

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Daniela Regina Denk über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Handelsstraße 8/Stiege 2/Top 2, 3130 Herzogenburg, vom 17. Oktober 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 6. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 zu Recht erkannt:

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Frisiersalon. Im Zuge der Veranlagung wurde der Branchenpauschalierungssatz in Höhe von 9,2% für das Gewerbe Friseur berücksichtigt. Der Einkommensteuerbescheid vom 06.10.2022 berücksichtigte einen erklärten Umsatz in Höhe von EUR 121.623,54 sowie pauschalisierte Betriebsausgaben in Höhe von EUR 11.189,37.

Mit der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde vom 13.10.2022 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe die Pauschalierung für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende in Anspruch genommen. Entsprechend der EStR 2000 Rz 313g seien Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze von der Steuerbefreiung gemäß § 124b Z 348 lit. b EStG 1988 und § 124b Z 348 lit. c EStG 1988 ausgenommen. Umsatzersätze seien in der Steuererklärung als übriger Ertrag in der Kennzahl 9090 zu erfassen. Bei der gesetzlichen Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 sei ein Umsatzersatz wie ein Umsatz im Sinne des § 125 BAO zu werten. Die Beschwerdeführerin beantragte den Lockdown-

Umsatzersatz in Höhe von EUR 6.946,52 in der Pauschalierungsbemessungsgrundlage und pauschalisierte Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt EUR 11.851,44 zu berücksichtigen.

Die Beschwerde vom 13.10.2022 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 31.10.2022 abgewiesen. Die Berücksichtigung des Umsatzersatzes bei der Pauschalierungsbemessungsgrundlage beziehe sich auf die Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 jedoch nicht auf die Branchenpauschalierung.

Im Vorlageantrag vom 07.11.2022 wurde von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, die Unternehmerin habe die Branchenpauschalierung in Anspruch genommen. Auf Grundlage des § 17 Abs. 4 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl 1990/65 idF BGBl II 2018/215 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden ergangen.

Die Verordnung des BMF zur Branchenpauschalierung sei aufgrund § 17 EStG 1988 erlassen worden. Entsprechend der EStR 2000 Rz 313g seien Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze von der Steuerbefreiung gemäß § 124b Z 348 lit. b EStG 1988 und § 124b Z 348 lit. c EStG 1988 ausgenommen. Umsatzersätze seien in der Steuererklärung als übriger Ertrag in der Kennzahl 9090 zu erfassen. Bei der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) sei ein Umsatzersatz wie ein Umsatz iSd § 125 BAO zu werten.

Im Einkommensteuerbescheid 2020 sei die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der pauschalen Werbungskosten an die Kleinunternehmerpauschalierung angelehnt worden. Als Begründung sei angeführt worden, dass es sich bei der Branchenpauschalierung nicht um die Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 handle.

Es wurde festgehalten, dass es sich bei der Branchenpauschalierung nicht um die in 2020 neu eingefügte Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 handle, bei der für 2020 die Umsatzgrenze auf Basis der Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG zu ermitteln waren.

Es wurde beantragt, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass in der Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der pauschalen Werbungskosten die Umsatzersätze mitberücksichtigt werden, die pauschalen Betriebsausgaben somit EUR 11.851,45 und der Gewinn für das Jahr 2020 somit EUR 25.104,22 betrage. Auf die Möglichkeiten der §§ 299 und 300 BAO wurde hingewiesen.

Mit 20.12.2022 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde und weiterführend im Vorlageantrag betreffend die Nichtanwendung der Steuerfreiheit von Lockdown-Umsatzersatzten nach § 124b Z 348 lit. b EStG 1988 und § 124b Z 348 lit. c EStG 1988 und die Berücksichtigung dieser Ersatzleistungen bei der Berechnung der Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) laut den EStR 2000 Rz 313g sei seitens des Finanzamtes nichts entgegenzuhalten. Jedoch fände sich in

den Einkommensteuerrichtlinien keine Regelung zur Berücksichtigung von Ersatzleistungen für entgangene Umsätze betreffend die Branchenpauschalierung, welche ihre Grundlage in der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs. 4 EStG 1988 fände. Hätte der Verfasser der Einkommensteuerrichtlinien die Einbeziehung der Branchenpauschalierung in die Rz 313g gewollt, dann wäre diese auch darin angeführt worden. In der Rz 313g seien neben der Basispauschalierung nur bestimmte Pauschalierungsregelungen angeführt z.B. Gastgewerbe-, Handelsvertreter- und Künstler/Schriftstellerpauschalierung.

Viel bedeutender seien jedoch die gesetzlichen Grundlagen: Die in § 17 Abs. 1 EStG 1988 geregelte Basispauschalierung verweise auf die Umsätze iSd § 125 Abs. 1 BAO. § 125 Abs. 2 Z 3 BAO bestimme, dass die bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ausgeführten Umsätze nicht zu den Umsätzen laut § 125 Abs. 1 BAO zählten. In § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 werde der Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen als Entschädigung genannt. Auch der Lockdown-Umsatzersatz müsse als solcher Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen angesehen werden. Dies müsse demnach bedeuten, dass sich bereits aus dem Gesetz erkennen lasse, dass Lockdown-Umsatzersätze nicht zu den Umsätzen des § 125 BAO zählten und demnach auch bei keiner Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Da sich weder in den Einkommensteuerrichtlinien noch im Einkommensteuergesetz eine Grundlage für die Einrechnung des Lockdown-Umsatzersatzes zu den Umsätzen nach § 125 Abs. 1 BAO fände, werde der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Frisiersalon. Im Jahr 2020 erzielte sie (ohne die beschwerdegegenständlichen Lockdown-Umsatzersätze) Umsätze in Höhe von EUR 121.873,54 (laut Erklärung). Darüber hinaus erhielt die Beschwerdeführerin im Jahr 2020 COVID-19-Unterstützungsleistungen in Form eines Lockdown-Umsatzersatzes für November/Dezember in Höhe von insgesamt EUR 6.946,53.

Die Beschwerdeführerin machte in der Einkommensteuererklärung 2020 pauschale Betriebsausgaben (Branchenpauschalierung) in Höhe von 9,2% (entspricht EUR 11.851,44) der erklärten Umsätze in der Umsatzsteuererklärung 2020 zuzüglich des auf den Veranlagungszeitraum entfallenden Lockdown-Umsatzersatzes in Höhe von EUR 6.946,53 geltend.

Im Zuge der Veranlagung wurde der Branchenpauschalierungssatz in Höhe von 9,2% für das Gewerbe Friseur berücksichtigt. Als Grundlage für den Pauschalsatz wurden die erklärten Umsätze laut Umsatzsteuererklärung 2020 herangezogen, Einnahmen aus dem Lockdown-Umsatzersatz blieben außer Ansatz. Aufgrund des erklärten Umsatzes ergab dies einen Pauschalsatz in Höhe von EUR 11.189,37.

2. Beweiswürdigung

Der gesamte Sachverhalt ist unstrittig. Die Feststellungen gründen auf dem vorgelegten Auszug aus der Transparenzdatenbank sowie auf die Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des Jahres 2020. Das Bundesfinanzgericht konnte aus diesen Gründen den festgestellten Sachverhalt ohne Bedenken seiner Entscheidung zugrunde legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Es geht um die Rechtsfrage, ob der Lockdown-Umsatzersatz bei der Berechnung der pauschalierten Betriebsausgaben Berücksichtigung findet oder außer Ansatz bleibt.

Gestützt auf § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 normiert § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1989 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 55/1990, dass die folgenden Durchschnittssätze für die Ermittlung der nicht von § 2 umfassten Betriebsausgaben bei Gewerbetreibenden der angeführten Gewerbebezweige angewendet werden können, wenn keine Buchführungspflicht besteht und keine ordnungsmäßigen Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen sowie die gemäß § 2 erforderlichen Aufzeichnungen ordnungsmäßig geführt werden. Für Friseure besteht ein Durchschnittssatz in Höhe von 9,2%.

§ 124b Z 348 EStG 1988 normiert eine Steuerfreiheit für Zuschüsse ab dem 1. März 2020, die auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, BGBl. I Nr. 51/2014 idF BGBl. I Nr. 44/2020 erlassen wurden.

Von dieser Steuerfreiheit ausgenommen sind ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach lit. b und c sowie der NPO-Lockdown-Zuschuss gemäß § 7a der 2. NPO-FondsRLV, BGBl. II Nr. 99/2021, und ab der Veranlagung 2021 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach lit. a und d. Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs. 3a im Rahmen der Veranlagung 2020 wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, sofern der dem Jahr

2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994.

§ 125 Abs. 2 BAO normiert, dass Umsätze im Sinne des Abs. 1 solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen sind. Keine Umsätze sind jedoch nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 fallen oder - wären sie im Inland ausgeführt worden - fallen würden, aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994, die bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ausgeführt werden und aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften.

Bei den Einkommensteuerrichtlinien handelt es sich - wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird - lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (VfGH 30.09.1982, B 441/77), weshalb sie gegenüber Gerichten keine Bindungswirkungen entfalten (vgl. zuletzt VfGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0038 unter Hinweis auf VfGH 28.60.2017, V 4/2017).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Zahlungen im Rahmen der Gewährung des Lockdown-Umsatzersatzes als Umsätze gemäß § 125 BAO zählen und damit auch bei der Berechnung der pauschalen Betriebsausgaben Berücksichtigung finden.

Im Fall der Teilpauschalierung bemisst sich das jeweilige Betriebsausgabenpauschale nur von den Umsätzen. Sonstige Betriebseinnahmen zählen nicht zur Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage entspricht daher den Vorschriften zur Basispauschalierung (*Brameshuber/Halder/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Allgemeine Aussagen zu den einzelnen Durchschnittssatzverordnungen Rz 119).

Das Betriebsausgabenpauschale bemisst sich von den Umsätzen nach § 125 Abs. 1 BAO. Danach zählen zur Bemessungsgrundlage die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, der Eigenverbrauch sowie nicht steuerbare Auslandsumsätze. Die Bemessungsgrundlage geht von den Umsätzen iSd UStG aus, bemisst sich also vom Entgelt ohne USt (*Brameshuber/Halder/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Gesetzliche Pauschalierung von Betriebsausgaben (Par. 17 Abs 1 bis 3; Basispauschalierung) Rz 22).

Die gegenständlichen Lockdown-Umsatzersatz wurden gemäß der auf § 3b Abs. 3 ABBAG-Gesetz gestützten 3. VO Lockdown-Umsatzersatz, BGBl. II Nr. 567/2020, geleistet. Es handelt sich dabei folglich um einen Zuschuss auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz, welcher gemäß § 124b Z 348 EStG 1988 grundsätzlich von der Einkommensteuer befreit wäre.

Da der Lockdown-Umsatzersatz aber aufgrund des untrennbaren Zusammenhangs mit einem Umsatzausfall evident zum Ersatz entgehender Umsätze geleistet wird, ist er gemäß § 124b Z 348 lit. c und vorletzter Satz EStG 1988 jedoch nicht von der Einkommensteuer befreit.

§ 125 BAO definiert den Umsatzbegriff ausschließlich unter Verweis auf § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 unabhängig von den Regelungen des EStG 1988. Zu prüfen ist daher lediglich, ob die Lockdown-Umsatzersätze Umsätze im Sinne dieser Bestimmungen des UStG 1994 darstellen. Dies ist jedoch zu verneinen, da es sich beim Lockdown-Umsatzersatz mangels Leistungsaustausches umsatzsteuerlich um einen nicht steuerbaren echten Zuschuss handelt (vgl. Kampitsch/Kanduth-Kristen, Steuerliche Behandlung von Umsatzersatz und Ausfallsbonus, SWK 2021, 908 und die dort in Fußnote 9 zitierten Informationen des BMF sowie UStR 2000 Rz 8).

Es bedürfte einer eigenen gesetzlichen Regelung, um den Lockdown-Umsatzersatz unter die Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 bzw. in weiterer Folge gemäß § 125 BAO subsumieren zu können. Dies bringt auch der Gesetzgeber mit der expliziten Regelung in § 124b Z 348 letzter Satz EStG 1988 zum Ausdruck, die sich erübrigen würde, wenn Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze ohnehin stets als Umsätze im Sinne des UStG 1994 anzusehen wären (BFG 21.05.2024, RV/3100351/2023; 08.08.2024, RV/3100298/2023).

§ 124b Z 348 EStG 1988 hat auf den Lockdown-Umsatzersatz nach Ansicht des erkennenden Gerichts folglich nur die Auswirkung, dass dieser gesondert als Betriebseinnahme zu erfassen und dadurch der Einkommensteuer zu unterwerfen ist, da der Lockdown-Umsatzersatz aber nicht unter die § 125 BAO-Umsätze fällt, ist er nicht Teil der Bemessungsgrundlage des Betriebsausgabenpauschales.

Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist zulässig, weil sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil eine solche Rechtsprechung fehlt.

Wien, am 19. Dezember 2024