



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Berater.

Beim Bw. fand eine die Jahre 2003 bis 2006 umfassende Betriebsprüfung statt und wurde in Tz 5 des BP-Berichtes folgende – im gegenständlichen Verfahren strittige – Feststellung getroffen:

„TZ 5 Betriebsausgabenpauschale gem § 17/1 EStG 2006

Im Jahr 2006 wurden Einkünfte aus Beratung erklärt. Für diese Tätigkeit wurden die Betriebsausgaben pauschal mit 12% berücksichtigt.

Der Beratungsvertrag und eine Protokollierung der Tätigkeit wurden vorgelegt. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen handelt es sich lt Bp um eine Tätigkeit im Rahmen der Betriebs- und Unternehmensberatung bzw jedenfalls um eine Tätigkeit im Rahmen der kaufmännischen

Beratung.

Das Betriebsausgabenpauschale wurde mit 6% berücksichtigt.

	2006
Ausgaben bisher	4.800,00
lt Bp	2.400,00
Einkünfte aus GW bisher	35.200,00
Einkünfte aus GW lt Bp	37.600,00"

Das Finanzamt erließ am 6. März 2009 den Einkommensteuerbescheid 2006 und berücksichtigte dabei u.a. die in Tz. 5 angeführte Feststellung der Betriebsprüfung.

Der steuerliche Vertreter erhob für den Bw. gegen den angeführten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 in offener Frist Berufung und führte begründend dazu aus:

„Der Bescheid wird im Punkt „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ angefochten, und zwar, weil bei der Ermittlung der Einkünfte lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% angesetzt wurde.

Begründung:

Im BP-Bericht vom 5.3.2009 wird unter TZ 5 als Begründung für das 6%ige Betriebsausgabenpauschale angeführt, es handle sich bei der Tätigkeit des Pflichtigen um eine kaufmännische Beratung. Nicht jede kaufmännische Beratung unterliegt jedoch dem 6%igen Betriebsausgabenpauschale. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen betrifft das Pauschale von 6% nur Tätigkeiten, die nicht über die Beratung hinausgehen. Als Beratungsleistungen in diesem Sinn werden insbesondere reine Konsulententätigkeiten angesehen. In der Anfragebeantwortung des BMF vom 23.1.2001 wird weiters ausgeführt: „Tätigkeiten, die – wie im anfragegegenständlichen Fall – über die Beratung hinausgehen (Erstellung von Bauplänen, Durchführung statischer Berechnungen, Durchführung der Bauaufsicht, ...) unterliegen dem Betriebsausgabenpauschale von 12%.“

Im konkreten Fall hat Herr Bw.x gerade Tätigkeiten ausgeführt, die über die reine Beratung hinausgehen. Beratung bedeutet allgemein die Erteilung fachlicher Ratschläge, wobei es das Ziel ist, Unternehmen Entscheidungshilfen zu bieten. Im Zusammenhang mit dem verminderten Betriebsausgabenpauschale muss der Begriff allerdings eng verstanden werden, weil nur die Beratung als solche mit geringen Betriebsausgaben verbunden sein kann. Im konkreten Fall gingen die Tätigkeiten des Pflichtigen weit über reine Beratung hinaus. Eine detaillierte Liste der Tätigkeiten wurde der BP übergeben. Auszugsweise sollen einige Tätigkeiten angeführt werden, die unserer Ansicht nach operativ und nicht nur beratend sind:

- Erstellung einer DD (Due diligence)-Checkliste für die Prüfung der Unternehmen, Prüfung der Unterlagen und Durchführung von Interviews*

- Erstellung der Basisunterlagen für die Unternehmensbewertung zur Weitergabe an den Wirtschaftsprüfer
- Durchführung von Verhandlungen mit den jeweiligen Gesellschaftern
- Durchführung von Workshops mit Schlüsselmitarbeitern beider Unternehmen für die Konsolidierung des Produktportfolios
- Durchführung und Leitung von zahlreichen Managementworkshops zur Umsetzung von Maßnahmen für die Reorganisation der A. AG, dem Turn-around-Programm zur Erreichung der Profitabilität und Zusammenführung mit der BS.
- Implementierung eines neuen Unternehmensorganigramms
- Erarbeitung und Implementierung eines Kostenoptimierungsprogramms
- Erstellung einer Zielstruktur für die neue Gesellschaft ab 2007

Durch die umfangreiche operative Tätigkeit waren auch umfangreiche Reisetätigkeiten an die Standorte der zusammenzuführenden Gesellschaften erforderlich und damit einhergehende Reiseaufwendungen. Auch Büro- und IT-Ressourcen waren zu nutzen. Insgesamt ging der Aufwand über den Aufwand einer rein beratenden Tätigkeit weit hinaus.

Antrag

Es wird daher beantragt, bei Ermittlung der Einkünfte für die oben angeführte Tätigkeit das 12%-ige Betriebsausgabenpauschale in Ansatz zu bringen."

Der Bw. legte im Betriebsprüfungsverfahren eine Beratungsvereinbarung mit der A. AG als Auftraggeberin vor, die – soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – folgenden Inhalt aufweist:

„§ 1 Vertragsgegenstand

Der Auftragnehmer wird ab dem 01.03.2006 als freiberuflicher Berater im Bereich M&A (Mergers & Aquisitions) und Interimsmanagement (Vorstand) den Auftraggeber unterstützen. Insbesondere zählen dazu die rechtliche und wirtschaftliche Zusammenführung der Ax. mit der B., die operative Zusammenführung der beiden Unternehmen und die Durchführung eines Due-Diligence-Prozesses. ...

§ 4 Vergütung, Abrechnung und Zahlung

- 1. Für seine freiberufliche Tätigkeit erhält der Auftragnehmer ein Pauschalhonorar in Höhe von € 111.202,-.*
- 2. Reisen werden nach Aufwand abgerechnet. ..."*

In den drei gelegten Honorarnoten wird hinsichtlich der Leistung wie folgt ausgeführt:

„Hiermit berechnen wir Ihnen vereinbarungsgemäß folgende Dienstleistungen:

- Rechtliche und Wirtschaftliche Beratung für die Zusammenführung der A. AG mit der BS. - GmbH*

- *Beratung beim Due Diligence Prozess A. AG und A. GmbH*
- *Beratung bei Abwicklung der operativen Firmenzusammenführung (Pre-Merge und Post-Merge) ..."*

In der vom Bw. vorgelegten Unterlage „Protokollierung Tätigkeiten“ wird hinsichtlich durchgeführter Einzelaktivitäten Folgendes festgehalten:

„1 A Durchführung Due Diligence (DD) Prozess A. AG und A. GmbH

- *Erstellung einer DD-Checkliste für die Prüfung der Unternehmen*
- *Zusammenführung der Unterlagen*
- *Prüfung der Unterlagen und Durchführung von Interviews an den Standorten für die Plausibilisierung und Prüfung der DD-Unterlagen*
- *Operative Prüfung folgender Unternehmensgegenstände (Großteils vor Ort und teilweise Plausibilisierung mittels Interviews mit Mitarbeitern)*
- *Legal DD – Prüfung aller Verträge des Unternehmens, wie*
- *Lieferantenverträge*
- *Mitarbeiterverträge/Dienstverträge*
- *Geschäftspartner (Kooperationsverträge)*
- *Versicherungsverträge*
- *Leasingverträge*
- *Mietverträge*
- *Zusammenstellung rechtliche Risiken und Einschätzung von Eventualverbindlichkeiten*
- *Finance DD – Prüfung aller betriebswirtschaftlichen Unterlagen, wie*
- *Unternehmensbilanzen der letzten 5 Jahre*
- *Kostenrechnung und Profit/Loss Rechnungen der Business-Units der letzten 3 Jahre*
- *Produktivitätsstatistiken (insbesondere Auslastung der Mitarbeiter)*
- *Steuererklärungen und allfällige Risiken*
- *Gespräche mit dem Steuerberater und Wirtschaftsprüfer der A. AG*
- *Gespräche mit den ehemaligen Vorständen der A. AG*
- *Business DD – Prüfung marktbezogener Informationen, wie*
- *Produktportfolio*
- *Vertriebsorganisation*
- *Marketingkonzept, Unterlagen und PR*

Erstellung der Basisunterlagen für die Unternehmensbewertung auf Basis der obigen DD-Aktivitäten zur Weitergabe an den externen Wirtschaftsprüfer

Die Tätigkeiten der DD bestanden durch die persönliche Prüfung der Unterlagen vor Ort an den Standorten der geprüften Gesellschaft (X., Y. und Z.) und zahlreichen Interviews mit Schlüsselmitarbeitern für die Plausibilisierung der Unterlagen.

2 A Rechtliche und wirtschaftliche Zusammenführung der A. AG mit der BS. GmbH

- *Koordination der Rechtsberater für die Erstellung der Vertragsunterlagen*
- *Koordination der Gesellschafter seitens B. und A.*
- *Prüfung der Verträge*
- *Vertretung der Interessen der B. Gesellschafter*
- *Durchführung der Verhandlungen mit den jeweiligen Gesellschaftern*
- *Durchführung und Begleitung Vertragsabschluss*
- *Durchführung von Workshops mit Schlüsselmitarbeiter beider Unternehmen für die Konsolidierung des Produktportfolios*
- *Durchführung und Leitung von zahlreichen Management-Workshops für die Umsetzung zahlreicher Maßnahmen für die Reorganisation der A. AG, dem Turnaround-Programm zur Erreichung der Profitabilität und der Zusammenführung mit der BS. GmbH*
- *Erstellung und Implementierung eines neuen Unternehmens-Organigramms*
- *Erarbeitung von Maßnahmen für den wirtschaftlichen Turnaround der A. AG*
- *Erarbeitung und Implementierung eines Kostenoptimierungsprogrammes innerhalb der A. AG – mit folgenden Schwerpunkten*
 - *Konsolidierung des Leistungsportfolios*
 - *Konzentration auf die Kernkompetenzen des Unternehmens*
 - *Reduzierung externer Dienstleistungsunternehmen, Kündigung derer Verträge und Durchführung von Verhandlungen zur Vertragsbeendigung*
 - *Steuerung des Vertriebes zur Erhöhung der Auslastung*
 - *Erstellung und Einführung von Kostenregelungen im Bereich Reisekosten, Telefonie und Investitionen*
 - *Erstellung einer IT-Strategie, mit dem Ziel der Prozessharmonisierung zwischen den Einzelgesellschaften der A. AG und der B., wie*
 - *Evaluierung (Produktsicherung, Herstellerpräsentationen, Erstellung Kriterienkatalog und Entscheidungsfindung mit Schlüsselmitarbeiter) eines neuen Warenwirtschafts- und FIBU-Systems als zentrales System für beide Gesellschaften (Einführung 2007)*
 - *Konzepterstellung und Umsetzungsbegleitung der neuen Serverarchitektur mit zentraler Ablagestruktur für alle Kundenprojekt-Informationen*
 - *Erstellung einer neuen Unternehmensstrategie*
 - *Erstellung eines einheitlichen Firmendesigns in Zusammenarbeit mit dem Marketing*
 - *Präsentation der neuen Unternehmensstrategie in Form von Präsentationen an den Standorten X., Y. und Z.*
- *Interims-Management als Vorstand der A. AG*

Der Schwerpunkt für die Durchführung obiger Tätigkeiten erfolgte im Zuge des Auftrages primär in Deutschland an den Standorten X. und Y..

3 A Erstellung einer Zielstruktur für die neue Gesellschaft (B. AG) ab 2007 und Umsetzung mit einem externen Anwaltsbüro als zentraler Ansprechpartner

Ergebnis:

- *Schließung der BS. GmbH (N.)*
- *Umwandlung A. GmbH in B. AG*
- *Gründung der B. GmbH in P. "*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. September 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, eine in der Tätigkeit des Bw. allfällig enthaltene rechtliche Beratung sei in den gesamten Beratungsleistungen offensichtlich lediglich in einem geringfügigen und damit vernachlässigbaren Ausmaß enthalten, sodass jedenfalls nahezu ausschließlich von solchen Tätigkeiten im Rahmen der Beratung auszugehen sei, welche unter die kaufmännische Beratung zu subsumieren seien. Damit sei nur der (niedrigere) Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 von 6% anzuwenden.

In seinem dagegen eingebrachten Vorlageantrag 10. Oktober 2011 merkte der steuerliche Vertreter des Bw. an, auf Seite 2 der zitierten Berufung seien in acht Punkten Tätigkeiten des Steuerpflichtigen aufgelistet, die über eine kaufmännische Beratung weit hinausgingen. Das Betriebsausgabenpauschale von 6% betreffe nur Tätigkeiten, die nicht über die reine Beratung hinausgingen. Einheitliche Tätigkeiten seien nicht aufzuteilen. Gemäß UFS vom 24.11.2006, RV/1485-W/05 werde auch nicht jegliche Beratung, die in eine kaufmännische Entscheidung des Beratenen einfließe, durch dieses Einfließen zu einer kaufmännischen Beratung. Damit würde nämlich auf den Blickwinkel des Beratenen und nicht auf den des Beraters abgestellt werden.

In der BVE werde zwar die Liste der tatsächlich ausgeführten Tätigkeiten erwähnt, im Folgenden jedoch nicht darauf eingegangen. Es werde lediglich zugestanden, dass der Bw. auch, zumindest teilweise, eine rechtliche Beratung durchgeführt habe. Diese Tatsache werde dann aber wieder als unbeachtlich angesehen, da die rechtliche Beratung nach Ansicht der Behörde so geringfügig wäre, dass sie in der kaufmännischen Beratung aufgehe. Warum die Behörde aber bei der Tätigkeit des Bw. nach wie vor von einer kaufmännischen Beratung im engeren Sinn ausgehe und die detaillierte Aufzählung des Pflichtigen über seine operativen Tätigkeiten negiere, bleibe im Dunkeln. Gemäß § 115 BAO seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant seien, von Amts wegen zu ermitteln. Zu erforschen sei die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht lägen erst dort, wo die Sachverhaltsermittlung unmöglich

oder unzumutbar sei. Den Sachverhalt habe der Bw. im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht umfassend dargelegt, die Behörde sei jedoch auf seine Ausführungen nicht eingegangen. Die steuerliche Vertretung des Bw. sei daher unverändert der Meinung, dass dem Bw. für seine Tätigkeiten im Jahr 2006 das 12%ige Betriebsausgabenpauschale zustehe und ersuche, dies im Einkommensteuerbescheid 2006 zu berücksichtigen.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 erging am 7. Oktober 2011 und wurde auch in diesem Bescheid das Betriebsausgabenpauschale mit 6% berücksichtigt. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber dem Antrag verweist das Finanzamt auf die vorjährige Begründung.

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2011 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 ein. Der Bescheid werde im Punkt Einkünfte aus Gewerbebetrieb angefochten, da bei der Ermittlung der Einkünfte lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% angesetzt worden sei. Zur Begründung wird auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und die Ausführungen im Vorlageantrag verwiesen. Es wird beantragt, bei der Ermittlung der Einkünfte für die oben angeführte Tätigkeit das 12%-ige Betriebsausgabenpauschale in Ansatz zu bringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Tätigkeit des Bw. unter kaufmännische Beratung iSd § 17 Abs. 1 Teilstrich 1 EStG 1988 einzuordnen ist oder über eine kaufmännische Beratung hinausgeht und damit § 17 Abs. 1 Teilstrich 2 EStG 1988 zur Anwendung gelangt.

§ 17 Abs. 1 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(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 ... 6%, höchstens jedoch 13.200 €,
- sonst 12%, höchstens jedoch 13.200 €,
der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung.“

Nach der Judikatur ist unter „Beratung“ allgemein die Erteilung von fachlichen Ratschlägen zu verstehen (VwGH 10.11.1970, 115/69), deren Ziel das zur Verfügungstellen von Entscheidungshilfen ist (vgl. VwGH 19.10.1981, 3057/79).

Zur kaufmännischen Beratung zählt insbesondere die Unternehmensberatung, die Marktforschung oder die Rationalisierungsberatung; das bloße Einfließen der

Beratungsleistung in die wirtschaftliche Dispositionen vermittelt nicht notwendigerweise eine kaufmännische Beratung (vgl. UFS 24.11.2006, RV/1485-W/05 zu einer vergaberechtlichen Beratung). Die Beratung im Zusammenhang mit dem Einkauf von Waren bzw die Entgegennahme von Bestellungen von Bestellungen fallen nicht unter die kaufmännische Beratung (EStR 2000 Rz 7937), ebenso nicht die Tätigkeit als Stundenbuchhalterin (siehe Doralt, EStG¹², § 17 Tz 9 mit Hinweis auf UFS 21.4.2004, RV/0658-L/02).

Zur technischen Beratung gehören alle beratenden Tätigkeiten von Technikern; sie steht häufig in Zusammenhang mit Lizenzvergaben oder der Überlassung von gewerblichem Know-how. Ist die Beratung bloß eine untergeordnete Nebentätigkeit, hat keine Aufteilung des Entgelts zu erfolgen (zB Beratung in Verbindung mit einem Handels- oder Servicegeschäft, einer Montage oder Reparatur); (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Tz 8.6 und EStR 2000 Rz 7938).

Nur die Beratung fällt unter das Betriebsausgabenpauschale von 6%; zur Beratung gehören insbesondere reine Konsulententätigkeiten. Offen ist, inwieweit die einzelnen Begriffe, angefangen von der „Beratung“ bis zur „kaufmännischen“ oder „technischen“ Beratung, hinreichend bestimmt sind (siehe Doralt, EStG¹², § 17 Tz 11).

Nach der Verwaltungspraxis sind einheitliche Tätigkeiten nicht aufzuteilen. Umsätze aus Tätigkeiten, die einem gemeinsamen Berufsbild entsprechen, sind nicht aufzuteilen (vgl. Doralt, EStG¹², § 17 Tz 7 und EStR 2000 Rz 4114). Daher unterliegt der Steuerberater auch mit seiner kaufmännischen Beratung (zB Unternehmensberatung) dem Durchschnittssatz von 12% (siehe Doralt, EStG¹², § 17 Tz 7).

Die im vorgelegten Beratungsvertrag und in den gelegten Rechnungen erwähnte rechtliche Beratung, sowie die in der Protokollierung der Tätigkeit hinsichtlich der Durchführung der Due Dilligence angeführte rechtliche Beurteilung, ändern nichts daran, dass die Tätigkeit des Bw. bei Würdigung des Inhaltes des Beratungsvertrages und auch der Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Durchführung der Due-Dilligence in der Unternehmensberatung besteht.

Aus der Entscheidung des UFS vom 24.11.2006, RV/1485-W/05, wonach eine rechtliche Beratung hinsichtlich des Vergaberechtes keine kaufmännische Tätigkeit darstellt, kann für die Einordnung der gegenständlich zu beurteilende Tätigkeit eines Unternehmensberaters nichts gewonnen werden, da gegenständlich ein anderer Sachverhalt vorliegt.

Die Begriffe „kaufmännische und technische Beratung“ laut § 17 Abs. 1 und § 98 Z 3 EStG 1988 sind nicht ohne Grund deckungsgleich. Ebenso, wie man gemäß § 98 leg. cit solche

gewerblichen Einkünfte ohne Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterwerfen wollte, weil reine Beratungstätigkeiten oft ohne entsprechende Betriebsstätte vor Ort ausgeübt werden können, wollte man offensichtlich reine Beratungstätigkeiten, die meist ohne viele technische Hilfsmittel und Raumaufwand zu bewerkstelligen sind, mangels erfahrungsgemäß entsprechendem tatsächlichem Aufwand dem niedrigen Betriebsausgabenpauschale unterwerfen (siehe UFS 21.4.2004, RV/0658-L/02).

Zum Berufungsvorbringen, wonach „auch Büro- und IT-Ressourcen zu nutzen waren“, ist im Hinblick auf das eben Ausgeführte festzuhalten, dass ein Teil der Tätigkeiten ausschließlich am und ein anderer Teil primär vor Ort an den Standorten der angeführten Unternehmen in Deutschland entfaltet wurden (siehe dazu die oben wiedergegebene Protokollierung der Tätigkeiten).

Sofern der Bw. auf eine umfangreiche Reisetätigkeit verweist, wird dem die vertragliche vereinbarte Abgeltung der Reiseaufwendungen durch den Auftraggeber entgegengehalten (siehe Beratungsvereinbarung § 4 Punkt 2.).

Wenn der Bw. ausführt, die durchgeführten operativen Tätigkeiten stünden einer Einordnung seiner Tätigkeit unter kaufmännische Beratung entgegen, ist zu erwidern, dass auch die als Beispiele für die Ausübung einer kaufmännischen Tätigkeit in der Literatur und den Richtlinien angeführten Marktforscher, Rationalisierungsfachleute und Betriebsberater operative Tätigkeiten ausführen. Die Ausführung von operativen kaufmännischen Tätigkeiten steht daher der Annahme des Vorliegens einer kaufmännischen Beratung nicht entgegen. Weiters ist darauf zu verweisen, dass eine Beratung ohne Erhebung der beim Auftraggeber vorliegenden Umstände (Voraussetzungen der Beratung) nur eingeschränkt denkbar ist.

Die in der Literatur geäußerte Ansicht, wonach bei einer sogenannten „reinen“ Beratungstätigkeit idR weniger Betriebsausgaben anfallen als bei einer Beratungstätigkeit mit Voruntersuchungen und Vorarbeiten mag zutreffen, rechtfertigt aber noch nicht hinreichend die Anwendungen des Durchschnittssatzes von 12% für Beratungstätigkeiten, welche Voruntersuchungen und Vorarbeiten beinhalten. Dass die von der Pauschalierung umfassten Betriebsausgaben für eine Voruntersuchungen und Vorarbeiten beinhaltende kaufmännische Beratung 6% des Umsatzes übersteigen, ist nicht notorisch, dies trifft insbesondere dann nicht zu, wenn die Tätigkeiten im Wesentlichen am Ort und im Unternehmen des Auftraggebers sowie vor allem mit Betriebsmitteln desselben durchgeführt werden.

Die Tätigkeit des Bw. besteht unter Heranziehung sämtlicher vorgelegter Unterlagen in einer kaufmännischen Beratung. Damit können streitgegenständlich die Betriebsausgaben nur mit einem Durchschnittssatz von 6% ermittelt werden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Februar 2012