



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Johann Eder, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Bei der Bw. handelt es sich um eine Privatstiftung nach österreichischem Recht die 1997 gegründet und im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragen wurde. Stiftungszweck ist die Versorgung der Begünstigten durch eine einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des stiftungsgewidmeten Vermögens. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum war

die Bw. an der M. GmbH & Co KG beteiligt und hat ihm Zusammenhang mit dieser Beteiligung steuerpflichtige Einkünfte erzielt.

Am 8. Mai 2000 bzw. am 13. Dezember 2000 wurden von der Bw. die Körperschaftsteuererklärungen 1998 und 1999 beim Finanzamt eingereicht. Den Abgabenerklärungen waren die Berichte über die Prüfung des jeweiligen Jahresabschlusses beigelegt. In den Abgabenerklärungen 1998 und 1999 wurden von der Bw. Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen von S 37.180,75 bzw. S 36.486,09 geltend gemacht. Diese Beträge wurden wie folgt ermittelt:

	1998	%	1999	%
Ergebnisanteil M. GmbH & Co KG (steuerpflichtig)	1.117.798,95	99,00	910.764,19	96,64
Einkünfte aus Kapitalvermögen (steuerfrei)	10.861,29	1,00	31.690,86	3,36
Summe der Einkünfte	1.128.660,24	100,00	942.455,05	100,00
Vorstandsvergütung	3.386,40	9,02	0,00	0,00
Porto- und Telegrammgebühr	232,50	0,62	77,00	0,20
Steuerberatung, Rechtsberatung, Prüfung	33.039,60	87,97	24.655,52	65,30
Spesen des Geldverkehrs, Zinsaufwand	897,81	2,39	13.023,14	34,49
Summe Aufwand	37.556,31	100,00	37.755,66	100,00
Aufwand iZm steuerpflichtigen Einnahmen	37.180,75	99,00	36.486,09	96,64
Aufwand iZm steuerfreien Einnahmen	375,56	1,00	1.269,57	3,36
Summe Aufwand	37.556,31	100,00	37.755,66	100,00

Zum besseren Verständnis der nachfolgenden Ausführungen wird angemerkt, dass in der Abgabenerklärung 1998 die in der Mitteilung über die gesonderte Feststellung ausgewiesenen Einkünfte aus der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG nicht mit S 1.117.799,00 (S 1.127.128,00 abzüglich der endbesteuerten Kapitalerträge von S 9.329,00), sondern mit dem um S 37.556,31 verminderten Betrag von S 1.080.618,00, erklärt wurden, wohingegen in der Abgabenerklärung 1999 neben den in der Mitteilung über die gesonderte Feststellung ausgewiesenen Einkünfte aus der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG von S 910.764,00 ein Verlust aus Gewerbebetrieb von S 36.486,09 ausgewiesen wurde.

Körperschaftsteuer 1998

Mit Bescheid vom 17. Mai 2000 wurde der Bw. Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 in Höhe von S 369.635,00 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Körperschaftsteuer wurde der Betrag von S 1.117.799,00 herangezogen. Die Abweichung zur Abgabenerklärung wurde damit begründet, dass der Anteil der Bw. an den Einkünften der M. GmbH & Co KG laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung 1998 S 1.117.799,00 betragen habe und der Bw. aufgrund der Bindungswirkung des § 192 BAO außerhalb des Feststellungsverfahrens keine weiteren Werbungskosten zustehen würden.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 und den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2000 wurde von der Bw. mit Schreiben vom 7. Juni 2000 berufen. In der Berufung wurde ausgeführt, dass der Gewinnanteil aus der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG S 1.117.798,95 betragen habe. Wie jedoch aus der Beilage zur Steuererklärung ersichtlich sei, würden diesem Ergebnisanteil abzugsfähige Aufwendungen der Bw. in Höhe von S 38.180,75 gegenüber stehen. Diese Aufwendungen stünden mit den steuerpflichtigen Einnahmen der Bw. im Zusammenhang und seien daher zu berücksichtigen. Es werde daher die erklärungskonforme Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 und die Anpassung des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2000 beantragt.

Körperschaftsteuer 1999

Der Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde vom Finanzamt am 12. März 2001 erlassen. Als Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1999 wurden die in der Mitteilung über die gesonderte Feststellung ausgewiesenen Einkünfte aus der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG von S 910.764,00 herangezogen. Der in der Körperschaftsteuererklärung 1999 ausgewiesene Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 36.487,00 wurde unter Hinweis auf die Begründung zum Körperschaftsteuerbescheid 1998 nicht berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 29. März 2001 wurde von der Bw. auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass Ausgaben der Bw. nicht anerkannt worden seien, da dieser aufgrund der Bindungswirkung des § 192 BAO außerhalb des Feststellungsverfahrens der M. GmbH & Co KG keine weitere Werbungskosten zustehen würden. Als Sonderbetriebsausgaben seien im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO aber nur jene Aufwendungen anzusetzen, die einem Gesellschafter aus seiner Beteiligung, aus seinem Sonderbetriebsvermögen oder im Zusammenhang mit Sonderbetriebseinnahmen entstehen würden. Die in der Körperschaftsteuererklärung der Bw. ausgewiesenen und nicht anerkannten Aufwendungen für Porto- und Telegrammgebühren, Steuerberatung, Prüfung, Rechtsberatung,

Geldverkehrsspesen und der Zinsaufwand würden jedoch nicht in einem derartigen direkten Zusammenhang mit der M. GmbH & Co KG stehen. Vielmehr handle es sich dabei um Aufwendungen, die zur Aufrechterhaltung der Bw. nötig seien. Der Zweck der Bw. sei nicht auf die Beteiligung an der M. GmbH & Co KG, sondern auf die Versorgung der Begünstigten durch eine einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des stiftungsgewidmeten Vermögens, ausgerichtet. Zu diesem Zweck würden auch Wertpapiere und ab dem Jahr 2000 eine GmbH – Beteiligung gehalten werden. Da den Aufwendungen auch teilweise steuerfreie Einkünfte gegenüber stehen würden, seien diese ihrem aliquoten Anteil an den steuerpflichtigen Einkünften entsprechend anzuerkennen.

Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2001 / Vorlageantrag

Mit gesonderten Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2001 wurden vom Finanzamt die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 als unbegründet abgewiesen.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde ausgeführt, dass aufgrund der Bindungswirkung des § 192 BAO lediglich die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen zu berücksichtigen seien. Diese Begründung werde in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 völlig negiert. Die Bw. meine zwar wiederholt, dass den steuerpflichtigen Einnahmen im Zusammenhang mit der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG abzugsfähige Aufwendungen gegenüberstehen würden. Beweise dafür, dass die abzugsfähigen Aufwendungen ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen seien, welche den Ergebnisanteil der M. GmbH & Co KG betreffen würden, sei die Bw. jedoch schuldig geblieben. Dieser gemäß § 11 Abs. 3 KStG geforderte unmittelbare Zusammenhang wäre im übrigen auch aufgrund der Aktenlage nicht nachvollziehbar, da es sich bei den in Rede stehenden Aufwendungen eindeutig nur um die Kosten der bloßen Existenz der Bw. handle. Mangels unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen mit den steuerpflichtigen Einkünften würden der Bw. außerhalb des Feststellungsverfahrens tatsächlich keine weiteren Werbungskosten zustehen, weshalb eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 1998 nicht in Betracht komme.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde ausgeführt, dass die strittigen Aufwendungen gemäß den Ausführungen der Bw. in keinem direkten Zusammenhang mit der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG stünden. Bei diesen Aufwendungen würde es sich um Aufwendungen die zur Aufrechterhaltung der Bw. nötig seien handeln. Diese Ausführungen der Bw. seien auch durch die Aktenlage bestätigt. Bei den

in Rede stehenden Aufwendungen handle es sich tatsächlich eindeutig lediglich um Kosten der bloßen Existenz der Privatstiftung, wodurch der gemäß § 11 Abs. 3 KStG geforderte unmittelbare Zusammenhang nicht gegeben sei. Wie die Bw. selbst ausführe, sei der Zweck der Bw. auf die Versorgung der Begünstigten durch eine einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des stiftungsgewidmeten Vermögens ausgerichtet, weshalb die entsprechenden Existenzkosten der Bw. auch gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG nicht abziehbar seien. Daher komme auch eine Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 1999 nicht in Betracht.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2001 wurde von der Bw. um Erstreckung der Rechtsmittelfrist betreffend die Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2001 bis 3. September 2001 ersucht.

Mit Schreiben vom 30. August 2001 wurde von der Bw. die Vorlage der Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ausgeführt, dass sich die Einkünfte der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 aus Einkünften aus Gewerbebetrieb aufgrund der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG, und aus Einkünften aus Kapitalvermögen, welche gemäß § 13 KStG von der Körperschaftsteuer befreit seien, zusammensetzen würden. Ebenso seien in den Jahren 1998 und 1999 Aufwendungen der Bw. für Porto, Beratung, Prüfung, Geldverkehrsspesen u. ä. in Höhe von S 37.181,00 für 1998 und S 36.487,00 für 1999 angefallen. Die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen werde vom Finanzamt mit den Begründungen negiert, dass:

- der Bw aufgrund der Bindungswirkung des § 192 BAO – außerhalb des Feststellungsverfahrens – keine weiteren Werbungskosten zustehen würde
- der in § 11 Abs. 3 KStG geforderte unmittelbare Zusammenhang der Aufwendungen mit steuerpflichtigen Erträgen und Einnahmen nicht gegeben sei und die Existenzkosten der Bw. gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG nicht abziehbar seien.

Betreffend die Geltendmachung im Feststellungsverfahren wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass sich gemäß Punkt 19.2.1.3.2. der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz. 5859) die Einkünfte des Mitunternehmers aus dem Gewinnanteil aufgrund der Beteiligung zuzüglich den aus der Sonderbilanz (Ergänzungsbilanz) abgeleiteten Sonderbetriebseinnahmen (dass seien Vergütungen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen habe) abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben, zusammensetzen würden.

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO seien daher neben dem Gewinnanteil aufgrund der Beteiligung nur aus einer Sonderbilanz abgeleitete

Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben zu berücksichtigen. In Sonderbilanzen seien jene Umstände dargestellt, die den Gesellschafter nicht in Bezug auf die Gesellschaftsbilanz betreffen würden. Demnach seien in Sonderbilanzen insbesondere von einzelnen Gesellschaftern der Gesellschaft zur Verfügung gestellte private Wirtschaftsgüter, die als Sonderbetriebsvermögen auszuweisen seien und die daraus resultierenden Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, die in die Gewinnermittlung mit einzubeziehen seien, sowie besondere Vergütungen, die aus Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern resultieren würden, aufzunehmen.

Die strittigen Aufwendungen der Bw. seien nicht als aus einer Sonderbilanz abgeleitete Sonderbetriebsausgaben zu sehen sondern als Verwaltungskosten der Bw., welche im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung nicht zu berücksichtigen seien. Die Verwaltungskosten seien vergleichbar mit den Aufwendungen einer Komplementär - GmbH, welche ebenfalls nicht im Grundlagenbescheid, sondern in der Steuererklärung der Komplementär – GmbH zu berücksichtigen seien.

Betreffend den fehlenden Zusammenhang gemäß § 11 Abs. 3 KStG und die Nichtabzugsfähigkeit gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG wird im Vorlageantrag vorgebracht, dass gemäß § 11 Abs. 3 KStG für eine nach § 5 KStG oder anderen Bundesgesetzen befreite Körperschaft, die zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig sei, bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit abziehbar seien, als sie mit steuerpflichtigen Erträgen und Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen würden.

Verwaltungskosten der Privatstiftung (hierbei handle es sich bei den strittigen Aufwendungen, welche vom Finanzamt auch als Existenzkosten bezeichnet worden seien) seien insoweit abzugsfähig, als sie mit steuerpflichtigen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Jene Kosten, die steuerpflichtigen Einkünften direkt zuordenbar seien, seien bei diesen in voller Höhe abzugsfähig. Solche direkt zuordenbaren Kosten seien wie oben ausgeführt nicht gegeben.

Jene Kosten die sich nicht direkt zuordnen lassen und nicht unter ein gesetzliches Abzugsverbot fallen würden, seien aliquot aufzuteilen. Die Aufteilung sei im Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Erträgen im betreffenden Kalenderjahr vorgenommen worden. Diese Vorgangsweise decke sich auch mit den im Entwurf der Stiftungsrichtlinien 2001, Abschnitt 3 – Die Besteuerung der eigennützigen Privatstiftung – unter Punkt 3.2.3.5. gefällten Aussagen zu abzugsfähigen bzw. nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 dürften Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungen, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben seien, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Der in § 3 der Stiftungsurkunde vorgeschriebene Zweck der Bw. laute:

- Zweck der Stiftung ist die Versorgung der Begünstigten durch eine einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens.
- Der Stiftungszweck wird durch die Verwendung der aus der Veranlagung des Stiftungsvermögens erzielten Erträge erreicht. Zur Erreichung des Stiftungszweckes darf auch die Substanz des Stiftungsvermögens herangezogen werden, gegebenenfalls solange, als nicht ein hiermit festgelegtes Mindestvermögen von ATS 100.000,00 unterschritten wird.
- Der Privatstiftung ist es im Rahmen der gesetzlichen Grenzen gestattet, gewerbsmäßig tätig zu sein, soweit dies eine bloße Nebentätigkeit ist.
- Die Verwendung der verfügbaren Mittel der Stiftung im Sinne des Stiftungszweckes erfolgt unter der Verantwortung des Stiftungsvorstandes.

Es sei jedoch nicht Zweck der Privatstiftung vorgeschriebene Briefe zu versenden oder sich rechtlich beraten zu lassen, wodurch Portogebühren oder Beratungskosten als nichtabzugsfähig im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 anzusehen wären. Ebenso sei eine Deckung oder Nichtanerkennung der restlichen strittigen Aufwendungen im § 12 Abs. 1 Z 1 KStG nicht zu finden. Der Entwurf der Stiftungsrichtlinien 2001 ginge unter Punkt 3.2.3.5. sogar soweit Aufwendungen und Ausgaben für den Stiftungszweck nur dann als nicht abzugsfähig anzusehen, wenn sie nicht einkunftsbezogen seien.

Aufgrund der Ausführungen im Vorlageantrag sei daher festzuhalten, dass eine Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung der M. GmbH & Co KG nicht vorzunehmen sei. Ebenso sei ein Abzugsverbot auf Grund des § 11 Abs. 3 oder des § 12 Abs. 1 Z 1 KStG nicht festzustellen. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 sei daher entsprechend den eingereichten Erklärungen vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 5 Z 11 KStG 1988 sind Privatstiftungen, die nicht unter Z 6 oder Z 7 fallen, nach Maßgabe des § 13 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Gemäß § 13 Abs. 1 KStG 1988 gilt bei der Einkommensermittlung von Privatstiftungen, deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt aufgedeckte Treuhandenschaft auftreten und deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen, folgendes:

- § 7 Abs. 3 ist nicht anzuwenden. Dies gilt nicht für Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 fallen (§ 13 Abs. 1 Z 1 KStG)
- § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nur für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden (§ 13 Abs. 1 Z 3 KStG)

Nach § 12 Abs. 2 Z 1 KStG sind Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, mit Kapitalerträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) befreit.

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

Gemäß § 11 Abs. 2 KStG dürfen, bei einer nach § 5 oder nach einem anderen Bundesgesetz befreiten Körperschaft die zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig ist, bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie mit steuerpflichtigen Erträgen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG dürfen Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgesehen sind bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 18 Privatstiftungsgesetz hat der Stiftungsvorstand die Bücher der Privatstiftung zu führen; hierbei sind die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234 und 236 bis 239 HGB, der § 243 HGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 HGB über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden. Im Lagebericht ist auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.

Gemäß § 23 Z 2 EStG sind die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hin-

gabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtstreites bildet die Frage, ob und in welchem Ausmaß Aufwendungen im Zusammenhang mit der Existenz einer Privatstiftung als steuerlich zu berücksichtigende Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden können und ob diese Aufwendungen bei der Veranlagung der Einkünfte des Gesellschafters oder bereits im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu berücksichtigen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst die Bestimmung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht nur Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einkünften, sondern auch Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Vermögensmehrungen (vgl. VwGH 29.4.1992, 87/13/0214).

Mit den Bestimmungen des § 11 Abs. 2 KStG und § 12 Abs. 2 KStG sollte sichergestellt werden, dass ausschließlich die steuerpflichtige Sphäre der partiell steuerbefreiten Privatstiftungen betreffende Aufwendungen abzugsfähig sind (vgl. 622 der Erläuterungen zu den Stenographischen Protokollen, BlgNR XVII, GP 19).

Da sich die Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben einer Stiftung nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften richtet, sind Gründungskosten und Verwaltungskosten der Bw. die mit nichtsteuerpflichtigen Erträgen in unmittelbarem Zusammenhang stehen von vornherein nicht abzugsfähig. Jene Kosten, die den steuerpflichtigen Einkünften direkt zuordenbar sind, sind bei diesen Einkünften in voller Höhe abzugsfähig, wohingegen jene Kosten, die sich nicht direkt zuordnen lassen und nicht unter ein gesetzliches Aufteilungsverbot fallen verhältnismäßig aufzuteilen sind.

Unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen können demnach Aufwendungen der Bw. (ganz oder teilweise) nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen angefallen sind, die die Bw. gegenüber der M. GmbH & Co KG erbracht hat oder wenn sie im Zusammenhang mit der Beteiligung der Bw. an der M. GmbH & Co KG stehen. Soweit dies auf die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen zutrifft, ist zu beachten, dass Aufwendungen eines einzelnen Mitunternehmers, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft, durch sein Sonderbetriebsvermögen oder durch Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Abs. 2 EStG veranlasst sind Sonderbetriebsausgaben darstellen, die bereits im

Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO im Spruch des Feststellungsbescheides und nicht erst anlässlich der Veranlagung des Gesellschafters zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 5.10.1993, 93/14/0030, VwGH 10. 9.1998, 96/15/0198 u.a.).

Da der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO die bindende Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer darstellt (vgl. Stoll, BAO Kommentar, § 188 S 1981), sind die in dem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen zwingend in den davon abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid zu übernehmen (vgl. VwGH 20.9.1988, 86/14/0044 u.a.).

Die von der Bw. im vorliegenden Fall (anteilig) geltend gemachten Aufwendungen können demnach, wenn sie in keinem Zusammenhang mit der Beteiligung an der M. GmbH & Co KG stehen weder im gegenständlichen noch im Feststellungsverfahren in Abzug gebracht werden. Soweit diese Aufwendungen durch die Beteiligung an der M. GmbH & Co KG veranlasst wurden, sind sie hingegen im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO geltend zu machen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. September 2004