

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Ti VNA FNA, GasseA, PLZA OrtA, vertreten durch STV, GasseX, OrtX, Steuerberater, über die Beschwerde vom 01.02.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA FAXY vom 01.12.2009, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdeverechtsentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Herr Ti FNA VNA, Beschwerdeführer, ist SelbständigeEinkünfte. Im Jahr 2008 war er an mehreren selbständigenverwandten Einrichtungen als Mitgesellschafter beteiligt.

Beschwerdegegenständlich ist die Einkommensteuer 2008.

In den ihn betreffenden steuerlichen Angelegenheiten ließ er sich durch seinen Steuerberater, FNSTB VNSTB, vertreten. Diese Vollmacht umfasst auch die Rückzahlung von Finanzguthaben.

Das Jahr 2006 betreffend:

Im Jahr 2006 beantragte der Steuerberater die Auszahlung eines Finanzamtsguthaben des Beschwerdeführers in der Höhe von € 125.000,00 auf ein auf den Steuerberater lautendes Konto.

Mit Beschwerde vom 24.06.2008 wurde die Berücksichtigung von € 125.000,00 als Anzahlung auf ein Beratungshonorar als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG für Steuerberatungskosten begehrt.

Mit Schreiben vom 30.06.2008 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um folgende Ergänzung:

"Sie werden ersucht, bis 07.08.2008 den bzw. die Belege für die beantragten Steuerberatungskosten 2006 zu übermitteln (Rechnungen über Accontozahlungen).

Weiters wird gebeten, detailliert zu erläutern, welche Leistungen dem Betrag zugrunde liegen und weshalb dies Sonderausgaben und nicht Betriebsausgaben sind."

Dazu übermittelte der Steuerberater mit Schreiben vom 18.08.2008 die Honorarnote Nr. 123XYZ vom 31.07.2008 und führte dazu aus:

"In Beantwortung des Vorhaltes vom 30.06.2008 übermittle ich die Honorarnote 123XYZ vom 31.07.2008, in welcher die erbrachten Leistungen dargestellt sind.

Rechnungen über die Anzahlung wurden keine erstellt.

Soweit die Leistungen das Rechtsmittelverfahren betreffend der Anspruchszinsen betrifft, liegen jedenfalls keine Betriebsausgaben vor.

Bei den Leistungen betreffend der Mitwirkung bei Vertragsserrichtungen bestand meine Leistung in der ausschließlichen Vertretung der Interessen meines Mandanten, insbesondere hinsichtlich der Regelungen betreffend seines Ausscheidens. Die Leistungen haben keinen Bezug zum betrieblichen Rechnungswesen.

Nach meinem Dafürhalten handelt es sich dabei eindeutig um Sonderausgaben."

Die beiliegende Honorarnote lautete in den verrechneten Positionen - auszugsweise:

<i>Beratungsleistungen in Steuerfragen</i>	<i>€ 4.466,67</i>
<i>Bearbeitung besonderer steuerlicher Fragen</i>	
<i>Berufungsverfahren betreffend Anspruchszinsen</i>	
<i>Unternehmerische Beratung</i>	<i>€ 101.000,00</i>
<i>Besprechung und Beratung im Zusammenhang mit Gesellschaftsgründungen</i>	
<i>Besprechung , Beratung und Eingaben in sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten</i>	
<i>Leistungen in der Klientenbetreuung</i>	<i>€ 347,63</i>

<i>Leistungen mit Fixwertverrechnung im Zeitraum Juni 2007 bis Juni 2008 Kanzleileistungen in der Klientenbetreuung im Zeitraum Juni 2007 bis Juni 2008</i>	
<i>Standardmäßige Leistungen in der Personalverrechnung Personalabrechnung für den Zeitraum Juni 2007 bis März 2008</i>	€ 293,36
<i>Erstellen des Jahresabschlusses Erstellen des Jahresabschlusses für das Jahr 2006 einschließlich der erforderlichen Ergänzungen und Erläuterungen und den geforderten Abgabenerklärungen</i>	€ 495,00
<i>Gutschriften Gutschrift für Anzahlung vom 04.06.2006 (inklusive Umsatzsteuer 125.000)</i>	€ -104.166,67
Durchführungszeitraum: 17-05-2004 bis 23-06-2008	
<i>Nettohonorar</i>	€ 2.435,99
<i>20% Mehrwertsteuer</i>	€ 487,20
<i>Bruttobonorar</i>	€ 2.923,19

Mit Beschwerdevereinscheidung wurde die Beschwerde vom 24.06.2008 gegen den Bescheid vom 25.02.2008 betreffend Einkommensteuer 2006 als unbegründet abgewiesen.

"Begründung:

Die beantragten Steuerberatungskosten konnten im Jahr 2006 nicht anerkannt werden, da die zugrundeliegende Rechnung erst am 31.7.2008 erstellt wurde. Weiters ist aus

den übermittelten Unterlagen nicht ersichtlich, dass die Rückzahlung des Jahres 2006 Steuerberatungskosten darstellen sollen."

Das Jahr **2008, beschwerdegegenständlich**, betreffend:

Der Beschwerdeführer reichte seine Einkommensteuererklärung für 2008 ohne Geltendmachung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben beim Finanzamt ein.

Zugrundeliegend waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Beteiligung an zwei medizinischen Gesellschaften sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit als ärztlicher Beteiligter an einer Gesellschaft sowie - im Verhältnis zu den anderen Einkünften - sehr geringfügige Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer - Selbständige Einkünfte.

In der Beilage zur Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer machte er die Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG geltend.

Es erging ein Erstbescheid ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben für Steuerberatungskosten.

Am 01.12.2009 erging ein gemäß § 295a BAO alt geänderter Einkommensteuerbescheid 2008.

Dagegen wurde am 18.01.2010 Beschwerde erhoben.

In dieser Beschwerde wurde ausgeführt:

"...Ich beantrage, der Berufung die Angaben in der beiliegenden Einkommensteuererklärung zugrunde zu legen.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 wurden die Einkünfte zu den Steuernummern StXX, sowie StYY sämtliche beim Finanzamt FAYYY als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anstatt richtigerweise als Einkünfte aus selbständiger Arbeit geführt. Soweit es sich um Angaben aus den Feststellungsbescheiden handelt, wurde eine Berichtigung beantragt...."

Nach verfahrensrechtlicher Klärung der Beschwerdefrist wurde am 07.04.2010 eine Beschwerde vorentscheidung erlassen:

"Aufgrund der Berufung vom 01.02.2010 wird der Bescheid vom 01.12.2009 geändert.

....Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

...

Steuerberatungskosten: 2.923,19 €

.....

Begründung:

Der Berufung wird teilweise entsprochen. In der der Berufung beigelegten Einkommensteuererklärung werden Steuerberatungskosten in Höhe von € 125.000,00 beantragt.

Laut nachträglich beigebrachter Bankbestätigung wurden im Jahr 2008 aber tatsächlich nur € 2.923,19 bezahlt.

Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG können nur in der Höhe beantragt werden in der sie auch geleistet wurden.

Der Berufung wurde daher insoweit entsprochen, als die Kirchenbeiträge und die tatsächlich bezahlten Steuerberatungskosten anerkannt wurden."

Über Finanzonline brachte der steuerliche Vertreter am 12.05.2010 folgenden Antrag auf Vorlage der Beschwerde ein:

"Ich beantrage die Berufung vom 18.01.2010 gegen den Bescheid vom 01.12.2009, zugestellt am 09.12.2009 über die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 gemäß § 276 Abs 2 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 07.04.2010, zugestellt am 12.04.2010 wurde dem Berufungsbegehren teilweise entsprochen.

Die Anerkennung der beantragten Sonderausgaben erfolgte nur mit jenem Betrag, der vom Steuerpflichtigen durch Überweisung gezahlt worden war.

In der vorgelegten Honorarnote wird aber ein Zahlungsvorgang in Form einer Guthabenübertragung im Betrag von € 125.000,00 ausgewiesen, welcher in der Berufungsvorentscheidung unberücksichtigt blieb."

Per mail beantwortete der steuerliche Vertreter ein telefonisches Ersuchen des Finanzamtes wie folgt:

"In Beantwortung des telefonischen Ergänzungersuchens zum Vorlageantrag übermittle ich den Rückzahlungsantrag aus dem Jahr 2006, sowie eine Vorhaltsbeantwortung aus dem Jahr 2008.

Ergänzend gebe ich bekannt, dass sich die Berechnung des Nettohonorars aus einem Fixbetrag in Höhe von € 15.566,67 sowie einem Wertbetrag in Höhe von € 88.600,00 zusammensetzt.

Der Wertbetrag ergibt sich durch die vertragliche Fixierung eines anlässlich des Ausscheidens zu zahlenden Abfindungsbetrages in den Gesellschaftsverträgen, wodurch mein Mandant einen vorweg errechneten Mehrgewinn von rund € 443.000,00 gegenüber einer nach gängigen Wertermittlungen errechneten Abfindung erzielen wird können.

Was die Verrechnung des Rückzahlungsbetrages bzw. dessen Verendung anlangt, verweise ich auf die beiliegenden Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB) I. Teil, Punkt 14, Abs. 9.

Für mich ergibt sich daraus eindeutig die zeitliche Zuordnung der Guthabensverwendung in das Jahr 2008."

Beigelegt waren ein Ausdruck des Rückzahlungsantrages vom 17. August 2006 über € 125.000,00 auf das Konto des Steuerberaters; das Antwortschreiben vom

18.08.2008 (oa); und ein Ausdruck aus den Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB 2010)

Das Finanzamt legte die Beschwerde vor und führte im Vorlagebericht dazu aus:

"Bezughabende Norm: § 18 EStG

Streitpunkte:

Laut vorgelegter Honorarnote vom 31.07.2008 wurde im Jahr 2006 eine Anzahlung an den Steuerberater in Höhe von brutto 125.000,00 geleistet. Dieser Betrag wurde als Sonderausgabe 2008 nicht anerkannt.

1.) Steuerberatungskosten sind im Zeitpunkt der Leistung als Sonderausgabe anzusetzen

2.) Außerdem wurde eine konkrete Leistungsdarstellung nicht vorgelegt

Liegen tatsächlich Sonderausgaben vor?

Antrag: Die Abweisung des Berufungsbegehrens wird beantragt."

Nach Vorlage der Beschwerde wurde der Beschwerdeführer um folgende Ergänzung vom UFS ersucht:

"Die Honorarnote Ihres Steuerberaters vom 31. Juli 2008 ist in der Leistungsbeschreibung detailliert aufzuschlüsseln. Eine Zuordnung der verrechneten Honorare zu den einzelnen Leistungen ist vorzunehmen.

Insbesondere sind

die Beratungsleistungen in Steuerfragen auf die Abgabenarten aufzuteilen;

die Beratung im Zusammenhang mit Gesellschaftsgründungen auf die einzelnen Rechtsgebiete aufzuteilen; eine betragsmäßige Zuordnung hat zu erfolgen;

der Punkt „sozialversicherungsrechtliche Aspekte" genauer zu erläutern.

Die Zeiträume der einzelnen abgerechneten Leistungen sind bekanntzugeben.

Wie wurden die Leistungen des Jahres 2006 abgerechnet?

Wie wurden bzw. werden die Leistungen Ihres steuerlichen Vertreters im allgemeinen abgerechnet?

Wann erfolgt in der Regel eine Rechnungslegung durch den Steuerberater?

Gibt es zusätzliche Vereinbarungen bezüglich Leistungserbringung und deren Abrechnung?"

Die steuerliche Vertretung beantwortete dies wie folgt:

Sämtliche in der Honorarnote vom 13. Juli 2008 abgerechneten Leistungen betreffen die Abgabenart Einkommensteuer.

Herr Ti FNA bezieht fast ausschließlich Einkünfte aus Beteiligungsverhältnissen.

Die Betreuung der Gesellschaften, an welchen Herr Ti FNA beteiligt ist, erfolgt nicht durch den Steuerberater VNSTB FNSTB.

Das in der Honorarnote ausgewiesene Nettohonorar in Höhe von € 2.435,99 umfasst die einzeln ausgewiesenen Leistungen für Personalverrechnung (€ 293,36), Klientenbetreuung (€ 347,63), sowie die Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2006 (€ 495,00), und betraglich nicht getrennt ausgewiesene Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Vorschriften der GSVG im Juni 2008 (€ 1.300,00).

Strittig ist die Frage der Anerkennung eines Nettobetrages in Höhe von € 104.166,67, welcher durch Verwendung eines Finanzamtsguthabens zugunsten des Steuerberaters VNSTB FNSTB entrichtet worden ist.

Die Honorarabrechnung erfolgte für Leistungen in einem Berufungsverfahren im Zusammenhang mit Anspruchszinsen, welches im April 2008 abgeschlossen worden ist.

Soweit das Honorar die Leistungen das Rechtsmittelverfahren betreffend die Anspruchszinsen betrifft, liegen jedoch keine Betriebsausgaben vor.

Bei den Leistungen betreffend Mitwirkung bei Vertragsserrichtungen bestand die Leistung des StB FNSTB in der ausschließlichen Vertretung der Interessen seines Mandanten, insbesondere hinsichtlich der Regelungen betreffend die Möglichkeiten seines Ausscheidens.

Die Leistungen haben keinen Bezug zum betrieblichen Rechnungswesen. Wie die Abrechnung erfolgte, ist bereits im Verfahren bekannt gegeben worden.

Von den erwähnten Sonderberatungen abgesehen, erfolgte und erfolgt die Abrechnung der erbrachten Leistungen in unregelmäßigen Abständen entsprechend der kanzleiüblichen Grundsätze.

Leistungen der allgemeinen Art, die im Jahr 2006 erbracht worden sind, wurden im April 2006 und im August 2007 abgerechnet."

Dem Finanzamt wurden die Fragen und die Antwort zur Stellungnahme übermittelt. Das Finanzamt gab keine Stellungnahme ab.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Herr FNSTB, der die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers Ti FNA bereits im Jahr 2006 ausübte, bekam aufgrund eines Rückzahlungsantrages namens und auftrags von Ti FNA im Jahr **2006** einen Betrag von € 125.000,00 auf ein auf ihn lautendes Konto überwiesen.

Laut den Vorbringen betreffend des Jahres 2006 handelte es sich um eine Honorarvorauszahlung für künftige Leistungen des Steuerberaters.

Honorarnoten wurden für 2006 nur in geringer Betragshöhe gelegt.

Die Rückzahlung wurde nicht als Sonderausgabe für Steuerberatkungskosten im Jahr 2006 anerkannt.

Für das Jahr 2008 wurde wiederum der Betrag von € 125.000,00 brutto beantragt und vom Finanzamt nur ein Betrag von 2.923,19 € auf Grund von tatsächlicher Bezahlung im Jahr 2008 anerkannt.

Fest steht, dass der Betrag von € 125.000,00 im Jahr 2006 im Auftrag des Herrn Ti FNA und in Vollmacht des Herrn FNSTB dem steuerlichen Vertreter durch eine Finanzamtsrückzahlung zugeflossen ist.

Die steuerliche Vertretung legte verschiedene Honorarrechnungen vor, die Honorarnote vom 31.07.2008 betraf die Abrechnung über einen Betrag von € 125.000,00 + 2.923,19 brutto.

Den darin angeführten Leistungen wird gefolgt. Es gibt keine Anhaltspunkte für die Nichterbringung dieser Leistungen.

Fest steht daher der Sachverhalt, dass ein Finanzamtsguthaben des Ti FNA im Betrag von € 125.000,00 im Jahr 2006 seinem steuerlichen Vertreter VNSTB FNSTB zugeflossen ist.

Die steuerliche Beurteilung dieses Zahlungsflusses ist keine Sachverhaltsfrage, sondern eine Rechtsfrage.

Rechtsfragen:

- 1) Sind die in der Honorarrechnung vom 31.07.2008 abgerechneten Leistungen Steuerberatungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden?
- 2) Bei welcher Einkunftsart des Beschwerdeführers und dessen Ermittlung sind diese Steuerberatungskosten geltend zu machen?

Rechtliche Bestimmungen:

Einkommensteuergesetz (EStG) in der für 2008 gültigen Fassung:

§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:....

.....

6. Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

.....

§ 17. (1) 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%, höchstens jedoch 13 200 €,

- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. 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.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,

2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,

3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.....

Bundesabgabenordnung (BAO) in der für 2008 gültigen Fassung:

§ 188. (1) Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen oder wenn in den Fällen des Abs. 1 lit. b die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat. Eine Feststellung nach Abs. 1 lit. d hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht. Die Vorschriften des Abs. 1 finden ferner keine Anwendung bei nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wenn ihr alleiniger Zweck sich auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.

Judikatur:

Zu § 18 EStG:

VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0094

Rechtssatz

Steuerberatungskosten, soweit sie im Zusammenhang mit betrieblich bedingten Abgaben bzw Aufzeichnungsführung stehen, sind dem betrieblichen Bereich als

Betriebsausgaben zuzurechnen und können nicht als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgezogen werden.

VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0094

Rechtssatz

Der Begriff der Steuerberatungskosten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasst allgemein die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen. Er ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt (Hinweis Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III B, Tz 1 zu § 18 Abs. 1 Z 6). Auch eine Beratung im Bereich der von den Abgabenbehörden zuzuerkennenden bundesrechtlich geregelten Beihilfen aller Art (vgl. § 2 lit. a Z 1 BAO) kann zu den Steuerberatungskosten gerechnet werden, sodass etwa Beratungstätigkeiten im Zusammenhang mit Verfahren nach dem Familienlastenausgleichsgesetz vom Sonderausgabenabzug nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht ausgeschlossen sind.

VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0145

Rechtssatz

Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters können dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw die Einkommensteuererklärung abzufassen (Hinweis E 2. Oktober 1968, 1345/67).

VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0145

Rechtssatz

Die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten sind, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständig Erwerbstätigen bezahlt wurden, keine abzugsfähigen Betriebsausgaben (Hinweis E 17. März 1971, 2114/70; E 29. November 1972, 1337/72).

Literatur zu § 18:

Jakom EStG Einkommensteuergesetz

*6. Steuerberatungskosten (Abs 1 Z 6). a) Umfasst ist die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen, auch im Bereich der Beihilfen (VwGH 24.10.02, 98/15/0094, FLAG) , einschließt der Vertretung vor den Abgabenbehörden (WGW/Wanke § 18 Rz 115) ohne Beschränkung auf bestimmte Abgabenarten (HR/Büsser § 18 Abs 1 Z 6 Rz 1; UFS 15.1.10, RV/2740-W/09 GrESt). **Begünstigt sind aber nur Be ratungsleistungen.** Ausgeschlossen sind Nebenkosten des StPfl, wie zB Fahrtkosten zum StB (DKMZ/ Renner § 18 Rz 246) oder zum FA zur Abgabe der EStErklärung (WGW/Wanke § 18 Rz 116 unter Hinweis auf FG München 20.11.02, 1 K 127/02), Aufwendungen für Fachliteratur (UFS 20.5.08, RV/0038-L/07; diese können nach WGW/Wanke § 18 Rz 116 aber BA bzw WK bilden; einschr dagegen zB UFS 23.4.13, RV/0634-G/10 zu WK; als WK*

dagegen anerkannt in UFS 7.8.13, RV/2268-W/11), Eingabegebühren in höchstgerichtl Verfahren (§ 24 Abs 3 VwGG, § 17a VfGG), Kostenersätze, die in solchen Verfahren zu leisten sind, oder zB Vertragserrichtungskosten etc (BFG 2.5.18, RV/7101764/2018; UFS 9.5.12, RV/0331-W/10). Keine StBeratung bildet auch die Beratung bzw Vertretung in Finanzstrafverfahren (Q/Sch § 18 Rz 94; DKMZ/Renner § 18 Rz 248; BFH 20.9.89, X R 43/86, BStBl II 90, 20, dazu Herzog RdW 90, 175; nicht überzeugend bei Freispruch oder Einstellung des Verfahrens, s auch § 20 Rz 90 „Strafverteidigung“). Kosten iZm einer Selbstanzeige sind nach EStR 1621 abzugsfähig. **Unternehmens- (VwGH 22.12.05, 2002/15/0064), Vermögens- oder Anlageberatung führt ggf zu BA bzw WK; nach LStR 564 jedoch nicht zu SA.** Zur Beratung in sozialversicherungsrechtl Fragen s **RME ÖStZ 02, 165.** Im Unterschied zu beschr StPfl, bei denen gem § 102 Abs 2 Z 2 SA nur abzugsfähig sind, wenn sie sich auf das Inland beziehen, können StBeratungskosten bei unbeschr StPfl auch dann als SA Berücksichtigung finden, wenn sie mit ausl Abgaben in Zusammenhang stehen (BFG 25.5.16, RV/2100468/2013; 27.8.15, RV/3100749/2012).

121

Die Ausgaben müssen an berufsrechtl befugte Personen geleistet werden. Dazu zählen WP, StB, RA und Notare (UFS 15.1.10, RV/2740-W/09), weiters anerkannte WirtschaftstreuhandGes, auch in Form der KapGes; das gilt auch, wenn die Ges ihren Sitz in Deutschland hat (BFG 27.8.15, RV/3100749/2012 zu einem ErbschaftsStVerfahren in Deutschland; 25.5.16, RV/2100469/2013; Setina BFGj 16, 217). Gemischte Aufwendungen (zB für die Beratung in zivilrechtl, grundverkehrsbehödl und steuerrechtl Fragen) sind erforderlichenfalls im Schätzungswege (§ 184 BAO) aufzuteilen (nunmehr auch WG/Wanke § 18 Rz 117). Die zur selbständigen Ausübung der Bilanzbuchhaltungsberufe berechtigten Personen (Bilanzbuchhalter [zur ArbN-VA UFS 7.1.13, RV/3512-W/11], Buchhalter oder Personalverrechner) sind zur StBeratung im Rahmen ihres Berechtigungsumfangs befugt (LStR 564a, die Kosten eines Personalverrechners für eine private Hausangestellte bilden daher SA). Nicht erfasst sind Kosten einer Vertretung iSd § 83 Abs 4 BAO (amtsbekannte Familienmitglieder etc) bzw durch Personen und Stellen iSd § 107a Abs 3 Z 3 bis 9 Abgabenordnung iVm § 321 Abs 2 BAO (LStR 564; Q/Sch § 18 Rz 92; krit zu Organen von KöR HR/Büsser § 18 Abs 1 Z 6 Rz 1).

122

b) Abgrenzungen. Aufwendungen für die Tätigkeit eines StB stellen nach der Rspr dann keine BA bzw WK, sondern SA dar, wenn diese ausschließl oder überwiegend nur zu dem Zweck erfolgt, die Grundlagen für die Ermittlung der ESt festzustellen bzw die EStErklärung abzufassen (VwGH 24.10.02, 98/15/0145, dazu Urtz GeS 03, 169; Beratungskosten für die Erstellung und den Abschluss der EAR sowie die Abfassung der EStErklärung eines selbständig Erwerbstätigen bilden keine BA, VwGH 29.11.72, 1337/72; s auch 2.10.68, 1345/67). Dies gilt auch für Beratungskosten, die in erster Linie mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem § 17 Abs 4 und 5 in Zusammenhang stehen (VwGH 24.10.02, 98/15/0145 zu Einkünften aus LuF; s aber § 17 Rz 18 und 54).

Hingegen führen Beratungskosten, soweit sie betriebl bedingte Abgaben bzw die Führung der Aufzeichnungen betreffen, zu BA (VwGH 24.10.02, 98/15/0094 KfzSt-Erklärung und Lohnverrechnung).

123

Nach der Verwaltungspraxis sind StBKkosten eines selbständig Erwerbstätigen (§§ 21 bis 23) nicht in einen betriebl Teil (Gewinnermittlung, Abfassung der UStErklärung) und in einen außerbetriebl Teil (Abfassung der EStErklärung) aufzuteilen (WGW/Wanke § 18 Rz 114; Q/ Sch § 18 Rz 93). Es „bestehen keine Bedenken“, die StBKkosten, die auch die Kosten der Gewinnermittlung umfassen, zur Gänze als BA zu behandeln (LStR 562, zur EAR s EStR 1646; ermöglicht „prinzipiell“ den VorStAbzug; DKMZ/ Renner § 18 Rz 243), bei pauschalierter Gewinnermittlung aber zur Gänze als SA (EStR 4283a). Aufwendungen an einen StB, dessen Tätigkeit schwerpunktmäßig die Ermittlung von Einkünften aus VuV betrifft, können zur Gänze als WK behandelt werden; betrifft die Tätigkeit schwerpunktmäßig nicht die Ermittlung von Einkünften aus VuV, sondern die Abfassung der EStErklärung, liegen zur Gänze SA vor (LStR 563). Sind StBKkosten an sich als BA bzw WK zu qualifizieren, wird die Tätigkeit, mit der diese Kosten in Zusammenhang stehen, aber als Liebhaberei beurteilt, sind sie als SA abzugsfähig (LStR 563a; VwGH 24.11.76, 899/74).

124

Der Höhe nach sind StBeratungskosten unbegrenzt abzugsfähig (s aber § 19 Abs 3); sie sind auch nicht auf das SA-Pauschale gem § 18 Abs 2 (bis zur VA für 2020) anzurechnen. Erfasst sind nur die StBeratungskosten des StPfl selbst, nicht auch solche naher Angehöriger (s Abs 3 Z 1). Der Nachweis der Leistung erfolgt durch die Vorlage der Honorarnote (mit dem Ausweis, ggf auch der Abgrenzung der begünstigten Leistungen) und dem zugehörigen Zahlungsnachweis. Ein Nachweis solcher Kosten ist zumutbar (UFS 20.2.03, RV/0805-W/02; kein Eigenbeleg).

Anwendung auf den konkreten Fall:

Die vom steuerlichen Vertreter in seiner Honorarnote aufgelisteten Leistungen sind im Sinne der zitierten Judikatur wie folgt als Werbungskosten/Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben zu beurteilen zu beurteilen:

Beratungsleistungen in Steuerfragen Bearbeitung besonderer steuerlicher Fragen Berufungsverfahren betreffend Anspruchszinsen	€ 4.466,67	Sonderausgaben
---	------------	-----------------------

Unternehmerische Beratung Besprechung und Beratung im Zusammenhang mit Gesellschaftsgründungen Besprechung, Beratung und Eingaben in sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten	€ 101.000,00	keine Steuerberatungskosten gemäß § 18 Abs. 1. Z 6 EStG, vgl. VwGH vom 24.10.2002, 98/15/0094, Jakom, § 18: Unternehmens- (VwGH 22.12.05, 2002/15/0064), Vermögens- oder Anlageberatung führt ggf zu BA bzw WK; nach LStR 564 jedoch nicht zu SA. Zur Beratung in sozial- versicherungsrechtl Fragen s RME ÖStZ 02, 165 Betriebsausgaben für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligung an den Gesellschaften).
Leistungen in der Klientenbetreuung Leistungen mit Fixwertverrechnung im Zeitraum Juni 2007 bis Juni 2008 Kanzleileistungen in der Klientenbetreuung im Zeitraum Juni 2007 bis Juni 2008	€ 347,63	Betriebsausgaben
Standardmäßige Leistungen in der Personalverrechnung	€ 293,36	Betriebsausgaben

<i>Personalabrechnung für den Zeitraum Juni 2007 bis März 2008</i>		
<i>Erstellen des Jahresabschlusses Erstellen des Jahresabschlusses für das Jahr 2006 einschließlich der erforderlichen Ergänzungen und Erläuterungen und den geforderten Abgabenerklärungen</i>	€ 495,00	Sonderausgaben
<i>Gutschriften Gutschrift für Anzahlung vom 04.06.2006 (inklusive Umsatzsteuer 125.000)</i>	€ -104.166,67	
<i>Nettohonorar</i>	€ 2.435,99	
<i>20% Mehrwertsteuer</i>	€ 487,20	
<i>Bruttohonorar</i>	€ 2.923,19	

Der Großteil des geltend gemachten Betrages von € 125.000,00 betrifft als Betriebsausgaben anzuerkennende steuerliche Leistungen.

Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG sind nur die Punkte Erstellen des Jahresabschlusses und Berufungsverfahren.

Zur Zuordnung von Ausgaben ist festzuhalten, dass Ausgaben bei jener Einkunftsart abzuziehen sind, denen sie wirtschaftlich zuzuordnen sind.

Nach Jakom sind Steuerberatungskosten eines selbständig Erwerbstätigen:

"Nach der Verwaltungspraxis sind StBKkosten eines selbständig Erwerbstätigen (§§ 21 bis 23) nicht in einen betriebl Teil (Gewinnermittlung, Abfassung der UStErklärung) und in einen außerbetriebl Teil (Abfassung der EStErklärung) aufzuteilen (WGW/Wanke § 18 Rz 114; Q/ Sch § 18 Rz 93)."

Diese Kosten sind der betrieblichen Sphäre zuzurechnen.

Die Ausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung des Beschwerdeführers, laut Honorarrechnung - *Unternehmerische Beratung*
Besprechung und Beratung im Zusammenhang mit Gesellschaftsgründungen
Besprechung, Beratung und Eingaben in sozialversicherungsrechtlichen
Angelegenheiten € 101.000,00 netto - sind daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie den Einkünften als Beteiligter einer Personengesellschaft mit selbständiger Arbeit des Beschwerdeführers zuzurechnen. Da dies im Wege einer Feststellung gemäß § 188 BAO zu erfolgen hat, sind die Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte in den Feststellungsbescheiden geltend zu machen.

Drapela/Knecht/Moser/Wagner, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2018, Lindeverlag

1.3.1. Obligatorische Spruchbestandteile

Der Spruch des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte hat neben dem Bescheidadressaten jedenfalls zu enthalten:

- Art der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Feststellungszeitraum sowie
- Namen der Beteiligten und Höhe ihrer Anteile.

Bereits im Feststellungsverfahren sind allfällige Sonderbetriebseinnahmen¹⁵, Sonderbetriebsausgaben¹⁶ und Sonderwerbungskosten¹⁷ zu berücksichtigen. Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid nicht erfasst, können sie in abgeleiteten Bescheiden nicht mehr berücksichtigt werden.¹⁸

Im Rahmen der Gewinnfeststellung sind auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer *Personengesellschaft* zusammenhängenden Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste zu erfassen.¹⁹ Auch nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Z 2 EStG sind im Rahmen der Feststellung gem § 188 BAO zu erfassen.²⁰ Allerdings sind solche Einkünfte, die einem ausgeschiedenen Beteiligten nach dem Ausscheiden zufließen, nicht in die Feststellung (für die Zeit nach dem Ausscheiden) einzubeziehen.²¹

Die Gewinnfeststellung hat für das einzelne Wirtschaftsjahr (den einzelnen Gewinnermittlungszeitraum) zu erfolgen.²²

¹⁵ VwGH 20.4.1993, 93/14/0001; 19.3.2002, 99/14/0134

¹⁶ VwGH 19.3.2002, 99/14/0134. ¹⁷ VwGH 20.2.2008, 2008/15/0019. ¹⁸ VwGH 10.9.1998, 96/15/0198; 5.6.2003, 99/15/0150; 1.6.2006, 2006/15/0021. ¹⁹ VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134. ²⁰ VwGH 25.2.1997, 92/14/0167. ²¹ Ritz, § 188 Rz 11. ²² VwGH 18.11.2008, 2006/15/0341.

Die Höhe der Einkünfte aus Beteiligungen an zwei Gewerbebetrieben und einer Personengesellschaft mit Einkünften aus selbständiger Arbeit werden daher gemäß § 188 BAO festgestellt und sind der Einkommensteuererklärung die Feststellungen gemäß §

188 BAO zugrunde zu legen. Einwendungen dagegen sind in den Feststellungsverfahren geltend zu machen.

Aus der vorgelegten Honorarabrechnung ergibt sich der abgerechnete Leistungszeitraum für einen Zeitraum von 5 Kalenderjahren (2004 bis 2008).

Das dem steuerlichen Vertreter im Jahr 2006 zugeflossene Finanzamtsguthaben dient laut Punkt 14 Abs. 9 der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB 2010) zur Sicherung bestehender oder künftiger Honorarforderungen, die auf ein Anderkonto transferiert werden.

Die künftigen Forderungen des im Jahr 2006 ausbezahlten Finanzamtsguthabens wurden in einer Honorarnote 31.07.2008 abgerechnet.

Die unternehmerische Beratung ist Feststellungsverfahren betreffend der Einkünfte aus zwei Gewerbebetrieben und der Beteiligung an der Personengesellschaft aus selbständiger Arbeit zuzurechnen (siehe oben).

Folglich unterliegen die in der Honorarnote geltend gemachten und den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer zuzurechnenden folgenden betrieblichen Ausgaben der Steuerberatkungskosten der Verteilungspflicht des § 4 Abs. 6 EStG.

Berufungsverfahren	4.466,67
Kanzleileistungen	+347,63
Personalabrechnung	+293,36
Erstellen des Jahresabschlusses	495,00
Summe Steuerberatkungskosten	5.602,66

Da die Verteilungspflicht für 3 Jahre (2006, 2007, 2008) gilt, ist dieser Betrag zu dritteln.

$$5.602,66 : 3 = 1.867,55$$

Nun wäre eine Drittel als Betriebsausgabe beim Einzelunternehmer anzusetzen.

Der Beschwerdeführer machte jedoch die Basispauschalierung für Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG geltend und wurde diese berücksichtigt.

Mit diesem Pauschbetrag sind die anzuerkennenden Betriebsausgaben abgegolten.

Es können daher keine weiteren Ausgaben für Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Da der Beschwerdeführer im Jahr 2008 einen Betrag von € 2.923,19 an Steuerberatkungskosten bezahlt hat und er unter Punkt

*"Bearbeitung besonderer steuerlicher Fragen
Berufungsverfahren betreffend Anspruchszinsen"*

einen mit der Einkommensteuererklärung zusammenhängenden Ausgabe Kosten (Berufungsverfahren betreffend Anspruchszinsen) geltend machen können die € 2.923,19 als Sonderausgabe wie in der Beschwerdeentscheidung vom Finanzamt anerkannt auch vom Bundesfinanzgericht anerkannt werden.

Die Einkommensteuer des Beschwerdeführers ist daher mit den in der Beschwerdeentscheidung vom 07.04.2010 anerkannten Sonderausgaben (Steuerberatungskosten von € 2.923,19 und Kirchenbeitrag von € 100,00) festzusetzen.

Die Einkommensteuer wird wie in der Beschwerdeentscheidung vom 07.04.2010 mit € 200.407,96 festgesetzt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zulässig, da die Frage der Zuordnung zu Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit eine Sachverhaltsfrage ist und die Bestimmungen des § 188 BAO und des § 17 Abs. 1 EStG eindeutig sind.

Wien, am 23. Juli 2019