



GZ. RV/0264-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner Gesellschaft mbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1999 sowie die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 wird Folge gegeben.

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

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

Der Bw. erzielt als gerichtlich beeideter Sachverständiger, Wirtschaftstreuhänder, Lehrbeauftragter und Autor Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sowie als Gesellschafter - Geschäftsführer der K. & K. GmbH (ehemals K. & H. GmbH) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Anlässlich einer im Jahr 2000 gemäß § 151 Abs. 3 BAO durchgeführten, die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung hat die Betriebsprüferin ua. nachstehende, im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (noch) strittige Feststellungen getroffen (die Streitfrage, ob der Heizungs austausch im Jahr 1999 in M. Instandhaltung oder Instandsetzung ist, wird lt. Schreiben des Bw. vom 24. März 2004 nicht weiter verfolgt):

Tz 21 - Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988:

Die Betriebsausgaben für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder würden gemäß § 17 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz ermittelt. Voraussetzung für die Anwendung des Durchschnittssatzes sei gemäß Abs. 2 Z 2, dass die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 3 Millionen Schilling betragen hätten. Da 1996 die Umsatzgrenze nicht überschritten worden wäre, könnten für das Jahr 1997 die Betriebsausgaben für die Gutachtenerstellung mit dem Durchschnittssatz von 12 %, für die Wirtschaftstreuhändertätigkeit, die Vortragstätigkeit und die schriftstellerische Tätigkeit in Höhe von 6 % angesetzt werden. Die für die Jahre 1998 und 1999 vom Bw. angewendete Pauschalierung für die Gutachtenserstellung sei auf Grund der Überschreitung der Umsatzgrenzen nicht möglich.

Tz 22 - Werkvertragsleistungen:

1) Sachverhaltsdarstellung:

Im Rahmen seiner Tätigkeit als Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder sei der Bw. als Einzelunternehmer auch mit der Erstellung von Sachverständigengutachten betraut. Zu diesem Zwecke erteile das Gericht an den Bw. als gerichtlich beeideten Sachverständigen den Auftrag zur Gutachtenserstellung.

Nach Fertigstellung des Gutachtens werde die Gebührennote vom Bw. nach den Bestimmungen des Gebührenanspruchsgesetzes in Verbindung mit den autonomen Honorarrichtlinien für Wirtschaftstreuhänder an das Gericht gelegt und vom Richter die Gebühr bemessen.

Die Gebührennote setze sich aus einer "Gebühr für Aktenstudium", einer "Gebühr für die Beiziehung von Hilfskräften" (qualifizierte und nicht qualifizierte) sowie "sonstigen Kosten" zusammen. Daneben werde für den Sachverständigen selbst eine "Gebühr für Mühewaltung"

für die Aufnahme und Erstattung des Gutachtens sowie eine "Wertgebühr" für die Verfassung von Gutachten angesetzt.

Die Kosten für die Hilfskräfte errechneten sich aus Stundensätzen, die mit 2 % des Bruttomonatsgehaltes angesetzt werden, die sonstigen Kosten seien Kosten für Reinschreiben, pauschale Post- und Telefongebühren und Reisekosten.

Die Gutachten würden jedoch nicht vom Bw. als Einzelunternehmer erstellt, sondern werde der Auftrag zur Gutachtenserstellung an die K. & K. GmbH weitererteilt. In der GmbH sei der Bw. in seiner Eigenschaft als Dienstnehmer (Geschäftsführer) der GmbH, unter Beiziehung von Angestellten der GmbH, mit der Erstellung der Gutachten befasst. Diese Tätigkeit fände in der Gebührennote als "Mühewaltung" sowie als "Wertgebühr" ihren Niederschlag.

In derselben Höhe und Ausgestaltung wie der Bw. die Gebührennote an das Gericht lege, werde von der GmbH an das Einzelunternehmen eine Honorarnote gelegt, wobei durch die vorhin genannten Gebühren für den Sachverständigen, eben diese Tätigkeit des Bw. an sich abgegolten werde.

Durch diese Weiterleitung der Gutachten erfolge somit eine 1 : 1 Weiterverrechnung vom Bw. als Einzelunternehmer an die K. & K. GmbH.

2) Buchhalterische Verarbeitung:

Bei der Ermittlung des Gewinnes des Einzelunternehmens würden *Einnahmen* aus der Tätigkeit

- Gutachtenerstellung
- Wirtschaftstreuhand und
- Vortrags-, Autoren- und Lehrtätigkeit zum Ansatz gebracht.

Als *Ausgaben* würden geltend gemacht:

- 1) "Werkvertragsleistungen", das seien die Kosten aus oben dargestellter Weiterverrechnung in Höhe der von der K. & K. GmbH gelegten Honorarnoten und
- 2) eine aus den Gesamteinnahmen errechnete Pauschale in Anwendung des § 17 EStG 1988.

Die Höhe der *Einnahmen* entspräche auf Grund der Weiterverrechnung immer der Höhe der *Ausgaben* für die Werkvertragsleistungen aus den Honorarnoten.

Die Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit würden somit einerseits als Betriebsausgaben in Abzug gebracht, andererseits würden sie in die Pauschalierungsbasis einfließen und "über den Weg des darauf angewendeten Pauschalierungssatzes" gewinnmindernd geltend gemacht.

3) Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Gemäß § 17 EStG 1988 könnten 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 sei auf die Umsätze aus den angeführten Tätigkeiten anzuwenden und dürften daneben nur die taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Gemäß § 17 Abs. 1 letzter Satz seien damit Ausgaben für Löhne und für Fremdlöhne neben den pauschalierten Ausgaben abzugsfähig.

"Fremdlöhne" lägen dann vor, wenn es sich um Leistungen handle, die ihrer Art nach an den Auftraggeber erbracht würden, zB Ausgaben für Schuhreparaturen durch Dritte, an nachgeordnete Ärzte weiterbezahlte Sonderklassegebühren, Substitutionskosten bei Rechtsanwälten. Durch die Absetzbarkeit von Fremdleistungslöhnen werde der Erfassung dieser getätigten Aufwendungen über die mit Gewinnaufschlag verrechneten Betriebseinnahmen Rechnung getragen. Die Sachverständigengebühren, die ohne Aufschlag weiterverrechnet würden, fänden auch nur in derselben Höhe Eingang in die Betriebseinnahmen.

Überdies würden - so die weiteren Feststellungen der Betriebsprüferin - die Sachverständigengebühren nicht an jemanden "Fremden" geleistet werden, sondern vom Bw. als Einzelunternehmer an den Bw. als Geschäftsführer der K. & K. GmbH.

Aus den Bestimmungen der §§ 2 und 2 a iVm § 1 SachverständigenG gehe hervor, dass nur eine natürliche Person zum Sachverständigen bestellt werden und mit der Erstellung von Gutachten beauftragt werden könne. Dieser Regelung entspreche die Beauftragung des Bw. in jedem einzelnen Fall durch den zuständigen Richter. Nach seiner Bestellung würde der Auftrag an die K. & K. GmbH weitergegeben, wo das Gutachten in weiterer Folge von ihm selbst, jedoch in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH unter Beiziehung von Hilfskräften erstellt werde.

Wie oben dargestellt, werde nach Fertigstellung des Gutachtens die Gebührennote vom Bw. als Einzelunternehmer an das Gericht gelegt und die Gebühr vom Richter bemessen. In entsprechender Höhe werde für jedes Gutachten eine Honorarnote von der GmbH an das Einzelunternehmen gelegt, wobei durch die Gebühren für den Sachverständigen eben genau die Tätigkeit des Bw. an sich abgegolten würde.

Diese Vorgangsweise der Weiterleitung der Aufträge, die zwar in einem anderen Unternehmen, doch wieder von der ursprünglich beauftragten Person erbracht würden, ließe sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nachvollziehen. Bei Ermittlung des Überschusses würden im Einzelunternehmen die Einnahmen aus der Gutachtenstätigkeit

angesetzt und die Werkvertragsleistungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, weshalb "daraus nur immer Null" entstehen könne.

Somit blieben in der Realität von vornherein nur Honorare aus den verbleibenden Tätigkeiten als tatsächliche Einnahmen. Durch die Anwendung des Pauschalsatzes auf den Gesamtumsatz würden die weiterverrechneten Leistungen ein zweites Mal anteilmäßig in die Betriebsausgaben einfließen und somit auch die Einnahmen aus den "verbliebenen" Tätigkeiten (Wirtschaftstreuhänder, Vortragender, Autor) kürzen.

Da nun im Regelfall die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten in einem unverhältnismäßig geringem Verhältnis zur Gesamttätigkeit bzw zur Gutachtenstätigkeit stünden (1997: Gutachtenstätigkeit: 46 %, sonstige Tätigkeiten: 54 %; 1998: 92 % zu 8 % und 1999: 97 % zu 3 %), seien daher allein aus der Tatsache der Weiterverrechnung in den Jahren 1994 bis 1999 nur zwei Mal Überschüsse aus der Tätigkeit aus selbständiger Arbeit erzielt worden. Die in den anderen Jahren entstandenen Verluste wären mit Einkünfte aus anderen Einkunftsarten verrechnet worden.

Zusammenfassend sei daher von einer *missbräuchlichen Gutachtensweitererteilung* auszugehen und werde gemäß den §§ 21, 22 BAO der Sachverhalt nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt beurteilt. Dies bedeute, dass die auf den Bw. als Sachverständigen selbst entfallenden Gebührenanteile der "Werkvertragsleistungen" (1997: S 1,569.689,00, 1998: S 1,996.827,00 und 1999: S 672.109,00) nicht als Betriebsausgaben des Einzelunternehmers anzuerkennen seien.

Tz 16 - Vorsteuerkürzung:

Da der auf den Bw. als Sachverständigen entfallende Anteil der weiterverrechneten Gutachtengebühren (siehe Tz 22 des Bp.-Berichtes) nicht als Betriebsausgaben anerkannt würde, sei auch der auf diesen Anteil entfallende Vorsteuerbetrag (1997: S 313.931,00, 1998: S 399.365,40 und 1999: S 134.421,80) nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt ist ua. diesen Feststellungen in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 bis 1999 gefolgt.

In der gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 gerichteten *Berufung* wird seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. ausgeführt:

ad Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 (Tz 21 des Bp.-Berichtes):

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 dürften neben den pauschalierten Betriebsausgaben zusätzlich die Ausgaben für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, abgezogen werden. Fremdlöhne seien Aufwendungen für Leistungen von Dritten, die der abgabepflichtige Unternehmer beauftragt

habe, bestimmte Arbeiten durchzuführen, die er selbst aus bestimmten Gründen nicht erbringen kann und die in die Leistung des abgabepflichtigen Unternehmers eingehen, mit der er selbst von einem Dritten beauftragt worden wäre. Genau dies sei der Fall, wenn der Bw. die GmbH mit der Durchführung der Arbeiten für das jeweilige Gutachten beauftragt habe, mit dessen Erstellung wiederum er selbst vom Gericht beauftragt worden wäre.

Damit seien aber sämtliche Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Abzuges von pauschalierten Betriebsausgaben neben der Abzugsfähigkeit der tatsächlichen Fremdlöhne erfüllt.

Unter den gleichen Voraussetzungen wie für die Pauschalierung der Betriebsausgaben könnten auch pauschale Vorsteuern in Höhe von 1,8 % gemäß § 14 Abs. 1 UStG geltend gemacht werden, wobei ebenfalls die Vorsteuerbeträge für Fremdlöhne *zusätzlich* abzugsfähig wären.

Neben den Gutachtenshonoraren sei Bemessungsgrundlage für den höheren pauschalen Satz von 12 % im Jahr 1997 auch ein außergewöhnliches Wirtschaftstreuhanderhonorar von S 4.000.000,00, das für ein außergewöhnlich langes und kompliziertes Finanzstrafverfahren *direkt* an den Bw. gezahlt worden sei; dies in Kooperation mit Mag. H., der einen ähnlichen Betrag direkt vom Klienten bezahlt erhalten habe.

ad "Missbräuchliche Weiterverrechnung" der Werkvertragsleistungen (Tz 22 des Bp.-Berichtes):

An der Art der Verrechnung von direkten Tätigkeiten der beiden Gesellschaftergeschäftsführer Dr. K. (= Bw.) und Mag. H. in der Zeit seit 1986 bis 1999 habe sich nichts geändert. Es wäre ursprünglich vereinbart worden, dass sämtliche Einnahmen der beiden Geschäftsführer aus ihrer Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder der Gesellschaft zufließen sollten, um damit dem Konkurrenzverbot des § 24 GmbHG Rechnung zu tragen. Weiters habe diese Vereinbarung dazu gedient, dass den unterschiedlichen Neigungen, Kompetenzen und Arbeitsbelastungen der Geschäftsführer Rechnung getragen werde und wäre diese seit 1986 geltende Vereinbarung auch in den Steuererklärungen zum Ausdruck gekommen.

Es sei jedenfalls nicht so - wie die Betriebsprüfung glaube -, dass diese Vorgangsweise erst seit 1994 gewählt worden sei, als die pauschalen Betriebsausgaben des § 17 Abs. 1 EStG iVm § 14 Abs. 1 UStG eingeführt worden wären. Die Vereinbarung hätte daher überhaupt keine steuerlichen sondern ausschließlich außersteuerliche Gründe gehabt, basierend auf dem Konkurrenzverbot und folgenden weiteren Überlegungen:

Die Geschäftsführer WP & StB Dr. K. und WP & StB Mag. H. würden von der K. & K GmbH als Dienstnehmer bezahlt durch laufende Gehaltszahlungen und eine Jahresprämie, basierend auf dem Betriebserfolg. Laut der genannten Vereinbarung sollten alle Einnahmen

der Wirtschaftsprüferpartner der Gesellschaft zufließen, mit Ausnahme von persönlichen Vorträgen, Lehraufträgen und persönlichen fachlichen Veröffentlichungen. So wäre dies auch mit wenigen Ausnahmen gehandhabt worden. Die WP-GmbH hätte Interesse daran gehabt, dass ihr die Nebentätigkeiten der Geschäftsführer in voller Höhe zufließen würden, weil sie die Infrastruktur, die Büroausstattung, das Personal, etc. der Gesellschaft für diese Nebentätigkeiten benutzt hätten.

Durch diese gewählte Art der Verrechnung wäre folgende rechnerische Klarheit zwischen den Geschäftsführern und der Gesellschaft erreicht worden:

Die Geschäftsführer wären auch für ihre Tätigkeit als Sachverständige als Dienstnehmer der Gesellschaft nach ihrem Stundenaufwand bezahlt worden, ebenso deren Mitarbeiter einschließlich des Sekretariates. Die gesamten Gutachtenshonorare wären sodann an die formellen Bezieher, Dr. K. und Mag. H., verrechnet worden. Damit sei erreicht worden, dass jene Aufwendungen, die bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben angefallen seien, auch mit den entsprechenden Einnahmen in Verbindung gebracht werden hätten können.

Die - so die weiteren Ausführungen in der Berufung - "andere Vorgangsweise der Betriebsprüfung" würde zu folgendem völlig absurden Ergebnis führen:

Dem bei der Gesellschaft entstandenen Aufwand aus Personalkosten und Infrastrukturkosten stünden, wegen der Versagung der Betriebsausgaben beim Bw. persönlich, keine Einnahmen gegenüber, weil naturgemäß bei Rechtskraft der Versagung der Betriebsausgaben auch die Betriebseinnahmen bei der Gesellschaft im Wege einer amtswegigen Wiederaufnahme gekürzt werden müssten. Als Folge dieser Kürzung der Einnahmen bei der Gesellschaft führe die Summe aus Personalkosten des Bw. persönlich und für die mit der Erstellung der Gutachten beauftragten Mitarbeiter bei der Gesellschaft zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, die wieder mit den genannten Beträgen nur dem Bw. zugeflossen und eine Endbesteuerung mit 25 % KESt auslösen würde. Zusätzlich käme es zu einer Kürzung der Betriebsausgaben Löhne und Gehälter Dr. K. und Mitarbeiter bei der Gesellschaft. Damit wären aber dieselben Einnahmen aus den Sachverständigengutachten zweimal versteuert worden, nämlich einmal durch Versagung der Betriebsausgaben bei der Gesellschaft und ein zweites Mal als nicht zulässige Betriebsausgaben beim Bw. lt. Betriebsprüfung.

Tatsächlich wäre jedoch erst durch diese Art der Verrechnung einerseits dem Konkurrenzverbot des § 24 GmbHG Rechnung getragen worden sowie wären andererseits die Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vermieden worden. Eine "missbräuchliche Gestaltung der Gutachtensweiterleitung" sei jedenfalls durch nichts unter Beweis zu stellen und hätten sich die Vertragsparteien (GmbH und Geschäftsführer) völlig korrekt und vereinbarungskonform seit 1986 verhalten.

Die Tatsache, dass gerichtliche Gutachtensaufträge nur an eine natürliche Person erteilt werden könnten, hätte die Betriebsprüfung zu Recht festgestellt, aber aus der Bearbeitung der Aufträge durch die juristische Person K. & H. GmbH, zuständiger Sachbearbeiter der Bw. Dr. K., einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes abzuleiten, sei nicht nachzuvollziehen. Damit würde der Bestand von natürlichen im Gegensatz zu juristischen Personen völlig negiert werden und käme es zu einem rechtswidrigen Durchgriff bei der Gesellschaft. Im Übrigen ließe die Betriebsprüfung "beweislos im Text stehen", *welche* Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes überhaupt missbraucht worden seien.

Auch der wahre wirtschaftliche Gehalt sei eben *der* gewesen, dass sämtliche Gutachten von der K. & H. GmbH mit deren Mitarbeitern bearbeitet würden und folglich dieser auch die Erlöse aus den Gutachten zur Gänze zustehen sollten.

In der *Berufungsvorentscheidung* führte das Finanzamt zu der in der Berufung beantragten *Anhebung des pauschalen Satzes der Betriebsausgaben auf 12 %* für ein außergewöhnliches Wirtschaftstreuhänderhonorar iHv S 4.000.000,00 aus, dass gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 bei Einkünften aus wirtschaftlicher Beratung pauschale Betriebsausgaben iHv 6 % des Umsatzes abgezogen werden können. Zu den Einkünften aus wirtschaftlicher Beratung zählen auch Einkünfte als Steuerberater, sofern dieser unternehmensberatend tätig wird, *und* die Einkünfte als Wirtschaftstreuhänder. Da der Bw. das oa. Honorar "*bei den Einkünften als Wirtschaftstreuhänder*" erfasst habe und im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens eine andere Art der Leistung nicht behauptet hätte, könne nicht verifiziert werden, inwieweit es sich bei der Leistung um Rechts- oder Wirtschaftsberatung handle. Da aber grundsätzlich einheitliche Tätigkeiten nicht aufzuteilen seien, sei für die gesamten Einkünfte als Wirtschaftstreuhänder ein Betriebsausgabenpauschale von nur 6 % in Abzug zu bringen.

Zu der *steuerlichen Behandlung der Werkvertragsleistungen* bei der Gutachtertätigkeit wird die Auffassung vertreten, dass nur die Aufwendungen für Hilfskräfte und sonstige Leistungen neben den pauschalen Betriebsausgaben zu berücksichtigende "Fremdlöhne" darstellten, da nur diese auch im Einzelunternehmen des Bw. anfallen würden (wenn sich dieser dabei der Infrastruktur der GmbH bediente). Der vom Sachverständigen höchstpersönlich erbrachte Teil fiel nicht darunter, sondern stelle "Unternehmerlohn" dar. Somit entspräche die Vorgangsweise der Betriebsprüfung (vgl. Tz 22 des Bp.-Berichtes) den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Im daraufhin eingebrachten *Vorlageantrag* wird ua. argumentiert, es sei wirtschaftlich sehr wohl nachvollziehbar, dass ein Dienstnehmer einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft für seine Tätigkeit in dieser Gesellschaft für die Normalstunden und auch die Mehrstunden bezahlt

werde und natürlich einem Konkurrenzverbot unterliege.

Deswegen, weil die Gutachtenserteilung an den Bw. nur persönlich erfolgen hätte können, dieser aber sich der Mitarbeit der Dienstnehmer der K. & K. GmbH (vormals K. & H. GmbH) bedient hätte, wäre die einzig mögliche rechtliche Gestaltung gewählt worden und könne daher von einem Missbrauch keine Rede sein.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz jede Begründung für ihren Missbrauchsverdacht schuldig geblieben sei, leide die Berufungsvorentscheidung auch an einem Begründungsmangel dahingehend, welche andere Lösung hätte gefunden werden können, um dem rechtlichen Tatbestand des Konkurrenzverbotes einerseits und der persönlichen Auftragserteilung an den Bw. andererseits gerecht zu werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 (Tz 21 des Bp.- Berichtes):

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. Nr. 201/1996) können bei 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.

Umsätze aus Tätigkeiten, die einem *gemeinsamen Berufsbild* entsprechen, sind nicht aufzuteilen. Daher unterliegt der Steuerberater auch mit seiner *kaufmännischen* Beratung (zB Unternehmensberatung) dem Durchschnittssatz von 12 %. Fällt dagegen die Tätigkeit nicht in das typische Berufsbild, sind die Umsätze aufzuteilen. Ist zB ein Steuerberater überwiegend in der Unternehmensberatung tätig, so liegt kein typisches Berufsbild vor und wäre diesfalls die Tätigkeit in die unternehmensberatende Tätigkeit und in die Tätigkeit des Steuerberaters aufzuteilen (vgl. *Doralt*, EStG⁷, § 17 Tz 7).

Das Finanzamt geht nun deshalb, da der Bw. das in Rede stehende Honorar (S 4.000.000,00) bei den Einkünften als Wirtschaftstreuhänder erfasst hat, in der Berufungsvorentscheidung davon aus, dass er das Honorar nicht für eine Rechtsberatung, sondern für eine "Wirtschaftsberatung" erhalten habe; auch im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei eine

"andere Art der Leistung" nicht behauptet worden. Folglich käme nur der reduzierte Durchschnittssatz von 6 % zur Anwendung.

Abgesehen davon, dass die Erfassung der Einkünfte "als Wirtschaftstreuhänder" allein nicht bereits die Anwendung des reduzierten Durchschnittssatzes nach sich zieht - zu den Wirtschaftstreuhandberufen zählen gemäß § 1 Abs. 1 WTBG ua. auch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer -, hat der Bw. in der Berufung - vom Finanzamt unwidersprochen - dargelegt, das Honorar für ein aufwändiges Finanzstrafverfahren und nicht für eine Unternehmensberatung ("Wirtschaftsberatung") erhalten zu haben.

Somit steht - im Sinne obiger Ausführungen - das erhöhte Betriebsausgabenpauschale von 12 % zu (Erhöhung des Pauschales daher um S 240.000,00).

ad Missbräuchliche Weiterverrechnung der Werkvertragsleistungen (Tz 22 des Bp.-Berichtes):

Wie aus der Sachverhaltsdarstellung ersichtlich ist, hat das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Bp.-Feststellungen die Weiterverrechnung der Werkvertragsleistungen deshalb nicht anerkannt, da dieselbe - zumindest hinsichtlich des vom Bw. persönlich erbrachten Teiles der Leistung - eine *missbräuchliche* Gutachtensweiterleitung darstelle. Die "Weitererteilung der Aufträge, die zwar in einem anderen Unternehmen, doch wieder von der ursprünglich beauftragten Person erbracht werde", ließe sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nachvollziehen.

Überdies würden die Sachverständigengebühren nicht an jemanden "Fremden" geleistet, weshalb es sich dabei gar nicht um "Fremdlöhne" im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 handeln könnte, die zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht werden könnten.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Missbrauch ist dann anzunehmen, wenn eine rechtliche Gestaltung vorliegt, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 22 Tz 2 und die dort angeführte Judikatur).

Kein Gestaltungsmissbrauch liegt allerdings dann vor, wenn (auch) *außersteuerliche* Gründe eine ungewöhnliche Gestaltung rechtfertigen, das heißt, wenn also die Absicht der Steuervermeidung nicht der einzige Zweck dafür gewesen ist.

Es mag nun zwar in der Tat ungewöhnlich erscheinen, dass der Bw. den Auftrag zur Erstellung eines Gerichtsgutachtens zur Gänze an die K. & K. GmbH (vormals K. & H. GmbH) weitergeleitet hat, und zwar auch (gerade) jenen Teil des Gutachtens, der von ihm letztlich als Dienstnehmer (Geschäftsführer) der GmbH selbst erbracht worden ist.

Dieser Vorgangsweise, an die sich die von der Betriebsprüfung aufgezeigten steuerlichen Folgen geknüpft haben, lag jedoch nicht *ausschließlich* die Absicht der Steuervermeidung zu Grunde (durch die Anwendung des Pauschalsatzes auf den Gesamtumsatz fließen die weiterverrechneten Leistungen anteilmäßig ein zweites Mal in die Betriebsausgaben ein und kürzen auch die Einnahmen aus den verbliebenen selbständigen Tätigkeiten), sondern waren dafür auch andere Gründe maßgebend:

Einerseits unterliegt der Bw. als Geschäftsführer der K. & K. GmbH (vormals K. & H. GmbH) dem Konkurrenzverbot des § 24 GmbHG und ist es ihm nicht erlaubt, ohne Einwilligung der Gesellschaft Geschäfte in deren Geschäftszweige für eigene oder fremde Rechnung zu machen; dazu kommt, dass auf Grund einer Vereinbarung mit dem zweiten damaligen Geschäftsführer grundsätzlich alle Einnahmen der beiden Wirtschaftsprüferpartner der Gesellschaft zufließen sollten (ausgenommen persönliche Vorträge, Veröffentlichungen, Lehraufträge oder auch das im Jahr 1997 *direkt* an den Bw. gezahlte, nicht weiterverrechnete außergewöhnliche Wirtschaftstreuhandhonorar).

Andererseits konnte die Gutachtenserteilung auf Grund der §§ 2 und 2 a in Verbindung mit § 1 SachverständigenG nur an eine *natürliche* Person und nicht an eine *juristische* Person erfolgen, weshalb eben nur der Bw. als Einzelunternehmer vom zuständigen Richter mit der Erstellung der Gutachten beauftragt werden konnte.

Mit anderen Worten:

Dieser "ungewöhnlich" erscheinende Weg war bei der gegebenen Sachlage in der Tat die einzig mögliche (rechtliche) Gestaltungsvariante und lässt sich diese Weitererteilung der Gutachtenserstellung also auch in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" nachvollziehen.

Auch der Hinweis, wonach es sich bei der vorliegenden personellen Konstellation nicht um "Fremdlöhne" im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 handeln könne, geht ins Leere:

Der Bw. erstellt als Dienstnehmer der GmbH - neben anderen Tätigkeiten - Gutachten und wird dafür - gleich den übrigen Dienstnehmern - von der Gesellschaft, entlohnt. Von der GmbH werden *sämtliche* mit der Gutachtenserstellung im Zusammenhang stehenden

Leistungen dem Bw. als Einzelunternehmer in Rechnung gestellt und die daraus lukrierten Einnahmen auch zur Gänze steuerlich erfasst.

Wenn nun auch unbestritten ist, dass ein Teil dieser Leistung tatsächlich vom Bw. (als Dienstnehmer der GmbH) erbracht wird, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die GmbH als *eigenes* Rechtssubjekt in eine Rechtsbeziehung zu einem anderen ("fremden") Rechtssubjekt - dem Bw. als Einzelunternehmer - getreten ist und dem Bw. hinsichtlich der (sämtlicher) von ihr erbrachten Leistungen Rechnung gelegt hat.

Somit haben die vom Bw. an die GmbH bezahlten Honorare für die Gutachtenserstellung sehr wohl den Charakter von Fremdlöhnen (bzw. verlieren denselben nicht hinsichtlich des vom Bw. in der GmbH erbrachten Teiles der Leistung), die - neben den pauschalierten Betriebsausgaben - abzugsfähig sind.

Abschließend sei noch grundsätzlich bemerkt, dass die gegenständlichen steuerlichen Auswirkungen in erster Linie darauf zurückzuführen sind, dass eben neben den - tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben (wie Fremdlöhnen) - auch *pauschale* Betriebsausgaben geltend gemacht werden können; dies im Übrigen selbst dann, wenn derjenige, der ein Pauschale in Abzug bringt, "keinen Groschen" an Betriebsausgaben gehabt hat (vgl. Doralt, RdW 1998, S 512).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage kann jedenfalls nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates von einer *missbräuchlichen* Weiterverrechnung der Werkvertragsleistungen keine Rede sein.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit waren daher um die bisher nicht als Betriebsausgaben anerkannten Werkvertragsleistungen (1997: S 1,569.689,00, 1998: S 1,996.827,00 und 1999: S 672.109,00) zu vermindern:

(Beträge in Schilling)	1997:	1998:	1999:
Einkünfte aus selbst. Arbeit - bisher	5,132.867,00	2,033.561,00	801.543,00
Durchschnittssatzerhöhung	- 240.000,00		
Werkvertragsleistungen	- 1,569.689,00	- 1,996.827,00	- 672.109,00
Einkünfte aus selbst. Arbeit - lt. BE	3,323.178,00	36.734,00	129.434,00

ad Vorsteuerkürzung (Tz 16 des Bp.-Berichtes):

In Anbetracht der obigen Erwägungen waren daher auch die Vorsteuern (1997: S 313.931,00, 1998: S 399.365,40 und 1999: S 134.421,80), die auf den bisher nicht als Betriebsausgaben anerkannten Teil der Werkleistungen entfallen sind, in Abzug zu bringen:

(Beträge in Schilling)	1997:	1998:	1999:
Vorsteuern - bisher	2,250.834,50	649.953,96	413.639,98
Vorsteuererhöhung	313.937,80	399.365,40	134.412,80
Vorsteuern - lt. BE	2,564.772,30	1,049.319,36	548.061,78

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, 18. Mai 2004