

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Edeltraud Müller-Kogler als fachkundige Laienrichterin, im Beschwerdeverfahren betreffend die Beschwerde des Ing. J***** S*****, *****Adresse*****, vertreten durch F. Hansi Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1210 Wien, Donaufelderstraße 2/1/38 vom 8. 8. 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, 2230 Gänserndorf, Rathausplatz 9, vom 1. 7. 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013, alle zur Steuernummer 18 590/7*****, nach der am 23. 5. 2018 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Fachoberinspektorin Gerda Gülüzar Ruzsicska und in Anwesenheit von Mag. Franz Hansi für die steuerliche Vertretung sowie von Fachvorständin Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der angefochtenen Bescheide bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorlage

Mit Bericht vom 14. 2. 2017 legte das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die im Spruch angeführte Beschwerde des Beschwerdeführers (Bf) Ing. J***** S***** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt:

In den Jahren 2011 – 2013 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 8 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (Teilpauschalierung) ermittelt. Hinsichtlich Umsatzsteuer war auf die Anwendung des § 22 UStG

*(Umsatzsteuerpauschalierung beim land- und forstwirtschaftlichen Betrieb)
verzichtet worden und wurde eine Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuergesetzes vorgenommen. Ermittlungen im Rahmen einer Betriebsprüfung haben ergeben, dass in den Jahren 2011 – 2013 jeweils Vorsteuerüberhänge zu verzeichnen waren. Da diese Gutschriften im Zuge der Veranlagung nicht den Einkünften zugerechnet worden waren, wurde dies durch die Betriebsprüfung nachgeholt.*

Beweismittel:

*Siehe vorgelegte (gescannte) Aktenstücke des verfahrensgegenständlichen Beschwerdeaktes Ing. J***** S***** (UID ATU656*****).*

Stellungnahme:

*Die Abgabenbehörde beantragt die Beschwerde aus folgenden Gründen abzuweisen, wobei auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung verwiesen wird:
Die LuF-Teilpauschalierung ist nach der herrschenden Lehre und auch nach der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nach der Bruttomethode ausgestaltet. In logischer Konsequenz müssen daher Umsatzsteuer-Gutschriften als Einnahmen erfasst werden. Den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes, dass das Prinzip der Neutralität der MwSt gewahrt werden müsse, ist zwar zuzustimmen, doch ist anzumerken, dass im vorliegenden Fall keine umsatzsteuerlichen Anknüpfungspunkte, die das Prinzip der Neutralität der MwSt verletzen könnten, zu erkennen sind. Die Umsatzsteuer darf nur als durchlaufender Posten behandelt werden, wenn sie erfolgsneutral ist. In dem Moment aber, in dem die Umsatzsteuer in eine Einkommensteuer – Pauschalierung einbezogen und die Bezahlung der Umsatzsteuer nicht durch die tatsächlich erfolgte Aufwendung, sondern durch das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 70% abgegolten wird, kann zwangsläufig keine Umsatzsteuer-Neutralität in der Einkommensteuer bestehen, da ein Teil der bezahlten und an das Finanzamt abgeführten Umsatzsteuer immer der Einkommensteuer zu unterwerfen ist (nämlich mit 30%).*

Wenn sich der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag in seiner Argumentation darauf stützt, dass sowohl bei Berechnung nach der Brutto- als auch nach der Nettomethode im Endeffekt das gleiche Ergebnis rauskommen müsse, so ist dem entgegenzusetzen, dass dies nur bei einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Fall sein kann, nicht aber, wenn hinsichtlich der Betriebsausgaben eine Pauschalierung vorgenommen wird.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass in einer ähnlich gelagerten Causa Amtsrevision Zl. Ro 2015/13/0003 beim VwGH gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Oktober 2014 (RV/7100049/2012) anhängig ist.

Folgender Finanzamtsakt wurde elektronisch vorgelegt:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Beschwerde

1 Beschwerde 08.08.2016

Bescheide

2 Einkommensteuer (Jahr: 2013) 01.07.2016

3 Einkommensteuer (Jahr: 2012) 01.07.2016

4 Einkommensteuer (Jahr: 2011) 01.07.2016

Beschwerdevorentscheidung

5 Beschwerde vorentscheidung Bescheidbegründung 05.01.2017

6 Beschwerde vorentscheidung zu Einkommensteuerbescheid 2011 05.01.2017

7 Beschwerde vorentscheidung zu Einkommensteuerbescheid 2012 05.01.2017

8 Beschwerde vorentscheidung zu Einkommensteuerbescheid 2013 05.01.2017

9 Beschwerde vorentscheidung Rückscheine 10.01.2017

Vorlageantrag

10 Vorlageantrag 20.01.2017

Vorgelegte Aktenteile

Zur Bescheidbeschwerde

11 Zurückweisung der Bescheidbeschwerde mit Rückschein

12 Bescheidbeschwerde bzgl Zurückweisungsbescheid

13 Aufhebungsbescheid bzgl Zurückweisungsbescheid 19.09.2016

14 Beschwerde vorentscheidung bzgl Zurückweisungsbescheid 05.01.2017

Zur Einkommensteuererklärung 2011

15 Beilage zur ESt-Erklärung 2011 03.01.2013

16 Unterlagen zur Einkommensteuererklärung 2011 04.01.2013

Zur Einkommensteuererklärung 2012

17 Beilage zur ESt-Erklärung 2012 06.09.2013

18 berichtigte Beilage zur ESt-Erklärung 2012 11.04.2016

Zur Einkommensteuererklärung 2013

19 Beilage zur ESt-Erklärung 2013 17.12.2014

Zur Prüfung

20 Niederschrift über die Schlussbesprechung 2011 24.05.2011

21 Deckblatt Arbeitsbogen 29.03.2016

22 Prüfungsauftrag 29.03.2016

23 Prüfungsvorbereitung 29.03.2016

24 aktuelle Fallinfo 29.03.2016

25 an- und abgemeldete KFZ 29.03.2016

26 Besprechungsunterlagen (zu klärende Punkte) 11.04.2016

27 Niederschrift über die Schlussbesprechung und Stellungnahme 18.05.2016

Sonstiges

28 Vollmacht 19.01.1985

29 Konvolut an Einheitswertmitteilungen 29.10.1986

30 Umsatzsteuer Verzichtserklärung 21.04.2010

31 Konvolut ZMR-Auszüge 15.01.2013

32 Kontrollmitteilungen Verkauf 28.02.2014

33 AIS - Kontoauszug

Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 1. 7. 2016 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 3.701,00 € festgesetzt, wobei der Ermittlung der Einkommensteuer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 38.173,44 €, Sonderausgaben i. H. v. 246,00 €, außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehalts von 3.013,08 € i. H. v. 17.136,07 € sowie Kinderfreibeträge für nicht haushaltszugehörige Kinder i. H. v. 264,00 € zugrunde gelegt wurden. Begründend wurde auf den Bericht über die Außenprüfung vom 18. 5. 2016 verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 1. 7. 2016 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit 766,00 € festgesetzt, wobei der Ermittlung der Einkommensteuer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 16.008,91 €, Sonderausgaben i. H. v. 246,00 € sowie Kinderfreibeträge für nicht haushaltszugehörige Kinder i. H. v. 264,00 € zugrunde gelegt wurden. Begründend wurde auf den Bericht über die Außenprüfung vom 18. 5. 2016 verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 1. 7. 2016 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit 14.377,00 € festgesetzt, wobei der Ermittlung der Einkommensteuer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 49.004,34 €, Sonderausgaben i. H. v. 268,20 € sowie Kinderfreibeträge für nicht haushaltszugehörige Kinder i. H. v. 264,00 € zugrunde gelegt wurden. Begründend wurde auf den Bericht über die Außenprüfung vom 18. 5. 2016 verwiesen.

Bericht über die Außenprüfung vom 18. 5. 2016

Am 18. 5. 2016 wurde eine Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und ein Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO beim Bf, unter

anderem betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 ausgefertigt.

Zum späteren Beschwerdepunkt lässt sich entnehmen:

Tz. 5 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

a) In den Jahren 2011 bis 2013 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund der landwirtschaftlichen Teilpauschalierung ermittelt, wobei bei der Umsatzsteuer jedoch auf die Regelung des § 22 Umsatzsteuergesetzes verzichtet wurde.

Die Umsatzsteuerermittlung erfolgt daher nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.

In den vorlegten Gewinnermittlungen wurden die Umsatzsteuergutschriften, welche auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben wurden, nicht als Betriebseinnahme berücksichtigt.

Die landwirtschaftliche Teilpauschalierung ist nach der Bruttomethode gestaltet, womit Umsatzsteuergutschriften als Betriebseinnahme, unter Berücksichtigung von 70% pauschaler Betriebsausgaben, anzusetzen sind.

b) Ferner wurden im Jahr 2011 als Betriebsausgaben Beiträge zum FLAG (325% des Grundsteuermessbetrages) geltend gemacht. Aufgrund der Pauschalierungsverordnung ist dies ab 2011 nicht mehr zulässig. Dadurch ergibt sich eine Aufwandskürzung von Euro 524,81.

c) Für das Jahr 2012 wurde vor Beginn der Außenprüfung eine Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz eingebracht. Gegenüber dieser ergibt sich die in lit. a angeführte Änderung.

d) Im Jahr 2013 wurden die zugeflossenen AMA-Zahlungen in der Höhe von Euro 77.448,05 bei der Gewinnermittlung bisher nicht angesetzt.

Bei der landwirtschaftlichen Teilpauschalierung sind diese Beträge jedoch als Betriebseinnahmen zu berücksichtigen.

e) Am 25. 6. 2013 wurde von der EVN Netz GesmbH eine Zahlung von Euro 27.5079,84, inkl. 20% Umsatzsteuer, für die Inanspruchnahme von Grundstücke ausgezahlt. Dieser Betrag wurde bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abzüglich 70% Betriebsausgabenpauschale angesetzt.

Von der Finanzverwaltung wird für die Einräumung des Leitungsrechts, unter Berücksichtigung eines Maststandortes, aus Gründen der Verwaltungsökonomie, ein pauschaler Abschlag von 45% für die eingetretene Bodenwertminderung angesetzt.

Hieraus ergaben sich folgende steuerliche Auswirkungen hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

	2011	2012	2013
Einkünfte aus L.u.F. lt. AP	38.173,24 €	18.155,93 €	50.161,59 €

Einkünfte aus L.u.F. lt. Erklärung/ Veranlagung	34.941,97 €	14.421,75 €	18.448,03 €
Gewinnerhöhung	3.231,27 €	3.3734,18 €	31.713,56 €

Hinsichtlich der bisherigen Einkommensteuer wurde die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO verfügt.

Die steuerliche Vertretung gab hierzu im Rahmen der Schlussbesprechung folgende schriftliche Stellungnahme in Bezug auf die Einbeziehung von Umsatzsteuergutschriften in die Teilpauschalierung ab:

Zu den weiteren Hinzurechnungen der Betriebsprüfung aus dem Titel Umsatzsteuergutschriften wurde bereits mündlich ausgeführt, dass diese Hinzurechnungen mit der Pauschalierungsverordnung nicht begründet werden können, zumal die Bruttoumsätze einschließlich der Umsatzsteuer ohnehin als Basisbetrag für die Einkommensermittlung herangezogen wurden. Die Vorsteuergutschriften, die je nachdem ob im gleichen Besteuerungszeitraum auch Mehrwertsteuerzahlungen anfallen zu Gutschriften führen oder auch nicht, stellen jedenfalls Ausgabenminderungen dar, die gewollt sind da ja damit gleichzeitig verbunden ist, dass eine Umsatzsteuer auf Einnahmen anfällt. Entsprechend den Pauschalierungsgrundsätzen der Umsatzsteuerpauschalierung sollte sich dies im langen Zeitraum ausgleichen. Bei Verzicht auf diese Pauschalierung kommt es somit zu dem Nachteil, dass in Zeiträumen in denen die Vorsteuer aus Investitionen überwiegen diese zu versteuern sind, jedoch in Perioden in denen die Umsatzsteuerzahlung überwiegt, diese keinen Abzugsposten darstellen.

Kontoauszug

Laut Kontoauszug aus dem Abgabekonto des Bf erfolgten folgende Umsatzsteuergutschriften und -Zahllasten (betreffend Buchungen der Jahre 2012 bis 2015, für das Jahr 2011 wurde kein Auszug vorgelegt):

Art	Zeitraum	Betrag	Einbr. Tag	Buch. Tag	U-Anf	FC Anmerkung
VA	03/14	-390,00	15.05.14	16.05.14		
VA	04/14	-141,50	16.06.14	16.06.14		
VA	05/14	-1.142,64	15.07.14	15.07.14		
VA	06/14	-146,94	14.08.14	14.08.14		
VA	07/14	377,24	15.09.14	29.09.14		
VA	08/14	5.705,67	15.09.14	30.10.14		
VA	09/14	-2.943,25	17.11.14	17.11.14		
VA	10/14	-1.294,72	17.11.14	17.11.14		
VA	11/14	-1.248,01	15.01.15	15.01.15		
VA	12/14	1.853,26	16.02.15	26.02.15		
VA	01/15	-212,26	16.03.15	16.03.15		
VA	02/15	-9,16	20.04.15	20.04.15		
VA	03/15	-314,86	20.04.15	20.04.15		
VA	04/15	-270,51	15.06.15	16.06.15		
VA	05/15	-587,97	14.07.15	14.07.15		
VA	06/15	-1.094,51	14.08.15	14.08.15		
VA	07/15	-529,67	11.09.15	11.09.15		
VA	08/15	3.811,39	14.10.15	29.10.15		
VA	09/15	5.174,00	13.11.15	27.11.15		

Vorh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

Handwritten notes:
 A bracket groups rows 03/14 to 09/14. To the right of the bracket is written: $23,16 + 3588,92$
 Below this, it says: *gesamt:*
 At the bottom, the sum 3612,33 is written.

Art	Zeitraum	Betrag	Einbr.Tag	Buch.Tag	U-Anf	FC Anmerkung
VA	01/12	-2.304,80	15.03.12	15.03.12		
VA	02/12	0,00	11.04.12	27.04.12		
VA	03/12	0,00	15.05.12	30.05.12		
VA	04/12	-2.974,99	15.06.12	15.06.12		
VA	05/12	-507,69	15.06.12	15.06.12		
VA	06/12	-3.594,70	20.08.12	20.08.12		
VA	07/12	-2.504,40	10.09.12	10.09.12		
VA	08/12	-212,17	15.10.12	15.10.12		
VA	09/12	-2.067,48	15.11.12	15.11.12		
VA	10/12	-334,94	14.12.12	14.12.12		
VA	11/12	-815,01	09.01.13	09.01.13		
VA	12/12	454,55	15.02.13	27.02.13		
VA	01-03/13	957,18	15.05.13	29.05.13		
VA	04-06/13	-3.705,48	06.09.13	06.09.13		
VA	07-09/13	5.232,42	14.11.13	28.11.13		
VA	10-12/13	3.537,35	17.02.14	27.02.14		
VA	01/14	0,00	17.03.14	28.03.14		
VA	02/14	51,12	15.04.14	29.04.14		

} 3584,97

Forh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

Unter den "Fallinformationen" findet sich folgende Übersicht über UVA-Daten 2013 - 2016:

UVA-Daten

	2013	2014	2015	2016
Jänner		0,00	-212,26	-757,71
Februar		51,12	-9,16	
März	957,18	-390,00	-314,86	
April		-141,50	-270,51	
Mai		-1.142,64	-587,97	
Juni	-3.705,48	-146,94	-1.094,51	
Juli		377,24	-529,67	
August		5.705,67	3.811,39	
September	5.232,42	-2.943,25	5.174,00	
Oktober		-1.294,72	-1.465,40	
November		-1.248,01	-242,06	
Dezember	3.537,35	1.853,26	6.978,95	
Summe UVA-Zahlungen (1-12)	9.726,95	7.987,29	15.964,34	
Summe UVA-Gutschriften (1-12)	-3.705,48	-7.307,06	-4.726,40	-757,71
Restzahlungen				
Summe Zahlungen/Gutschriften	6.021,47	680,23	11.237,94	-757,71
USt-Sondervorauszahlung				
Fälligkeitstag vorverlegt	Nein	Nein	Nein	Nein

Die tatsächlich im Beschwerdezeitraum erfolgten Umsatzsteuergutschriften sind der Beschwerde sowie dem diesbezüglichen gesonderten Bericht der belangten Behörde vom 14. 2. 2018 (siehe unten) zu entnehmen, sie sind unstrittig.

Beschwerde

Mit Telefax vom 8. 8. 2016 erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide vom 1. 7. 2016:

Zu den nachfolgend angeführten Bescheiden, eingelangt am 06.07.2016 wird hiermit das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde eingebracht:

- *Einkommensteuerbescheid 2011 vom 01.07.2016*
- *Einkommensteuerbescheid 2012 vom 01.07.2016*
- *Einkommensteuerbescheid 2013 vom 01.07.2016*

Anfechtungspunkte:

Die Beschwerde richtet sich gegen die Hinzurechnungen „Umsatzsteuergutschriften“ bei der Gewinnermittlung entsprechend landwirtschaftlicher Teilpauschalierung wie folgt:

2011: € 14.110,13

2012: € 14,500,17

2013: € 4.520,49

Durch die Hinzurechnung dieser Beträge bei den Betriebseinnahmen (gekürzt um das Betriebsausgabenpauschale von 70%) wurde der steuerliche Gewinn in den einzelnen Jahren unzulässiger Weise erhöht, wodurch die Einkommensteuervorschreibungen an den Beschwerdeführer entsprechend überhöht wurden.

Antrag:

Der Beschwerdeführer beantragt die Gewinnermittlung dieser Jahre dahingehend zu berichtigen, dass im Sinne der LuF-Pausch-VO 2011 §8 (2) die Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) ohne Hinzurechnung der sogenannten Umsatzsteuergutschriften angesetzt werden. Entsprechend dieser berichtigten Basis ist sodann unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschale und der weiteren - nicht beanstandeten - gewinnerhöhenden und der gewinnvermindernden Beträge das steuerliche Einkommen zu ermitteln. Dementsprechend stellt sich die antragsgemäße steuerliche Gewinnermittlung wie folgt dar:

Gegenüberstellung Berechnung lt. Bescheid / BP-Bericht und Antrag lt. Beschwerde:

04.08.2016	2011 BP	2011 Antrag Beschwerde	2012 BP	2012 Antrag Beschwerde	2013 BP	2013 Antrag Beschwerde
Betriebseinnahmen brutto:	112.396,38		52.737,21		137.807,46	
AMA:	45.933,69		72.262,16		77.448,05	45.933,69
Versicherungsentschädigungen:	6.269,34					
Zwischensumme I	164.599,41	164.599,41	124.999,37	124.999,37	215.255,51	215.255,51
Umsatzsteuergutschriften:	14.110,13	0,00	14.501,17	0,00	4.520,49	0,00
Zwischensumme:	178.709,54		139.500,54		219.776,00	
Hievon 70% Betriebsausgaben:	-125.096,68	-115.219,59	-97.650,38	-87.499,56	-153.843,20	-150.678,86
	53.612,86	49.379,82	41.850,16	37.499,81	65.932,80	64.576,65
Anerkennbare Betriebsausgaben lt. Erklärung:			-20.981,28	-20.981,28		
bezahlte Sozialversicherung:	-2.910,62	-2.910,62			-7.813,83	-7.813,83
Zinsen:					-537,04	-537,04
Anerkennbare Pachtzahlungen:	-8.629,00	-8.629,00			-18.663,50	-18.663,50
Leitungsrecht					27.507,84	27.507,84
abzüglich 45% Abschlag Lei- tungsrechte					-12.378,53	-12.378,53
Zwischensumme:	42.073,24	37.840,20	20.868,88	16.518,53	54.047,74	52.691,59
abzüglich Grundfreibetrag:	-3.900,00	-3.900,00	-2.712,95	-2.147,41	-3.900,00	-3.900,00
Einkünfte aus L.u.F. lt. BP	38.173,24	33.940,20	18.155,93	14.371,12	50.147,74	48.791,59
Verminderung lt. Beschwerde		4.233,04		3.784,81		1.356,15

Sachverhalt:

Bereits bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen wurden die Einnahmen mit dem Bruttobeträgen erfasst, was identisch ist, mit dem Begriff „Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer“ wie er im Verordnungstext verwendet wird.

Im Zuge der Betriebsprüfung und der beschwerdegegenständlichen Veranlagungsbescheide wurden nunmehr die aufgrund der Umsatzsteuervoranmeldungen vom Finanzamt unterjährig gebuchten Guthabensbeträge unter dem Titel „Umsatzsteuergutschriften“ als steuerliche Einnahme hinzugerechnet.

Im Jahre 2011 setzt sich dieser Hinzurechnungsbetrag wie folgt zusammen:

09.03.11	U	10-12/2010	-9.873,96
16.05.11	U	01-03/2011	-160,80
12.08.11	U	04-06/2011	-4.075,37
			-14.110,13

Obwohl der Prüfungszeitraum mit dem Jahr 2011 beginnt, wurde auch noch eine Umsatzsteuergutschrift für das 4. Quartal 2010 hinzugerechnet.

Diese Gutschrift des Jahres 2010 ergab sich aus einer Investition in

Zusammenhang mit einer Errichtung einer landwirtschaftlichen Lagerhalle und hat nichts mit Erlösen aus landwirtschaftlicher Produktion zu tun. Darüber hinaus handelt es sich um das Guthaben einer speziellen Abrechnungsperiode die in der Jahresabrechnung aufgeht.

Die Umsatzsteuernachzahlung 2010 aus dem Jahressteuerbescheid vom 14.05.2012 wurde dabei nicht in Abzug gebracht (€ 903,77),

Dies gilt auch für die Umsatzsteuerzahlast des 3. Quartals 2011 € 984,06,

Die gleiche unsystematische Vorgehensweise wurde auch für die Jahre 2012 und 2013 beibehalten, in denen ebenfalls nur einzelne Abrechnungsperioden mit Gutschriften selektiv für die Hinzurechnung herangezogen wurden, ohne Berücksichtigung der Jahresabrechnung bzw. der Perioden mit Umsatzsteuerzahllasten.

Begründung der Beschwerde:

Hinsichtlich der rechtlichen Begründung der bekämpften Bescheide verweisen diese auf den Betriebsprüfungsbericht. In diesem wird bezüglich der Beschwerde, wiederum auf 4166a ESTRL verwiesen. Diese stellen jedoch keine eigenständige Rechtsquelle dar sondern haben lediglich einen Interpretationscharakter, der hier leider dem Gesetzes- und Verordnungstext nicht entspricht.

Gemäß EStG § 17 (5) Z3 ist der pauschalierten Gewinnermittlung, entweder der Einheitswert oder der Umsatz oder andere äußere Betriebsmerkmale zugrunde zu legen. Im Folgeabsatz (5a) werden diese allgemeinen Bestimmungen etwas eingengt und jedenfalls nicht ausgeweitet.

In den Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnungen 2011 und 2015 wird diesem rechtlichen Rahmen dahingehend Rechnung getragen, dass einerseits die einheitswertabhängige Vollpauschalierung und andererseits die umsatzabhängige Teilpauschalierung nominiert wurde. Die Berücksichtigung anderer äußerer Betriebsmerkmale ist hinsichtlich Idw. Spezialsparten vorgesehen und hier ohne Bedeutung.

Korrespondierend zur einkommensteuerlichen Bestimmung sind bei der Teilpauschalierung die Betriebseinnahmen, also Umsätze und aufgrund der VO-Regelung einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen.

Damit sind bei einem Landwirt mit Umsatzsteuerpauschalierung mit den Betriebsausgaben Faktor von 70% auch die Bruttoausgaben einschließlich Umsatzsteuer und anderer Betriebsausgaben wie zB AfA abgedeckt.

Nach dem Prinzip der gleichmäßigen Belastung gleichartiger Steuerfälle hat das gleiche auch für einen Teilpauschalierten Landwirt zu gelten, der auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet hat.

Beim Prinzip der Umsatzsteuerpauschalierung ist nämlich davon auszugehen, dass sich die anfallenden Vorsteuerbeträge mit der zu bezahlenden Umsatzsteuer im Durchschnitt der Jahre aufheben. Erfahrungsgemäß können einzelne Jahre hohe Abweichungen aufweisen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft werden, die in der Landwirtschaft typischerweise sehr teuer sind und dementsprechend auch in den Investitionsperioden zu erheblichen Umsatzsteuergutschriften führen können. Dies gleicht sich aber bereits innerhalb der Umsatzsteuer aus, da nicht in jeder Periode investiert werden kann und dann entsprechende Umsatzsteuerzahllasten anfallen, denen keine nennenswerten Vorsteuerbeträge gegenüberstehen.

Beim USt-pauschalisierten Landwirt stellen die Bruttoeinnahmen tatsächliche Betriebseinnahmen dar, da dieser die darin enthaltene Umsatzsteuer nicht abzuführen hat. Somit stellt die einkommensteuerliche Erfassung von Umsatzsteuergutschriften eine eindeutige Schlechterstellung dar. Damit wird der Verzicht auf die Umsatzsteuerpauschalierung einkommensteuerlich bestraft (ungerechtfertigt benachteiligt) weil laut EStG die Vorsteuervergütungen für Investitionen als steuerpflichtige Einkommen zu erfassen sind wobei die aufgrund des Verzichts auf die Umsatzsteuerpauschalierung anfallenden Mehrwertsteuerbeträge nur zufällig abzugsfähig sind, wenn sie nämlich in der gleichen UVA-Periode wie die Erlöse anfallen. Auch hier ist wieder eine Ungleichbehandlung zu Unternehmen mit monatlicher Umsatzsteuermeldung gegenüber solchen mit quartalsmäßiger Abrechnung anzumerken, da ein längerer Zeitraum bevorzugt ist bei der die Wahrscheinlichkeit einer Kompensation von Mehrwertsteuer und Vorsteuer um das Dreifache vergrößert ist (ein Monat zu 3 Monaten).

Des Weiteren wird in den Einkommensteuerrichtlinien eine „Bruttomethode“ postuliert, die aus der Verordnung nicht gedeckt ist. Bei einer Bruttomethode wird bei einer vollständigen Einnahmen- und Ausgaben/Rechnung verstanden, dass zunächst Einnahmen und Ausgaben mit dem Bruttobeträgen erfasst werden und der Überhang der Umsatzsteuer (in der Regel die Monate 11 und 12, die im Folgejahr fällig werden und das Ergebnis aus der Jahresabrechnung bei den Betriebsausgaben hinzugerechnet oder gekürzt wird (falls Guthaben)).

Bei der in der Verordnung verwendeten mehrfach zitierten Formulierung wird lediglich eine Gewinnermittlungsbasis postuliert, die nicht weiter interpretierbar ist und jedenfalls nichts mit einer herkömmlichen Bruttomethode zutun bat. Es wäre dem Gesetzgeber leicht gefallen hier alternativ eindeutige Begriffe zu verwenden wie Bruttoumsätze zuzüglich Umsatzsteuergutschriften oder Umsatzsteuergutschrift (Jahressaldo).

Stattdessen wurde in Übereinstimmung mit den einkommensteuerrechtlichen Vorgaben der Begriff der Betriebseinnahmen offensichtlich netto zuzüglich Umsatzsteuer verwendet.

Der bedeutendste Beschwerdepunkt besteht darin, dass Vorsteuerbeträge aus Investitionen der Einkommensteuer unterworfen werden, obwohl Erträge aus Veränderungen im Anlagevermögen bei der Teilpauschalierung nicht zu berücksichtigen sind. Auch die bei Anlagenverkäufen anfallende Umsatzsteuer kann nicht bei der pauschalierten Gewinnermittlung in Abzug gebracht werden.

Dies stellt auch eine Ungleichbehandlung gegenüber dem Import von Anlagegegenständen dar, da die dabei anfallende Erwerbsteuer umsatzsteuerlich kompensiert wird und zu keinem Umsatzsteuerguthaben am Steuerkonto führt.

Somit wird abschließend ersucht, die gegenständlichen Veranlagungen an den Verordnungstext anzupassen und Fehlinterpretationen im Zuge der Neuveranlagung außer Acht zu lassen.

Hinsichtlich der weiteren Begründung wird noch auf die im Erkenntnis des Bundesfinanzgericht BFG RV/7100049/2012 vom 06.10.2014 verwiesen, samt den dort angeführten Entscheidungsgründen, sowie den dort ebenfalls angeführten Literaturstellen und insbesondere auch auf die Beschwerdepunkte und Anträge des Beschwerdeführers. Zur Vermeidung einer Aufblähung der gegenständlichen Beschwerde wird es mit diesem Hinweis belassen und verzichtet diese Textstellen hier nochmals anzuführen.

Zurückweisung

Die Beschwerde vom 8. 8. 2016 wurde mit Bescheid vom 1. 9. 2016 zunächst mit folgender Begründung zurückgewiesen:

Beschwerde vom 8. August. 2016 gegen die Bescheide 2011 bis 2013 vom 1. 6. 2016, zugestellt gemäß der Beschwerde am 6. Juli 2016.

Die Begründung für die Bescheide (Bericht über die Außenprüfung) wurde am 18. 5. 2016, im Rahmen der Schlussbesprechung, dem Steuerberater übergeben. Der Empfang der wurde bestätigt.

Die Beschwerde wurde am 8. August 2016 um 16, 28 Uhr mittel Telefax eingebracht. Gemäß § 245 BAO ist eine Beschwerde jedoch innerhalb eines Monats, nach Zustellung des Bescheids, einzubringen.

Die Beschwerde ist daher nicht fristgerecht, diese wird somit zurückgewiesen. (Verf 35)

Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid

Mit Telefax vom 9. 9. 2016 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 1. 9. 2016:

Bescheidbeschwerde zu Zurückweisungsbescheid

Verwunderung über Unkenntnis der korrekten Fristenberechnung

*Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 01.09.2016 betreffend
Einkommensteuerbescheide 2011-2013 wird Bescheidbeschwerde erhoben.*

Antrag:

Es wird beantragt, den gegenständlichen Bescheid zur Gänze aufzuheben, wegen unzutreffender Bescheidbegründung.

Sachverhalt:

Der Sachverhalt ist unbestritten, wie im Bescheid richtig wiedergegeben.

Begründung der Beschwerde:

Da die Bescheidbegründung mit dem Sachverhalt nicht Übereinstimmt, wird nachfolgend die Rechtsgrundlage wiedergegeben und daraus die korrekte rechtliche Würdigung abgeleitet:

Gemäß § 108 (2) BAO endet eine nach Monaten bestimmte Frist mit Ablauf desjenigen Tages, der durch seine Zahl dem für den Beginn der Frist maßgeblichen Tag entspricht.

Zustelltag: 06.07.2016

Fiktives Ende der Frist daher: 06.08.2016; dies ist aber ein Samstag.

Gemäß § 108 (3) BAO ist zu beachten; fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, so ist der nächste Tag (der nicht ebenfalls ein Feiertag ist) als letzter Tag der Frist anzusehen.

Korrektes Ende der Frist daher: 08.08.2016 (1. Werktag nach Fristablauf).

Wie im bekämpften Bescheid bestätigt wird, wurde die gegenständliche Beschwerde am 08.08.2016 eingebracht. Die bescheidmäßige Behauptung einer Fristversäumnis erweist sich somit als unbegründet und als grober Fehler.

Mit dem Ersuchen um antragsgemäße Stattgabe...

Aufhebung des Zurückweisungsbescheides

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 19. 9. 2016 wurde der Bescheid vom 1. 9. 2016 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben:

Infolge der fristgerechten Einbringung der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 wird der Zurückweisungsbescheid aufgehoben.

Beschwerdevorentscheidung vom 5. 1. 2017 betreffend Zurückweisung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. 1. 2017 wurde vom Finanzamt über die Beschwerde vom 9. 9. 2016 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 1.9.2016 "auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:"

Ihre Beschwerde vom 09.09.2016 wird gemäß § 261 BAO gegenstandslos erklärt.

Mit Aufhebungsbescheid vom 19.9.2016 wurde Ihrem Beschwerdebegehren insofern vollinhaltlich Rechnung getragen als der Zurückweisungsbescheid wegen inhaltlicher Unrichtigkeit gem. § 299 BAO aufgehoben wurde.

Beschwerdevorentscheidungen vom 5. 1. 2017 betreffend ESt

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 5. 1. 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 8. 8. 2016 als unbegründet ab und führte begründend aus:

Folgender Sachverhalt ist als erwiesen angenommen:

In den Jahren 2011 - 2013 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 9 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (Teilpauschalierung) ermittelt. Hinsichtlich Umsatzsteuer war auf die Anwendung des § 22 UStG (Umsatzsteuerpauschalierung beim land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) verzichtet worden und wurde eine Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuergesetzes vorgenommen.

Ermittlungen im Rahmen einer Betriebsprüfung haben ergeben, dass in den Jahren 2011 - 2013 jeweils Vorsteuerüberhänge zu verzeichnen waren. Da diese Gutschriften im Zuge der Veranlagung nicht den Einkünfte zugerechnet worden waren, wurde dies durch die Betriebsprüfung nachgeholt.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Gemäß § 8. (1) der LuF Pausch VO 2011 ist bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100.000 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes (Beitragsgrundlagenoption) der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben

gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

§ 8 LuF PauschVO 2011 enthält demnach keine ausdrückliche Regelung zur Brutto- oder Nettoverrechnung. Der Wortlaut der Verordnung fordert zur Ermittlung der Höhe des Betriebsausgabenpauschales von 70% jedoch die Erfassung aller Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer, was durch die in Klammer beigesetzte Formulierung (einschließlich Umsatzsteuer) zum Ausdruck gebracht wird.

Sowohl die herrschende Lehre (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar, RZ 191 zu § 21 EStG; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 17 Anm. 61; Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, RZ 119 zu § 21 EStG in Jakom Einkommensteuergesetz 2010) als auch das Bundesfinanzgericht in seinem zu dieser Causa ergangenen Erkenntnis, vertreten die Ansicht, dass im Rahmen des § 8 Abs. 2 LuF PauschVO die Bruttomethode zur Anwendung zu kommen hat.

Trotz Bejahung der Bruttomethode durch das Bundesfinanzgericht kommt dieses aber im Erkenntnis RV/7100049/2012 zum Schluss, dass bei der Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 2 LuF PauschVO Vorsteuergutschriften insbesondere wegen des Verlorengehens der ertragsteuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer Gutschriften nicht als Einnahme anzusetzen sind; ebenso müsse sowohl bei der Nettomethode als auch bei der Bruttomethode der ertragsteuerliche Gewinn letztlich - über mehrere Gewinnermittlungsperioden bezogen - gleich bleiben.

Auf der Homepage der Landwirtschaftskammer Österreich scheint dazu auf:

Gegen diese vorteilhafte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Oktober 2014 (RV/7100049/2012) hat das Finanzamt aber eine Amtsrevision eingebracht, sodass nunmehr das Höchstgericht (Verwaltungsgerichtshof) zu entscheiden hat.

Zum dem im angesprochenen Erkenntnis aufgeworfenen europarechtlichen Problem dieser Vorgehensweise wird ausgeführt:

Das im europäischen MWSt-System zentrale Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, welches bei der Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechtes zu beachten ist, soll einerseits gewährleisten, dass gleichartige Waren und Dienstleistungen ungeachtet der Länge der Produktions- und Vertriebswege umsatzsteuerlich gleich belastet werden (vgl. EuGH 1.4.1982, Rs 89/81, Hong-Kong Trade), und andererseits sicherstellen, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von deren Zweck und deren Ergebnis auf allen Handelsstufen umsatzsteuerlich gleichmäßig belastet werden (vgl. EuGH 14.2.1985, Rs 268/83, Rompelman und EuGH 6.4.1995, Rs C-4/94, BLP Group).

In diesem Sinne ist es folglich beispielsweise nicht zulässig, gleichartige Waren, die miteinander im Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedlich zu behandeln (Anwendung unterschiedlicher Steuersätze, siehe bspw. EuGH 3.5.2011, Rs C-481/98, Kommission/Frankreich) oder den Vorsteuerabzug, der

im besonderen Maße auch der Verwirklichung des Neutralitätsprinzips dient, in unsystematischer Weise zu verunmöglichen (siehe bspw. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, Teleos).

Zum vorliegenden Sachverhalt ist jedoch festzuhalten, dass in dieser Causa keinerlei umsatzsteuerliche Anknüpfungspunkte zu erkennen sind, die im Zusammenhang mit dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer bzw. einer etwaigen Verletzung dieses Prinzips stehen.

Grundsätzlich ist bei der Bruttoverrechnung - nach den Grundsätzen des § 19 EStG - die von einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner in Rechnung gestellte USt im Zeitpunkt der Vereinnahmung als Betriebseinnahme und im Zeitpunkt der Abfuhr an das FA als Betriebsausgabe zu behandeln.

Die dem Einnahmen-Ausgaben-Rechner von seinen Vorlieferanten in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge sind im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem FA Betriebseinnahmen.

Die Zahllast des Voranmeldungszeitraumes ist somit bei Bezahlung eine Betriebsausgabe, eine allfällige Gutschrift für einen Voranmeldungszeitraum stellt eine Betriebseinnahme dar (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 4 Anm. 40).

Die LuF-Teilpauschalierung ist - wie oben ausgeführt - nach der Bruttomethode ausgestaltet. Nach den Regeln der Bruttomethode sind auch Umsatzsteuer-Gutschriften als Einnahmen zu erfassen, weil ansonsten die Bruttomethode nur halb umgesetzt wäre. Dem BFG ist beizupflichten, wenn es die Rechtsansicht vertritt, dass grundsätzlich bei der Netto- und Bruttomethode dasselbe Ergebnis herauskommen muss; dies kann jedoch nur dann der Fall sein wenn eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorlegt.

In dem Moment, indem die Umsatzsteuer in eine Einkommensteuer-Pauschalierung einbezogen und die Bezahlung der Umsatzsteuer nicht durch die tatsächlich erfolgte Aufwendung, sondern durch das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 70% abgegolten wird, kann zwangsläufig keine Umsatzsteuer-Neutralität in der Einkommensteuer bestehen, da ein Teil der bezahlten und an das Finanzamt abgeführten Umsatzsteuer immer der Einkommensteuer zu unterwerfen ist (nämlich mit 30%).

Dementsprechend sind die lukrierten Vorsteuerguthaben - von denen gemäß der I+f Teilpauschalierung wieder 70% pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden (auch ohne Aufwendungen dafür zu tätigen) - in den Einnahmen zu erfassen.

In diesem Zusammenhang darf auch auf 2 Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen werden (VwGH 21.12.1999, 95/14/0005, in denen der VwGH ausführt, dass die Umsatzsteuer nur dann als „durchlaufender Posten“ betrachtet werden kann, wenn sie vollkommen erfolgsneutral sind.

Wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich ist, kann jedoch durch die Tatsache, dass die Umsatzsteuer bei der Teilpauschalierung immer ertragssteuerliche Auswirkungen hat, nie Erfolgsneutralität gegeben sein. Aus diesem Grund muss in konsequenter Weise die Umsatzsteuer daher immer in die Ermittlung der ertragssteuerlichen Bemessungsgrundlagen einfließen, sowohl bei der Umsatzsteuerzahlung als auch bei der Umsatzsteuergutschrift um einerseits dem Grundsatz des Zu- und Abflussprinzips in der Einkommensteuer gerecht zu werden und andererseits auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen.

Nach diesen Ausführungen erachtet die Finanzverwaltung die vom Bundesfinanzgericht getroffene Entscheidung, die von Ihnen in der Beschwerde als Begründung zitiert wird, als nicht zutreffend, womit - entsprechend der geübten Verwaltungspraxis (vgl. EStR RZ 4166a) - die Vorsteuergutschriften im Rahmen der Teilpauschalierung gem. § 8 LuF PauschVO 2011 unverändert den Betriebseinnahmen hinzuzurechnen ist.

Es war daher der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Vorlageantrag

Mit Fax vom 20.1.2017 stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung Vorlageantrag:

Zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 05.01.2017 betreffend die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2013 wird beantragt, dass die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht erfolgt (Vorlageantrag).

Gleichzeitig wird der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Ergänzende Begründung:

Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vermag die Argumente der Bescheidbeschwerde nicht zu entkräften und ist in sich widersprüchlich.

Der Sachverhalt bleibt unbestritten.

Bestritten wird grundsätzlich, dass es dem Wesen der Idw. Teilpauschalierung entspricht, dass neben den Bruttoeinnahmen (inklusive Umsatzsteuer) auch noch zufällige Umsatzsteuerguthaben hinzugerechnet werden. Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf es keinen Unterschied machen, ob neben der einkommensteuerlichen Teilpauschalierung auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet wird oder nicht. Dementsprechend ist auch den Ausführungen in der Bescheidbegründung zuzustimmen, dass die Umsatzsteuer im Sinne der gleichen Besteuerung, gleicher Sachverhalte ertragsteuerlich neutral abgerechnet werden sollte. Die Berücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Teilpauschalierung sollte daher zum gleichen steuerlichen Ergebnis kommen wie bei der Vollpauschalierung bzw. bei der allgemeinen Einnahmenausgabenrechnung.

Eine Überprüfung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann nur durch Gegenüberstellung der einzelnen Gewinnermittlungsarten erfolgen. Dabei ergibt sich folgendes:

Bei der allgemeinen Einnahmenausgabenrechnung § 4 Abs. 3 EStG ist die Abrechnungsmethode (brutto oder netto) steuerlich neutral und kann lediglich zu einer Periodenverschiebung führen. Jedenfalls ist die Umsatzsteuer immer als Jahressaldo zwischen Mehrwertsteuer und Vorsteuer (Zahllast) zu ermitteln und zu berücksichtigen, wobei negatives Saldo eine Einkommensminderung bzw. Ausgabe darstellt. Bei der einkommensteuerlichen Bruttomethode ist dies direkt ersichtlich, als nämlich der Umsatzsteuersaldo Teil der Einnahmenausgabenrechnung ist. Bei der Abrechnung nach der einkommensteuerlichen Nettomethode ergibt sich dies indirekt, da nämlich allfällige Vorsteuerguthaben weder bei den Ausgaben noch bei der Erstattung durch das Finanzamt berücksichtigt werden.

Bei der ertragsteuerlichen Idw. Vollpauschalierung kombiniert mit pauschalierter Umsatzsteuerabrechnung funktioniert dies konkludent nach dem gleichen Prinzip. Es wird eben davon ausgegangen, dass der Saldo aus dem pauschalierten Umsatzsteuersatz (10 % bzw. 13 %) und fiktiven Vorsteuern sich idealerweise in jeder Periode gegenseitig ausgleichen und so den umsatzsteuerlichen Saldo von € 0,- ergeben. Damit erübrigt sich eine weitere ertragsteuerliche Berücksichtigung

Bei der Vollpauschalierung kombiniert mit der Umsatzbesteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes ist der Umsatzsteuersaldo aus den jährlichen Umsatzsteuerbescheiden ersichtlich und könnte somit ebenfalls bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden. Dies entspricht jedoch nicht den Vorschriften der Idw. Vollpauschalierung, da der Idw. Gewinn mit dem Durchschnittssatz vom Einheitswert vollständig abpauschaliert ist. Dabei liegt dieser Gewinnermittlungsart zugrunde, dass im Durchschnittssatz vom Einheitswert auch ein durchschnittliches Umsatzsteuerguthaben enthalten ist, unabhängig von der Art der Umsatzsteuerabrechnung. Auch dabei gilt, dass die tatsächliche Umsatzsteuer in den einzelnen Jahren je nach Investitionstätigkeit erheblich vom Durchschnittswert abweichen kann. Bei Betrachtung einzelner Umsatzsteuervoranmeldungsperioden anstatt den Jahressalden sind die Schwankungen natürlich noch erheblich größer.

Das gleiche gilt auch für die Gewinnermittlung nach der Idw. Teilpauschalierung mit Umsatzsteuerpauschalierung. Dabei ist ersichtlich, dass in den Bruttoeinnahmen keine zusätzliche Umsatzsteuergutschriften des Finanzamtes enthalten sein können, weil durch die Umsatzsteuerpauschalierung solche gar nicht ermittelt wird. Daraus ergibt sich, dass auch bei der Teilpauschalierung allfällige Umsatzsteuerguthaben bzw. -zahllasten im Basisbetrag der Idw. Bruttoeinnahmen - Bruttoumsatz nicht enthalten sind und daher nur im Durchschnittssatz des Ausgabenpauschales berücksichtigt sind.

Die Idw. Teilpauschalierung mit Verzicht auf die Umsatzsteuerpauschalierung darf im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu keiner Schlechterstellung führen. Da

die Umsatzsteuerpauschalierung bei durchschnittlicher Betrachtung keinen Vorteil gegenüber der Besteuerung nach den allgemeinen Umsatzsteuervorschriften darstellen darf, ist davon auszugehen, dass auch die Umsatzbesteuerung nach den allgemeinen Umsatzsteuervorschriften über einen längeren Beobachtungszeitraum zum gleichen Ergebnis führen muss, wie die pauschalierte Umsatzsteuerberechnung.

Wenn nun im Ausgabenpauschale der im Durchschnitt der Jahre zu erwartende Umsatzsteuersaldo bereits enthalten ist, führt die zusätzliche Berücksichtigung der tatsächlichen Umsatzsteuersalden somit zu einer einkommensteuerlichen Doppelbelastung. Eine solche Auslegung der Idw. Teilpauschalierungsverordnung ist naturgemäß rechtswidrig.

Sollte man der Meinung sein, dass bei der Idw. Teilpauschalierung vergleichbar mit der Einnahmenausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG die Umsatzsteuerschwankungen separat zu berücksichtigen sind, kann dann dies systemkonform nur ein Jahresumsatzsteuersaldo sein, wobei ein negativer Umsatzsteuersaldo (Umsatzsteuerzahllast) auch als Negativeinnahmen anzusetzen wäre, weil bei den pauschalierten Ausgaben dafür kein Platz ist. Mehrfach rechtswidrig ist jedoch, Umsatzsteuerguthaben aus einzelnen Voranmeldungsperioden herauszupicken und nur diese den Idw. Einnahmen hinzuzurechnen und die gegenüberstehenden Umsatzsteuerzahllasten außer Ansatz zu lassen. Dementsprechend wäre im Jahr 2013 der Basisbetrag für die Besteuerung wie folgt zu vermindern:

09.01.2013	UVA	11/2012	-815,01
27.02.2013	UVA	12/2012	454,55
29.05.2013	UVA	01-03/2013	957,18
25.07.2013	U	2011	-101,28
06.09.2013	UVA	04-06/2013	-3.705,48
18.09.2013	U	2012	2.596,73
25.11.2013	UVA	07-09/2013	5.232,42
Umsatzsteuerzahllast 2013			4.619,11

Wenn das Finanzamt in der Bescheidbegründung anführt, dass bei der Teilpauschalierung mit dem Ausgabenpauschale von 70 % eine Umsatzsteuerneutralität bei der Einkommensteuer nicht möglich ist, dann betrifft dies die Gesetzeskonformität der Verordnung an sich und nicht das konkrete Verfahren. Soweit die Verordnung den Rechtsbestand angehört, ist sie so anzuwenden, dass sie zu keiner gleichheitswidrigen Belastung führt. Eventuell müssten auch die bei der Ermittlung der Durchschnittssätze angestellten Erwägungen und Berechnungen offengelegt werden, um eine tatsächliche Vergleichbarkeit der einzelnen Gewinnermittlungsarten zu ermöglichen. Vermutlich unterliegt die Abgabenbehörde lediglich einem fiskalischen Denkfehler, wenn sie die Einnahmen maximieren möchte und dafür Umsatzsteuerzahllasten außer Ansatz lässt.

Wenn der Verordnungsgeber gewollt hätte, dass die Idw. Teilpauschalierungsverordnung in Abhängigkeit von der Art der Umsatzsteuersteuerung unterschiedlich anzuwenden ist, dann wäre es ein leichtes gewesen, dies in einem einzigen Satz in der Verordnung unterzubringen. Die Formulierung der Verordnung „70 % der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer)“ kann lediglich als Hinweis auf die Bruttomethode, nicht aber als Argument für zusätzliche Berücksichtigung von Umsatzsteuergutschriften ausgelegt werden. Die Umsatzsteuer selbst stellt nämlich keine Einnahme dar, sondern ist in Wirklichkeit eine Steuerschuld. Ein Steuerguthaben kann sich lediglich aus einem Vorsteuerüberhang ergeben. Dieses einkommensteuersteuerlich zu erfassen, müsste jedenfalls rechtlich genauer determiniert sein.

In diesem Sinne ersuchen wir nochmals um stattgebende Beschwerdeerledigung.

Beschluss vom 22. 2. 2017

Mit Beschluss vom 22. 2. 2017, den Parteien zugestellt am 24. 2. 2017, teilte das Gericht den Parteien mit, dass beabsichtigt sei, die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 vom 1. 7. 2016 gemäß § 271 BAO zu dem beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ro 2015/13/0003 anhängigen Revisionsverfahren auszusetzen. Sollten überwiegende Interessen der Parteien einer Aussetzung entgegenstehen, seien diese dem Gericht innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses bekannt zu geben.

Keine Bekanntgabe entgegenstehender überwiegender Interessen

Überwiegende Interessen der Parteien, die einer Aussetzung entgegenstehen, wurden innerhalb der gesetzten Frist nicht bekannt gegeben.

Beschluss vom 27. 3. 2017

Mit Beschluss vom 27. 3. 2017 wurde die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 vom 1. 7. 2016 gemäß § 271 BAO zu dem beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ro 2015/13/0003 anhängigen Revisionsverfahren ausgesetzt.

Beschluss vom 23. 1. 2018

Mit Datum 23. 1. 2018 fasste das Bundesfinanzgericht folgenden Beschluss:

I. Das Beschwerdeverfahren wird nach Ergehen des Erkenntnisses VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 (Geschäftszahl des Bundesfinanzgerichts RR/7100125/2014) gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

II. In der Beilage wird das unter I. angeführte Erkenntnis übermittelt.

III. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht bekanntzugeben, ob die Beschwerde weiter aufrecht erhalten oder ob diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO zurückgenommen wird.

Für den Fall der Aufrechterhaltung der Beschwerde wäre innerhalb dieser Frist dem Bundesfinanzgericht ferner bekanntzugeben, aus welchen Gründen die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 zur steuerlichen Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht anwendbar sein sollen.

IV. Der belangten Behörde steht es frei, sich innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht zur Anwendbarkeit der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren zu äußern.

Begründend führte das Gericht unter anderem aus:

In dem hier zu der Zahl RV/7100762/2017 anhängigen Beschwerdeverfahren ist die Rechtsfrage zu beurteilen, ob Umsatzsteuergutschriften bei einer Teilpauschalierung gemäß § 8 Abs. 1 und 2 der LuF PauschVO 2011 als Einnahmen anzusetzen sind.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 27. 2. 2017 die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ro 2015/13/0003 anhängigen Revisionsverfahrens ausgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 entschieden. Der im RIS veröffentlichte Text des Erkenntnisses ist beigeschlossen.

Das Beschwerdeverfahren ist daher gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Der Gerichtshof hat im RIS folgende Rechtssätze veröffentlicht:

"Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich (d.h. vorbehaltlich des dem Steuerpflichtigen eingeräumten Wahlrechts) mit Umsatzsteuer anzusetzen. Das grundsätzliche Gebot des Ansatzes von Bruttowerten hat seine Ursache darin, dass die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben die gesamten betrieblich veranlassten Zu- und Abflüsse inklusive Umsatzsteuer umfassen. Umsatzsteuergutschriften sind dabei Betriebseinnahmen, Umsatzsteuerzahllasten Betriebsausgaben(vgl. z.B. Quantschnigg/

Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 26, sowie das dort angeführte Erkenntnis vom 16. März 1976, 181, 575/76, VwSlg 4953 F/1976).

Gemäß § 8 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006 sind die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70 % der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Daraus ist abzuleiten, dass für die Berechnung des Betriebsausgabenpauschales die Bruttobetriebseinnahmen, zu denen auch die Umsatzsteuergutschriften gehören, heranzuziehen sind (vgl. auch Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 19, § 21 Tz 191, sowie Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 9. EL § 17 Anm 61)."

Der Verwaltungsgerichtshof ist damit der Amtsbeschwerde des Finanzamts gefolgt und hat unter anderem ausgeführt:

"31 Der Mitbeteiligte hat in Bezug auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine pauschalierte Form der Gewinnermittlung gewählt. Da der Einheitswert seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über 65.500 EUR liegt, kommt dafür nur die Teilpauschalierung nach den §§ 8 ff LuF PauschVO 2006 in Betracht (vgl. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2005/15/0019). Bei der Teilpauschalierung sind die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen (§ 8 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006). Die Vorsteuergutschriften sind als Betriebseinnahmen zu erfassen, wohingegen die an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer - wie bereits ausgeführt - durch das Betriebsausgabenpauschale abgegolten wird. Der Mitbeteiligte ist nicht gehalten, die pauschalierte Form der Gewinnermittlung in Anspruch zu nehmen. Wenn dies für ihn günstiger sein sollte, kann er seinen Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 (oder auch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) ermitteln, so wie er auch freiwillig auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet hat (§ 22 Abs. 6 UStG 1994).

32 Im Hinblick darauf, dass die steuerlichen Folgen somit in der Ingerenz des Steuerpflichtigen liegen (vgl. zu Pauschalierungsregelungen auch das Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0333, VwSlg 8422/F), bestehen auch keine Bedenken aus der Sicht der Wettbewerbsneutralität oder des Gleichheitssatzes."

Die Beschwerde rügt die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide damit, dass die belangte Behörde dem Erkenntnis BFG 6. 10. 2014, RV/7100049/2012 nicht gefolgt ist.

Unter Beachtung des nunmehr ergangenen Erkenntnisses VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 wäre die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerdeführer ist daher aufzufordern, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht bekanntzugeben, ob die Beschwerde weiter aufrecht erhalten oder ob diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO zurückgenommen wird.

Sollte die Beschwerde aufrechterhalten werden, hätte der Beschwerdeführer darzulegen, aus welchen Gründen die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 zur steuerlichen Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht anwendbar sein soll.

Der belangten Behörde steht es frei, sich innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht zur Anwendbarkeit der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 auf die gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu äußern.

Äußerung vom 1. 2. 2018

Mit Fax vom 1. 2. 2018 äußerte sich der Bf durch seine steuerliche Vertretung zum Beschluss vom 23. 1. 2018:

1. Die Beschwerde wird aufrechterhalten.

2. Begründung:

In der zugrundeliegenden Beschwerde und ergänzend im Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass die Heranziehung der unterjährigen Umsatzsteuergutschriften ohne Kompensation mit den in anderen Monaten anfallenden Zahllasten, zu einem gleichheitswidrigen und gesetzwidrigen Ergebnis führt.

Bekanntlich setzt sich die Umsatzsteuer aus 3 Komponenten zusammen:

- Mehrwertsteuer aus den getätigten Umsätzen*
- Vorsteuer aus den betrieblichen Einkäufen*
- Umsatzsteuerzahllast als Saldo aus beiden Positionen.*

Der Saldobetrag ist daher völlig willkürlich davon abhängig, in welchen Voranmeldungszeiträumen die Umsatzsteuer bzw. die Vorsteuer gemeldet wird. Im Falle von Rechnungsberichtigungen kann es sein, dass in einem Monat die Vorsteuer zu einer Einnahme führt und eine Vorsteuerkorrektur in Folgemonaten jedoch als Ausgabe aufscheint. Auch können Erlösminderungen zu Gutschriften in Folgeperioden führen.

Die Heranziehung von einzelnen Voranmeldungszeiträumen (ohne Saldierung von Gutschriften und Lastschriften) widerspricht auch dem Umsatzsteuergesetz.

Gemäß § 20 (1) UStG ist für die Berechnung der Umsatzsteuer die Summe der Umsätze im Veranlagungszeitraum heranzuziehen. Veranlagungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr.

Von dem für den Veranlagungszeitraum berechneten Umsatzsteuerbetrag sind die Vorsteuerbeträge ebenfalls für den Veranlagungszeitraum abzuziehen § 20 (2) 1 UStG.

Bei den Voranmeldungen handelt es sich um vorläufige Abgabenerklärungen, die mit dem Ergehen des Veranlagungsbescheides außer Kraft treten und im Nachhinein auch nicht mehr berichtigt werden können vgl. § 21 (3) UStG. Erst durch die Veranlagungsbescheide ergibt sich die endgültige Jahressteuerschuld bzw. Jahressteuergutschrift.

In dem zusammen mit dem Beschluss übermittelten VwGH-Erkenntnis Ro 2015/13/0003 vom 26.07.2017 wird lediglich ausgeführt, dass Umsatzsteuergutschriften bei der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu berücksichtigen sind. Es wird jedoch im VwGH-Erkenntnis nicht auf die Frage eingegangen, wie diese zu ermitteln sind. Offensichtlich war dies nicht Thema des Beschwerdeverfahrens. Es werden auch gar nicht die zugrundeliegenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes erwähnt.

Zusammenfassung:

Da die Frage der korrekten Ermittlung der steuerpflichtigen Umsatzsteuergutschriften vom VwGH unbeantwortet geblieben ist, ist aus dem gegenständlichen Erkenntnis keine Hilfestellung für das vorliegende Beschwerdeverfahrens erkennbar. Somit wird um antragsgemäße Beschwerdeerledigung ersucht mit der Einschränkung, dass der Umsatzsteuerjahressaldo bei den betrieblichen Einnahmen berücksichtigt wird.

Information vom 2. 2. 2018

Mit E-Mail vom 2. 2. 2018 setzte das Gericht die belangte Behörde von der Äußerung des Beschwerdeführers in Kenntnis und informierte die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens über den in Aussicht genommenen Verhandlungstermin.

Umsatzsteuerverrechnung

Das Finanzamt berichtete am 14. 2. 2018 über die im Beschwerdezeitraum erfolgten Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahresbescheide:

2011

UVA 16.05.2011

01-03/2011	16.05.2011	-160,80
------------	------------	---------

UVA 12.08.2011

04-06/2011	12.08.2011	-4.075,37
------------	------------	-----------

UVA 15.11.2011

07-09/2011	15.11.2011	984,06
------------	------------	--------

UVA 08.03.2011

10-12/2010	08.03.2011	-9.873,96
------------	------------	-----------

Summe USt-Gutschriften **14.110,13**

2012

UVA 15.02.2012

10-12/2011	15.02.2012	438,90			
VA 01/12	-2.304,80	15.03.12	15.03.12	2.304,80	
VA 02/12	0,00	11.04.12	27.04.12		
VA 03/12	0,00	15.05.12	30.05.12		
VA 04/12	-2.974,99	15.06.12	15.06.12	2.974,99	
VA 05/12	-507,69	15.06.12	15.06.12	507,69	
VA 06/12	-3.594,70	20.08.12	20.08.12	3.594,70	
VA 07/12	-2.504,40	10.09.12	10.09.12	2.504,40	
VA 08/12	-212,17	15.10.12	15.10.12	212,17	
VA 09/12	-2.067,48	15.11.12	15.11.12	2.067,48	
VA 10/12	-334,94	14.12.12	14.12.12	334,94	

Summe USt-Gutschriften **14.501,17**

2013

VA 11/12	-815,01	09.01.13	09.01.13	815,01	
VA 12/12	454,55	15.02.13	27.02.13		
VA 01-03/13	957,18	15.05.13	29.05.13		
VA 04-06/13	-3.705,48	06.09.13	06.09.13	3.705,48	
VA 07-09/13	5.232,42	14.11.13	28.11.13		

Summe USt-Gutschriften **4.520,49**

Umsatzsteuerjahresbescheide

Aus dem Abgabensinformationssystem der Bundesfinanzverwaltung ergibt sich:

Umsatzsteuer 2010

Für das Jahr 2010 wurde keine Umsatzsteuerveranlagung vorgenommen.

Umsatzsteuer 2011

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 erging am 25. 7. 2013.

Die Umsatzsteuer wurde mit -2.914,49 € festgesetzt, gegenüber der bisher festgesetzten Umsatzsteuer ergab sich eine Gutschrift von 101,28 €:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2011

**Die Umsatzsteuer
wird für das Jahr 2011**

festgesetzt mit	-2.914,49 €
Bisher war vorgeschrieben	-2.813,21 €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	104.677,18 €
---	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	104.677,18 €
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	104.677,18 €	10.467,72 €

Summe Umsatzsteuer	10.467,72 €
---------------------------------	--------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-13.401,72 €
-----------------------------------	--------------

Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11	19,51 €
--	---------

Gutschrift	-2.914,49 €
-------------------------	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-2.914,49 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	2.813,21 €

Abgabengutschrift	101,28 €
--------------------------------	-----------------

Mit Datum 1. 7. 2016 erging im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Umsatzsteuerbescheid 2011, der die Umsatzsteuer mit -3.144,85 € festsetzt. Gegenüber der bisherigen Festsetzung ergab sich eine weitere Gutschrift von 230,36 €:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2011

**Die Umsatzsteuer
wird für das Jahr 2011**

festgesetzt mit	-3.144,85 €
Bisher war vorgeschrieben	-2.914,49 €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	102.139,51 €
---	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	102.139,51 €
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	99.993,69 €	9.999,37 €
12 % für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge	2.145,82 €	257,50 €

Summe Umsatzsteuer	10.256,87 €
---------------------------------	--------------------

Innergemeinschaftliche Erwerbe

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	417,00 €
---	----------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen inner- gemeinschaftlichen Erwerbe	417,00 €
---	-----------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	417,00 €	83,40 €

Summe Erwerbsteuer	83,40 €
---------------------------------	----------------

Summe Umsatzsteuer (wie oben)	10.256,87 €
--	--------------------

Summe Erwerbsteuer (wie oben)	+ 83,40 €
--	------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-13.401,72 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	-83,40 €

Gutschrift	-3.144,85 €
-------------------------	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-3.144,85 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	2.914,49 €
Abgabengutschrift	230,36 €

Begründung:

Hinsichtlich der Änderung der Besteuerungsgrundlagen wird auf den Bericht über die Außenprüfung vom 18. 5. 2016 verwiesen.

Umsatzsteuer 2012

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 erging am 18. 9. 2013.

Die Umsatzsteuer wurde mit -12.264,90 € festgesetzt, gegenüber der bisher festgesetzten Umsatzsteuer ergab sich eine Nachforderung von 2.596,73 €:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2012

Die U m s a t z s t e u e r

wird für das Jahr 2012

festgesetzt mit	-12.264,90 €
Bisher war vorgeschrieben	-14.861,63 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	2.596,73 €
---	------------

Dieser Betrag war bereits fällig.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	47.942,91 €
--	-------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	47.942,91 €
---	--------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	47.942,91 €	4.794,29 €

Summe Umsatzsteuer	4.794,29 €
---------------------------------	-------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-17.059,19 €
-----------------------------------	--------------

Gutschrift	-12.264,90 €
-------------------------	---------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-12.264,90 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	14.861,63 €
Abgabennachforderung	2.596,73 €

Mit Datum 1. 7. 2016 erging im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Umsatzsteuerbescheid 2012, der die Umsatzsteuer mit -14.061,69 € festsetzt. Gegenüber der bisherigen Festsetzung ergab sich eine Gutschrift von 1.796,79 €:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2012

Die Umsatzsteuer
wird für das Jahr 2012

festgesetzt mit	-14.061,69 €
Bisher war vorgeschrieben	-12.264,90 €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	47.692,81 €
---	-------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	47.692,81 €
---	--------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	1.936,54 €	387,31 €
10 % ermäßigter Steuersatz	41.683,24 €	4.168,32 €
12 % für Weinumsätze durch landw. Betriebe, Elektrofahrzeuge	4.073,03 €	488,76 €
Summe Umsatzsteuer		5.044,39 €

Innergemeinschaftliche Erwerbe

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	587,00 €
---	----------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen inner- gemeinschaftlichen Erwerbe	587,00 €
---	-----------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	587,00 €	117,40 €
Summe Erwerbsteuer		117,40 €

Summe Umsatzsteuer (wie oben)	5.044,39 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	+ 117,40 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-19.106,08 €
---	--------------

Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	-117,40 €
--	-----------

Gutschrift	-14.061,69 €
-------------------------	---------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	-14.061,69 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	12.264,90 €
Abgabengutschrift	1.796,79 €

Begründung:

Hinsichtlich der Änderung der Besteuerungsgrundlagen wird auf den Bericht über
 die Außenprüfung vom 18. 5. 2016 verwiesen.

Umsatzsteuer 2013

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 erging am 18. 12. 2014.

Die Umsatzsteuer wurde mit 5.859,58 € festgesetzt, gegenüber der bisher festgesetzten Umsatzsteuer ergab sich eine Gutschrift von 161,89 €:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2013

Die U m s a t z s t e u e r wird für das Jahr 2013

festgesetzt mit	5.859,58 €
Bisher war vorgeschrieben	6.021,47 €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	148.244,66 €
---	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	148.244,66 €
--	--------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	22.923,20 €	4.584,64 €
10 % ermäßigter Steuersatz	125.321,46 €	12.532,15 €

Summe Umsatzsteuer	17.116,79 €
---------------------------------	--------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-11.257,21 €
-----------------------------------	--------------

Zahllast	5.859,58 €
-----------------------	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	5.859,58 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	-6.021,47 €

Abgabengutschrift	161,89 €
--------------------------------	-----------------

Mit Datum 1. 7. 2016 erging im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Umsatzsteuerbescheid 2013, der die Umsatzsteuer mit 5.855,38 € festsetzt. Gegenüber der bisherigen Festsetzung ergab sich eine Gutschrift von 4,20 €:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2013

Die **Umsatzsteuer**
wird für das Jahr 2013

festgesetzt mit	5.855,38 €
Bisher war vorgeschrieben	5.859,58 €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	148.202,71 €
---	--------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein- schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	148.202,71 €
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	22.923,20 €	4.584,64 €
10 % ermäßigter Steuersatz	125.279,51 €	12.527,95 €

Summe Umsatzsteuer	17.112,59 €
---------------------------------	--------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-11.257,21 €
-----------------------------------	--------------

Zahllast	5.855,38 €
-----------------------	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Umsatzsteuer	5.855,38 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	-5.859,58 €

Abgabengutschrift	4,20 €
--------------------------------	---------------

Begründung:

Hinsichtlich der Änderung der Besteuerungsgrundlagen wird auf den Bericht über die Außenprüfung vom 18. 5. 2016 verwiesen.

Abgabenkonto

Am Abgabenkonto des Bf erfolgten laut Mitteilung des Finanzamts vom 19. 2. 2018 im Zeitraum 1. 1. 2011 bis 31. 12. 2013 folgende Buchungen:

	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag	(Tages)Saldo
1	25.02.11	60	E	01-03/11	15.02.11		152,00	-1.897,80
2	09.03.11	78	U	10-12/10	08.03.11		-9.873,96	-11.771,76
3	16.03.11	10					730,00	
4		10					534,00	-10.507,76
5	17.03.11	20					10.500,00	-7,76
6	16.05.11	78	U	01-03/11	16.05.11		-160,80	-168,56
7	25.05.11	60	E	04-06/11	16.05.11		152,00	-16,56
8	12.08.11	78	U	04-06/11	12.08.11		-4.075,37	-4.091,93
9	24.08.11	00			18.08.11	UEP	-152,00	-4.243,93
10	25.08.11	60	E	07-09/11	16.08.11		152,00	-4.091,93
11	16.11.11	10					537,61	-3.554,32
12	24.11.11	60	E	10-12/11	15.11.11		152,00	-3.402,32
13	29.11.11	78	U	07-09/11	15.11.11		984,06	-2.418,26
14	01.02.12	10					534,00	-1.884,26
15	22.02.12	60	E	01-03/12	15.02.12		152,00	-1.732,26

	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag	(Tages)Saldo
1	28.02.12	78	U	10-12/11	15.02.12		438,90	-1.293,36
2	15.03.12	78	U	01/12	15.03.12		-2.304,80	-3.598,16
3	27.04.12	78	U	02/12			0,00	-3.598,16
4	04.05.12	10					534,00	-3.064,16
5	14.05.12	63	E	2010	22.06.12		1.920,00	
6		44	U	2010	15.02.11	22.06.12	903,77	-240,39
7	25.05.12	60	E	04-06/12	15.05.12		152,00	-88,39
8	30.05.12	78	U	03/12			0,00	-88,39
9	15.06.12	78	U	04/12	15.06.12		-2.974,99	
10		78	U	05/12	15.06.12		-507,69	-3.571,07
11	19.06.12	10					561,95	-3.009,12
12	20.08.12	78	U	06/12	20.08.12		-3.594,70	-6.603,82
13	27.08.12	60	E	07-09/12	16.08.12		1.763,00	-4.840,82
14	10.09.12	78	U	07/12	10.09.12		-2.504,40	-7.345,22
15	15.10.12	78	U	08/12	15.10.12		-212,17	-7.557,39
16	15.11.12	78	U	09/12	15.11.12		-2.067,48	-9.624,87
17	16.11.12	10					537,61	-9.087,26
18	26.11.12	60	E	10-12/12	15.11.12		689,00	-8.398,26
19	14.12.12	78	U	10/12	14.12.12		-334,94	-8.733,20

Vorh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag	(Tages)Saldo
1	17.12.12	10					1.368,00	-7.365,20
2	31.12.12	01			21.12.12		-0,00	
3		01	E	01-12/12	21.12.12		7.000,00	
4		01			21.12.12		-0,00	
5		01	E	01-12/11	21.12.12		7.000,00	6.634,80
6	09.01.13	78	U	11/12	09.01.13		-815,01	5.819,79
7	06.02.13	01			21.12.12		0,00	
8		01	E	01-12/12			-6.999,00	-1.179,21
9	18.02.13	10					534,00	-645,21
10	25.02.13	60	E	01-03/13	15.02.13		689,00	43,79
11	27.02.13	78	U	12/12	15.02.13		454,55	498,34
12	25.03.13	00			21.03.13	UEP	-454,55	43,79
13	07.05.13	00			03.05.13	UEP	-732,79	-689,00
14	23.05.13	00			16.05.13	UEP	-957,18	-1.646,18
15	27.05.13	60	E	04-06/13	15.05.13		689,00	-957,18
16	29.05.13	78	U	01-03/13	15.05.13		957,18	0,00
17	25.07.13	63	E	2010			-888,00	
18		63	E	2011			-5.432,00	
19		*44	U	2011			-101,28	-6.421,28

Vorh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag	(Tages)Saldo
1	25.07.13*	60	E	04-06/13			-194,00	-6.615,28
2	01.08.13	10					534,00	-6.081,28
3	28.08.13	60	E	07-09/13	16.08.13		592,00	-5.489,28
4	06.09.13	78	U	04-06/13	06.09.13		-3.705,48	-9.194,76
5	09.09.13	10					504,00	-8.690,76
6	18.09.13	63	E	2012			-2.757,00	
7		44	U	2012	15.02.13	25.10.13	2.596,73	
8		60	E	07-09/13			-1.776,00	-10.627,03
9	26.09.13	20					10.000,00	-627,03
10	09.10.13	48	SZA	2013	18.11.13		51,93	-575,10
11	25.11.13	01			18.11.13	UEP	-4.657,32	
12		01	U	07-09/13	15.11.13		5.232,42	0,00
13	26.02.14	00			18.02.14	UEP	-3.537,36	-3.537,36
14	27.02.14	78	U	10-12/13	17.02.14		3.537,35	-0,01
15	28.03.14	78	U	01/14			0,00	-0,01
16	24.04.14	00			16.04.14	UEP	-51,11	-51,12
17	29.04.14	78	U	02/14	15.04.14		51,12	0,00
18	16.05.14	78	U	03/14	15.05.14		-390,00	-390,00
19	16.06.14	78	U	04/14	16.06.14		-141,50	-531,50

Vorh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

Hieraus ist ersichtlich, dass die Umsatzsteuergutschriften i. d. R. am Abgabekonto belassen wurden, das hierdurch i. d. R. Guthabensstände aufwies. Die Guthaben

wurden im Beschwerdezeitraum zur Begleichung von Abgabeforderungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer verwendet.

Umsatzsteuerbuchungen wurden im Beschwerdezeitraum wie folgt vorgenommen:

	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag	(Tages)Saldo
1	03.12.10	78	U	07-09/10	03.12.10		-2.049,80	
2	09.03.11	78	U	10-12/10	08.03.11		-9.873,96	
3	16.05.11	78	U	01-03/11	16.05.11		-160,80	
4	12.08.11	78	U	04-06/11	12.08.11		-4.075,37	
5	29.11.11	78	U	07-09/11	15.11.11		984,06	
6	28.02.12	78	U	10-12/11	15.02.12		438,90	
7	15.03.12	78	U	01/12	15.03.12		-2.304,80	
8	27.04.12	78	U	02/12			0,00	
9	14.05.12	44	U	2010	15.02.11	22.06.12	903,77	
10	30.05.12	78	U	03/12			0,00	
11	15.06.12	78	U	04/12	15.06.12		-2.974,99	
12		78	U	05/12	15.06.12		-507,69	
13	20.08.12	78	U	06/12	20.08.12		-3.594,70	
14	10.09.12	78	U	07/12	10.09.12		-2.504,40	
15	15.10.12	78	U	08/12	15.10.12		-212,17	

Vorh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

	Buch.Tag	GF	AA	Zeitraum	FT/ET	Frist/EF	Betrag	(Tages)Saldo
1	15.11.12	78	U	09/12	15.11.12		-2.067,48	
2	14.12.12	78	U	10/12	14.12.12		-334,94	
3	09.01.13	78	U	11/12	09.01.13		-815,01	
4	27.02.13	78	U	12/12	15.02.13		454,55	
5	29.05.13	78	U	01-03/13	15.05.13		957,18	
6	25.07.13	44	U	2011			-101,28	
7	06.09.13	78	U	04-06/13	06.09.13		-3.705,48	
8	18.09.13	44	U	2012	15.02.13	25.10.13	2.596,73	
9	25.11.13	01	U	07-09/13	15.11.13		5.232,42	
10	27.02.14	78	U	10-12/13	17.02.14		3.537,35	
11	28.03.14	78	U	01/14			0,00	
12	29.04.14	78	U	02/14	15.04.14		51,12	
13	16.05.14	78	U	03/14	15.05.14		-390,00	
14	16.06.14	78	U	04/14	16.06.14		-141,50	
15	15.07.14	78	U	05/14	15.07.14		-1.142,64	
16	14.08.14	78	U	06/14	14.08.14		-146,94	
17	29.09.14	78	U	07/14	15.09.14		377,24	
18	30.10.14	78	U	08/14	15.10.14		5.705,67	
19	17.11.14	*78	U	09/14	17.11.14		-2.943,25	

Vorh. Daten: BFH/Vors/Anm/Ust

Befassung des Senats

Im gegenständlichen Verfahren obliegt die Entscheidung gemäß § 272 Abs. 1 Z 2 BAO i. V. m. § 272 Abs. 3 Satz 2 BAO dem Senat.

Mündliche Verhandlung

In der am 23. 5. 2018 antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am Sitz des Bundesfinanzgerichts trugen die Parteienvertreter vor wie in den Schriftsätzen im Verfahren.

Der steuerliche Vertreter erweiterte das Beschwerdebegehren dahingehend, dass der Gewinn bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung in der Weise zu ermitteln

wäre, "dass zunächst bei den Betriebsausgabenpauschale und Betriebseinnahmen der umsatzsteuerliche Nettobetrag (Nettoentgelt) berücksichtigt wird und die Zusatzbestimmung der Teilpauschalierungsverordnung, "inkl. Umsatzsteuer" dadurch berücksichtigt wird, dass der Saldo der Jahresumsatzsteuer gleich wie zB. die Pachtein- u. Pachtausgaben dem Saldo hinzugerechnet oder abgezogen werden."

Die Vertreterin des Finanzamts verwies auf das Erkenntnis des VwGH, der diese Ansicht nicht vertreten habe, sowie darauf, dass die Einkommenssteuer zwar für das ganze Kalenderjahr veranlagt werde, aber auf die einzelnen Vorsteuergutschriften das Zuflussprinzip anzuwenden sei.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass in der LuF PauschVO in § 8 Abs. 2 "einschließlich Umsatzsteuer" stehe. Darunter sei ein Saldobetrag zu verstehen, wobei der Begriff festgesetzte Vorsteuergutschrift nicht vorkomme. Auch die monatlichen Gutschriften oder Zahllasten stellten einen Saldo zwischen Vorsteuer und Umsatzsteuer dar. Es sei willkürlich, wenn man diese Überlegung nicht auf das gesamte Jahr erstrecke. Auch im Umsatzsteuerbescheid stehe der Begriff "festgesetzte Umsatzsteuer" im Bescheidergebnis und nicht "Vorsteuergutschriften". Diese werde der "bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer" gegenübergestellt (Voranmeldungen).

Der Umsatzsteuersaldo solle ungekürzt dazugerechnet oder abgezogen werden.

Die steuerliche Behandlung soll sowohl bei dem Landwirt, der bei der USt zur Regelbesteuerungsoption optiert hat als auch bei dem Landwirt, der die USt pauschal behandelt, gleich sein. Dem Zwischenbetrag von 30 % der Einnahmen (nach Abzug des Ausgabenpauschales) solle die USt als Jahresbetrag ungekürzt hinzugerechnet oder abgezogen werden, wenn zur USt-Regelbesteuerung optiert worden sei.

Seitens der Parteien werden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Die belangte Behörde beantragte abschließend, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde im Sinne der Beschwerdevorentscheidung entscheiden.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde im Sinne der heutigen Ergänzung beantragt. Dem Jahressaldo der Umsatzsteuer laut Umsatzsteuerjahresbescheid möge ungekürzt ergebniswirksam berücksichtigt werden, nicht aber einzelne willkürlich erfolgte Gutschriften zufolge von Voranmeldungen.

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Landwirt und ermittelt seinen Gewinn durch Teilpauschalierung gemäß § 8 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2011), BGBl. II Nr. 471/2010 i. d. g. F. Hingegen hat der Bf bei der Umsatzsteuer gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 zur Regelbesteuerung optiert.

Im Beschwerdezeitraum wurden Umsatzsteuergutschriften infolge Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahresbescheiden von 14.110,13 € (2011), 14.501,17 € (2012) und von 4.520,49 € (2013) auf dem Abgabenkonto des Beschwerdeführers verbucht. Diese Umsatzsteuergutschriften betreffen im Jahr 2011 auch die Voranmeldung für das 4. Quartal 2010.

Im Beschwerdezeitraum bestanden auch Umsatzsteuerzahllasten infolge Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahresbescheiden.

Zu Details wird auf die Darstellung des Verfahrensganges (Umsatzsteuerverrechnung, Umsatzsteuerbescheide, Abgabenkonto) verwiesen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig. Das Gericht folgt der Darstellung in der Beschwerde und im Schriftsatz vom 1. 2. 2018.

Rechtsgrundlagen

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 111/2010:

(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Hinsichtlich des Grund und Bodens gilt Abs. 1 letzter Satz.

§ 17 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006:

Durchschnittssätze

§ 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.

(3) Geht der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften über, so ist eine erneute Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

(4) Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht

noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

(5) In der Verordnung werden bestimmt:

- 1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*
- 2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale. Als solche kommen insbesondere in Betracht:*
 - a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.*
 - b) Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.*
- 3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluß auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, daß für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.*
- 4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*
- 5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.*

(6) Zur Ermittlung von Werbungskosten können vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Mit dem AbgÄG 2012 BGBl. I Nr. 112/2012 wurde in § 17 EStG 1988 folgender Abs. 5a angefügt:

„(5a) Für eine Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus der Land- und Forstwirtschaft gelten folgende Grundsätze:

- 1. Die Gewinnermittlung auf Basis von Durchschnittssätzen ist nur für Betriebe zulässig, deren gemäß § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung ermittelter Einheitswert 130.000 Euro nicht übersteigt.*
- 2. Eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert ist nur zulässig, wenn*
 - der gemäß § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung ermittelte Einheitswert 75.000 Euro nicht übersteigt und*
 - die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche (§ 30 Abs. 6 BewG 1955) 60 Hektar nicht übersteigt und*
 - die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 nicht nachhaltig übersteigt.*

3. Eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen ist für den Gewinn aus Weinbau nur zulässig, wenn die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte (§ 48 Abs. 1 BewG 1955) Fläche 60 Ar nicht übersteigt. Davon unberührt bleibt die Gewinnermittlung des übrigen Betriebes.

4. Eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen ist für den Gewinn aus Obstkulturen nur zulässig, wenn die diesen Kulturen zuzurechnende selbst bewirtschaftete Fläche 10 Hektar nicht übersteigt. Davon unberührt bleibt die Gewinnermittlung des übrigen Betriebes.“

§ 19 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 76/2011:

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Zahlungen, die aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4 getätigt werden, sowie
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren.

3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Mit dem BudgetbegleitG 2012 BGBl. I Nr. 112/2011 wurde in § 19 EStG 1988 Abs. 1 Z 2 geändert:

„2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie

- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.“

§ 8 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2011), BGBl. II Nr. 471/2010 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

III. Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 100.000 Euro und nicht mehr als 150.000 Euro, bei Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100.000 Euro, bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

§ 13 LuF-PauschVO 2011 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.

(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.

§ 126 BAO lautet i. d. F. BGBl. Nr. 660/1989:

§ 126. (1) Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

(3) Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 20/2009:

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

§§ 214, 215 BAO lauten:

§ 214. (1) In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die

früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

(2) In den Fällen einer gemäß § 201 Abs. 4 zusammengefaßten Festsetzung von Abgaben gilt Abs. 1 mit der Maßgabe, daß als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefaßt festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist.

(3) Die in Bewilligungen von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermine sind bei Anwendung des Abs. 1 nur dann maßgeblich, wenn im Zeitpunkt der Zahlung oder sonstigen Gutschrift diese Bewilligung wirksam ist oder ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz für die den Gegenstand der Bewilligung bildenden Abgaben besteht.

Eine Verrechnung auf Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, darf nur nach Maßgabe des § 212a Abs. 8 erfolgen.

(4) Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen, soweit sie

a) Abgabenschuldigkeiten oder

b) im Finanzstrafverfahren oder im Abgabenstrafverfahren verhängte Geldstrafen oder Wertersatzes oder sonstige hierbei angefallene Geldansprüche

betreffen.

Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

(5) Wurde eine Verrechnungsweisung im Sinn des Abs. 4 erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind über Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen; dies gilt nicht für die vor der Antragstellung durchgeführten Einbringungsmaßnahmen und die im Zusammenhang mit diesen angefallenen Nebengebühren. Der Antrag kann nur binnen drei Monaten ab Erteilung der unrichtigen Verrechnungsweisung gestellt werden.

Dies gilt sinngemäß, soweit eine Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 irrtümlich nicht erteilt wurde.

(6) Zahlungen und sonstige Gutschriften, die unter Bezugnahme auf eine Mahnung oder im Zuge eines Vollstreckungsverfahrens erfolgen, sind in erster Linie auf die Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, die Gegenstand der Mahnung oder des Vollstreckungsverfahrens sind.

(7) In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebärung gemäß § 213 Abs. 4 sind Zahlungen für Rechnung eines Gesamtschuldners, der nicht alle zusammengefaßt verbuchten Abgaben schuldet, ausschließlich auf die ihn betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, wenn auf dem Zahlungsbeleg ausdrücklich eine diesbezügliche Widmung verfügt wurde. Soweit sich durch nachträgliche Abänderung oder Aufhebung eines maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides erweist, daß die für Rechnung eines Gesamtschuldners zu verrechnen gewesenen Beträge die Abgaben übersteigen, für die er in Anspruch zu nehmen war, ist der übersteigende Betrag durch Umbuchung aus der zusammengefaßten Verbuchung der Gebärung herauszulösen. Wurde eine Widmung irrtümlich nicht verfügt, so gilt Abs. 5 sinngemäß mit der Maßgabe, dass der Antrag binnen drei Monaten ab nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides zulässig ist.

(8) Eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift ist auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, daß der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, daß die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

§ 215. (1) Ein sich aus der Gebärung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(2) Das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben ist zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(3) Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so ist ein nach Anwendung der Abs. 1 und 2 noch verbleibendes Guthaben unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen zugunsten derjenigen zu verwenden, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes im eigenen Namen über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

(4) Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung

dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

§ 20 UStG 1994 i. d. F. BGBl. I Nr. 76/2011 lautet:

§ 20. (1) Bei der Berechnung der Steuer ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 - soweit nicht Abs. 4 gilt - von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. Dem ermittelten Betrag sind die nach § 11 Abs. 12 und 14, die nach § 16 Abs. 2 und die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge hinzuzurechnen. Ein Unternehmer, der für einen Betrieb den Gewinn gemäß § 2 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder gemäß § 7 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, kann dieses Wirtschaftsjahr durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung als Veranlagungszeitraum wählen; dies gilt jedoch nicht für Unternehmer,

- 1. die ihre Umsätze gemäß § 17 Abs. 2 nach vereinnahmten Entgelten berechnen oder*
- 2. bei denen Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr ist oder*
- 3. bei denen das Wirtschaftsjahr nicht mit Ablauf eines Kalendermonates endet.*

Die Erklärung ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres abzugeben und bindet den Unternehmer an das für die Gewinnermittlung maßgebende Wirtschaftsjahr. Im Falle der Änderung des für die Gewinnermittlung maßgebenden Wirtschaftsjahres tritt auch eine entsprechende Änderung des Veranlagungszeitraumes für die Umsatzsteuer ein. Weicht der Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr ab, so finden die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 27 und § 21 Abs. 2 und Abs. 6 keine Anwendung.

(2) 1. Von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

2. Die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer fällt in jenen Kalendermonat, in dem sie entrichtet worden ist. In den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 fällt die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer in jenen Kalendermonat, der zwei Monate vor dem Monat liegt, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld fällig ist; sie wird am Tag der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuerschuld wirksam.

(3) Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so tritt dieser Teil an die Stelle des Kalenderjahres. Wählt ein Unternehmer ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum (Abs. 1), so sind alle Umsätze, die er in diesem Zeitraum im Rahmen seines Unternehmens ausführt, diesem Veranlagungszeitraum zuzuordnen; als Veranlagungszeitraum im Jahr des Überganges gilt der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres. Fallen die Voraussetzungen für einen vom Kalenderjahr abweichenden Veranlagungszeitraum nachträglich

weg, so ist nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet, das Kalenderjahr Veranlagungszeitraum; in einem solchen Fall gilt der Zeitraum vom Ende des Wirtschaftsjahres bis zum Beginn des folgenden Kalenderjahres als eigener Veranlagungszeitraum. Ist das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum, so tritt in den einzelnen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an die Stelle des Kalenderjahres sinngemäß das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr.

(4) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011)

(5) In den Fällen des Abs. 4 bleibt das Recht des Unternehmers, beim zuständigen Finanzamt den Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 12 - unter Bedachtnahme auf § 21 Abs. 9 - geltend zu machen, unberührt, wenn die gesetzliche Frist zur Einreichung der Steuererklärung eingehalten wird. Der Unternehmer hat in der Voranmeldung (Steuererklärung) anzugeben, daß für die Beförderung von Personen im grenzüberschreitenden Gelegenheitsverkehr eine Einzelbesteuerung erfolgt ist; im Falle einer Veranlagung ist für solche Umsätze eine Steuer nicht festzusetzen.

Der Unternehmer kann bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist zur Einreichung der Steuererklärung schriftlich beantragen, daß nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes an Stelle der Einzelbesteuerung (Abs. 4) die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften berechnet wird. Die bei der Einzelbesteuerung entrichtete Steuer ist auf die zu entrichtende Steuer anzurechnen.

(6) Werte in einer anderen Währung als Euro sind auf Euro nach dem Kurs umzurechnen, den der Bundesminister für Finanzen als Durchschnittskurs für den Zeitraum festsetzt, in dem die Leistung ausgeführt, das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vor Ausführung der Leistung (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a) vereinnahmt wird oder - bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) - das Entgelt vereinnahmt wird.

Der Unternehmer ist berechtigt, die Umrechnung (Anm.: richtig: Umrechnung) nach dem Tageskurs vorzunehmen, wenn die einzelnen Beträge durch Bankmitteilungen oder Kurszettel belegt werden.

(7) Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten § 5 Abs. 5 und § 26.

§ 21 UStG 1994 i. d. F. BGBl. I Nr. 76/2011 lautet:

Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung

§ 21. (1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen

Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, daß in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Unternehmer, die danach für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß.

Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Voranmeldung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

(Anm.: Abs. 1a aufgehoben durch BGBl. I Nr. 71/2003)

(2) Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des

Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Unternehmer, die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1a schulden, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, werden nur dann zur Steuer veranlagt, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen.

(5) Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

(6) Ein Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27), dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30 000 Euro nicht übersteigen und der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, ist von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit. Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich. Bei der Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

(Anm.: Abs. 7 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011)

(8) Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen mit Verordnung für Gruppen von Unternehmen für die Ermittlung der Höhe der Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a Schätzungsrichtlinien erlassen und bestimmen, dass die auf diese Umsätze entfallende Steuer zu anderen als den im Abs. 1 und 2 angeführten Fälligkeitszeitpunkten zu entrichten ist. Bei Erstellung der Richtlinien ist auf die durchschnittliche Höhe dieser Umsätze innerhalb der Gruppe von Unternehmen, für welche die Durchschnittssätze gelten sollen, Bedacht zu nehmen. Die Richtlinien

sind nur anzuwenden, soweit der Unternehmer die Höhe dieser Umsätze nicht durch ordnungsgemäß geführte Aufzeichnungen nachweist.

(9) Der Bundesminister für Finanzen kann bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern kann weiters bestimmt werden, dass bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann festgelegt werden:

- ein besonderes Verfahren für die Vorsteuererstattung,*
- ein Mindestbetrag, ab dem eine Vorsteuererstattung erfolgt,*
- innerhalb welcher Frist der Erstattungsantrag zu stellen ist,*
- dass der Bescheid über die Erstattung der Vorsteuerbeträge elektronisch zugestellt wird,*
- wie und in welchem Umfang der zu erstattende Betrag zu verzinsen oder zu vergebühren ist.*

Vorsteuern im Zusammenhang mit Umsätzen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers sind nur erstattungsfähig, wenn die Umsätze in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen. Einem Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und Umsätze ausführt, die zum Teil den Vorsteuerabzug ausschließen, wird die Vorsteuer höchstens in der Höhe erstattet, in der er in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

(10) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten auch für juristische Personen, die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a und Abs. 1b schulden.

Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat

(11) Ein im Inland ansässiger Unternehmer, der einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen – entsprechend der Richtlinie 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl. Nr. L 44 vom 20.02.2008 S. 23 – in einem anderen Mitgliedstaat stellt, hat diesen Antrag elektronisch zu übermitteln. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung des Erstattungsantrages mit Verordnung festzulegen. Im Antrag ist die Steuer für den Erstattungszeitraum selbst zu berechnen. Enthält der Antrag nicht die in den Art. 8, 9 und 11 der im ersten Satz genannten Richtlinie festgelegten Angaben, so ist er ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung unbeachtlich. Der Antrag wird nicht an den Mitgliedstaat der Erstattung weitergeleitet, wenn die in Art. 18 der im ersten Satz genannten Richtlinie festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Zustellungen im Zusammenhang mit der

Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat haben unabhängig vom Vorliegen einer Zustimmung im Sinne des § 97 Abs. 3 BAO elektronisch zu erfolgen.

Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei Teilpauschalierung

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 zur Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung unmissverständlich ausgeführt (Rn 31):

"Die Vorsteuergutschriften sind als Betriebseinnahmen zu erfassen, wohingegen die an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer ... durch das Betriebsausgabenpauschale abgegolten wird."

Damit ist die Sache entschieden.

Die Teilpauschalierung nach §§ 8 ff LuF PauschVO 2006 entspricht in Bezug auf die Gewinnermittlung jener nach §§ 8 ff LuF-PauschVO 2011, § 8 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 entspricht § 8 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011. Die Ausführungen des Gerichtshofs sind daher auf § 8 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 zu übertragen.

Der Bf hat im Verwaltungs- und im Beschwerdeverfahren beachtliche Argumente für die Nichtberücksichtigung von Umsatzsteuergutschriften bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung aufgezeigt, die auch das Bundesfinanzgericht zu seinem Erkenntnis BFG 6. 10. 2014, RV/7100049/2012 veranlasst haben. Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Auffassung jedoch nicht geteilt.

"Roma locuta, causa finita".

Dies gilt auch für die vom Bf in seinem ergänzenden Vorbringen vertretene Ansicht, Umsatzsteuergutschriften auf Grund einer Umsatzsteuervoranmeldung seien mit Umsatzsteuerzahllasten auf Grund einer Umsatzsteuervoranmeldung zu kompensieren und nur eine allfällige sich durch einen Jahresumsatzsteuerbescheid ergebende (Jahres)Gutschrift sei bei der Teilpauschalierung als Einnahme anzusetzen.

Die Teilpauschalierung nach §§ 8 ff LuF PauschVO 2011 ist eine vereinfachte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Einnahmen und Ausgaben im Zeitpunkt des jeweiligen Zuflusses oder Abflusses gemäß § 19 EStG 1988 gewinnwirksam.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Betrag gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (zuletzt VwGH 24. 11. 2016, 2013/13/0081 m. w. N.).

Einnahmen sind zum Zeitpunkt der Zahlung als zugeflossen anzusehen und aufzuzeichnen verbuchen (vgl. etwa VwGH 27. 1. 2016, 2012/13/0068).

Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und muss der Steuerpflichtige über die Einnahme "frei verfügen" können (vgl. VwGH 22. 7. 2015, 2011/13/0067).

Umsatzsteuerguthaben entstehen auf Grund von Umsatzsteuervoranmeldungen oder von Umsatzsteuerjahresbescheiden.

Ein vorangemeldeter Überschuss (ein Umsatzsteuerguthaben) ist gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 grundsätzlich gutzuschreiben. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums zurück.

Umsatzsteuergutschriften sind gemäß § 213 Abs. 1 BAO in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gutschriften sind grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten des Steuerpflichtigen zu verrechnen (§§ 214 f. BAO), ansonsten dem Abgabepflichtigen zurückzuzahlen (§ 215 Abs. 4 BAO, § 239 BAO).

Die Bundesabgabenordnung sieht einerseits eine Legalkompensation von Gutschriften mit fälligen und unbeglichenen Rückständen des Steuerpflichtigen und andererseits eine Auszahlung von zu Guthaben führenden Gutschriften vor.

In beiden Fällen ist ein Zufluss beim Steuerpflichtigen im Gutschriftszeitpunkt auf seinem Abgabenkonto gegeben.

Ob in weiterer Folge ein Guthaben durch Lastschriften wieder ganz oder teilweise aufgebraucht werden, hat auf den einmal erfolgten Zufluss keinen Einfluss.

Es ist daher in Bezug auf den Zufluss eines Umsatzsteuerguthabens nicht von Bedeutung, dass sich aus anderen Umsatzsteuervoranmeldungen oder dem Umsatzsteuerjahresbescheid Umsatzsteuerzahllasten ergeben können.

Zurückgezahlte Einnahmen sind - unter der Bedingung, dass weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen, noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurden - im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 1. 9. 2015, Ra 2015/15/0035).

Abgesehen davon, dass eine Umsatzsteuerzahllast zufolge einer Folgeumsatzsteuervoranmeldung keine Rückforderung eines Umsatzsteuerguthabens zufolge einer früheren Umsatzsteuervoranmeldung ist, ist die Entrichtung einer Umsatzsteuerzahllast (bei der Bruttoverrechnung) eine Betriebsausgabe und nicht die (gänzliche oder teilweise) Rückgängigmachung einer Betriebseinnahme.

Bei der Bruttoverrechnung ist nach den Grundsätzen des § 19 EStG 1988 die von einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung als Betriebseinnahme und im Zeitpunkt der Abfuhr an das Finanzamt als Betriebsausgabe zu behandeln. Die dem Einnahmen-Ausgaben-Rechner von

seinen Vorlieferanten in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge sind im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt Betriebseinnahmen (vgl. für viele *Atzmüller/Knecht/Wiesner/Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 4 Anm. 40 oder *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. 198 sowie VwGH 16. 3. 1976, 0181/76 oder VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0130).

Einnahmen sind alle Zuflüsse von Geld oder geldwerten Vorteilen, Einkünfte sind die Nettogröße aus dem Saldo von Einnahmen und Ausgaben.

Einnahmen sind ertragsteuerlich ungekürzt im Zuflusszeitpunkt zu erfassen, etwaige Abflüsse von Einnahmen sind im Abflusszeitpunkt als Ausgaben zu erfassen. Eine Saldierung von Einnahmen mit deren Rückzahlung unabhängig vom Rückzahlungszeitpunkt ist ausgeschlossen (BFG 22. 2. 2016, RV/7104637/2014). Eine bereits saldierte Einnahmenerfassung (also im Beschwerdefall der ein Guthaben ergebende Jahressaldo aus monatlichen Umsatzsteuergutschriften und Umsatzsteuerzahllasten) ist dem Steuerrecht fremd (vgl. VwGH 16. 12. 1998, 93/13/0299).

Auch wenn sich § 19 EStG 1988 seinem Wortlaut nach auf das Kalenderjahr (als dem Veranlagungszeitraum) bezieht, normiert § 126 und § 131 BAO, dass vom Einnahmen-Ausgaben-Rechner Einnahmen und Ausgaben zeitnah und unsaldiert aufzuzeichnen sind. Es ist daher auch innerhalb eines Kalenderjahres auf die jeweilige Einnahme und Ausgabe (und nicht auf einen Saldo zwischen wirtschaftlich zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben) abzustellen. Das Saldierungsverbot, das Verbot einer Aufrechnung zwischen Einnahmen und Ausgaben, gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung wie zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Aufzeichnungen (vgl. VwGH 20. 12. 2016, Ro 2014/15/0012; VwGH 28. 11. 1991, 89/16/0023).

Es ist zwar richtig, dass innerhalb eines Voranmeldungszeitraums die einzelnen Umsatzbeträge und Vorsteuerbeträge für Zwecke der Umsatzsteuervoranmeldung saldiert werden und sich aus diesem Saldo eine Umsatzsteuerzahllast oder eine Umsatzsteuergutschrift ergibt. Dies hat jedoch nichts mit der Frage des Ab- und Zuflusses von Umsatzsteuerzahllasten ("geschuldete Umsatzsteuerbeträge" i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG 1988) und Umsatzsteuergutschriften ("abziehbare Vorsteuerbeträge" i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG 1988) zu tun. Ertragsteuerlich ist die Umsatzsteuerzahllast bei der Bruttoverrechnung im Zeitpunkt der Entrichtung einer Betriebsausgabe und die Umsatzsteuergutschrift im Zeitpunkt der Wirksamkeit der Gutschrift eine Betriebseinnahme.

Voranmeldungszeitraum bei der Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Kalendermonat (§ 21 Abs. 1 UStG 1994). Für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 € nicht überschritten haben, ist das Kalendervierteljahr Voranmeldungszeitraum (§ 21 Abs. 2 UStG 1994). Die Umsatzsteuervoranmeldung ist eine Steuererklärung (§ 21 Abs. 1 UStG 1994).

Die im § 21 UStG 1994 geregelte Umsatzsteuervoranmeldung gilt nach § 21 Abs 1 Satz 2 leg. cit. als Steuererklärung und ist demnach als Abgabenerklärung im Sinne des § 311 Abs 2 BAO anzusehen. Mit Einlangen der Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt wird eine Obliegenheit der Abgabenbehörde ausgelöst, entweder den angemeldeten Überschuss als Gutschrift zu verbuchen oder im Falle bestehender Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit des angemeldeten Vorsteuerüberschusses in ein Ermittlungsverfahren zur Erlassung eines Bescheides im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG 1994 einzutreten (vgl. VwGH 21. 11. 2007, 2007/13/0092; VwGH 12. 9. 2001, 2001/13/0178; VwGH 22. 3. 2000, 99/13/0098).

Nach der ausdrücklichen Anordnung des § 21 Abs. 1 UStG 1994 handelt es sich beim Überschuss aus einer Umsatzsteuervoranmeldung um eine Abgabe i. S. d. BAO. Ein solcher Überschuss hat, sofern sich das Finanzamt nicht zu einem Vorgehen nach § 21 Abs. 3 UStG 1994 entschließt, grundsätzlich zu einer Gutschrift zu führen, deren Schicksal sich nach den einschlägigen Normen der BAO zu entscheiden hat (vgl. VwGH 22. 3. 2000, 99/13/0098).

Ergibt sich aufgrund der Umsatzsteuerjahresveranlagung eine Nachforderung, wird dadurch keine von der Selbstberechnung oder Festsetzung abweichende Fälligkeit begründet. Da die Steuerberechnung im Voranmeldungsverfahren und im Veranlagungsverfahren gleich geregelt sind, müsste sich die Jahreserklärung mit der Summe der Voranmeldungen decken, sodass ein Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der Voranmeldungen und dem Ergebnis der Veranlagung nur auf einer mindestens objektiv unrichtigen Voranmeldung beruhen kann. Nachforderungen an Umsatzsteuer aus der Jahreserklärung sind zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse (vgl. VfGH 27. 9. 1984, G 111/84 oder *Achatz/Ruppe*, UStG⁵ § 21 Tz 40 f.).

Die einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume sind daher unabhängig voneinander zu sehen. Ein selbstberechnetes oder festgesetztes Guthaben in einem Voranmeldungszeitraum steht in keinen Zusammenhang mit einem Guthaben oder eine Zahllast in einem anderen Voranmeldungszeitraum. Wird ein solches Guthaben ausbezahlt oder mit Abgabenschulden des Steuerpflichtigen verrechnet, liegt ertragsteuerlich bei der Bruttoverrechnung eine Einnahme des Steuerpflichtigen vor.

Dies unabhängig davon, dass gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 für die Berechnung der Umsatzsteuer bei der Veranlagung die Summe der Umsätze im jeweiligen Kalenderjahr heranzuziehen ist und von dem für das Kalenderjahr berechneten Umsatzsteuerbetrag die Vorsteuerbeträge für dieses Jahr abzuziehen sind.

Auch wenn mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 (hier nicht erlassene) Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 aus dem Rechtsbestand ausscheiden (vgl. VwGH 4. 6. 2008, 2004/13/0124) und Umsatzsteuerfestsetzungen keine Bindung für den Jahressteuerbescheid entfalten (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2006/15/0339) ändert dies nichts daran, dass zuvor Gutschriften

aus Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden wirksam verbucht wurden. Eine Differenzierung zwischen einer Restschuld auf Grund der Umsatzsteuerjahreserklärung und der Abschlusszahlung auf Grund des Umsatzsteuerjahresbescheids ist nicht vorzunehmen, es liegen rückständige Vorauszahlungen oder Minderungen von Überschüssen vor, ohne dass der ursprüngliche, sich aus dem Veranlagungszeitraum ergebende Fälligkeitstag eine Änderung erfährt. Bei der Veranlagung handelt es sich um eine Abgabefestsetzung nach Fälligkeit (vgl. *Achatz/Ruppe*, UStG⁵ § 21 Tz 40 f.).

Selbst wenn man - was nicht dem Umsatzsteuergesetz entspricht - die Umsatzsteuergutschrift infolge Umsatzsteuervoranmeldung als Akontierung auf das Ergebnis der Umsatzsteuerjahresveranlagung ansähe, ist darauf zu verweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung Akontozahlungen (Akontoguthaben), die der Steuerpflichtige erhält, nicht erst mit ihrer tatsächlichen Verrechnung, sondern bereits mit ihrer Bezahlung (hier: Gutschrift) zufließen (vgl. für viele VwGH 19. 3. 2013, 2010/15/0070).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im hier maßgebenden Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003 klar ausgesprochen, dass Umsatzsteuergutschriften bei der Bruttoverrechnung als Betriebseinnahmen zu erfassen sind.

Richtig ist, dass damit bei der Teilpauschalierung zufällige zeitliche Abläufe im Kalenderjahr Einfluss auf das Einkommen haben (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, 594, vor dem Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003, sowie die Ausführungen in der Eingabe vom 1. 2. 2018). Das kann jedoch nicht dazu führen, dass anstelle der einzelnen Umsatzsteuergutschriften nur ein allfällig positiver Umsatzsteuerjahressaldo (Bf: Kompensation der unterjährigen Umsatzsteuergutschriften mit in anderen Monaten anfallenden Zahllasten) als Einnahme bei der Teilpauschalierung anzusetzen wäre. Im Übrigen steht, wie auch der gegenständliche Fall zeigt, der endgültige Saldo erst im Folgejahr oder wesentlich später fest; für die Fiktion eines rückwirkenden Zuflusses im jeweiligen Veranlagungsjahr anstelle des tatsächlichen Zuflusses der einzelnen Gutschriften gibt es ebenfalls keine Rechtsgrundlage.

Für eine vom Bf (alternativ zur gänzlichen Außerachtlassung) und in Teilen der Literatur intendierte Saldierung von Umsatzsteuergutschriften fehlt es an einer Rechtsgrundlage.

Eine derartige Saldierung ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988, wenn das Bruttosystem gewählt wird, unzulässig. Es ist nicht ersichtlich, wieso abweichend davon eine solche Saldierung bei der Teilpauschalierung, die eine vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist, zulässig sein soll.

Soweit der Bf Betriebsausgaben bei der sich nach §§ 8 bis 12 LuF-PauschVO 2011 ergebenden Zwischensumme netto (also ohne Umsatzsteuer) ansetzen und eine allfällige Umsatzsteuerzahllast laut Umsatzsteuerjahresbescheid (rückwirkend auf das Veranlagungsjahr oder im Jahr der Bescheiderlassung) als gewinnmindernden Betrag i. S. d. § 13 LuF-PauschVO 2011 bzw. ein allfälliges Umsatzsteuerguthaben

laut Umsatzsteuerjahresbescheid (rückwirkend auf das Veranlagungsjahr oder im Jahr der Bescheiderlassung) als gewinnerhöhenden Betrag i. S. d. § 13 LuF-PauschVO 2011 vergleichbar etwa vereinnahmten Pachtzinsen (§ 13 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011) und bezahlten Pachtzinsen (§ 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011) berücksichtigten möchte, ist ihm zu sagen, dass eine derartige Vorgangsweise die vom ihm aufgezeigten Zufälligkeiten bei der Umsatzsteuerverrechnung de lege ferenda verringern würde. De lege lata ist eine derartige Vorgangsweise weder mit § 8 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011, der ausdrücklich vom einem Ansatz der "der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer)" spricht noch mit § 13 LuF-PauschVO 2011, der nicht vorsieht, Umsatzsteuerzahllasten und -guthaben als gewinnerhöhende und gewinnmindernde Beträge nach Ermittlung der Zwischensumme anzusetzen, nicht vereinbar.

Die Regelungen der Pauschalierung nach der LuF-PauschVO 2011 in Bezug auf die Umsatzsteuer liegen nach Auffassung des Gerichts im durch § 17 EStG 1988 dem Verordnungsgeber eingeräumten Gestaltungsspielraum.

Typischerweise ist davon auszugehen, dass Land- und Forstwirte, die die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 und der ertragsteuerlichen Pauschalierung nach § 1 LuF-PauschVO 2011 (unterdessen: § 1 LuF-PauschVO 2015) erfüllen, beide Pauschalierungen in Anspruch nehmen. Diese Pauschalierungen sollen die Verwaltungskosten für Land- und Forstwirte vermindern (vgl. EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, *Christine Nigl u. a.*, ECLI:EU:C:2016:764), daher werden im Regelfall beide Pauschalierungen gleichzeitig zum Tragen kommen. In diesem Fall stellt sich die Frage einer Umsatzsteuerverrechnung bei der ertragsteuerlichen Pauschalierung nicht. Da im Regelfall umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Pauschalierung nebeneinander bestehen, kommt es diesfalls auch bei der Teilpauschalierung zu keiner gesonderten Erfassung der Umsatzsteuer.

Nur im Ausnahmefall, dass zumeist zufolge größerer Investitionen der Land- und Forstwirt bei der Umsatzsteuer zur Regelbesteuerung optiert, aber gleichzeitig weiterhin die ertragsteuerliche Pauschalierung in Anspruch nimmt, führt der durch die Investitionen bedingte Vorsteuerüberhang dazu, dass dieser bei der ertragsteuerlichen Pauschalierung zu einem kleinen Teil gewinnwirksam wird. Es ist nicht unsachlich, wenn der Verordnungsgeber die sich durch den Vorsteuerüberhang ergebende gegenüber auch umsatzsteuerpauschalierten Land- und Forstwirten höhere finanzielle Leistungsfähigkeit im Gutschriftsjahr ertragsteuerlich berücksichtigt.

Der Verordnungsgeber könnte im Einklang mit § 17 EStG 1988 und § 22 UStG 1994 auch eine Bindung der ertragsteuerlichen Pauschalierung an die umsatzsteuerliche Pauschalierung und umgekehrt vorsehen. Dann würde sich die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei Teilpauschalierung mangels Umsatzsteuergutschriften nicht stellen.

Der Verordnungsgeber ist jedoch weder durch das EStG 1988 noch durch die Verfassung gehalten, die für den Einzelnen jeweils steueroptimale Vorgangsweise anzuordnen. Wenn der Verordnungsgeber mit der Einbeziehung neben allen anderen Betriebseinnahmen auch von Umsatzsteuergutschriften in die Bemessungsgrundlage der Teilpauschalierung einen möglichen Vorteil aus der unterschiedlichen Inanspruchnahme von Pauschalierungen vermindert, steht dies in seinem Ermessen.

Dem Bf ist darüber hinaus zu der von ihm in den Raum gestellten Gesetzwidrigkeit von §§ 8 f LuF-PauschVO 2011 mit dem Verwaltungsgerichtshof zu entgegnen, dass der Bf nicht gehalten ist, die pauschalierte Form der Gewinnermittlung in Anspruch zu nehmen. Wenn dies für ihn günstiger sein sollte, kann er seinen Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 (oder auch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) ermitteln, so wie er auch freiwillig auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet hat (§ 22 Abs. 6 UStG 1994).

Das Bundesfinanzgericht sieht sich jedenfalls nicht zu einer Antragstellung nach Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof veranlasst.

Abweisung der Beschwerde

Da die angefochtenen Bescheide nicht mit Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) behaftet sind, ist die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Nichtzulassung der Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da die Rechtslage durch das Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003, dem das Bundesfinanzgericht folgt, erklärt ist. Dies gilt auch für die Frage der Ermittlung der maßgebenden Umsatzsteuergutschriften.

Wien, am 25. Mai 2018