

Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in Zusammenhang mit der Gründung und Existenz einer Privatstiftung.

1. Zuzufolge dem allgemeinen Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind Gründungskosten einer Privatstiftung als Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen oder Einnahmen nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 29.4.1992, 87/13/0214). § 12 Abs 2 KStG 1988;
§ 188 BAO
UFS 10.11.2003,
RV/2668-W/02
2. Beteiligt sich eine Privatstiftung als Kommanditistin an einer Mitunternehmerschaft und erzielt sie daraus Einkünfte, die gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden, sind anteilige Aufwendungen für Vorstandsvergütungen bereits im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu berücksichtigen.
3. Direkt den steuerpflichtigen Einkünften zuordenbare Kosten sind bei diesen in voller Höhe und, soweit sie sich nicht direkt zuordnen lassen und nicht unter ein gesetzliches Abzugsverbot fallen, verhältnismäßig aufzuteilen.
4. Einem gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheid bzw den in einem solchen Bescheid getroffenen Feststellungen kommt für den daraus abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid bindende Wirkung zu.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Privatstiftung nach österreichischem Recht mit Sitz in Wien, die mit 25. Feber 1998 mit Errichtung der Stiftungsurkunde gegründet und mit 9. April 1998 im Firmenbuch eingetragen wurde. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet die Beteiligungsverwaltung.

Bei der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1998 erklärte die Bw. aus der ihrer Beteiligung an der Z-KG Einkünfte in Höhe von S 686.133,--, die wie folgt ermittelt wurden:

Erträge aus Beteiligungen:	776.597,15
anteilige sonst. betriebl. Aufwendungen (50%):	- 84.213,65
anteilige MW-Rechnung (lt. F-Verf):	- 5.627,42
Zinsen und ähnliche Aufwendungen (50%):	- 622,77
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	686.133,31

In der Folge wurde die Bw. erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer 1998 veranlagt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 686.133,-- ermittelt und die Körperschaftsteuer in Höhe von S 233.274,-- festgesetzt.

Da zufolge der mit 27. Jänner 2000 datierten Mitteilung über die gesonderte Feststellung auf die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 770.970,-- entfallen, erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 770.970,-- ermittelt und die Körperschaftsteuer in Höhe von S 262.140,-- festgesetzt wurde.

Das Finanzamt begründete dies mit dem Hinweis, dass Sonderaufwendungen, wie Sonderwerbungskosten oder Sonderbetriebsausgaben bereits im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu berücksichtigen seien. Werden solche Beträge nicht im Feststellungsverfahren erfasst, können sie nicht im abgeleiteten Bescheid berücksichtigt werden.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde mit Eingabe vom 30. Oktober 2000 fristgerecht berufen und eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen nicht um Sonderwerbungskosten bzw. Sonderbetriebsausgaben handle, da sich diese anteiligen Aufwendungen im Ausmaß von 50% wie folgt zusammensetzen:

Bezeichnung:	Betrag:	Summe:
Rechts- und Beratungsaufwendungen:	39.624,00	
Gründungskosten Privatstiftung:	19.590,00	
Vorstandsvergütung:	25.000,00	84.214,00
Spesen des Geldverkehrs:	598,00	
Bankzinsen:	25,00	623,00
Summe - Gesamtbetrag:	84.837,00	84.837,00

Für Sonderbetriebsausgaben bzw. Sonderwerbungskosten sei typisch, dass diese einem Miteigentümer aus seiner Beteiligung oder aus seinem Sonderbetriebsvermögen entstehen. Die vorstehend genannten Aufwendungen seien jedoch keine Aufwendungen, die der Bw. aus im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung bzw. durch ihre Beteiligung, sondern allein durch die *Gründung* der Privatstiftung bzw. deren Existenz entstanden seien. Eine ursächliche Verknüpfung dieser Aufwendungen mit dem von der Bw. gehaltenen Mitunternehmeranteil sei nicht gegeben.

Die in der Steuerberechnung der Bw. erfolgte Aufteilung dieser Aufwendungen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Kapitalvermögen sei notwendig gewesen, da hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb das Prinzip des Betriebsvermögensvergleiches bzw. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen das Zufluss-/Abfluss-Prinzip zur Anwendung komme. Dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausschließlich aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, sei reiner Zufall.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den in Rede stehenden Aufwendungen nach der Aktenlage eindeutig um die Kosten der bloßen Existenz der Privatstiftung handle, wodurch der in § 11 Abs. 3 KStG geforderte unmittelbare Zusammenhang nicht gegeben sei.

Da diese Aufwendungen somit den Ergebnisanteil der Z-KG nicht betreffen und lediglich die Existenzkosten der Privatstiftung darstellen, würden der Bw. außerhalb des Feststellungsverfahrens keine weiteren Werbungskosten zustehen. Daher sei eine Änderung im Spruch des angefochtenen Bescheides nicht in Betracht gekommen.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2001 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Bei der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1999 erklärte die Bw. aus der ihrer Beteiligung an der Z-KG Einkünfte in Höhe von S 1.536.082,--, die wie folgt ermittelt wurden:

Erträge aus Beteiligungen:	1.581.255,83
anteilige sonst. betriebl. Aufwendungen (50%):	- 89.700,33
anteilige MW-Rechnung:	45.406,70
anteilige Zinsen und ähnliche Aufwendungen (50%):	- 880,41
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	1.536.081,79

Die für das Jahr 1999 geltend gemachten anteiligen sonstigen betrieblichen Aufwendungen wurden dabei wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Rechts- und Beratungsaufwendungen	58.750,00
Vorstandsvergütung	4.950,00
Firmenbucheinreichung	25.000,00
Prüferbestellung	1.000,00
sonstige betriebliche Aufwendungen:	89.700,00

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1999 wick das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als die geltend gemachten anteiligen betrieblichen Aufwendungen (S 89.700,33), anteiligen Zinsaufwendungen (S 880,41) sowie die von der Bw. vorgenommene Adaptierung der Einkünfte für steuerliche Zwecke (Mehr-/Weniger-Rechnung) nicht anerkannt wurden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden daher mit vorläufigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit S 1.581.256,-- ermittelt und die Körperschaftsteuer in Höhe von S 537.642,-- festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde dabei auf die zum Körperschaftsteuerbescheid 1998 ergangene Begründung verwiesen.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde mit Eingabe vom 26. Juni 2001 fristgerecht berufen und eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. In der Begründung wurde dabei auf die gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 eingebrachte Berufung verwiesen.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung verwies das Finanzamt dabei auf die mit 4. Juli 2001 datierte und zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 erlassene Berufungsvorentscheidung.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2001 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Auf Grund einer mit 8. August 2001 datierten Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erließ das Finanzamt einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten weiteren vorläufigen Bescheid, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 1.626.663 ermittelt und die Körperschaftsteuer in Höhe von S 553.078,-- festgesetzt wurde.

Zufolge der Eingabe vom 17. Juli 2003 betragen die für das Jahr 1999 geltend gemachten Aufwendungen 50% der tatsächlich verbuchten Aufwendungen, da wie bereits 1998 eine Aufteilung auf die Aufwendungen aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen vorgenommen worden sei. Die vorstehend bezeichneten Aufwendungen seien durch die Existenz der Bw. veranlasst und würden als allgemeine Verwaltungskosten von den Einnahmen aus Gewerbebetrieb abgezogen.

Die für das Jahr 1998 geltend gemachten Rechts- und Beratungsaufwendungen in Höhe von S 39.624,-- würden aus den Kosten der laufenden Buchhaltung, den Kosten der Bilanzierung und Abschlussprüfung resultieren. Diese würden indirekt auch mit den steuerlichen Einnahmen aus der Kommanditbeteiligung in Zusammenhang stehen, resultieren aber grundsätzlich aus der Existenz der Privatstiftung, da nach HGB gesetzlich eine Buchführungspflicht statuiert sei.

Die Aufwendungen für Zinsen und Geldverkehrsspesen würden dem Kontokorrentkonto der Bw. entstammen und stehen in keinem Zusammenhang mit gemäß § 13 Abs. 2 KStG steuerbefreiten Kapitalerträgen.

Die anteilige Mehr-/Weniger-Rechnung 1998 und 1999 stamme aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Z-KG und sei, da das handelsrechtliche Ergebnis im Abschluss der Stiftung dargestellt sei, für steuerliche Zwecke ergänzt worden. Dieses Ergebnis sei allerdings im steuerlichen Ergebnis der Kommanditgesellschaft enthalten und über die Gewinntangente verteilt.

Zufolge dem mit 10. November 2003 geführten Telefonat mit Mag. W. liegen den für das Jahr 1999 nachträglich geltend gemachten Aufwendungen betreffend "Firmenbucheinreichung" Aufwendungen aus einer Nachstiftung zu Grunde, wo der Bw. nachträglich Vermögen zugeführt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 5 Z. 11 KStG 1988 sind Privatstiftungen, die nicht unter Z. 6 oder 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 den jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen, folgendes:

1. § 7 Abs. 3 ist nicht anzuwenden. Dies gilt nicht für Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 fallen.

.....

3. § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nur für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden.

Nach § 13 Abs. 2 Z. 1 KStG sind Privatstiftungen im Sinne des Abs. 1, die nicht unter § 5 Z. 6 fallen, mit Kapitalerträgen aus Geldanlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) befreit.

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte 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.

Ist zufolge § 11 Abs. 3 leg.cit. eine nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen befreite Körperschaft zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig, dürfen 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 § 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 Hingabe 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 Rechtsstreites bildet die Frage, ob und in welchem Ausmaß Aufwendungen in Zusammenhang mit der Gründung und der Existenz einer Privatstiftung steuerlich als Betriebsausgaben abgezogen 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.

Zufolge dem allgemeinen Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind Aufwendungen und Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen oder Einnahmen nicht abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst 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 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).

Soweit die Bw. daher im Zuge der Einreichung der Körperschaftsteuererklärungen 1998 und 1999 anteilige Gründungskosten bzw. Aufwendungen in Zusammenhang mit der nachträglichen Zuführung von Stiftungsvermögen in Höhe von S 19.590,-- (1998) bzw. S 25.000,-- (1999) geltend macht, sind diese unter Hinweis auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 KStG nicht abzugsfähig.

Direkt den steuerpflichtigen Einkünften zuordenbare Kosten sind bei diesen in voller Höhe und soweit sie sich nicht direkt zuordnen lassen und nicht unter ein gesetzliches Abzugsverbot fallen, sind verhältnismäßig aufzuteilen.

Das Aufteilungsverhältnis richtet sich dabei im Allgemeinen nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen Erträge zu allen Erträgen im betreffenden Kalenderjahr. Der Bw. bleibt es in diesem Zusammenhang jedoch unbenommen, glaubhaft zu machen, dass ein anderes Aufteilungsverhältnis zB nach dem nachgewiesenen Zeiteinsatz der Arbeitskraft den Tatsachen im Einzelfall noch besser entspricht.

Soweit nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften eine Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen gegeben ist, ist zu beachten, dass diese durch die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft, und damit durch Sonderbetriebsvermögen oder Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z. 2 EStG veranlasst sind. Sonderbetriebsausgaben sind demnach persönliche Aufwendungen eines Mitunternehmers, wie zB Zinsen für Verbindlichkeiten, die bei fremdfinanzierten Beteiligungserwerb der Beteiligung dienen sowie Aufwendungen in Zusammenhang mit Leistungsbeziehungen (vgl. (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 23 Tz. 36.5, S. 901).

Im vorliegenden Fall stehen die in den Jahren 1998 und 1999 im Ausmaß von 50% geltend gemachten und nachstehend angeführten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Erzielung gewerblicher Einkünfte im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1988:

Bezeichnung:	1998	1999
anteil. Vorstandsvergütungen (50%):	25.000,00	4.950,00
anteil. Rechts- und Beratungsaufw. (50%):	39.624,00	58.750,00
anteil. Prüferbestellung (50%):		1.000,00
SUMME:	64.424,00	64.700,00

Diese Aufwendungen stellen daher **Sonderbetriebsausgaben** dar, 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 des Gesellschafters zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1993, Zl. 93/14/0039; vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0198).

Da der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO die **bindende Grundlage** für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommensteuer darstellt (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, § 188 S. 1981), sind die in dem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen zwingend in dem davon abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid zu übernehmen (vgl. VwGH vom 20. September 1988, Zl. 86/14/0044).

Soweit zufolge der Eingabe vom 17. Juli 2003 die für die Jahre 1998 und 1999 geltend gemachten Aufwendungen für Zinsen und Geldverkehrsspesen in Höhe von S 622,77 (1998) bzw. S 880,41 dem Kontokorrentkonto der Bw. entstammen und in keinem Zusammenhang mit gemäß § 13 Abs. 2 KStG steuerbefreiten Kapitalerträgen stehen, sind diese als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgabe werden daher für die Jahre 1998 und 1999 wie folgt ermittelt:

	1998	1999
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA:	770.970,00	1.626.663,00
Zinsaufwendungen:	- 623,00	- 880,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS (gerundet):	770.347,00	1.625.783,00