österreich. Der in der Berufungsschrift vorgebrachte Einwand, die Nichtanerkennung von Steuerberatungskosten, welche für Leistungen des deutschen Steuerberaters bezahlt worden wären, entspreche nicht dem Gemeinschaftsrecht, gehe ins Leere, zumal eine Diskriminierung nur dann gegeben sei, wenn die Zulassungsregelungen zum Steuerberaterberuf - die nicht nur Ausländer, sondern auch Inländer betreffen - selbst diskriminierend ausgestaltet seien und keine Möglichkeit der Rechtfertigung bestünde. Zudem hätte die Anerkennung dieser Steuerberatungskosten nicht den Effekt einer Harmonisierung, da Steuerberatungskosten, die weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten in Abzug gebracht werden könnten, in Deutschland ab 01. Jänner 2006 generell nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig seien. Die nationale Gesetzgebung setze für den in Österreich zulässigen Abzug von Sonderausgaben klare Grenzen. Das Österreichische Einkommensteuergesetz schränke den Abzug von Sonderausgaben auf den Personenkreis der berufsrechtlich befugten Personen ein. Aus der Aktenlage ergebe sich kein Hinweis, dass die Steuerberater_A, Ort_A, in Österreich zur berufsrechtlichen Vertretung zugelassen sei. Auch wenn über den Weg der Sonderausgaben grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnende Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens Berücksichtigung erfahren würden, seien die durch den Gesetzgeber gesetzten Grenzen zu beachten, was im konkreten Fall im Ergebnis bedeuten würde, dass für die an den deutschen Steuerberater bezahlten Beträge nach der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG keine Abzugsmöglichkeit bestehe.

Die Abgabepflichtige gab in ihrem Schreiben vom 19. November 2012 in Erwiderung zu den Ausführungen des Finanzamtes_A an, deutsche Steuerberater seien zur Beratung im deutschen Erbschaftsteuerrecht speziell ausgebildet und somit nach § 18 Abs. 1 Z. 6 EStG als "berufsrechtlich befugte Personen" zu qualifizieren. Sie sei nach § 1 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich). Natürliche Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich könnten "Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden", als Sonderausgaben abziehen, insoweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien. Es wäre unionsrechtswidrig (Verstoß gegen die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs) und diskriminierend (Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot nach Art 7 B-VG), Steuerberatungskosten an Österreichische Steuerberater für eine Beratung in österreichischer Erbschaftsteuer (Erbfälle vor dem 1. August 2008) zum Abzug als Sonderausgaben einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person zuzulassen, Kosten für eine Beratung in deutscher Erbschaftsteuer an deutsche Steuerberater dagegen nicht zum Abzug zuzulassen. Der Gesetzeswortlaut und der Sinn des § 18 Abs. 1 Z. 6 EStG seien klar: Steuerberatungskosten für österreichische und ebenso deutsche Steuerberater seien abzugsfähig, um den effektiven Zugang zum Recht durch eine fachkundige Beratung zu sichern.

I.3.) Über Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar und 17. Juni 2015 reichte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 13. März, 5. August und 10. August 2015 ua.

- a) den Erbschein des Amtsgerichtes_A vom 24. Juli 2008, GeschäftsNr.:_A, nach, der sie als Erbin nach ihrem am 19. Februar 2008 verstorbenen Vater ausweise,
- b) die streitgegenständlichen Rechnungen zur Steuerberatung der Steuerberater_A und der Steuerberater_B,
- c) als Zahlungsnachweise einen Ausdruck des Debitorenkontos aus der Finanzbuchhaltung der Steuerberater_A sowie mehrere Zahlungsbelege,
- d) eine Zusammenstellung der Steuerberatungskosten 2009, aus welcher sich die Aufgliederung der verrechneten Kosten auf Sonderausgaben und Betriebsausgaben in Österreich und auf Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland ergebe,
- e) zwei e-mails der Steuerberater_A vom 4. August und 7. August 2015 (samt "Ausführlicher Kostenübersicht" vom 4. August 2015) sowie
- f) den Erbschaftsteuerbescheid des (deutschen)_Finanzamtes_B vom 27. Februar 2009 nach.

Ergänzend führte die Beschwerdeführerin aus, aus den Rechnungen und der Honorarnote der Steuerberater_A ergebe sich, dass sämtliche hierin angeführten Leistungen ausnahmslos im Rahmen des Erbschaftsteuerverfahrens erbracht worden wären. Die Abgabepflichtige habe tatsächlich Grundvermögen in Deutschland geerbt; die in den Honorarnoten angeführten Honorarpositionen für Grundstücksbewertung (Bedarfswertermittlung) würden keine durchlaufende Fremdkosten darstellen, sondern ausschließlich die von der Steuerberater_A geleisteten Bewertungsarbeiten für Zwecke der Erbschaftsteuerberechnung betreffen.

Das Finanzamt_A äußerte sich zu obigen Beschwerdeergänzungen nicht.

II.) Sachverhalt:

Die in Österreich wohnhafte Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (beschäftigt an der Arbeitgeber_A und beim Arbeitgeber_B), aus selbständiger Arbeit (Betätigung_1) sowie aus Vermietung und Verpachtung (Dauervermietung des österreichischen Mietobjektes: österreich_Wohnung_A). Des Weiteren erwirtschaftete sie in Deutschland noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von drei Wohnungen (Mietobjekt 1: Wohnung_A; Mietobjekt 2: Wohnung_B; Mietobjekt 3: Wohnung_C).

Die Abgabepflichtige ist Alleinerbin ihres am 19. Februar 2008 in Deutschland verstorbenen Vaters_A (siehe Erbschein des (deutschen) Amtsgerichtes_A vom 24. Juli 2008, GeschäftsNr.:_A).

Die Abgabepflichtige hat im Jahr 2009 sowohl im Rahmen der Veranlagung ihrer in Deutschland erwirtschafteten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch im Erbschaftsteuerverfahren die Dienste der Steuerberater_A als Steuerberater in Anspruch genommen.

Nach der vorliegenden Aktenlage hat die Steuerberater_A der Beschwerdeführerin für die im Rahmen des obigen Erbschaftsteuerverfahrens erbrachten Leistungen im Jahr 2009 Steuerberatungskosten im Gesamtbetrag von 5.235,41 € in Rechnung gestellt.

III.) Beweiswürdigung:

Im vorliegenden Fall ist nach der Aktenlage unstrittig, dass die deutsche Steuerberatungskanzlei Steuerberater_A die Beschwerdeführerin in ihrem Erbschaftsteuerverfahren betreffend ihrem verstorbenen Vater_Name_A rechtsberatend vertreten und für diese im deutschen Erbschaftsteuerverfahren Leistungen erbracht hat. Für die im Verlassenschaftsverfahren ausgeführten Leistungen hat die Steuerberatungsgesellschaft der Abgabepflichtigen (Mandantennummer_1) im Jahr 2009 einen Gesamtbetrag von 5.235,41 € verrechnet (siehe die vorgelegten Rechnungen vom 31. Jänner, 28. Februar, 31. März (zwei Rechnungen mit diesem Datum) und 30. April 2009 samt Leistungsbeschreibungen in Verbindung mit den Schreiben der Abgabepflichtigen vom 5. und 10. August 2015 samt Ausführungen im e-Mail der deutschen Gesellschaft vom 4. August 2015 und der "Ausführlichen Kontoübersicht" vom 4. August 2015), welche von dieser im Jahr 2009 bezahlt wurden (siehe die vorgelegten Kontoauszüge, das Jahreskonto und die Umsatzberichte der Steuerberater_A in Verbindung mit dem Schreiben der deutschen_Bank_A vom 15. Mai 2009).

Die Rechnung der Steuerberater_A vom 31. Dezember 2008, Rechnungsnummer_A, beinhaltet lediglich die Weiterverrechnung eines Auslagenersatzes nach § 16 StBGebV Art. 15 JStG 2007 betreffend den Notar_A über 156,54 € an die Abgabepflichtige (siehe Leistungsbeschreibung in der Rechnung vom 31. Dezember 2008).

Die Rechnung der Steuerberater_A vom 30. Juni 2009, Rechnungsnummer_B, (über 2.659,89 €) ist nicht an die Beschwerdeführerin, Mandantennummer_1, sondern an Name_Mann_und_Name_Frau, Mandantennummer_2, adressiert.

IV.) Rechtslage:

Nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Steuerberatungskosten umfassen allgemein die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen, auch im Bereich der Beihilfen (VwGH 24.10.02, 98/15/0094 FLAG), einschließlich der Vertretung vor den Abgabenbehörden ohne Beschränkung auf bestimmte Abgabenarten. Darunter können sohin auch die Kosten einer Beratung oder Vertretung anlässlich einer Erbschaftsteuerangelegenheit sein (Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz. 240ff; Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 6 Rz. 1). Begünstigt sind aber nur Beratungsleistungen. Ausgeschlossen sind Nebenkosten des Steuerpflichtigen, wie zB Fahrtkosten zum Steuerberater oder zum Finanzamt zur Abgabe der Steuererklärung, Aufwendungen für Fachliteratur, Eingabegebühren in höchstgerichtlichen Verfahren (§ 24 Abs. 3 VwGG, § 17a VfGG), Kostenersatz, die in

solchen Verfahren zu leisten sind, oder zB Vertragserrichtungskosten (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 18 Rz. 120). Sonstige Beratungen, auch Unternehmens- (VwGH 22.12.05, 2002/15/0064), Vermögens- oder Anlageberatungen sind von der Steuerberatung zu trennen; die Kosten dafür sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz. 245). Gemischte Aufwendungen (zB. für die Beratung in zivilrechtlichen, grundverkehrsbehördlichen und steuerrechtlichen Fragen) sind erforderlichenfalls im Schätzungswege (§ 184 BAO) aufzuteilen (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 18 Rz. 121).

Die Ausgaben müssen an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden. Unter diesen versteht man nicht nur etwa natürliche Personen, die kraft Standesrechts zur Beratung und Hilfeleistung in Abgabesachen befugt sind, wie Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder. "Berufsrechtlich befugt" sind auch juristische Personen, insbesondere also die anerkannten (Wirtschafts)Treuhandgesellschaften mbH, auch in Form der Kapitalgesellschaft (Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 6 Rz. 1; Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz. 246; Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 18 Rz. 121).

Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters stellen nach der Rechtsprechung dann keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, sondern Sonderausgaben dar, wenn diese ausschließlich oder überwiegend nur zu dem Zweck erfolgt, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (VwGH 24.10.02, 98/15/0145; Beratungskosten für die Erstellung und den Abschluss der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie die Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständig Erwerbstätigen bilden keine Betriebsausgaben, VwGH 29.11.72, 1337/72; VwGH 2.10.68, 1345/67). Dies gilt auch für Beratungskosten, die in erster Linie mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 17 Abs. 4 und 5 in Zusammenhang stehen (VwGH 24.10.02, 98/15/0145). Hingegen führen Beratungskosten, soweit sie betrieblich bedingte Abgaben bzw. die Führung der Aufzeichnungen betreffen, zu Betriebsausgaben (VwGH 24.10.02, 98/15/0094, KfzSt-Erklärung und Lohnverrechnung; Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 18 Rz. 122; Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz. 241ff).

Der Höhe nach sind Steuerberatungskosten unbegrenzt abzugsfähig (Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz. 249); sie sind auch nicht auf das Sonderausgaben-Pauschale (§ 18 Abs. 2 EStG) anzurechnen. Erfasst sind nur die Steuerberatungskosten des Steuerpflichtigen selbst, nicht auch solche naher Angehöriger (§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG; Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 6 Rz. 1). Der Nachweis der Leistung erfolgt durch die Vorlage der Honorarnote (mit einem Leistungsausweis) und dem zugehörigen Zahlungsnachweis. Ein Nachweis solcher Kosten ist zumutbar (UFS 20.2.03, RV/0805-W/02; kein Eigenbeleg; Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 18 Rz. 123).

V. Erwägungen:

Die Beschwerdeführerin macht im vorliegenden Fall Aufwendungen für ihren in Deutschland ansässigen Steuerberater, nämlich für die Steuerberater_A, im Gesamtbetrag

von 6.609,54 € als Sonderausgaben geltend, da diese als Steuerberatungskosten anlässlich eines Erbschaftsteuerverfahrens in Deutschland aufgelaufen seien.

V.1.) Die Steuerberater_A mit Sitz in Ort_A, Deutschland, wird beim Amtsgericht_A unter der Handelsregister-Nummer_1 geführt. Die Gesellschaft ist dem Wirtschaftszweig "Praxen von Steuerbevollmächtigten, Steuerberaterinnen und -beratern, Steuerberatungsgesellschaften" zugeordnet. Gegenstand des Unternehmens ist die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen, sowie die damit vereinbaren Tätigkeiten gemäß § 33 iVm. § 57 Abs. 3 (deutschen) Steuerberatungsgesetz, StBerG, BGBl I S. 2735 idgF (vgl. Auskunft Verband der Vereine Creditreform e.V.; Homepage_Adresse).

Gemäß § 3 Nr. 1 StBerG sind ua. Steuerberater zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

V.2.) Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, ob die von der Abgabepflichtigen im deutschen Erbschaftsteuerverfahren beauftragte Steuerberater_A als "berufsrechtlich befugte Person" im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG zu qualifizieren ist oder nicht.

"Berufsrechtlich befugte Personen" sind nach obigen Ausführungen Personen, die kraft Standesrechts zur Beratung und Hilfeleistung in Abgabesachen befugt sind. Es bedarf sohin der Feststellung, ob der Steuerberater_A in Österreich eine derartige Befugnis zukommt oder nicht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG), BGBl. I Nr. 58/1999 in der ab 1. Jänner 2007 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2006, sind Wirtschaftstreuhänderberufe die Berufe des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters.

Gemäß § 3 Abs. 1 WTBG idgF ist es den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhänderberufes Steuerberater Berechtigten vorbehalten, ua. die Beratung und Hilfeleistung auf dem Gebiet des Abgabenrechts und der Rechnungslegung (Z. 1), die Beratung auf dem Gebiet des Bilanzwesens und der Abschluss kaufmännischer Bücher (Z. 2) und die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben und in Beihilfenangelegenheiten vor den Finanzbehörden, den übrigen Gebietskörperschaften und den Verwaltungsgerichten (Z. 3) auszuüben.

Ob und inwieweit nach ausländischen Rechtsvorschriften befugte berufsmäßige Parteienvertreter (zB Steuerberater) in Österreich vertretungsbefugt sind, richtet sich ebenfalls nach berufsrechtlichen Vorschriften. § 231 WTBG in der im strittigen Jahr 2009 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 10/2008 hat folgenden Wortlaut:

"Dienstleistungen

(1) Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder Staatsangehörige der Schweiz, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR oder in der Schweiz niedergelassen sind und dort den Beruf eines selbständigen, freiberuflichen Wirtschaftstreuhänders auf einem bestimmten diesem Bundesgesetz entsprechenden Fachgebiet gemäß § 3 und § 5 befugt ausüben, sind berechtigt, nach Maßgabe des

Abs. 2, vorübergehend und gelegentlich Dienstleistungen auf diesem Fachgebiet zu erbringen.

(2) Die Voraussetzungen für die Erbringung von vorübergehenden und gelegentlichen Dienstleistungen gemäß Abs. 1 sind:

1. die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz,
2. eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz,
3. die aufrechte Berechtigung im Niederlassungsstaat Tätigkeiten auszuüben, die den Berechtigungsumfängen der Wirtschaftstreuhandberufe gemäß § 3 und § 5 zuzuordnen sind, und sofern der Beruf im Niederlassungsstaat nicht reglementiert ist, eine mindestens zweijährige Berufsausübung während der vorangehenden zehn Jahre im Niederlassungsstaat, und
4. eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im Sinne des § 11 in Verbindung mit § 88 Abs. 1.

(3) Die Dienstleistungen gemäß Abs. 1 sind unter der Berufsbezeichnung des Niederlassungsstaates des Dienstleisters zu erbringen. Die Berufsbezeichnung ist in der Amtssprache des Niederlassungsstaates so zu führen, dass keine Verwechslungen mit den in diesem Bundesgesetz oder dem Bilanzbuchhaltungsgesetz, BGBl. I Nr. 161/2006, angeführten Berufsbezeichnungen möglich sind.

(4) Der Dienstleister ist verpflichtet, den Dienstleistungsempfänger spätestens bei Vertragsabschluss nachweislich zu informieren über:

1. das Register, in dem er eingetragen ist, sowie die Nummer der Eintragung oder gleichwertige, der Identifikation dienende Angaben aus diesem Register,
2. Namen und Anschrift der zuständigen Aufsichtsbehörde,
3. die Berufskammern oder vergleichbare Organisationen, denen der Dienstleister angehört,
4. die Berufsbezeichnung oder seinen Berufsqualifikationsnachweis,
5. die Umsatzsteueridentifikationsnummer nach Artikel 22 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. Nr. L 145 vom 13.06.1977 S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG, ABl. Nr. L 168 vom 01.05.2004 S. 35 und
6. Einzelheiten zu seinem Versicherungsschutz in Bezug auf die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung."

Für die Leistungserbringungen durch Gesellschaften gelten obige Voraussetzungen gleichermaßen (siehe Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Information Ausübung wirtschaftstreuhänderischer Tätigkeiten in Österreich EU- und Drittstaatsangehörige).

§ 231 WTBG regelt die Erbringung von Dienstleistungen, die Tätigkeiten zum Inhalt haben, die den Berechtigungsumfängen der Wirtschaftstreuhandberufe zuzuordnen sind. Die (nach deutschem Recht errichtete und beim Amtsgericht_A eingetragene) Steuerberater_A ist in Deutschland als Steuerberater niedergelassen.

§ 231 WTBG ermöglicht somit der Gesellschaft, in Österreich Dienstleistungen auf dem einem Steuerberater gemäß § 3 WTBG vorbehaltenen Fachgebiet zu erbringen, vorausgesetzt, dass diese Dienstleistungen - vorbehaltlich der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des § 231 Abs. 2 WTBG - vorübergehend und gelegentlich erbracht werden. Nachdem das Finanzamt_A kein gegenteiliges Vorbringen erstattet hat, bestehen für das Bundesfinanzgericht aufgrund der vorliegenden Aktenlage keine Bedenken hieran, dass die Gesellschaft im vorliegenden Fall sämtliche Voraussetzungen des § 231 WTBG erfüllt.

Die Steuerberater_A ist somit kraft Standesrechts zur vorübergehenden und gelegentlichen Beratung und Hilfeleistung in Abgabesachen befugt, sodass diese dem Grunde nach als "berufsrechtlich befugte Person" iSd § 18 EStG anzusehen ist.

V.3.) Dem Beschwerdevorbringen zufolge liegt den begehrten Aufwendungen betreffend die Steuerberater_A ein in Deutschland durchgeführtes Erbschaftsteuerverfahren betreffend Versterben des Vater_Name_a, Vater der Abgabepflichtigen, zugrunde. Es bedarf sohin weiters der Abklärung, ob die begehrten Aufwendungen für die von der Steuerberatungsgesellschaft in Deutschland erbrachten Leistungen in Österreich als Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2009 in Österreich wohnhaft war und in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen ist. Zum Unterschied zu beschränkt Steuerpflichtigen, bei denen gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG Sonderausgaben nur abzugsfähig sind, wenn sie sich auf das Inland beziehen, unterliegen unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG nicht der Einschränkung des Inlandsbezuges. Steuerberatungskosten sind als Sonderausgaben bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Gänze abzuziehen, auch wenn die Einkünfte zum Teil aus ausländischen Quellen stammen. Die Sonderausgaben sind nicht als in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften stehend zu beurteilen, die unabhängig von den jeweiligen Einkunftsarten und Abgabenarten entstehen. Der Begriff der Steuerberatungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG umfasst allgemein und uneingeschränkt die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen (VwGH 24.10.2002, 98/15/0094). Sonderausgaben können erst nach Ermittlung des Gesamtbetrages allfälliger Einkünfte berücksichtigt werden und mindern das Einkommen, nicht jedoch die Einkünfte (VwGH 21.4.2004, 2000/08/0114; UFS 15.11.2005, RV/1165-W/04; Metzler, ECJ Case Conijn: Austrian special personal deductions in conformity with EC law?, SWI 9/2006, 417).

Aufwendungen für in Deutschland erbrachte Steuerberatungsleistungen können sohin bei in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Sonderausgaben führen.

V.4.) Die Abgabepflichtige begehrt unter Verweis auf die in den vorgelegten Rechnungen ausgewiesenen Leistungsbeschreibungen der Steuerberater_A die steuerliche Berücksichtigung von Steuerberatungskosten im Gesamtbetrag von 6.609,54 € als Sonderausgaben.

Einleitend ist festzuhalten, dass die Steuerberater_A nach den Leistungsbe- und umschreibungen in den vorgelegten neun Rechnungen der Abgabepflichtigen (unter der Mandantennummer_1) offensichtlich nicht nur steuerliche (Beratungs)Leistungen im Rahmen des Erbschaftsverfahren nach Vater_Name_a, sondern auch bei deren Vermietungen von drei Mietobjekten in Deutschland (Mietobjekt 1: Wohnung_A; Mietobjekt 2: Wohnung_B; Mietobjekt 3: Wohnung_C) erbracht hat (siehe hierzu auch die Rechnungen vom 30. Juni 2009 (über 535,50 €) und 31. Juli 2009 (über 714,00 €), welche von der Abgabepflichtigen in ihrer "Zusammenstellung Steuerberatungskosten 2009" in Verbindung mit der Aufstellung "Aufzuteilende Kosten" selbst den "Werbungskosten Deutschland", sohin den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, zugeordnet hat). Daneben war die Gesellschaft für weitere Mitglieder der Familie (unter anderen Mandantennummern) tätig (siehe E-Mail der Steuerberatungsgesellschaft vom 4. August 2015).

Die Rechnungen der Steuerberater_A vom 31. Jänner, 28. Februar, zweimal vom 31. März und 30. April 2009 (sämtliche adressiert an die Beschwerdeführerin, Mandantennummer_1) weisen in den Leistungsumschreibungen ausschließlich Arbeitsausführungen aus, die unzweifelhaft im Rahmen des gegenständlichen deutschen Erbschaftsteuerverfahrens angefallen sind und erbracht wurden. Das Finanzamt_A hat kein Vorbringen erstattet, wonach diese nicht dem Erbschaftsteuerverfahren zuzurechnen wären. Die Rechnungen im Gesamtbetrag über 5.235,41 € finden demzufolge als Sonderausgaben steuerliche Anerkennung.

Die Rechnung der Steuerberater_A vom 31. Dezember 2008, Rechnungsnummer_A, führt als Leistungen ausschließlich zwei "Auslagenersätze nach § 16, Notar_A", im Gesamtbetrag von 156,54 € an. Kostenersätze, die zu leisten sind, stellen keine begünstigten Steuerberatungskosten dar (siehe Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 18 Rz. 120), sodass diese Aufwendungen keine Berücksichtigung als Sonderausgaben finden können.

Die Rechnung vom 30. Juni 2009, Rechnungsnummer_B, (über 2.659,89 €) ist an Name_Mann_und_Name_Frau (unter der Mandantennummer_2) adressiert. Die Abgabepflichtige macht - ohne weiterer begründender näherer Ausführungen hierzu - vom ausgewiesenen Rechnungsbetrag 1.217,59 € als Sonderausgaben geltend; einen Betrag von 362,00 € ordnet sie den (in Deutschland geltend gemachten) Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung zu (siehe "Zusammenstellung Steuerberatungskosten 2009").

Weder der vorliegenden Rechnung noch den Beschwerdevorbringen bzw. -ergänzungen kann entnommen werden, wie sich der begehrte Betrag von 1.217,59 € zusammensetzt und welche im Erbschaftsteuerverfahren erbrachte Leistungen der Steuerberatungsgesellschaft diesem zugrunde liegen sollen. Trotz ausdrücklichen Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar und 17. Juni 2015 auf detaillierte Darlegung der in den streitgegenständlichen Rechnungen angeführten Leistungsumschreibungen ("da diese aufgrund ungenauer Leistungsangaben und

fehlender Sachverhaltsvorbringen weder dem Grunde noch der Höhe nach den geltend gemachten Aufwendungen zuzuordnen seien"), hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin zu dieser Rechnung kein ergänzendes Vorbringen erstattet.

Die Rechnung vom 30. Juni 2009 führt in der Leistungsauflistung die Erstellung von Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen sowie die Ermittlungen von Überschüssen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und bei den sonstigen Einkünften an. Aus diesen Leistungsumschreibungen ergibt sich somit kein (un)mittelbarer Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Erbschaftsteuerverfahren.

Die Rechnung ist zudem nicht an die Abgabepflichtige (zur Mandantennummer_1), sondern an Name_Mann_und_Name_Frau (zur Mandantennummer_2) adressiert. Nachdem sich die "Kostenaufzeichnungen zur Mandantennummer_1" ausschließlich auf die Bearbeitung und Abwicklung des Erbschaftssteuerfalles Vater_Name_a beziehen und Leistungen an weitere Mitglieder der Familie_Nachname unter anderen Mandantennummern abgerechnet wurden (siehe das E-Mail der Steuerberater_A vom 4. August 2015 in Verbindung mit der "Ausführlichen Kostenübersicht" vom 4. August 2015), steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass die in der Rechnung vom 30. Juni 2009 ausgewiesenen Leistungen nicht im Rahmen des gegenständlichen Erbschaftsteuerverfahrens erbracht wurden.

Aufgrund fehlender Vorbringen der Abgabepflichtigen ua. in ihren Schreiben vom 13. März, 5. August und 10. August 2015 können die angeführten Leistungen zudem weder dem Grunde noch der Höhe nach der Abgabepflichtigen zugeordnet werden, zumal die Rechnung auch nicht an die Beschwerdeführerin, sondern an zwei andere Mitglieder der Familie_Nachname (Name_Mann_und_Name_Frau) adressiert ist. Steuerberatungskosten naher Angehöriger führen zu keinen Sonderausgaben. Dies im vorliegenden Fall auch deshalb, da die Beschwerdeführerin nicht dargelegt hat, warum eine an dritte Personen adressierte Rechnung zum Sonderausgabenabzug berechtigen könnte.

Der Rechnung kann nämlich keine Leistungserbringung an die Beschwerdeführerin entnommen werden, da hierin nicht anführt wird, an welche Person (an Name_A, an Name_B oder an die Beschwerdeführerin) die Steuerberatungsgesellschaft welche konkreten Leistungen zu welchem Betrag erbracht hat. Mangels entsprechender Beschwerdeausführungen können die verrechneten Leistungen keiner Person im konkreten zugeordnet werden, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen somit bei der Beschwerdeführerin auch dem Grunde nach (weder als Sonderausgaben noch als Werbungskosten) steuerliche Berücksichtigung finden können.

V.5.) Aufgrund obiger Ausführungen stellen die Aufwendungen der Abgabepflichtigen für Steuerberatung im Gesamtbetrag von 5.235,41 € Sonderausgaben dar, weshalb der Beschwerde teilweise Folge zu geben ist.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 ergibt sich aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt, das insofern Bestandteil dieser Entscheidung wird. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI.) Zulässigkeit einer Revision: Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob ein in einem deutschen Erbschaftsteuerverfahren tätiger deutscher Steuerberater eines in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen als "berufsrechtlich befugte Person" iSd § 16 EStG zu qualifizieren ist, liegt - soweit ersichtlich - keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Eine Revision zu dieser Rechtsfrage ist daher zulässig.

Innsbruck, am 27. August 2015