



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 5

GZ. RV/0658-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Michael Effenberg, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	76.697,00 S	Einkommensteuer	0,00 S
				0,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### 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**

Die Bw. ist bereits seit mehreren Jahren als Stundenbuchhalterin für die Fa. WW tätig und erklärte aus diesem Titel Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Seit 1994 machte sie im Rahmen der Ermittlung dieser Einkünfte von der Möglichkeit der Geltendmachung der Betriebsausgaben in Höhe des Pauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 (12 % der Umsätze) Gebrauch.

Auch für das berufsgegenständliche Jahr 1997 brachte sie 12 % der Umsätze, das sind 10.029,84 S (12 % von 83.582,-- S) als Betriebsausgaben in Abzug.

Der Gewinn aus der Tätigkeit als Stundenbuchhalterin wurde daher laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 folgendermaßen ermittelt:

#### **Betriebseinnahmen**

Honorar /Fa. WW	83.582,00 S
Auflösung IRL 1993	28.455,00 S
20 % Zuschlag/IRL	5.691,00 S

#### **Einnahmen**

**117.728,00 S**

#### **Betriebsausgaben**

##### **lt. § 17 Abs. 1 EStG**

12 % der Umsätze	10.029,84
von 83.582,00 S	

#### **Ausgaben**

**- 10.029,84**

**Gewinn aus****107.698,16 S****Gewerbebetrieb**

Neben diesen Einkünften als Stundenbuchhalterin bezog die Bw. im Jahr 1997 auch Einkünfte aus gewerblicher Betätigung als Heilpraktikerin/Kinesiologie. Der aus dieser Tätigkeit erzielte Verlust belief sich auf - 20.033,08 S, sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997 laut Erklärung insgesamt 87.665,08 S (107.698,61 S – 20.033,08 S) betrugen.

Im Rahmen der im Hinblick auf die Beurteilung der Tätigkeit als Heilpraktikerin vorläufig erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1997 berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkünften als Stundenbuchhalterin nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6 % der Umsätze und erhöhte dementsprechend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um den Betrag von 5.015,-- S (Differenz/6 % der Umsätze).

Gegen den entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 7. Juli 1999 erhob die Pflichtige Berufung und beantragte den Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung sowie die Übermittlung einer Begründung für die Erhöhung derselben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2000 wurde das gegenständliche Berufungsbegehren abgewiesen, was damit begründet wurde, dass der Durchschnittssatz für die Betriebsausgabenpauschalierung ab 1. Jänner 1997 6 % betrage. Dieser reduzierte Durchschnittssatz sei unter anderem auf Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung (gleichgültig, ob freiberuflich oder gewerblich) anzuwenden.

Zur kaufmännischen Beratung (6 %) würden insbesondere Unternehmensberater, aber auch der Steuerberater, wenn er unternehmensberatend tätig werde, zählen. Zur kaufmännischen Beratung gehöre auch Werbeberatung. Die Bewertung eines Unternehmens werde als kaufmännische Beratung einzustufen sein, soweit sie für **kaufmännische Disposition** (u.a. auch Buchhaltung) die Grundlage bilde.

In der Praxis werde der Begriff "Beratung" eher weit gefasst, weshalb die Tätigkeit als Stundenbuchhalterin unter den Begriff der kaufmännischen Beratung zu subsumieren sei.

Mit Schreiben vom 25. April 2000 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und verwies hinsichtlich des Berechtigungsumfanges der gewerblichen Buchhalter im Vergleich zu den selbständigen Buchhaltern auf die beigelegte Kopie einer Seite einer Broschüre, die vom Bundesverband der österreichischen Bilanzbuchhalter herausgegeben worden war.

Sie selbst sei als gewerbliche Buchhalterin anzusehen und hätte weder in der Vergangenheit noch in der Gegenwart Beratungsleistungen erbracht.

Aus der beigelegten Kopie geht hervor, dass der österreichische Nationalrat am 24. Februar 1999 den gewerblichen Buchhalter in der Gewerbeordnung und den selbständigen Buchhalter im Wirtschaftstreuhandgesetz verankert hatte. Die gesetzlichen Regelungen waren mit 1. Juli 1999 in Kraft getreten.

Der jeweilige Berechtigungsumfang wurde folgendermaßen dargestellt:

<b>Gewerblicher Buchhalter (GBH)</b> § 134a Gewerbeordnung (GewO)	<b>Selbständiger Buchhalter (SBH)</b> § 2 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG)
Für Betriebe bis ATS 10 Mio. Umsatz bzw. bei Lebensmitteleinzelhändlern u. Gemischtwarenhändlern bis 16 Mio. Umsatz/Jahr sowie für land- u. forstwirtschaftliche Betriebe bis Einheitswert ATS 4 Mio.	identisch
Finanzbuchhaltung bis Saldenliste	identisch
Lohnverrechnung	identisch
Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung einschl. Abschluss	identisch
Kein Abschluss von Büchern (Bilanz)	Abschluss der Bücher (Bilanz) für Betriebe bis ATS 5 Mio. Umsatz bzw. bei Lebensmittel-Einzelhändlern u. Gemischtwarenhändlern ATS 8 Mio./Jahr und bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben bis Einheitswert ATS 2 Mio.
Keine Erstellung von UVA's	Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen
Keine Erstellung von Jahressteuererklärungen	identisch
Kein Vertretungsrecht vor Ämtern und Behörden	Vertretung in Abgaben- und Abgabestrafverfahren für Bundes-, Landes- u.

	Gemeindeabgaben mit Ausnahme vor Finanzbehörden, den unabhängigen Verwaltungssenaten und dem Verwaltungsgerichtshof
Keine kalkulatorische Buchhaltung (Kostenrechnung) erlaubt	Kalkulatorische Buchhaltung (Kostenrechnung) für alle Betriebe erlaubt
Keine Beratungsleistungen	Sämtliche Beratungsleistungen betreffend das Buchhaltungs- und Belegwesen sowie in Beitrags- und Leistungsangelegenheiten der Sozialversicherungsanstalten; Beratung und Vertretung vor Kirchen- und Religionsgemeinschaften sowie vor AMS, Berufsorganisationen und Landesfremdenverkehrsverbänden, soweit diese in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen

Am 16. Mai 2000 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt an die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der "Unabhängige Finanzsenat" errichtet (Art. I UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie das gegenständliche – der "Unabhängige Finanzsenat" zu entscheiden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 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 BAO) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22.

Die Bw. ermittelte ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das berufsgegenständliche Jahr unter Anwendung dieser Bestimmung, indem sie eine Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % der Umsätze geltend machte.

Das Finanzamt hingegen rechnete im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer ihre Tätigkeit dem Tatbestandsmerkmal der **kaufmännischen Beratung** zu, was die Gewährung eines 6 %-igen Betriebsausgabenpauschales zur Folge hatte.

Dem entgegnete die Bw., dass sie niemals – weder in der Vergangenheit noch in der Gegenwart – Beratungsleistungen durchgeführt hätte, weshalb eine Zuordnung zur kaufmännischen Beratung nicht erfolgen könne.

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass es sich bei der strittigen Tätigkeit der Bw. um die einer "Stundenbuchhalterin" handelte.

Nach deren typischem Berufsbild übernimmt eine Stundenbuchhalterin die Buchführung für andere Personen, wobei ihr Entgelt nach dem Zeitaufwand bemessen wird.

Die Tätigkeit eines Buchhalters besteht in typisierender Betrachtungsweise vor allem in der Kontierung und Verbuchung von Belegen, wobei dies konkret – wie dies ebenso der von der Bw. vorgelegten Aufstellung zu entnehmen ist – in Form einer Finanzbuchhaltung oder einer einfachen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfolgen kann und unter Umständen auch Beratungsleistungen (beim Selbständigen Buchhalter !) hinzukommen.

Dem Finanzamt ist nun darin beizupflichten, dass die Buchhaltung auch als Grundlage und Entscheidungshilfe für kaufmännische Disposition zu gelten hat.

Im Vordergrund steht jedoch bei der Tätigkeit des Buchhalters eindeutig die Erfassung des Ist-Zustandes in Form der Erstellung eines Rechenwerkes, nicht jedoch eine Beratungsleistung.

Es ist richtig, dass der Begriff der "Beratung" in der Praxis eher weit gefasst ist (vgl. etwa die Berufsbezeichnung Steuerberater); allerdings kommt auch Doralt in seinem Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 12 zu § 17, zur Auffassung, dass der Begriff im Zusammenhang mit dem verminderten Betriebsausgabenpauschale eng zu verstehen ist, weil nur die Beratung als solche mit geringeren Betriebsausgaben verbunden sein kann.

Nicht ohne Grund sind die Begriffe "kaufmännische und technische Beratung" laut § 17 Abs. 1 und § 98 Z 3 EStG 1988 deckungsgleich.

Ebenso, wie man gemäß § 98 Z 3 leg.cit. solche gewerbliche Einkünfte ohne Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterwerfen wollte, weil reine Beratungstätigkeiten oft ohne entsprechende Betriebsstätte vor Ort ausgeübt werden können, wollte man offensichtlich reine Beratungstätigkeiten, die meist ohne viele technische Hilfsmittel und Raumaufwand zu bewerkstelligen sind, mangels erfahrungsgemäß entsprechendem tatsächlichem Aufwand dem niedrigeren Betriebsausgabenpauschale unterwerfen.

Für die enge Auslegung des Begriffes "Beratung" im Zusammenhang mit dem Betriebsausgabenpauschale spricht auch die Tatsache, dass selbst der in weiter Sichtweise als "Berater" anzusehende Steuerberater nach herrschender Verwaltungspraxis und Lehre (siehe Doralt, a.a.O., Tz 12 zu § 17) nach seinem typischen Berufsbild dem Durchschnittssatz von 12 % unterliegt.

Wie bereits ausgeführt, steht im Mittelpunkt der Tätigkeit des Buchhalters die Erfassung der Belege im Rahmen eines Rechenwerkes.

Der Schwerpunkt dieser Tätigkeit liegt also keinesfalls in der Beratung, sondern in der buchmäßigen Erfassung des tatsächlichen Ist-Zustandes des Unternehmens. Ein "beratender" Effekt kann allenfalls als Nebenprodukt anfallen.

Wenn aber eine Tätigkeit über die reine Beratungstätigkeit hinausgeht, unterliegt sie zur Gänze dem Betriebsausgabenpauschale von 12 %. In diesem Sinne sprechen sich Lehre und Verwaltungspraxis auch in Fällen aus, in denen etwa Baupläne erstellt werden oder statistische Berechnungen durchgeführt werden, die also über reine Konsulententätigkeiten hinausgehen (siehe Doralt, a.a.O., Tz 11 zu § 17).

Als der kaufmännischen und technischen Beratung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnende Tätigkeiten kommen daher vor allem jene klassischen Tätigkeiten von Marktforschern, Betriebsberatern, Rationalisierungsfachleuten, Beratern hinsichtlich Verfahrenstechniken usw. in Betracht (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 8.6 zu § 98; Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 5 zu § 98; Doralt, a.a.O., Tz 55 zu § 98), die durch die Vermittlung von Kenntnissen Entscheidungsgrundlagen zur Lösung konkreter Probleme im Sinne einer "Beratung" im engeren Sinne bereitstellen, wobei der Berater für den von ihm Beratenen die Vor- und Nachteile mehrerer Entscheidungsmöglichkeiten darzulegen hat.

Bei der Tätigkeit des Buchhalters und im konkreten Fall der Bw. stehen jedoch (vor allem steuerliche) Hilfstätigkeiten für den Auftraggeber in Form der Verarbeitung von Belegen in einem Rechenwerk bzw. anderer Berechnungen im Vordergrund (siehe auch Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 183 zu § 18 dEStG).

Die kaufmännischen Dispositionen werden vom Unternehmer allenfalls auf Grund des vom Buchhalter ermittelten Ist-Zustandes nach eigenständiger Qualifikation getroffen.

Die Beratungstätigkeit tritt so stark in den Hintergrund, dass man auf Grund obiger Erwägung von Einkünften aus einer kaufmännischen Beratung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr sprechen kann.

Dem Berufungsbegehren war daher stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 wurde daher – wie folgt – ermittelt:

**Gewinn/Stundenbuchhalterin:**

Honorar lt. Erklärung	83.582,00 S
Auflösung/IRL 1993	28.455,00 S
20 % Zuschlag	<u>5.691,00 S</u>
	117.728,00 S
- 12 % der Umsätze von S 83.582,00	- <u>10.029,84 S</u>
<b>Gewinn/Stundenbuchhalterin</b>	<b><u>107.698,16 S</u></b>

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Gewinn/Stundenbuchhalterin	107.698,16 S
lt. Berufungsentscheidung und Erklärung	
Verlust/Heilpraktikerin/Kinesiologie	- <u>20.033,08 S</u>
lt. Erklärung	
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>87.665,08</b>
<b>lt. Berufungsentscheidung</b>	

Die Sonderausgaben wurden – wie laut Erstbescheid - erklärungskgemäß in Ansatz gebracht.



Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 21. April 2004