

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch CTS Steuerberatung GmbH, 2000 Stockerau, Belvederegasse 5, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 20. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Fragebogen anlässlich der Neuaufnahme eines Abgabepflichtigen gab der Berufungswerber (Bw) unter „Art der Einkünfte“ an: Freier Dienstnehmer für EDV-Dienstleistungen. Er ist steuerlich vertreten und erklärte im Streitjahr in der Beilage zur Einkommensteuererklärung als Einnahmen: Honorare freier Dienstvertrag ATS 870.648,20,--. An Ausgaben machte er geltend: Sozialversicherung iHv ATS 77.037,08,-- und Betriebsausgabenpauschale gem § 17 Abs 1 EStG 12% iHv ATS 104.477,78,--. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen daher lt Einkommensteuererklärung ATS 689.133,34,--. Als Sonderausgaben machte er ua Steuerberatungskosten iHv ATS 21.312,00,-- geltend. Der Bw ermittelte den Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG. Der Bw ist auch umsatzsteuerpflichtig. Es wurden

ein Regelbesteuerungsantrag, ein Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Umsatzsteuervoranmeldungen und die Umsatzsteuererklärungen eingereicht

Das Finanzamt (FA) erließ am 13.3.2002 die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000. Im Einkommensteuerbescheid wurden die Steuerberatungskosten zur Gänze nicht anerkannt und als Begründung wurde ausgeführt:

“... Bei selbständigen Erwerbstätigen (§§ 21 bis 23) sind die Steuerberatungskosten nicht in einen betrieblichen Teil, der auf die Gewinnermittlung, und in einen außerbetrieblichen Teil, der auf die Abfassung der Einkommensteuererklärung entfällt, aufzuteilen. Die Aufwendungen stellen zur Gänze Betriebsausgaben dar und können somit nicht als Sonderausgaben angesetzt werden....”

In der Berufung, beim FA eingelangt am 16.4.2002, brachte der steuerliche Vertreter des Bw vor:

“... Die Gewinnermittlung erfolgt durch den Klienten selbst und wir sind nur beauftragt, die Steuererklärungen zu verfassen und einzureichen und den Kontakt mit den Behörden wahr zu nehmen (insbesondere Bescheidkontrolle)....”

Nach einem Mängelbehebungsbescheid des FA brachte der steuerliche Vertreter des Bw mit Schreiben, beim FA eingelangt am 23.5.2002, ergänzend vor:

“... Wir beantragen daher, die Einkommensteuer für 2000 unter Berücksichtigung der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben laut der am 27.2.2002 eingereichten Einkommensteuererklärung neu festzusetzen....”.

Das FA erließ am 4.6.2002 einen Vorhalt und führte aus:

“...Es wird ersucht, die erbrachten Leistungen detailliert aufzugliedern und die als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten den einzelnen Leistungen zuzuordnen...”

In der Vorhaltsbeantwortung, beim FA eingelangt am 4.7.2002, brachte der steuerliche Vertreter des Bw vor:

“Die gegenständlichen Steuerberatungskosten betreffen folgende Leistungen:

Honorarnote 122 vom 31.3.2000:	
Erstellung Steuererklärung 1996, 1997 und 1998	ATS 12.000,00
Antrag Steuernummer, Fragebogen, U 12, U 15	ATS 2.000,00

Honorarnote 223 vom 31.5.2000:	
Kontrolle Steuerbescheide 96-98, Ratenansuchen Barauslagen	ATS 2.000,00 ATS 180,00
Honorarnote 275 vom 30.6.2000:	
Ratenansuchen, Berufung Barauslagen	ATS 1.000,00 ATS 180,00
Honorarnote 368 vom 31.8.2000:	
Beratung im Zusammenhang mit der Erstellung von UVA's	ATS 400,00
	ATS 17.760,00
20% Umsatzsteuer	ATS 3.552,00
Gesamtbetrag	ATS 21.312,00

..."

Das FA erließ am 21.8.2000 eine Berufungsvorentscheidung, in der Steuerberatungskosten iHv ATS 4.500,- anerkannt wurden. In der Begründung wurde ausgeführt:

"(Anm: Der Bw) ... ist ausschließlich selbständig tätig und ermittelte im Jahr 2000 seine Einkünfte aus Dienstleistungen im Bereich der EDV nach § 17 Abs 1 bis 3 EStG (Basispauschalierung). Er beantragt, die Steuerberatungskosten als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Die Steuerberatungskosten sind nach herrschender Auffassung insoweit Betriebsausgaben, als sie mit der Umsatzsteuer und der Ermittlung des Gewinnes in Zusammenhang stehen. Sie stellen jedoch insoweit Sonderausgaben das Ausfüllen des Einkommensteuerformulares betreffen. Aus der vorgelegten Aufgliederung der erbrachten Leistungen des Steuerberaters ist jener Teil, der auf das bloße Ausfüllen der Einkommensteuererklärungen entfällt, nicht klar ersichtlich. Das auf das bloße Ausfüllen der Einkommensteuerformulare für 1996 bis 1998, in denen jeweils nur 3 Standardkennzahlen einzutragen waren, wird mit 1.500 S/Jahr geschätzt."

Der steuerliche Vertreter des Bw stellte mit Antrag, beim FA eingelangt am 28.8.2002, die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und beantragte, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine mündliche Berufung anberaumen möge. In der Begründung führte er ergänzend aus:

“... Die Kosten für Erstellung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996-1998 betragen nicht, wie geschätzt, ATS 4.500,--, sondern ATS 12.000,-- gemäß Schreiben vom 28.6.2002. Die restlichen Steuerberatungskosten resultieren aus Korrespondenz (Berufung, Ratenansuchen) und somit auch nicht aus Gewinnermittlung und stellen ebenfalls Sonderausgaben dar. ...”

In der mündlichen Verhandlung vor dem UFS am 20.10.2005 verwies der steuerliche Vertreter des Bw auf die Einkommensteuerrichtlinien des BMF, Rz 4116a, sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2002, ZI 98/15/0145. Aus diesen Rechtssätzen ergäbe sich die eindeutige Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Sonderausgaben in voller Höhe.

Der UFS erließ am 21.10.2005 einen Vorhalt an den Bw folgenden Inhalts:

“... Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung geht der UFS von folgendem Sachverhalt aus:

Laut Aufstellung vom 28.6.2002 betreffen gegenständliche Steuerberatungskosten Leistungen, die sowohl der Umsatz- als auch der Einkommensteuer zuzuordnen sind.

Honorarnote 122 v 31.3.2000 Erstellung Steuererklärung 1996, 1997 und 1998:

betrifft Umsatz- und Einkommensteuererklärungen

Antrag Steuernummer, Fragebogen:

betrifft Umsatz- und Einkommensteuer

U 12, U 15:

betrifft Umsatzsteuer

Honorarnote 223 v 31.5.2000 Kontrolle Steuerbescheide 96-98:

betrifft Umsatz- und Einkommensteuer

Ratenansuchen, Barauslagen:

nicht erkennbar

Honorarnote 275 v 30.6.2000:

nicht erkennbar

Honorarnote 368 v 31.8.2000:

betrifft nur Umsatzsteuer

Der UFS geht im Schätzungswege davon aus, dass 50% der Leistungen Umsatzsteuer und 50% Einkommensteuer betreffen.

Sollten Sie diese Ansicht nicht eilen, werden Sie aufgefordert, innerhalb der Frist von 3 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens begründete Einwendungen zu erheben und diese nachzuweisen. ...”

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahren und dem Akteninhalt steht folgender Sachverhalt fest.

Der Bw hat im Streitjahr Einkünfte aus Dienstleistungen im Bereich der EDV und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ist steuerlich vertreten.

Der Bw ist auch umsatzsteuerpflichtig. Es wurden ein Regelbesteuerungsantrag, ein Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Umsatzsteuervoranmeldungen und die Umsatzsteuererklärungen eingereicht.

Der Bw ermittelt den Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG. Als Ausgabe macht er ein Betriebsausgabenpauschale gem § 17 Abs 1 EStG iHv 12% geltend. Die zusätzlich als Sonderausgaben beantragten Steuerberatungskosten iHv ATS 21.312,-- entfallen zur Hälfte auf Leistungen betreffend Umsatzsteuer und zur Hälfte auf Leistungen betreffend Einkommensteuer.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Aus der vorgelegten Aufstellung des Bw (siehe oben) über die Leistungen, die gegenständliche Steuerberatungskosten betreffen, ist ersichtlich, dass die Honorarnoten 122 und 223 iHv ca ATS 16.000,-- sowohl Umsatz als auch Einkommensteuer zu ungefähr gleichen Teilen betreffen (Erstellen der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen, Bescheidkontrolle, Antrag auf Erteilung einer Steuernummer, Barauslagen). Die Honorarnote 275 ist nicht zuordenbar. Da somit der weitaus überwiegende Teil der geltend gemachten Steuerberatungskosten Umsatz- und Einkommensteuer betrifft und/oder nicht exakt zuordenbar ist, ist im Schätzungswege davon auszugehen, dass 50% der Leistungen Einkommensteuer und 50% Umsatzsteuer betreffen. Dies ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sachgerecht und wurde dem Bw mitgeteilt. Er hat gegen diese Aufteilung keinen Einwand erhoben.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

§ 17 Abs 1 EstG idfd Streitjahr gF lautet:

„Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, sonst 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden:

Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.“

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

Nach der Judikatur des VwGH können Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der ESt festzustellen bzw die ESt-Erklärung abzufassen. So stellen Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der Einnahmen- Ausgabenrechnung und der Abfassung der ESt-Erklärung eines selbständig Erwerbstätigen bezahlt wurden, keine abzugsfähigen Betriebsausgaben dar.

Im Erkenntnis des VwGH v 24.10.2002, ZI 98/15/0145, sind Steuerberatungskosten eines gem § 17 EStG iVm der VO des BMF vom 18.4.1997, BGBl II 1997/107, pauschalierten Landwirts, die in erster Linie im Zusammenhang mit seiner Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Ermittlung der Grundlagen seiner ESt entstanden sind, nicht den mit den Pauschalsätzen abgegoltenen Betriebsausgaben zuzurechnen, sondern können als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Nach Auffassung des VwGH sind Steuerberatungskosten, wenn sie allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen (zB Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen) bzw die Einkommensteuererklärung abzufassen, nicht den mit den Pauschalsätzen abgegoltenen Betriebsausgaben zuzurechnen, sondern können als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Auch die Einkommensteuerrichtlinien des BMF teilen diesen Standpunkt (s Rz 4116a).

Im gegenständlichen Fall dienen die den Steuerberatungskosten zu Grunde liegenden Leistungen, soweit sie Einkommensteuer betreffen, allein oder überwiegend nur dem Zweck, iRd Gewinnermittlung des Bw gem § 4 Abs 3 EStG iZm dem Betriebsausgabenpauschale gem § 17 Abs 1 EStG die Grundlagen für die Ermittlung der ESt festzustellen bzw die ESt-Erklärung abzufassen und zu kontrollieren. Diese Aufwendungen wurden nicht im „Interesse des Betriebes“ getätig und sind daher als Sonderausgaben abzugsfähig.

Aufwendungen für Steuerberatung hingegen, die Leistungen der Umsatzsteuer betreffen, sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig. Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine Betriebssteuer. Aufwendungen, die Belange der Umsatzsteuer betreffen, wie diesbezügliche Steuerberatungskosten, werden im „Interesse des Betriebes getätigt“ und sind daher nach einhelliger Ansicht Betriebsausgaben (s Erkenntnis d VwGH v 29.11.1972, ZI 1337/72; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1993 § 4 Tz 39, S 180).

Diese Aufwendungen sind im Betriebsausgabenpauschale „inkludiert“.

Die für Steuerberatungskosten geltend gemachten Aufwendungen iHv ATS 21.312,00,-- sind daher zu 50%, somit iHv ATS 10.656,00,--, als Sonderausgaben abzugsfähig.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Schilling und Euro)

Wien, am 29. November 2005