



GZ. RV/0160-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 am 11. Mai 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Zwach-Steuerberatungs KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Leibnitz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge gegeben*.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1997 mit ATS 165.818,-- (= € 12.050,46), für das Jahr 1998 mit ATS 51.001,-- (= € 3.706,39) und für das Jahr 1999 mit ATS 116.424,-- (= € 8.460,86) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Ermittlung 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 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche in den Streitjahren gemäß der - auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassenen - Verordnung BGBl. II 1997/430 des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (in der Folge: VO BGBl. II 1997/430) ermittelt wurden. Auf Grund eines maßgeblichen Einheitswertes von ATS 1.861.000,- hat der Bw. seinen Gewinn unter Anwendung der §§ 8ff. der vorzitierten VO im Wege der sog. Teilpauschalierung ermittelt.

Strittig ist im nun zum Einen, ob diverse an den Bw. geleistete (in der Berufung als "AMA-Vergütungen" bezeichnete) Zuwendungen von öffentlicher Seite bei der von ihm beanspruchten Teilpauschalierung iSd. Bestimmungen der angeführten VO BGBl. II 1997/430 als Einnahmen anzusetzen sind, bzw. zum Anderen die Frage der Berücksichtigung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG.

In den Einkommensteuererklärungen der streitgegenständlichen Jahre hat der Bw. jeweils den Abzug von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben iSd. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG begehrt. Dies wurde ihm vom Finanzamt mit der Begründung verwehrt, dass diese Kosten gemäß § 18 Abs. 1 erster Satz EStG nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig seien, als es sich dabei nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handle. Der Charakter als Betriebsausgabe gehe einer Ausgabe jedoch auch dann nicht verloren, wenn diese im Rahmen einer pauschalierten Gewinnermittlung durch die Pauschalierung abgegolten wird. Im vorliegenden Fall seien die Steuerberatungskosten bereits durch die in Anspruch genommene Pauschalierung erfasst bzw. abgegolten, weshalb der begehrte gesonderte Ansatz als Sonderausgabe zufolge des Einleitungssatzes des § 18 EStG nicht zulässig sei.

Des Weiteren hat der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin im Zuge der anlässlich einer durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung am 19. Juni 2001 abgehaltenen Schlussbesprechung erstmals beantragt, die in den Streitjahren 1997 bis 1999 erklärungs- gemäß *"besteuerten Einnahmen bzw. Vergütungen der AMA Austria als steuerfreie Einnahmen zu behandeln, da sie durch die Pauschalierung abgegolten"* seien.

Diese AMA-Vergütungen wurden vom Bw. in den Abgabenerklärungen der Jahre 1997 bis 1999 mit folgenden Beträgen angesetzt:

	1997	1998	1999
<i>Vergütungen Agrarmarkt Austria</i>	685.852,43	395.673,09	391.424,02
<i>abzüglich der darauf entfallenden</i>			
<i>Betriebsausgabenpauschale von 70%</i>	480.096,70	276.971,16	273.996,81
<i>Nettoansatz sohin</i>	205.755,73	118.701,93	117.427,21

Dem Antrag des Bw. auf steuerfreie Behandlung dieser Zahlungen wurde vom Finanzamt in den berufungsgegenständlichen – hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen - Bescheiden nicht stattgegeben. Als Begründung wurde angeführt, dass bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über ATS 900.000,- der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln sei, wobei die Betriebsausgaben für den Bereich der Landwirtschaft mit einem Durchschnittssatz von 70% pauschal angesetzt werden könnten.

In der Berufung wird der Auffassung des Finanzamtes im Wesentlichen entgegen gehalten, dass gemäß § 1 Abs. 4 der VO BGBl. II 1997/430 nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal zu berücksichtigen seien, die auch von

Art. 25 der EWG-Richtlinie vom 13. Juni 1977 erfasst sind. In den Anhängen A und B zu dieser Richtlinie sei jedoch nichts über die Besteuerung von Förderungen bzw. Zuschüssen zu finden. Trotz Anwendung von Durchschnittssätzen hinsichtlich der Ausgabenermittlung liege stets eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. In den diversen Pauschalierungsverordnungen sei jeweils genau geregelt, welche Einnahmen bzw. Ausgaben laut Beleg und welche pauschaliert angesetzt werden können. Hinsichtlich der Einkunftsermittlung gemäß § 21 Abs. 1 EStG iVm. der Anwendung der VO BGBl. II 1997/430 hätten erst die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 4140 bis 4250) Klarheit geschaffen. Diesen zufolge unterliege keine der erhaltenen Vergütungen einer Steuerpflicht, denn 1.) seien nur regelmäßig im Betrieb anfallende Rechtsgeschäfte und Vorgänge, welche auch von Art. 25 der (bereits angeführten) EWG-Richtlinie erfasst sind, wie etwa Vergütungen für landwirtschaftliche Produkte und Dienstleistungen zu berücksichtigen (Rz 4172), 2.) blieben Entschädigungen für Bodenwertminderungen bzw. für guten Bodenzustand steuerfrei (Rz 4174), und 3.) seien durch die Pauschalierung beispielsweise Ausgleichszahlungen und Prämien zu laufenden Betriebseinnahmen oder Ausgaben, jährliche Ausgleichszahlungen, Prämien für Flächenstilllegungen, Mutterschaftprämien und Alpungsprämien erfasst und daher nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen. In Punkt 11.3.4.2 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 seien die nicht von der Pauschalierung erfassten Einnahmen aufgezählt und näher erläutert. Der Bw. habe jedoch keine dieser (von der Pauschalierung nicht erfassten) Einnahmen erzielt, sondern nur Vergütungen entsprechend der Rz 4174 und 4175 erhalten. Sollten die Rz 4171 bis 4193 (Punkt 11.3.4 – Abgrenzungsfragen zur Pauschalierung) nach Ansicht des Gesetzgebers nur für die "Vollpauschalierten" Geltung haben, so hätte er zB unter Rz 4184 nicht zwischen der Vorgangsweise bei "Vollpauschalierten" und "Teilpauschalierten" spezifiziert. Da im Berufungsfall eine Teilpauschalierung vorliege, seien die Bestimmungen der Rz 4172 bis 4183 anzuwenden und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um die für die erhaltenen AMA-Vergütungen angesetzten Beträge zu kürzen.

Bei den fraglichen AMA-Vergütungen handelt es sich laut den der Berufung beigelegten Unterlagen (Bescheide der AMA) im Wesentlichen um:

- Mutterschaftprämien (EU-Prämie für Schafffleischerzeuger);
- (EU-)Preisausgleichszahlungen bzw. degressive Ausgleichszahlungen für Erzeuger landwirtschaftlicher Kulturpflanzen,
- Maßnahmenförderungen auf Grund des ÖPUL (Österreichisches Agrar-Umweltprogramm) zur Abgeltung von Produktionsrückgängen und Mehrkosten, die durch die auf Grund der Teilnahme am ÖPUL gewählten Maßnahmen entstehen,

-- Bergbauernzuschüsse (Ausgleichszulage für Benachteiligte Gebiete und Nationale Beihilfe).

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt insbesondere damit begründet, dass sämtliche AMA-Entschädigungen für Anbauverzichte, sohin für durch den EU-Beitritt bedingte Einnahmenausfälle bzw. Preisminderungen für landwirtschaftliche Produkte ausbezahlt würden, weshalb die Steuerfreiheit von Entschädigungen für Bodenwertminderungen bzw. guten Bodenzustand hier nicht zum Tragen kommen könne. Die in Rz 4175 der EStR 2000 angeführten Einnahmen seien mit der Vollpauschalierung abgegolten. Da im Berufungsfall jedoch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Ausgabenpauschalierung vorliege, könne die Regelung in Rz 4175 hier nicht zur Anwendung gelangen, weil eben keine pauschale Gewinnermittlung – wie etwa nach Durchschnittssätzen vom Einheitswert bei Einheitswerten unter ATS 900.000,- - erfolge.

Im Vorlageantrag wird ergänzend nochmals vorgebracht, dass § 1 Abs. 4 der VO BGBl. II 1997/430 für alle in der Verordnung geregelten Gewinnermittlungsarten maßgebend sei. Diese Bestimmung lege ohne Unterscheidung der Begriffe "Pauschalierung", "Vollpauschalierung" und "Teilpauschalierung" fest, dass von der Verordnung nur die regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt würden, die auch von Art. 25 der Richtlinie Nr. 77/388/EWG vom 13. Juni 1977 erfasst sind. In der Verordnung finde sich weder der Begriff der "Vollpauschalierung" noch jener der "Teilpauschalierung". In Rz 4175 der EStR 2000 werde lediglich der Begriff "Pauschalierung" verwendet und angeführt, welche Einnahmen (beispielsweise) davon erfasst und daher nicht gesondert anzusetzen seien. Es werde jedoch keine Unterscheidung zwischen der Voll- und der Teilpauschalierung getroffen, weshalb die Rz 4175 auch für die Teilpauschalierung anzuwenden sei.

Mit ergänzender Eingabe vom 9. Jänner 2003 hat der Bw. beantragt, seine Steuerberaterkosten iHv. ATS 11.616,- (1997), ATS 8.904,- (1998) sowie ATS 12.472,- (1999) als Sonderausgaben iSd. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG zu berücksichtigen. Der nunmehrigen Rechtsprechung zufolge seien Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG nicht dem Bereich der mit den Pauschalsätzen abgegoltenen Betriebsausgaben zuzurechnen.

Über Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der Bw. die entsprechenden Honorarnoten seiner steuerlichen Vertretung vorgelegt. Die geltend gemachten – in den Streitjahren bezahlten - Kosten umfassen demnach folgende Leistungen:

<i>Honorarnote vom</i>	<i>Leistung</i>	<i>Bruttoentgelt</i>
23. Dezember 1996:	Abschluss 1995	7.800,--

	<i>Beratung</i>	720,--
30. April 1997:	<i>Beratungskosten vom 7. März 1997</i>	3.096,--
27. Jänner 1998:	<i>Abschluss 1996 (zzgl. Mahnspesen)</i>	8.904,--
28. Jänner 1999:	<i>Einnahmen- und Ausgabenrechnung 1997</i>	9.012,--
13. Juli 1999:	<i>Einnahmen- und Ausgabenrechnung 1998</i>	9.360,--
	<i>Beratung</i>	336,--

In der vom Bw. beantragten, am 11. Mai 2004 durchgeführten Berufungsverhandlung wurde von Seiten des Bw. ergänzend dargelegt, dass sich die in den Honorarnoten als "Beratungskosten" in Rechnung gestellten Aufwendungen ausschließlich auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bezogen hätten.

Der Senat hat erwogen:

1. Zur Frage des Ansatzes der "AMA-Vergütungen":

Der Bw. stützt sein Vorbringen im Zusammenhang mit den AMA-Vergütungen und sein daraus abgeleitetes Begehren vor allem auf die einschlägigen Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000.

In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es sich bei den EStR 2000 mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine allgemein verbindliche Rechtsquelle handelt (vgl. zB VwGH vom 20. September 1995, 95/13/0011). Die EStR 2000 stellen lediglich einen Auslegungsbehelf zum EStG 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien jedoch nicht abgeleitet werden.

Mit seinem oben dargelegten Vorbringen begehrt der Bw. im Ergebnis die steuerfreie Behandlung der angeführten "AMA-Vergütungen", welche jedoch im Gesetz keine Deckung findet. Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Gemäß § 1 Abs. 1 der für die Streitjahre anwendbaren Verordnung des BMF BGBl.

II 1997/430 kann der Gewinn land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, deren Inhaber hinsichtlich dieser Betriebe weder zur Buchführung verpflichtet sind noch freiwillig Bücher führen, nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist zu unterscheiden, ob der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ATS 900.000,- überschreitet oder nicht.

Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung kann der Gewinn bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis ATS 900.000,- mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert ermittelt werden (sog. Vollpauschalierung).

Bei einem Einheitswert von mehr als ATS 900.000,- hingegen ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 1 der Verordnung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Die Betriebsausgaben sind nach Abs. 2 der genannten Bestimmung, soweit sie nicht in den §§ 9 bis 11 (welche hier nicht von Relevanz sind) abweichend geregelt sind, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass der Bw. zulässigerweise von dieser zuletzt beschriebenen "Teilpauschalierung" Gebrauch machen konnte.

In § 1 Abs. 4 normiert die Verordnung jene Vorgänge, welche durch sie erfasst sind. Die zitierte Bestimmung hat folgenden Wortlaut:

"Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Art. 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, Abl. Nr. L 145 in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind."

Nun ist zwar der Ansicht des Bw., diese Bestimmung gelte für beide Formen der in der VO BGBl. II 1997/430 vorgesehenen Pauschalierung, grundsätzlich beizutreten, doch ist damit für seinen Standpunkt aus folgenden Gründen nichts gewonnen:

Entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung sind nämlich die an den Bw. vorwiegend aus EU-Mitteln gewährten Vergütungen, Prämien bzw. Ausgleichszahlungen sehr wohl den regelmäßig in der Land- und Forstwirtschaft anfallenden Geschäftsvorfällen zuzuordnen, anderenfalls sie als außerordentliche Betriebsvorfälle zu behandeln und gesondert – d. h. neben den pauschal erfassten Vorgängen unter Ansatz der tatsächlichen Einnahmen und allfälliger damit zusammenhängender Ausgaben - zu versteuern wären (vgl. dazu auch zB *Schögl* in RdW 1995, 485).

In den Anhängen A und B der Richtlinie vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, werden die Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung (Anhang A), wie zB Ackerbau, Obstbau, Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit Bodenbewirtschaftung etc., sowie die landwirtschaftlichen Dienstleistungen (Anhang B), wie etwa Anbauarbeit, Ernte, Säen und Pflanzen, Hüten, Zucht und Mast von Vieh etc., aufgezählt. Die von der Pauschalierungsverordnung erfassten Rechtsgeschäfte und Vorgänge müssen daher entweder mit landwirtschaftlicher Erzeugung

oder mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen in Zusammenhang stehen (*Doralt*, EStG 4. Auflage, Tz 136).

Es kann nun kein Zweifel daran bestehen, dass die berufungsgegenständlichen Vergütungen dem Bw. auf Grund der von ihm ausgeübten Tätigkeit im Bereich der landwirtschaftlichen Erzeugung bzw. auf Grund der von ihm erbrachten landwirtschaftlichen Dienstleistungen ausbezahlt worden sind. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus den mit der Berufung vorgelegten AMA-Bescheiden. Damit fallen diese öffentlichen Zuwendungen aber jedenfalls in den Anwendungsbereich der VO BGBl. II 1997/430.

Würden die in Frage stehenden Vergütungen dem Berufungsbegehren folgend von der VO BGBl. II 1997/430 tatsächlich nicht erfasst sein, so wären diese – wie bereits oa. - außerhalb der Pauschalierung in tatsächlicher Höhe unter gleichzeitigem Abzug der ihnen im konkreten Geschäftsfall tatsächlich gegenüberstehenden Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen.

Wie vom Bw. – grundsätzlich zutreffend - ausgeführt ist der Gewinn im Rahmen der von ihm beanspruchten Teilpauschalierung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (so der ausdrückliche Wortlaut des § 8 Abs. 1 der Verordnung). Die Betriebs**ausgaben** können bei dieser pauschalen Gewinnermittlung mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen angesetzt werden (§ 8 Abs. 2). Hinsichtlich der Betriebse**innahmen** wird diesbezüglich in der Verordnung jedoch keine spezielle Regelung getroffen. Diese sind daher – wie bei jeder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – grundsätzlich in ihrer tatsächlichen Höhe zu erfassen (s. auch *Doralt*, aaO, Tz 191).

Als Betriebseinnahmen gelten nach den allgemeinen Grundsätzen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind; dazu gehören auch Subventionen aus öffentlichen Mitteln für den Betrieb (siehe zB. *Doralt – Ruppe*, Steuerrecht I, 7. Auflage, 126; *Doralt*, aaO, § 4 Tz 221, sowie Tz 227, mwN). Nichts anderes gilt für die hier in Frage stehenden, primär aus EU-Mitteln gewährten Förderungen: Prämien, Ausgleichszahlungen und Beihilfen stellen grundsätzlich steuerpflichtige Betriebseinnahmen dar.

Die land- und forstwirtschaftliche Teilpauschalierung iSd. VO BGBl. II 1997/430 ist durch eine Pauschalierung der **Ausgabenseite** gekennzeichnet. Bestimmte Betriebse**innahmen** könnten daher nur dann gänzlich außer Ansatz gelassen werden, wenn deren Steuerfreiheit von Gesetzes wegen vorgesehen wäre. Eine allgemeine gesetzliche Befreiung für Förderungen, Ausgleichszahlungen oä. besteht jedoch nicht.

Es bestehen zwar vereinzelt Regelungen, wonach bestimmte Zuwendungen von öffentlicher Seite steuerfrei sind (wie insbesondere jene des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG, welche hier allerdings nicht zum Tragen kommen kann, da sie Zuwendungen zum Zwecke der Anschaffung,

Herstellung oder Instandsetzung von Anlagegütern betrifft). Gerade diese gesetzlichen Regelungen machen jedoch deutlich, dass eine generelle Steuerfreiheit von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln nicht gegeben ist.

Aber auch eine spezielle Befreiungsbestimmung für die berufsgegenständlichen AMA-Zahlungen - eine solche wird im Übrigen seitens des Bw. auch nicht releviert - ist im EStG nicht enthalten.

Die Steuerpflicht der strittigen Prämien ergibt sich überdies bereits daraus, dass auch jene Einnahmen, deren (primär durch den EU-Beitritt Österreichs bedingter) Entfall mit den AMA-Vergütungen ausgeglichen werden soll, als steuerpflichtige Betriebseinnahmen anzusehen und zu versteuern gewesen wären.

Die vom Bw. ins Treffen geführte Steuerfreiheit von Entschädigungen für Bodenwertminderungen bzw. Grundablösen beruht auf der Bestimmung des § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 (jeweils) letzter Satz EStG. Dort ist normiert, dass Wertänderungen von zum Anlagevermögen gehörigen Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 leg. cit. grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind. Eine generelle Steuerbefreiung für die berufsgegenständlichen Ausgleichszahlungen bzw. Förderungen, welche ausschließlich für die eingangs dargelegten Zwecke, nicht aber auf Grund von Wertänderungen von Grund und Boden an den Bw. geflossen sind, lässt sich damit jedoch nicht begründen.

Eingangs wurde bereits auf die mangelnde allgemeine Verbindlichkeit der vom Bw. primär zur Begründung seines Rechtsmittels herangezogenen EStR 2000 verwiesen. Völlig unabhängig davon sei angemerkt, dass der Bw. nach ha. Ansicht überdies aus den von ihm zitierten Textstellen dieser Richtlinien die falschen Schlüsse zieht. Zwar mögen die in der Berufung zitierten Randziffern der EStR ihrem Wortlaut zufolge tatsächlich – wie das Finanzamt vermeint – bloß auf die Vollpauschalierung ausgerichtet sein. Denn es ist denkunmöglich, dass bei einer (lediglich) **ausgabenseitigen** Teilpauschalierung **Einnahmen** pauschal abgegolten bzw. erfasst werden sollen. Inhaltlich können die bezüglichen Ausführungen (*"Durch die Pauschalierung sind erfasst ..."*) jedoch nur so verstanden werden, dass den dort genannten Einnahmen im Falle der Inanspruchnahme der Teilpauschalierung entsprechend der in § 8 Abs. 2 der VO BGBl. II 1997/430 geregelten Vorgangsweise eben pauschalierte Betriebsausgaben im Ausmaß von 70% dieser Einnahmen gegenübergestellt werden können. Anderenfalls wären diese Einnahmen – zusätzlich zu den pauschal ermittelten Einkünften - in voller Höhe unter Abzug allenfalls damit zusammenhängender Betriebsausgaben zu erfassen.

Schließlich sei darauf hingewiesen, dass der in der Schlussbesprechung am 19. Juni 2001 gestellte Antrag des Bw., die fraglichen AMA-Vergütungen *"als steuerfreie Einnahmen zu behandeln, da sie durch die Pauschalierung abgegolten"* seien, einen Widerspruch in sich birgt: Wollte man gesetzlich steuerbefreite Einnahmen im Wege einer Pauschalierung erfassen bzw. abgelten, so würde dies im Ergebnis de facto eine steuerpflichtige Behandlung derselben bedeuten.

Aus den dargelegten Gründen war daher die Berufung in diesem Punkte abzuweisen.

2. Zur Frage der Berücksichtigung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben:

Im Berufungsfall ist des Weiteren der Abzug von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG strittig.

Nach der vorzitierten Bestimmung sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Der VwGH hat zB zuletzt in seinem - in der Berufung herangezogenen - Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0145, 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. Der VwGH hat 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).

Auf Grund der dargelegten Rechtsprechung sind die in Frage stehenden Steuerberatungskosten, welche - dem Inhalt der bezüglichen Honorarnoten bzw. den Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung zufolge - dem Zwecke der Ermittlung und dem Abschluss der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gedient haben, nicht den mit dem Pauschalsatz abgegoltenen Betriebsausgaben zuzurechnen, und können daher bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens entgegen der Auffassung des Finanzamtes als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Der Berufung war daher in diesem Punkte Folge zu geben, die geltend gemachten Aufwendungen waren bei Ermittlung der Einkommensteuer in nachgewiesener Höhe als Sonderausgaben in Ansatz zu bringen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 11. Mai 2004