

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Dr. Binder & Co., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH. (nunmehr: Binder, Grossek & Partner), Neufeldweg 93, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 05.02.2013 betreffend **Einkommensteuer 2009 und 2010** zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird *teilweise Folge gegeben*.

Die **Einkommensteuer 2009** wird mit **€ 120.058,19** festgesetzt.

Die **Einkommensteuer 2010** wird mit **€ 657.669,59** festgesetzt.

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen sowie die Abgabenberechnungen ergeben sich aus den beiliegenden Berechnungsblättern, welche einen Spruchbestandteil bilden.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war ursprünglich in Deutschland ansässig, begründete aber im Jahr 2009 seinen Hauptwohnsitz in Österreich und ist seitdem im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. In den beschwerdegegenständlichen Jahren erzielte er im Inland - neben geringfügigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft - (nicht endbesteuerungsfähige) Kapitaleinkünfte sowie sonstige Einkünfte (aus Spekulationsgeschäften). Seine deutschen Einkünfte (aus Beteiligungen und nichtselbständiger Tätigkeit) wurden bei der inländischen Besteuerung für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen (Progressionsvorbehalt).

Unter dem Titel „Sonderausgaben“ beantragte der Bf. in seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten iHv. € 69.710,23 (2009) und € 62.512,76 (2010).

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Bf. mit Eingabe vom 4.9.2012 die das Jahr 2009 betreffenden „*Gebührenrechnungen*“ (Honorarnoten) einer deutschen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft vor (insgesamt 13 Rechnungen).

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden (je) vom 5.2.2013 verwehrte das Finanzamt den Abzug als Sonderausgaben mit der Begründung, diese würden mit den deutschen Einkünften in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen betreffen. Zudem müssten diese zur Begründung ihrer Abzugsfähigkeit an in Österreich berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

In den dagegen erhobenen Berufungen bringt der Bf. im Wesentlichen vor, lediglich bei beschränkt Steuerpflichtigen werde zum Abzug der Steuerberatungskosten ein Bezug mit inländischen Einkünften gefordert. Auch bei einem deutschen Steuerberater handle es sich um eine berufsrechtlich befugte Person iSd. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG. Eine Einschränkung gelte nur für in Österreich beschränkt Steuerpflichtige. Der Bf. sei jedoch im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS (nunmehr: BFG) zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht führt das Finanzamt aus, nach dem WTBG sei es einer deutschen Steuerberatungsgesellschaft möglich, in Österreich Dienstleistungen auf dem einem Steuerberater gemäß § 3 WTBG vorbehalteten Fachgebiet zu erbringen, vorausgesetzt, dass diese nur vorübergehend und gelegentlich erbracht werden. Der UFS habe in seiner Entscheidung RV/0419-I/11 die Ablehnung eines deutschen Steuerberaters mangels Befugnis zum Ausdruck gebracht. Allein daraus ergebe sich – ohne die weitere Veranlassung der Aufwendungen zu untersuchen – die Nichtabzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben.

Das BFG leitete ein umfangreiches Ermittlungsverfahren ein und ersuchte den Bf. ua. um Vorlage der entsprechenden Honorarnoten („*Gebührenrechnungen*“) für 2010, einzelner Zahlungsnachweise sowie detaillierter Leistungsverzeichnisse.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 18 Abs. 1 Z 6 normiert, dass Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, als Sonderausgaben abzugsfähig sind, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Umfasst ist die Beratung in Abgabensachen, ohne Beschränkung auf bestimmte Abgabenarten. Vom Abzug ausgeschlossen sind Nebenkosten bzw. Kostenersätze. Keine Steuerberatung bildet zudem eine Unternehmens-, Vermögens- und Anlageberatung.

Der Höhe nach sind Steuerberatungskosten unbegrenzt abzugsfähig. Erfasst sind nur die Kosten des Steuerpflichtigen selbst, nicht auch zB solche naher Angehöriger (§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG; Jakom/*Baldauf*, aaO, Rz 124).

Das Finanzamt begründet die Versagung des Sonderausgabenabzuges ua. damit, dass die Steuerberatungskosten „*an in Österreich berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden*“ müssten. Damit wird ganz offenbar in Abrede gestellt, dass die für den Bf. tätige, in Deutschland ansässige und nach deutschem Recht befugte Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (eine im deutschen Handelsregister eingetragene Offene Handelsgesellschaft) in Österreich als „berufsrechtlich befugte Person“ iSd. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG anzusehen ist.

Berufsrechtlich befugte Personen sind Personen (auch juristische Personen), die kraft Standesrechts zur Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen befugt sind. Es bedarf sohin der Feststellung, ob der für den Bf. tätigen Steuerberatungsgesellschaft in Österreich eine derartige Befugnis zukommt oder nicht.

Das BFG brachte im Erkenntnis RV/3100749/2012 vom 27.8.2015 seine Rechtsansicht zu dieser Frage wie folgt zum Ausdruck:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG), BGBl. I Nr. 58/1999 in der ab 1. Jänner 2007 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2006, sind Wirtschaftstreuhandberufe die Berufe des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters. Gemäß § 3 Abs. 1 WTBG idgF ist es den zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes 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 (...) 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, BGBI. 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) Steuerberatungsgesellschaft 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 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.“

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen stößt es auch im hier zur Beurteilung stehenden Beschwerdefall auf keine Bedenken, die geltend gemachten Steuerberatungskosten grundsätzlich – bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen (s. dazu nachfolgend) – als Sonderausgaben anzuerkennen. Die deutsche Steuerberatungsgesellschaft des Bf. ist aus den dargelegten Gründen kraft Standesrechts zur vorübergehenden und gelegentlichen Beratung und Hilfeleistung in Abgabesachen befugt, sodass diese dem Grunde nach jedenfalls als "berufsrechtlich befugte Person" iSd § 18 EStG anzusehen ist.

Das Finanzamt bringt im vorliegenden Fall für den Nichtabzug zudem das Fehlen jeglichen Inlandsbezuges ins Spiel, gesteht jedoch zu, die konkrete Veranlassung der einzelnen Aufwendungen nicht näher geprüft zu haben (s. Vorlagebericht). Im 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 jedoch unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG nicht der Einschränkung des Inlandsbezuges. Steuerberatungskosten können bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch dann als Sonderausgaben Berücksichtigung finden, wenn sie mit ausländischen Abgaben in Zusammenhang stehen (s. nochmals BFG vom 27.8.2015, RV/3100749/2012, mwN).

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

Die vom Bf. als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten waren jedoch im Ergebnis aus nachstehenden Gründen dennoch wie folgt zu kürzen:

-- Die Vorhalte des BFG ergaben, dass in den geltend gemachten Beträgen „*Sonderbetriebsausgaben*“ iHv. € 16.091,79 (2009) bzw. € 16.936,69 (2010) enthalten sind. Soweit jedoch Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen, kommt ein Abzug als Sonderausgaben nicht in Betracht (§ 18 Abs. 1 erster Satz EStG). Diese sind bei den jeweiligen (deutschen) Einkünften zu berücksichtigen und waren daher von den beantragten Sonderausgaben auszuscheiden.

-- Abzugsfähig sind nur jene Kosten, die auf den Pflichtigen selbst betreffende Steuerberatungsleistungen entfallen. Übernimmt der Abgabepflichtige – aus welchen Gründen immer – Kosten zB für nahe Angehörige, so sind diese grundsätzlich nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Im Jahr 2009 wurden mehrere Kosten geltend gemacht, die „*Beratungen an die Eheleute Bf* zu evtl. zu schließenden Vereinbarungen*

für den Fall der Scheidung..." betreffen. Soweit diese Kosten anteilig auch die Ehegattin des Bf. betreffen, sind diese beim Bf. vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossen. Im Schätzungswege wird der den Bf. betreffende Kostenanteil vom BFG mit 80% angenommen, da der Bf. plausibel darlegen konnte, dass ein Teil der Leistungen (zB jene in der Gebührennote vom 31.10.2008) nur bzw. überwiegend ihn selbst betraf. Dem Vorbringen des Bf. zufolge hingen die bezüglichen Beratungskosten weitaus überwiegend mit der (Ermittlung der) Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer, welche grundsätzlich vom Bf. zu zahlen war, zusammen. Die frühere Ehegattin des Bf. kam diesbezüglich lediglich als Haftungsschuldnerin in Betracht (s. Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 24.5.2016 bzw. E-Mail der deutschen Steuerberatungsgesellschaft vom 24.5.2016). Die Beratungskosten wurden daher im weitaus überwiegenden Interesse des Bf. erbracht (Kürzung: € 1.864,73).

-- Nur Beratungsleistungen sind abzugsfähig, nicht aber zB Nebenkosten oder Kostenersätze (zB Jakom/Baldauf, aaO, Rz 120). In der Rechnung der deutschen Steuerberatungsgesellschaft vom 21.1.2010 sind Flugkosten von brutto € 1.904,55 enthalten. Die geltend gemachten Kosten waren um diesen Betrag zu vermindern.

-- In der Gebührenrechnung vom 12.5.2010 sind Kosten für „*Beratungen im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft A*“ enthalten. Diese stellen nach hg. Ansicht Betriebsausgaben bzw. Kosten der letztendlich gegründeten Gesellschaft, nicht aber Kosten des „privaten“ (bzw. dem Sonderausgabenabzug zugänglichen) Bereiches des Bf. dar. Eine Berücksichtigung als Sonderausgaben des Bf. ist nicht möglich, da – siehe oben – nur Beratungskosten des Pflichtigen selbst vom Abzug erfasst sein können. Die Kosten sind daher um den Betrag von € 9.442,65 zu kürzen (zur Ermittlung s. Vorhalt des BFG vom 27.4.2016 bzw. *Beilage A*).

Auf Grund der dargelegten Umstände verbleiben sohin von den ursprünglich beantragten Beträgen laut vorliegender Entscheidung des BFG Steuerberatungskosten iHv. € 51.753,71 (2009) sowie € 34.228,87 (2010), die letztlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden können (zur genauen Ermittlung s. *Beilage A*).

Da sich das BFG bei seiner Entscheidung auf die in der Begründung zitierte Literatur/Judikatur bzw. den diesbezüglich eindeutigen Gesetzestext stützen konnte, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Es war daher die Revision an den VwGH spruchgemäß nicht zuzulassen.

Beilagen:

- Ermittlung der abzugsfähigen StB-Kosten (*Beilage A*)
- 2 Abgabenberechnungsblätter

Graz, am 25. Mai 2016