



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den_Senat_XYZ über die Berufung des R.T., vertreten durch WT-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend einen Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 293b BAO sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach der am 22. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend den Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 293b BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend den Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 293b BAO bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Festsetzung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 erfolgt endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 29.7.2004 brachte der Berufungswerber (idF Bw) sein Einzelunternehmen rückwirkend per 31.12.2003 gemäß Art III UmgrStG in eine GmbH ein. In dem von einem Wirtschaftsprüfer und Steuerberater erstellten Gutachten über den Verkehrswert des Einzelunternehmens des Bw vom 7.6.2004 wird ausgeführt, der Bw betreibe

„ein Vergabeberatungs- und Vergabemanagementunternehmen.“ Der Tätigkeitsschwerpunkt liege „in der Beratung, im Support und in der Schulung auf dem Gebiet des Vergabewesens“.

Mit Schreiben vom 28.9.2004 beantragte der Bw gemäß § 293b BAO die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 und übermittelte berichtigte Einkommensteuererklärungen. Zur Begründung führte er an, die Berichtigung solle hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfolgen, wobei er auf die Beilagen zu den berichtigten Einkommensteuererklärungen verwies. Aus seiner Sicht stehe für die Einnahmen aus der vergaberechtlichen Beratung ein erhöhtes Betriebsausgabenpauschale von 12% gemäß § 17 EStG zu.

In den Beilagen zu den berichtigten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 betreffend die Einkünfte des Bw aus selbständiger Arbeit werden – ebenso wie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 – einerseits Einkünfte aus Vorträgen mit einem Betriebsausgabenpauschale von 6% und andererseits Einkünfte aus vergaberechtlicher Beratung mit einem Betriebsausgabenpauschale von 12% getrennt ausgewiesen.

In den Beilagen zu seinen ursprünglichen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 (vom 29.10.2002, eingegangen beim Finanzamt am 4.11.2002) und 2002 (eingegangen beim Finanzamt am 16.10.2003) hatte der Bw ebenso wie für die Jahre 1999 und 2000 lediglich ohne nähere Differenzierung angeführt: „Einnahmen“, „Ausgaben“, „6% Betriebsausgabenpauschale“, „Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben“.

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 hatte der Bw als Beruf oder Art der Tätigkeit angegeben: „Vortrags-, Seminar- u. Gutachtertätigkeit“, ebenso in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002.

Im Fragebogen aus Anlass des Beginns seiner selbständigen Tätigkeit hatte der Bw ebenso als Tätigkeit angegeben: „Vortrags-, Seminar- u. Gutachtertätigkeit“.

Das Finanzamt forderte den Bw mit Schreiben vom 4.10.2004 auf, eine ausführliche Tätigkeitsbeschreibung zu seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit nachzureichen.

Der Bw gab in Beantwortung dieses Schreibens an, seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Jahren 2001 und 2002 hätten zum geringen Teil aus der Tätigkeit als Vortragender bei Seminaren und hauptsächlich aus Konsulententätigkeit (Erstellen von Gutachten, etc) resultiert. Mit Ende des Jahres 2003 habe er diese Tätigkeit eingestellt.

In einem weiteren Vorhalt vom 11.10.2004 forderte das Finanzamt den Bw auf, bekannt zu geben, um welche Gutachten es sich dabei handle und stellte dabei folgende Fragen:

„Sind diese Gutachten mit ziviltechnikerähnlichen Tätigkeiten in Verbindung zu bringen?

Für welche Planungssteuerungs-, Überwachungs-, Abwicklungsprozesse wurden Sie als Konsulent eingesetzt?“

Der Bw führte in seiner Vorhaltsbeantwortung aus, seine Konsulententätigkeit hinsichtlich Erstellung von Gutachten habe keinerlei Bezug zu einer Tätigkeit eines Ziviltechnikers. Die von ihm erstellten *Rechtsgutachten* beschäftigten sich ausschließlich mit dem *Vergabewesen bzw Vergaberecht*, inzwischen einheitlich in Österreich durch das *Bundesvergabegesetz (insbes. Teil 5 – Rechtsschutz)* und die *Landesrechtsmittelgesetze* geregelt. Aus der Natur der Sache bestehe daher kein Zusammenhang mit „Planungssteuerungs-, Überwachungs- oder Abwicklungsprozessen“, die üblicherweise von Ziviltechnikern abgewickelt würden *[Anm: Hervorhebungen durch den Bw]*.

In einem weiteren Vorhalt richtete das Finanzamt an den Bw folgende Fragen:

“Wem gegenüber wurden diese Beratungsleistungen erbracht?

- Den auftragsvergebenden Behörden gegenüber, oder den sich bewerbenden Unternehmen gegenüber?

- Worin bestanden die von Ihnen zu erbringenden Leistungen nach den jeweiligen Aufträgen bzw anhand der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen?

Wem gegenüber wurden diese Rechtsgutachten erstellt (in welcher Form? – gerichtlich beeideter Sachverständiger oder als Rechtsanwalt?)

Wurden die Beratungen gegenüber möglichen Auftragnehmern und zwar im Hinblick auf ein möglichst effizientes Vorgehen bei Angebotserstellung bzw Beratung wie Angebotserstellung aussehen muss um vergaberechtliche Aspekte optimal einarbeiten zu können?”

In seiner Vorhaltsbeantwortung führte der Bw aus:

1. Die Beratungsleistungen wurden sowohl gegenüber Auftragnehmern (iS des BVergG 2002, BGBl I Nr 99/2002) wie auch gegenüber Unternehmen (Bieter, Bewerber) erbracht.

2. Es wurden Gutachten zu vergaberechtlichen Fragen im Zuge von Vergabeverfahren erstellt und über die möglichen weiteren Vorgehensweisen beraten bzw Empfehlungen abgegeben.

3. Der Unterzeichnete [Bw] ist weder gerichtlich beeideter Sachverständiger noch Rechtsanwalt oder Ziviltechniker. Er war als Unternehmensberater rechtsberatend für das Vergabewesen unter Ausschluss von Leistungen, die den Rechtsanwälten und Notaren vorbehalten sind, tätig.

4. Die Beratungsleistung gegenüber möglichen Auftragnehmern (Bieter, Bewerber – vgl Punkt 1) bezog sich hauptsächlich auf mögliche Reaktionen aufgrund von Entscheidungen des Auftraggebers im Vergabeverfahren. Die Angebotsstellung oder Bewerbung war daher zu diesem Zeitpunkt bereits durch den Bieter oder Bewerber in der Regel erfolgt.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 ab und brachte in einem vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 für die streitgegenständlichen Einkünftebestandteile ein Betriebsausgabenpauschale von 6% zur Anwendung. Zur Begründung führte das Finanzamt nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen aus, zur kaufmännischen Beratung (6%) zähle insbesondere der Unternehmensberater, aber auch der Steuerberater, wenn er unternehmensberatend tätig werde. Die Bewertung eines Unternehmens werde als kaufmännische Beratung einzustufen sein, soweit sie für kaufmännische Dispositionen die Grundlage bilde. Die Tätigkeit eines Unternehmensberaters sei an eine Konzession und bestimmte berufsrechtliche Voraussetzungen gebunden. Eine „kaufmännische Beratung“ finde sich aber in weiteren Tätigkeiten. Da in die kaufmännische Disposition regelmäßig v. a. auch rechtliche

(und insbesondere auch vergaberechtliche) Aspekte einfließen, sei eine auf Erfahrungen iZm einer ehemals auf diesem Gebiet ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit beruhenden „Beratung oder Unterbreitung von Empfehlungen über mögliche weitere Vorgehensweisen von Auftraggebern oder Auftragnehmern“ durchaus als „know-how-Vermittlung“ anzusehen und da regelmäßig auch kaufmännische Bereiche insbesondere von Bietern und Bewerbern betroffen seien, erscheine eine Mischbeurteilung als „kaufmännisch-technische Beratung“ als sachgerecht. Es seien auch die Ausführungen im Verkehrswertgutachten iZm der Einbringung des Einzelunternehmens des Bw über dessen Unternehmensgegenstand zu berücksichtigen. Diese gutachterliche Tätigkeitsdefinition rechtfertige zusätzlich die Qualifikation als „kaufmännisch-technische Beratung“ iSd § 17 Abs 1 EStG, weshalb der maßgebliche Prozentsatz 6% betrage.

Der Bw erhob gegen diese Bescheide Berufung, wobei er unter Hinweis auf seine Vorhaltsbeantwortungen im Wesentlichen vorbrachte, im Streitfall liege weder eine kaufmännische noch eine technische, sondern in erster Linie eine rechtliche Beratung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte den Bw unter Hinweis darauf, dass eine Unrichtigkeit nach der Rechtsprechung offensichtlich sei, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei auf, bekannt zu geben, auf Grund welcher Umstände nach seiner Ansicht im vorliegenden Fall die behauptete Unrichtigkeit der Abgabenerklärungen für das Finanzamt **offensichtlich** gewesen sei.

Weiters forderte er den Bw auf, (eine) die Streitjahre betreffende Kopie(n) der seine Tätigkeit (vergaberechtliche Beratung) betreffenden Gewerbeberechtigung(en) sowie für die von ihm erstatteten (Rechts)Gutachten und für seine übrige vergaberechtliche Tätigkeit Beispiele vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw nach Wiedergabe des Verfahrensganges aus, eine Unrichtigkeit sei dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe. Ein Betriebsausgabenpauschale von 6% für eine rechtsberatende Tätigkeit sei keine vertretbare Rechtsansicht. Es sei nicht entscheidend, für wen die Unrichtigkeit offensichtlich sei, sondern ob sie tatsächlich auf keiner oder einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe. Weiters erklärte er, er habe die streitgegenständliche Tätigkeit bis 2003 ohne Gewerbeberechtigung ausgeübt. Darüber hinaus legte er ein außergerichtliches Gutachten und eine Stellungnahme zu einer Ausschreibung vor.

Dieses Gutachten lautet auszugsweise:

„Darstellung des zugrunde liegenden Sachverhaltes:

Die ... (als Auftraggeber), vertreten durch ... unterzieht die

... arbeiten für das Vorhaben ...

einem offenen Verfahren nach den Bestimmungen des Bundesvergabegesetzes 2002 (BVerG

2002) unter Anwendung der unterschwellenwertigen Bestimmungen für einen Dienstleistungsauftrag. Die Angebotseröffnung war ursprünglich für den 3.9.2003 geplant, wurde jedoch vom Ausschreiber (bereits anlässlich der Versendung der Ausschreibungsunterlagen) auf den 10.9.2003 verschoben.

Fragestellung:

Sind die Unterlagen zur Ausschreibung vergaberechtskonform aufgebaut? Ist eine Beeinspruchung der Unterlagen zum gegenwärtigen Zeitpunkt sinnvoll bzw. möglich? Insbesondere soll auf die Bestimmungen der Punkte/Seiten wie folgt eingegangen werden.

- ... Verzicht auf Geltendmachung unwesentlicher Irrtümer
- ... Beteiligung an Feuer- und Bauwesenversicherung zu 3 % der Auftragssumme
- ... Bekanntgabe von Kalkulationsgrundlagen
- ... Pönale pro Kalendertag beträgt € 2.000,-
- ... Der Haft- und Deckungsrücklass wurde mit 3%/7% bemessen
- ... Haftpflichtversicherung vorgeschrieben
- ... Kosten für Maßnahmen im SiGe-Plan einzurechnen
- ... In den Angebotsumfang einzurechnende Kosten
- ... Bauleiter muss auf Baustelle ständig anwesend sein
- ... Anteilmäßige Haftung von 1 % der Auftragssumme für Schäden
- ... Transportbehältnisse sind einzukalkulieren
- ... Geschlossene Behälter für Zwischenlagerung
 - Zuweisung zu einem Entsorgungsweg durch die abfallwirtschaftliche BA
- ... ALSAG Beitragsbefreiung durch AN zu erwirken und einzukalkulieren

Grundlagen:

Folgende Unterlagen wurden dem Unterzeichneten zur Verfügung gestellt:

- Einladungsschreiben zur Angebotsabgabe
- Angebotsschreiben
- Angebotsbestimmungen ...
- Leistungsverzeichnis Seite 1 - 53 samt zwei Beilagen

Stellungnahme

Das gegenständliche Verfahren wird - unbeachtlich anderer in der Ausschreibung und sonstiger Bedingungen genannten oder einschränkender Bestimmungen - entsprechend der Einladung zur Angebotsabgabe im Wege eines offenen Verfahrens mit Bekanntmachung nach den Bestimmungen des BVergG 2002 für den Unterschwellenwertbereich durchgeführt. Die Angebotsfrist endet am 10.9.2003. Die Angebotsfrist hat im Unterschwellenwertbereich mindestens 22 Tage zu betragen. Somit hätte die Bekanntmachung spätestens am 20.8.2003 erfolgen müssen. Einsprüche gegen die Bedingungen der Ausschreibung sind spätestens 14 Tage vor Ende der Abgabefrist (...) dem Auftraggeber mitzuteilen. Somit wäre dies der 28.8.2003 gewesen.

Tatsächlich ist die Ausschreibung am 18.8.2003 bekannt gemacht worden (Beilage 1 Bekanntmachung). Die Angebotsfrist gemäß Bekanntmachung endet am 10.9.2003. Die Bekanntmachungsfrist beträgt somit 24 Tage. Die Bestimmungen des BVergG 2002 bzw. der in diesem Zusammenhang (§ 44 BVergG 2002) ergangenen Verordnungen wurden daher eingehalten, auch wenn in der „Einladung zur Angebotsabgabe von einem Verfahren „ohne vorherige Bekanntmachung“ gesprochen wird, dies aber nicht den tatsächlichen (und erforderlichen) Umständen entspricht.

In diesem Zusammenhang kann wohl bemängelt werden, dass die Frist zur Bemängelung von Ausschreibungsbestimmungen („grundsätzlich 14 Tage vor Ende der Angebotsfrist“) als zu lang bemessen ist. Für die Versendung der Angebotsunterlagen werden vom Gesetz her

maximal 6 Tagen bestimmt (§ 50 Abs. 6 BVergG 2002). Selbst bei einer Anforderung der Angebotsunterlagen am ersten Tag der Bekanntmachung verbleiben für eine Begutachtung und Durchsicht der Angebotsbestimmungen und die darauffolgende Rügeverpflichtung an den Auftraggeber bestenfalls 4 Kalendertage. In § 81 Abs. 5 BVergG 2002 wird lediglich statuiert, dass der Bieter, sofern aus seiner Sicht eine Berichtigung der Ausschreibung oder der -unterlagen erforderlich sind, dies dem Auftraggeber unmittelbar mitzuteilen hat. Der Auftraggeber hat erforderlichenfalls eine Berichtigung gemäß § 78 BVergG 2002 durchzuführen. Überdies wird durch die erwähnte Rügefristbeschränkung jeder präsuntive Bieter um seine Teilnahme am Vergabeverfahren gebracht, der die Ausschreibungsunterlagen 4 Tage nach Bekanntmachung anfordert und nach Prüfung feststellt, dass diese zu rügen seien, dies jedoch vom Auftraggeber nicht mehr anerkannt würde. Die gegenständliche diskriminierende Bestimmung wäre daher einerseits zu rügen und andererseits dennoch alle allfälligen Ausschreibungsmängel (mit dem Risiko der Nichtberücksichtigung) dem Ausschreiber bekanntzugeben.

Zwischenergebnis 1:

Trotz abgelaufener Rügefrist wird empfohlen Ausschreibungsmängel dem Auftraggeber VOR Ende der Angebotsfrist gemäß § 81 BVergG 2002 bekannt zu geben. Unbenommen bleibt (im Falle der unbeirrten Fortsetzung des Vergabeverfahrens durch den Auftraggeber) die Abgabe eines Angebotes durch den Bieter, allerdings unter Hinweis auf die allfälligen Einschränkungen und Voraussetzungen, die dann - ausgelöst durch das Fehlverhalten des Auftraggebers - allerdings auch in der Folge zu bekämpfen wären.

Ebenfalls anzumerken wäre, dass die gegenständliche Leistung vom Ausschreiber als Bauauftrag - statt richtigerweise als Dienstleistungsauftrag - qualifiziert wird. Dies hat insofern die Auswirkung, dass die gewählte Ausschreibungsform als Dienstleistung mit maximal EUR 200.000,-- Auftragswert (netto exkl. USt.) gedeckelt ist, während für Bauaufträge dieser Wert auf EUR 5.000.000,-- erstreckt ist.

Zwischenergebnis 2:

Der Bieter hat unter zugrundelegung seiner Kalkulation zu prüfen, ob das gewählte Unterschwellenwertverfahren nicht etwa durch Überschreitung des Auftragswertes von EUR 200.000,-- vergaberechtlich verfehlt ist. Zutreffendenfalls wäre das gesamte Vergabeverfahren zu rügen und der Widerruf der Bekanntmachung zu verlangen.

Auch bei der Festlegung der Leistungsfrist sind dem Ausschreiber wesentliche Mängel unterlaufen.

In der *Bekanntmachung* wurden die Leistungsfristen mit Leistungsbeginn 1.10.2003 und -ende mit 15.6.2004 wiedergegeben.

In der *Ausschreibung* jedoch werden diese Fristen geändert auf Leistungsbeginn 6.10.2003 und -ende 2.8.2004.

Zusätzlich werden pönalisierte Zwischentermine für ... (3.11.2003) und ... (15.6.2004) festgelegt. Die dargestellte Differenz in der Leistungsfrist ist im gegenständlichen Vergabeverfahren als grobe Kalkulationsunklarheit zu sehen, da möglicherweise der Auftraggeber auf den an sich im Vergabeverfahren von seiner Bedeutung höchstgereichte Bekanntmachungstext zurückgreift.

Zivilrechtlich wäre allerdings anzumerken, dass im Falle eines zustande gekommenen rechtsgültigen Vertrages jedenfalls die um eineinhalb Monate längere Leistungsfrist sicher durchzusetzen sein wird. Im Punkt 5 der Ausschreibungsbedingungen wird überdies von einem „vorgesehenen Leistungsbeginn“ und einer „vorgesehenen Ausführungsdauer“ gesprochen, während die Teilfertigstellungs- und der Gesamtfertigstellungstermin exakt datumsmäßig fixiert wurde. Ein verspäteter Leistungsbeginn (auch aus Verschulden des Auftraggebers oder aus höherer Gewalt) würde daher die Leistungsfrist in einem nicht überblick- und kalkulierbaren Ausmaß reduzieren.

Eine Klarstellung durch den Auftraggeber erscheint dringend geboten.

Zwischenergebnis 3:

Die dargestellten Interpretationsdifferenzen und -möglichkeiten bei der Festlegung der Leistungsfrist sind vom Ausschreiber VOR Angebotseröffnung und unter Einräumung einer entsprechenden Reaktionszeit (= Verlängerung der Angebotsfrist) klarzustellen. Folgt der Auftraggeber diesem Begehren nicht, wird empfohlen ein Angebot mit dem Hinweis auf diesen Mangel und Klarstellung, dass die Kalkulation entsprechend der Ausschreibung (und nicht entsprechend der Bekanntmachung) erstellt wurde, einzureichen. Die vorgesehene Leistungsfrist beträgt für die Kalkulation daher 10 Monate (voraussichtlich 6.10.2003 bis 2.8.2004 unter Anwendung der Zwischentermine laut ...). Ein verspäteter Leistungsbeginn und Verzögerungen, die nicht der Spähe des Auftragnehmers zuzurechnen sind, verlängern die Leistungsfristen.

Der im Punkt 3.6 des Angebotsschreibens dargestellte Verzicht auf die Geltendmachung unwesentlicher Irrtümer durch den Bieter stellt nach Ansicht des Unterzeichneten im Sinne der Begriffsbestimmungen der ÖNORM B 2110 (und A 2060) eine gängige und grundsätzlich zulässige Vorgangsweise dar.

Gleiches gilt für den Punkt 3.7, der für alle Bieter in gleichem Ausmaß kostenrelevant wird und daher grundsätzlich wettbewerbsneutral zu bewerten ist. Die diesbezüglichen Kosten sind daher in das Angebot einzurechnen.

Die Bekanntgabe der Kalkulationsgrundlagen gemäß ÖNORM B 2061 im Umfang des Punktes 4 des Angebotsschreibens muss als branchenüblich bezeichnet werden. Die Angaben sind zwingend dem Angebot beizuschließen.

Die im Punkt 5.2 vom Auftraggeber statuierte im Verzugsfall pauschalierte Schadenersatzregelung lässt den Schluss zu, dass die Nettoauftragssumme über EUR 200.000,-- zu liegen kommt (vgl. Zwischenergebnis 2), da ansonsten die Höhe der Konventionalstrafe vermutlich unangemessen wäre. Ein Einspruch gegen diese Ausschreiberbestimmung wird jedoch nicht empfohlen, da kaum durchsetzbar.

Die Bestimmungen der Punkt 6.1, 6.2 und 6.3 erscheinen branchenüblich und sind in der Kalkulation zu berücksichtigen.

Zu den Angebotsbestimmungen der ... ist festzustellen, dass diese in nicht unbeträchtlichem Umfang gesetzlichen wie auch in concreto Ausschreibungsbestimmungen widersprechen. Da die zu bemängelnden Bestimmungen im konkreten Vergabeverfahren voraussichtlich nicht zum Tragen kommen, wird nicht näher darauf eingegangen. Lediglich wird die **Empfehlung** ausgesprochen, das **Angebot und alle Erklärungen firmenmäßig zu fertigen**, um keinen formalen Ausscheidungsgrund zu provozieren.

Zu den Punkten ... und ... des Leistungsverzeichnisses ist anzumerken, dass zu ersterem vom Ausschreiber die „alten“ Bestimmungen des „alten BVergG“ zitiert wurden. Die Auskunft aus der zentralen Verwaltungsstrafevidenz des Bundesministeriums für Finanzen, Zollwache ist daher gemäß § 55 Abs. 1 BVergG 2002 nicht vom Unternehmer, sondern von der vergebenden Stelle einzuholen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass eine solche Auskunft dem Unternehmer gar nicht mehr ausgehändigt würde. Weiters ergeht die **Empfehlung** bei der Angebotsabgabe unter Hinweis auf § 52 Abs.4 BVergG 2002 auf die **Evidenthaltung der Eignungsnachweise im Auftragnehmerkataster Österreich** hinzuweisen.

Zwischenergebnis 4:

Die Bestimmungen des Punktes 00.11.14C des LV sind aufgrund der geänderten Rechtslage zu rügen und die Richtigstellung zu verlangen.

Die im Punkt ...vom Ausschreiber statuierten Bestimmungen einer kalkulatorischen Risikoüberwälzung bei nachträglichen Änderungen

„Die im ... festgelegten Rahmentermine sind für das Angebot verbindliche Vorgaben. Die genauen Ausführungsfristen werden vom Auftraggeber in Abstimmung mit dem Baustellenkoordinator und im Einvernehmen mit den ausführenden Firmen festgelegt.“

Etwaige Erschwernisse aus solchen Terminfestlegungen innerhalb des Rahmenterminplanes sind einkalkuliert und werden nicht gesondert abgerechnet. "

betrifft ausschließlich geringfügige Verschiebungen innerhalb des Rahmenterminplanes und bedingen außerdem die Herstellung des Einverständnisses mit dem Auftragnehmer Diese Bestimmungen sind daher grundsätzlich unbedenklich.

Unter Hinweis auf Punkt ... wird eindringlich auf das **Rügeerfordernis VOR Angebotsabgabe** hingewiesen, da die Gültigkeit von Bietererklärungen im Angebot ansonsten keinesfalls gegeben wäre.

Die im Punkt ... dargestellten Nebenkosten können zum Teil unter die Baustellengemeinkosten subsumiert werden. Zum Teil stellen sich die Ausschreibertexte hart an den Rand der Sittenwidrigkeit und Unkalkulierbarkeit. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass sich der Auftraggeber hier größtmöglich gegen Zusatzangebote absichern wollte, sodass - ohne dass ein Rechtsstreit begonnen wird - nicht mit einem Abgehen von den Forderungen des Auftraggebers gerechnet werden kann. Die diesbezüglich beschriebenen Leistungen sollten daher zutreffendenfalls im Umlagewege auf die Leistungspositionen aufgerechnet werden.

Die Ausschreibungsbestimmung **00.15.080Z** ist allenfalls (sofern die Mengen nicht relativ genau verifiziert werden können) mit einem Kalkulationszuschlag (erhöhtes Wagnis) zu quittieren. Sind die vom Ausschreiber angegebenen Mengen fix den Bieter nicht einschätzbar bzw. nachzuvollziehen, so erscheint die Bestimmung als **sittenwidrig**, weil unkalkulierbar zu qualifizieren. Gleiches gilt für die im Punkt ... wiedergegebene Bestimmung des Ausschreibers. Eine Rüge der zitierten Bestimmungen vor Ende der Angebotsfrist wird mit höchster Wahrscheinlichkeit kein positives Echo und Ergebnis beim Ausschreiber auslösen. Eine Anfechtung der Bestimmungen im Falle einer Auftragserteilung und des „Schlagendwerdens“ erscheint durchaus vielversprechend, wird jedoch voraussichtlich gerichtlich durchzufechten sein.

Die Bestimmung des Punktes ... erscheint zulässig und ist zu kalkulieren (wobei zu hoffen ist, dass anlässlich der Leistungserbringung die tatsächliche Erbringung von allen Bietern gefordert würde).

Die im Punkt ... dargestellte Deckelung des Haftungsrisikos erscheint aus Sicht des Unterzeichneten „noch zulässig“. Vom Auftraggeber wären einschlägige Abzüge jedoch im Einzelnen dem Auftragnehmer nachzuweisen und die Abzüge nach den Grundsätzen der verpflichtenden Schadensminimierung darzustellen.

Die auf Seite ... dargestellte Forderung betreffend Behältermiete und Anzahl der Transportbehälter sowie S ... Behälter für Zwischenlagerung ist ohne geeignete Darstellung im Angebot als unkalkulierbar zu qualifizieren. Dem Bieter kommt daher zur Spezifizierung seiner Leistung die genaue Beschreibung der technischen Abwicklung und der eingesetzten Geräte, insbesondere der Anzahl der Behälter zu.

Auf Seite ... des LV wird dem Bieter vorgeschrieben, dass eine ALSAG nicht zu kalkulieren sei. In diesem Zusammenhang gibt der Ausschreiber seine Wissenserklärung ab, dass keine Beitragspflicht bestehe. Den Auftragnehmer wird daher lediglich die Pflicht zur (wahrheitsgetreuen) Darstellung der Sachlage vor der Behörde treffen. Wird eine ALSAG-Beitragsbefreiung nicht gewährt, so ist eine Verrechnung der Zusatzkosten gegenüber dem Auftraggeber zulässig und durchsetzbar. Besondere Erklärungen des Bieters zum Angebot erscheinen daher entbehrlich.

Empfehlung

In Zusammenfassung der Stellungnahme und der dargestellten Zwischenergebnisse wird empfohlen die in den Zwischenergebnissen dargestellten Äußerungen gegenüber dem Ausschreiber noch vor Angebotseröffnung dringend nachweislich (per Fax) zuzustellen und im Falle der Nichtreaktion des Ausschreibers bei einer allfälligen Abgabe eines Angebotes in einem Begleitschreiben auf die kalkulatorischen Vorkehrungen und Annahmen hinzuweisen.

Der Unterzeichnete behält sich vor, sofern weitere ihm bisher unbekannte Umstände hervorkommen, die die Darstellung und Empfehlung in diesem außergerichtlichen Gutachten imstande sind zu ändern, das Gutachten anzupassen."

Als Beilage 2 ist diesem Gutachten folgender Briefentwurf angeschlossen:

„Briefkopf

...

Betr.: Offenes Verfahren über die ...arbeiten

Sehr geehrter Herr ...!

Unter Bezug auf das im Betreff erwähnte Vergabeverfahren erlauben wir uns - unverzüglich nach Erkennen der vorliegenden Umstände und noch vor Ende der Angebotsfrist - gemäß § 81 BVergG 2002 folgendes mitzuteilen.

Die im Leistungsverzeichnis Punkt ... vorgesehene Mitteilungsfrist wirkt diskriminierend im Sinne der EU-Richtlinien für die Vergabe von Dienstleistungsaufträgen, entspricht nicht den vorerwähnten gesetzlichen Bestimmungen und widerspricht den Angebotsbestimmungen der ... (vgl. Punkt 5). Wir gehen daher davon aus, dass unser Schreiben als rechtzeitig vor Ende der Angebotsfrist zu bewerten ist und eine Klar- bzw. Richtigstellung der Ausschreibung gemäß § 78 BVergG 2002 vorgenommen wird.

1. Bei der gegenständlichen Leistung handelt es sich um eine prioritäre Dienstleistung gemäß Anhang III BVergG 2002 im Unterschwellenbereich (?).
2. Die Leistungsfristen gemäß der Bekanntmachung sind unrichtig. Den Angeboten zugrunde zu legen sind ausschließlich die Leistungsfristen der Ausschreibung. Es ist davon auszugehen, dass im Falle eines verspäteten Leistungsbeginnes sowie bei Verzögerungen, die nicht in die Sphäre des Auftragnehmers fallen, sich die Leistungsfristen verlängern.
3. Die Auskunft gemäß Punkt ... des Leistungsverzeichnisses wird gemäß § 55 BVergG 2002 von der vergebenden Stelle eingeholt und ist daher vom Bieter nicht dem Angebot beizulegen.

Mit vorzüglicher Hochachtung"

In der am 22. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw ergänzend, er berate ua zahlreiche große Bauunternehmen, er arbeite dabei zum Teil auch mit Rechtsanwälten zusammen, weiters berate er auch Auftraggeber. Es sei geradezu absurd anzunehmen, diese Bauunternehmen würden von seinem Unternehmen eine kaufmännische oder technische Beratung wünschen. Für derartiges hätten diese Unternehmen im Allgemeinen selbst eigene Abteilungen. Hingegen bräuchten diese Unternehmen fachkundigen Rat in vergaberechtlichen Fragen. Eine derartige Beratung sei Gegenstand seines Unternehmens. Zum Beweis dafür legte der Bw weitere Gutachten vor und erklärte, er könne darüber hinaus noch zahlreiche weitere Gutachten vorlegen. Weiters führte er in einem Beweis-antrag näher genannte führende Mitarbeiter verschiedener Bauunternehmen als Zeugen zum Beweis dafür an, dass er diese Unternehmen vergaberechtlich beraten habe.

Die Vertreterin der Amtspartei brachte ergänzend vor, es handle sich ua auch deshalb um eine kaufmännische Beratung, da die Beratungsleistungen des Bw in die kaufmännische Disposition der von ihm beratenen Kunden einfließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Entscheidend ist, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen.

Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198 mwN).

In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen brachte der Bw selbst einen Prozentsatz von 6 % zur Anwendung, weiters gab er erstmalig in seinem Berichtigungsantrag vom 28. September 2004 an, dass es sich bei seiner Tätigkeit zum Teil um eine vergaberechtliche Beratung handelte. Im Fragebogen betreffend den Beginn seiner selbständigen Tätigkeit ebenso wie in seinen Abgabenerklärungen gab er als Tätigkeit jeweils Vortrags-, Seminar- und Gutachter-tätigkeit an.

Damit ist jedoch die von § 293b BAO tatbestandsmäßig geforderte Offensichtlichkeit nicht gegeben. Das Finanzamt hätte bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die behauptete Unrichtigkeit, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen, nicht erkennen können.

Der Antrag auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wurde daher vom Finanzamt zurecht abgewiesen. Die Berufung erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet.

2. Betriebsausgabenpauschale von 12% für das Jahr 2003

§ 17 Abs 1 EStG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung bestimmt:

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 [...].

Im Streitfall kommt es entscheidend darauf an, ob es sich bei der Tätigkeit des Bw um eine kaufmännische oder technische Beratung handelt.

Beratung bedeutet allgemein die Erteilung fachlicher Ratschläge. Ziel ist es, Unternehmen Entscheidungshilfen zu bieten (*Doralt*, EStG⁹, § 98 Tz 55).

Zur kaufmännischen Beratung zählen insbesondere die Unternehmensberatung, die Marktforschung oder die Rationalisierungsberatung; zur technischen Beratung gehören alle beratenden Tätigkeiten von Technikern. Nur die Beratung fällt unter das Betriebsausgabenpauschale von 6%; zur Beratung gehören insbesondere reine Konsulententätigkeiten. Geht die Tätigkeit über die reine Beratung hinaus, unterliegt sie zur Gänze dem Betriebsausgabenpauschale von 12% (vgl. *Doralt*, EStG⁶, § 17 Tz 8 ff).

Der Bw hat im Zuge seiner Vorhaltsbeantwortung sowie in der mündlichen Verhandlung mehrere Gutachten vorgelegt. Diese nehmen, wie aus dem beispielhaft wiedergegebenen Gutachten ersichtlich ist, an zahlreichen Stellen ua auf konkrete vergaberechtliche Bestimmungen (ua des BVergG 2002) Bezug und leiten aus diesen iVm dem jeweils vorliegenden Sachverhalt Empfehlungen für die Auftraggeber ab. Beispielhaft seien nochmals die folgenden Absätze wiedergegeben.

Tatsächlich ist die Ausschreibung am 18.8.2003 bekannt gemacht worden (Beilage 1 Bekanntmachung). Die Angebotsfrist gemäß Bekanntmachung endet am 10.9.2003. Die Bekanntmachungsfrist beträgt somit 24 Tage. Die Bestimmungen des BVergG 2002 bzw. der in diesem Zusammenhang (§ 44 BVergG 2002) ergangenen Verordnungen wurden daher eingehalten, auch wenn in der „Einladung zur Angebotsabgabe von einem Verfahren „ohne vorherige Bekanntmachung“ gesprochen wird, dies aber nicht den tatsächlichen (und erforderlichen) Umständen entspricht.

In diesem Zusammenhang kann wohl bemängelt werden, dass die Frist zur Bemängelung von Ausschreibungsbestimmungen („grundsätzlich 14 Tage vor Ende der Angebotsfrist“) als zu lang bemessen ist. Für die Versendung der Angebotsunterlagen werden vom Gesetz her maximal 6 Tagen bestimmt (§ 50 Abs. 6 BVergG 2002). Selbst bei einer Anforderung der Angebotsunterlagen am ersten Tag der Bekanntmachung verbleiben für eine Begutachtung und Durchsicht der Angebotsbestimmungen und die darauffolgende Rügeverpflichtung an den Auftraggeber bestenfalls 4 Kalendertage. In § 81 Abs. 5 BVergG 2002 wird lediglich statuiert, dass der Bieter, sofern aus seiner Sicht eine Berichtigung der Ausschreibung oder der -unterlagen erforderlich sind, dies dem Auftraggeber unmittelbar mitzuteilen hat. Der Auftraggeber hat erforderlichenfalls eine Berichtigung gemäß § 78 BVergG 2002 durchzuführen. Überdies wird durch die erwähnte Rügefristbeschränkung jeder präsumtive Bieter um seine Teilnahme am Vergabeverfahren gebracht, der die Ausschreibungsunterlagen 4 Tage nach Bekanntmachung anfordert und nach Prüfung feststellt, dass diese zu rügen seien, dies jedoch vom Auftraggeber nicht mehr anerkannt würde. Die gegenständliche diskriminierende Bestimmung wäre daher einerseits zu rügen und andererseits dennoch alle allfälligen Ausschreibungsmängel (mit dem Risiko der Nichtberücksichtigung) dem Ausschreiber bekanntzugeben.

Zwischenergebnis 1:

Trotz abgelaufener Rügefrist wird empfohlen Ausschreibungsmängel dem Auftraggeber VOR Ende der Angebotsfrist gemäß § 81 BVergG 2002 bekannt zu geben. Unbenommen bleibt (im Falle der unbeirrten Fortsetzung des Vergabeverfahrens durch den Auftraggeber) die Abgabe eines Angebotes durch den Bieter, allerdings unter Hinweis auf die allfälligen Einschränkungen und Voraussetzungen, die dann - ausgelöst durch das Fehlverhalten des Auftraggebers - allerdings auch in der Folge zu bekämpfen wären.

Dabei handelt es sich (zumindest zum Teil) um eine rechtliche Beratung. Eine rechtliche Beratung erfüllt jedoch nicht den Tatbestand der kaufmännischen oder technischen Beratung.

Insoweit es sich jedoch nicht um eine rechtliche Beratung handelt, ist nicht erkennbar, dass es sich überwiegend um eine kaufmännische oder eine technische Beratung handelte.

Nicht jegliche Beratung, die in eine kaufmännische Entscheidung des Beratenen einfließt, wird schon durch dieses Einfließen (wie dies von der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht wurde) zu einer kaufmännischen Beratung. Damit würde nämlich auf den Blickwinkel des Beratenen und nicht auf den des Beraters abgestellt werden. Wäre die genannte Sichtweise richtig, wäre letztlich jede (auch eine technische, rechtliche, psychologische oder medizinische) Beratung eines Unternehmers eine kaufmännische Beratung.

Einheitliche Tätigkeiten sind nicht aufzuteilen (zB Steuerberater, der auch kaufmännische Beratungen vornimmt - einheitliches Betriebsausgabenpauschale von 12%). Bei Tätigkeiten, die nicht nur einem einzigen Berufsbild entsprechen, sind hingegen die jeweils unterschiedlichen Pauschsätze einkünftebezogen anzusetzen (zB Steuerberater, der auch als Fachschriftsteller tätig ist - für die Einnahmen als Steuerberater beträgt das Betriebsausgabenpauschale 12%, für die schriftstellerischen Einnahmen 6%).

Das Betriebsausgabenpauschale von 6% für kaufmännische oder technische Beratung betrifft nur Tätigkeiten, die nicht über die Beratung hinausgehen. Beratungsleistungen sind insbesondere reine Konsulententätigkeiten. Tätigkeiten, die über die Beratung hinausgehen (zB Erstellung von Bauplänen, Durchführung statischer Berechnungen, Durchführung der Bauaufsicht, überwachende Tätigkeiten im Markscheidewesen) unterliegen dem Betriebsausgabenpauschale von 12% (vgl EStR 2000 Rz 4114).

Da es sich somit bei der Tätigkeit des Bw nicht um eine kaufmännische oder technische Beratung handelt, steht dem Bw das Betriebsausgabenpauschale von 12 % zu. Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als berechtigt.

Die Festsetzung an Einkommensteuer für das Jahr 2003 hat dabei endgültig zu erfolgen, da weder im Sinne des § 200 Abs 1 BAO die Abgabepflicht ungewiss aber wahrscheinlich, noch der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Der in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag war als unbegründet abzuweisen, da der Sachverhalt ohnehin wie vom Bw vorgebracht als erwiesen angesehen wurde.

Es war daher die Berufung betreffend die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen, der Berufung betreffend das Jahr 2003 war stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. November 2006