



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch M-GmbH, vom 19. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 19. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	12.115,06€	Einkommensteuer	1.411,30€

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte für das Jahr 2002 Einkünfte aus einer pauschalierten Land- und Forstwirtschaft (nach der Verordnung Nr. 107/1997 vom 18.4.1997 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft) sowie aus Gewerbebetrieb (Gasthaus). Auch die Gewinnermittlung des Gewerbebetriebes erfolgte pauschaliert nach der Verordnung BGBl. II 227/1999 betreffend Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe.

In einer Beilage zur Steuererklärung betreffend Einkommensteuer 2002 gab der Bw. bekannt, dass „als Sonderausgaben Steuerberatungskosten in Höhe von 1.453,00 € geltend gemacht

werden. Diese dienten überwiegend dem Zweck, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen.“

Mit Bescheid vom 19. Februar 2004 ließ das FA den Abzug der Steuerberatungskosten als Sonderausgaben nicht zu mit der Begründung, dass diese Kosten Betriebsausgaben und somit durch die Pauschalierung abgegolten seien.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 19. März 2004 Berufung. Die als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten dienten überwiegend dem Zweck, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen und seien daher nicht den pauschalierten Betriebsausgaben zuzurechnen. Dies habe der VwGH in den Erkenntnissen vom 24.10.2002, 98/15/0145 und vom 2.10.1968, 1345/67 ausgesprochen. Als Beilage schloss er die Honorarnote des steuerlichen Vertreters über den Leistungszeitraum 1.1. bis 31.12.2000 (1.453,00 € netto) bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2004 wies das FA die Berufung als unbegründet ab. Der vorgelegten Honorarnote sei zu entnehmen, dass durch den Übergang von der Bilanzierung zur Pauschalierung auch die Ermittlung eines Übergangsgewinnes vorzunehmen gewesen sei. Zusätzlich sei auch jährlich eine Umsatzsteuererklärung abzufassen und zu überprüfen. Die Steuerberatungskosten lägen daher schwerpunktmäßig in der betrieblichen Sphäre und seien somit durch das Betriebsausgabenpauschale abgedeckt.

Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 19. Mai 2004 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte gleichzeitig den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Das o.a. Steuerberatungshonorar sei für folgende Leistungen verrechnet worden:

- Jahresabschluss für das Jahr 2000: Durchführung der Gewinnermittlung
- Erstellung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000
- Sonstige wirtschaftstreuhänderische Leistungen: Überprüfen von Steuerbescheiden und Buchungsmitteilungen, Durchführung des erforderlichen Schriftverkehrs etc.

Zur Erstellung der Steuerklärungen 2000 seien folgende Arbeitsschritte gesetzt worden:

1. Erlösermittlung und Übertragung der Daten in die Beilage zur Einkommensteuererklärung (Komb11E)
2. Überprüfung der Daten der Einkommensteuererklärung und der zu veranlagenden Einkunftsarten etc.
3. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Abfassung des Formulars E25 und Übertragung der Daten in die Einkommensteuererklärung (hierbei erläuterte der Bw. die einzelnen Schritte detailliert; lit. a bis g)
4. Ermittlung der Zu- und Abschläge (Übergangsgewinnermittlung) und Abfassung der entsprechenden Beilage zur Einkommensteuererklärung

5. Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb
6. Ausdruck und Überprüfung der Steuererklärungen
7. Verfassen der Umsatzsteuererklärung 2000
8. Feststellung der Einkommensteuer- und Umsatzsteuervorauszahlungen 2000 und Ermittlung der Nachzahlungen bzw. Gutschriften.

Im Berufungsfall sei zu überprüfen, inwieweit die in Rechnung gestellten Leistungen der Feststellung des Betriebsergebnisses dienen (Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft) und welcher Anteil außerhalb dieser Ermittlungen liege (Erstellung und Abfassung der Umsatzsteuererklärung).

Auch die Feststellung des Übergangsgewinnes diene ausschließlich dem Zweck, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer 2000 zu liefern.

Die oben beschriebenen Beratungstätigkeiten seien zeitlich wie folgt aufzugliedern:

<b>Tätigkeit</b>	<b>Stunden</b>
a) Feststellung der Erlöse samt Nebenarbeiten (Punkte 1,5,6 und 8)	14,50
b) Abfassen der Einkommensteuererklärung 2000 (Punkt 2)	0,25
c) Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Punkt 3)	2,00
d) Abfassen der Umsatzsteuererklärung (Punkt 3)	1,00
e) Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides	0,25
f) Überprüfung des Einkommensteuerbescheides	0,25
g) Unterfertigung, Besprechung und Kopieren der Steuererklärungen	1,25
h) Übergangsgewinnermittlung (Punkt 4)	3,00
<b>Gesamt</b>	<b>22,50</b>

Im Rahmen ergänzender Ermittlungen durch den UFS wurde der steuerliche Vertreter des Bw. um Bekanntgabe der insbesondere in Punkt a) des Vorlageantrages ("Feststellung der Erlöse samt Nebenarbeiten" im Ausmaß von 14,50 Stunden) enthaltenen Arbeiten betreffend

Belange der Umsatzsteuer ersucht. Ebenso sollte die "USt-Komponente" bei der Übergangsermittlung angegeben werden.

In Beantwortung dieser Fragen gab der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 5. April 2005 bekannt, dass aus der bereits vorliegenden Stundenaufteilung zwei weitere Stunden für die Ermittlung der Umsatzsteuer herauszurechnen seien. In Summe ergäbe sich somit ein auf die Umsatzsteuerermittlung entfallender Zeitaufwand von 4,5 Stunden (= 20% von 22,5 Gesamtstunden). Gleichzeitig zog er die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Mit weiterem Vorhalt vom 4. Mai 2005 wurden an den steuerlichen Vertreter folgende ergänzende Fragen gerichtet:

*"1) Nach der Aktenlage wurden die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Steuerkanzlei erstellt und eingereicht.*

*Frage: Wurden auch diese Agenden mit Honorarnote 2002 vom 17. April 2002 verrechnet; wenn ja, mit welchem betragsmäßigen Anteil?*

*2) In den Umsatzsteuervoranmeldungen sind u.a. auch die Abgabenarten "L, DB und DZ" angeführt. Es stellt sich daher die Frage, von wem die Lohnverrechnung durchgeführt wurde und ob diese Leistungen gegebenenfalls auch mit der erwähnten Honorarnote verrechnet wurden.*

*3) In der Honorarnote 2002 wurde eine Umsatzsteuer iHv. 290,60 € ausgewiesen. Wurde dieser Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abgezogen?"*

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 9. Mai 2005 gab der steuerliche Vertreter bekannt:

Zu 1) und 2): Die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Lohnverrechnung wurden jeweils gesondert abgerechnet und fallen somit unter die Pauschalierung.

Zu 3): Die Vorsteuer für die Honorarnote iHv. 290,60 € sei abgezogen worden.

Die Ermittlungsergebnisse wurden jeweils dem Vertreter der Amtspartei zur Kenntnis gebracht. Dieser kündigte eine entsprechende Korrektur der Vorsteuer an.

Der steuerliche Vertreter machte darauf hin geltend, dass der nicht als Vorsteuer anzuerkennende Anteil iHv. 232,48 € (= 80% der geltend gemachten Vorsteuer iHv. 290,60 €) als Sonderausgabe zu berücksichtigen sei.

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

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gemäß § 4 Abs. 4, 1. Satz EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Im Erkenntnis vom 24.10.2002, 98/15/0145, ÖStZ B 2003/56 hat der Verwaltungsgerichtshof seinen bereits in Vorerkenntnissen zur steuerlichen Behandlung von Steuerberatungskosten vertretenen Standpunkt bekräftigt und Folgendes ausgeführt:

*"In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde bereits zum Ausdruck gebracht, dass Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden können, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Oktober 1968, 1345/67, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise auch ausgesprochen, dass die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, 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, zu Recht nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt worden sind (vgl. die Erkenntnisse vom 17. März 1971, 2114/70, und vom 29. November 1972, 1337/72)".*

Im zitierten Erkenntnis vom 29. November 1972, 1337/72 hat der Verwaltungsgerichtshof zunächst auf das Vorerkenntnis vom 17. März 1971, 2114/70 verwiesen, wonach die Erstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die Führung der hierzu erforderlichen Behelfe und die Vornahme des jährlichen Abschlusses dieser Rechnung Vorgänge sind, die in ganz überwiegendem Maß dem privaten Interesse dienen und daher nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Weiters wies der VwGH in diesem Erkenntnis darauf hin, dass der Beschwerdeführer im konkreten Fall trotz Vorhaltes die Angabe der genauen Beträge, die ausschließlich im Zusammenhang mit der Ermittlung und Abführung der Umsatzsteuer entstanden und daher als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, unterlassen hat. Die Behörde sei daher zur Schätzung und Anerkennung eines Teilbetrages als zur Ermittlung der Umsatzsteuer aufgewendete Betriebsausgaben berechtigt gewesen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die den Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2000 umfassende und am 17. April 2002 erstellte Honorarnote dem FA übermittelt. Die von seinem steuerlichen Vertreter gesetzten Arbeitsschritte zur Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2000 wurden einerseits ausführlich beschrieben und andererseits der zeitliche Aufwand der jeweiligen Arbeitsschritte bewertet. So gelangte der Bw. zunächst zum Ergebnis, dass die Steuerberatungskosten zu einem Anteil von 11% auf Belange der Umsatzsteuer bzw. Besprechungen und Verwaltungstätigkeiten entfielen und nicht daraus resultierten, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen.

Als Ergebnis des ergänzenden Ermittlungsverfahrens stellten die Parteien des Berufungsverfahrens fest, dass von einem zeitlichen Aufwand für Belange der Umsatzsteuer im Ausmaß von 4,5 Stunden, das sind 20% der Gesamtstunden, auszugehen ist. Daraus resultiert eine Aufteilung der Steuerberatungskosten im Verhältnis 80 zu 20 für den Bereich der Ermittlung der Einkommensteuer einerseits und für den "betrieblichen" Bereich

andererseits, wobei der nicht als Vorsteuer anzuerkennende Betrag iHv. 232,48 € zusätzlich den Sonderausgaben zuzurechnen ist.

Die Berechnung des als Sonderausgaben abzugsfähigen Steuerberaterhonorar-Anteiles bzw. des als Betriebsausgaben zu qualifizierenden und daher der Pauschalierung abgegoltenen Honoraranteiles stellt sich wie folgt dar:

Steuerberatungskosten netto	Anteil "Einkommensermittlung (80%)	Anteil "betrieblich" (20%)
1.453,00	1.162,40	290,60
Umsatzsteuer		
290,60	232,48	58,12
1.743,60	1.394,88	348,72

Nach Ansicht des UFS ist somit der von den Parteien des Berufungsverfahrens angenommene Anteil von 20% der geltend gemachten Steuerberatungskosten iHv. 348,72 € als Betriebsausgaben zu qualifizieren und daher durch die Pauschalierung abgegolten. Der Anteil im Ausmaß von 80%, inclusive des nicht als Vorsteuer zu qualifizierenden Anteiles, iHv. von insgesamt 1.394,88 € ist jedoch als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 20. Mai 2005