



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Senat über die Berufung der Bw., vertreten durch den steuerlichen Vertreter, vom 22. Dezember 2008 gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheide des Finanzamtes vom 19. November 2008, vertreten durch die Vertreterin des Finanzamtes, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 bis 2006 nach der am 30. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 wird abgeändert. Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist eine Basispauschalierung mit zusätzlicher Geltendmachung von Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter.

a) Verfahren FA

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Unternehmensberatungs- und Buchhaltungsgesellschaft, wurde laut offenem Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Juni 2001 gegründet (damals

noch in Form einer OEG). Mit Antrag vom 5. Dezember 2006 beantragte die Bw. beim Firmenbuchgericht die Änderung des Firmenwortlautes in "Unternehmensberatungs- und Steuerberatungsgesellschaft". Im Jahr 2008 erfolgte die Umstellung auf die Rechtsform einer OG wegen Anpassung an das UGB. Unbeschränkt haftende Gesellschafter sind die Herrn Mag. (FH) GH (GH) und Mag. MH (MH).

Für die berufungsgegenständlichen Jahre 2003 bis 2006 gab die Bw. Erklärungen betreffend Umsatzsteuer und Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) ab. Betreffend Feststellung von Einkünften wurde nur die Erklärung 2006 elektronisch abgegeben. Für alle Jahre 2003 bis 2006 legte die Bw. zusammen mit den Erklärungen in Papierform (für 2006 am 29. Jänner 2008) jeweils zwei so genannte "Sonderbetriebsausgabenaufstellungen" für Mag. MH und Mag. GH vor.

Die Erklärungen wurden vom zuständigen Finanzamt (FA) zunächst antragsgemäß veranlagt und zwar:

Jahr	Erklärungseingang	antragsgemäße Bescheide Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften vom
2003	25. Juni 2004	7. Juli 2004
2004	21. April 2006	26. April 2006
2005	30. Mai 2007	13. Juni 2007
2006	30. Jänner 2008	31. Jänner 2008

Im **Vorhalt vom 16. Oktober 2008** (Akt 2006 Seite 6) teilte das FA der Bw. mit, mit der Betriebsausgabenpauschalierung seien auch die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter abgegolten. Da in den Jahren 2003 bis 2006 sowohl das Betriebsausgabenpauschale als auch in beträchtlicher Höhe Sonderbetriebsausgaben der beiden Gesellschafter geltend gemacht worden seien, liege eine Rechtswidrigkeit auf Grund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen vor und es werde daher beabsichtigt, die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben für die Jahre 2003 bis 2006 zu streichen.

Die Bw. gab dazu im **Schreiben vom 7. November 2008** (Akt 2006 Seite 7ff) an, es sei dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass im Rahmen von Gesellschaften mit der Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG auch sämtliche Ausgaben der Gesellschafter abgegolten wären. Diese Problematik behandle das Gesetz überhaupt nicht.

Auch sei eine derartige Interpretation aus mehreren Gründen nicht schlüssig:

Bei einer derartigen Gesetzesinterpretation würden beispielsweise die Ausgaben für die gesetzliche Sozialversicherung gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 EStG verloren gehen, denn die Gesellschaft sei nie sozialversicherungspflichtig, so dass die Vorschriften immer auf die natürliche

Person lauten würden. Diese Ausgaben seien aber explizit im Gesetz erwähnt. Daraus erkläre sich auch die Gewinnermittlung bei Gesellschaften auf zwei Ebenen. Die erste Ebene betreffe die Gesellschaft, die zweite Ebene die der einzelnen Gesellschafter. Wenn nun aber durch die Betriebsausgabenpauschale nicht Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden könnten, würden diese Kosten ins Leere gehen. Aus dem oben angeführten Grund müsse es daher wohl zwingend diese zwei unterschiedlichen Ebenen der Gewinnermittlung geben. Denn das Versagen der Sozialversicherungskosten würde wohl dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen und wäre gleichheitswidrig. Aber auch aus dem Gesellschaftsrecht selbst sei ableitbar, dass es neben den Betriebsausgaben weitere Sonderbetriebsausgaben geben müsse. Die Gesellschaft sei gemäß § 105 UGB rechtsfähig. Dies zeige sich auch im Umsatzsteuerrecht, wo die Gesellschaft steuerpflichtig sei und nicht der Mitunternehmer. Vorsteuern von Mitunternehmern würden nicht anerkannt. Auch daraus sei ableitbar, dass die Gesellschaft für sich steuerpflichtig sei. Gemäß § 110 UGB sei die Gesellschaft verpflichtet, dem Gesellschafter nur notwendige Aufwendungen zu ersetzen. Dies zeige ebenfalls, dass der Gesellschafter Aufwendungen tätigen könne, die die Gesellschaft nicht ersetzen müsse. Sie seien unter Umständen unbedingt notwendig, um sich die Einnahmen als Gesellschafter zu sichern. Diese müssten daher als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden. Dies könne aber nicht zu seinem Nachteil gereichen, wenn sich die Gesellschaft entschlossen habe, zu pauschalisieren. Es sei daher davon auszugehen, dass neben der Betriebsausgabenpauschale auf Gesellschaftsebene Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Gesellschafter zulässig seien.

Zur offensichtlichen Unrichtigkeit:

Die Steuererklärungen seien korrekt ausgefüllt gewesen. Die Erklärungen 2006 seien elektronisch übermittelt worden. Wenn nun eine derartige Unrichtigkeit vorläge, warum lasse ein österreichweit programmiertes System derartige Eingaben zu? Es sei bemerkt, dass Eingaben, die rechtlich nicht zulässig seien (Offensichtlichkeit), zu Fehlermeldungen führen würden und nicht übermittelt werden könnten. Es könne daher wohl keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegen. Bei der elektronischen Erklärung bzw. auch bei den strukturierten Erklärungen ab 2003 erhebe sich die Frage, ob es überhaupt noch eine unrichtige "Übernahme" geben könne: Alle Kennzahlen und Abfragefelder seien korrekt ausgefüllt worden, im Falle der elektronischen Erklärung gebe es auch keine "körperliche" Eingabe mehr, so dass es überhaupt nicht zu Übernahmefehlern kommen könne. Bei den strukturierten Erklärungen ab 2003 hätte es zumindest bei der Eingabe im FA zu Fehlern kommen müssen, die eine Bescheiderstellung unmöglich gemacht hätte. Beides sei nicht passiert und die Bescheide seien ergangen wie beantragt. Worin eine andere offensichtlich unrichtige Übernahme gesehen werden könne, sei nicht ersichtlich.

b) Bescheide

Das FA erließ jeweils am 19. November 2008 die gemäß § 293b BAO geänderten Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006.

		Einkünfte sA €	Anteil Mag. GH €	Anteil Mag. MH €
2003	Erstbescheid	-15.156,42	-3.346,41	-11.810,01
	§ 293b BAO	3.090,81	2.093,98	996,83
	Differenz	18.247,23	5.440,39	12.806,84
2004	Erstbescheid	97.985,98	50.366,49	47.619,49
	§ 293b BAO	153.817,04	77.368,61	76.448,43
	Differenz	55.831,06	27.002,12	28.828,94
2005	Erstbescheid	160.665,66	75.728,26	84.937,40
	§ 293b BAO	208.048,84	104.038,46	104.010,38
	Differenz	47.383,18	28.310,20	19.072,98
2006	Erstbescheid	137.264,90	66.742,23	70.522,67
	§ 293b BAO	179.721,47	89.908,13	89.813,34
	Differenz	42.456,57	23.165,90	19.290,67

In der Bescheidbegründung (Akt 2006 Seite 23ff) führte das FA aus, werde auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung der Gewinn gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 pauschal ermittelt, seien nicht abpauschalierte Sonderbetriebsausgaben vom gemeinsamen Ergebnis abzuziehen und allfällige Sonderbetriebseinnahmen hinzuzurechnen. Vom sodann nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilenden Ergebnis wären die den jeweiligen Mitunternehmer betreffenden Sonderbetriebseinnahmen hinzuzurechnen bzw. die den jeweiligen Mitunternehmer betreffenden Sonderbetriebsausgaben abzuziehen (unter Hinweis auf ein Beispiel in Rz 4286 EStR 2000, "BMF vom 8.10.2001"). Auch Doralt führe im Kommentar Einkommensteuer aus (§ 17, Rz 72/2), dass mit der Betriebsausgabenpauschalierung auch die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter abgegolten seien. Könnten die Sonderbetriebsausgaben neben der Basispauschalierung geltend gemacht werden, käme es zu einer Doppelabsetzung.

Beispiel: [teilweise Zitat Doralt, aaO]

"Die Mitunternehmerschaft hat nur Einnahmen; die Mitunternehmer tätigen ihre Betriebsausgaben selbst und die Mitunternehmerschaft nimmt die Basispauschalierung in Anspruch. Könnten die Gesellschafter ihre Sonderbetriebsausgaben zusätzlich geltend machen, käme es zu einer doppelten Berücksichtigung. Die Aufteilung des Betriebsausgabenpauschales unter den Mitunternehmern im Fall von Sonderbetriebsausgaben wird im Verhältnis der Umsätze der Mitunternehmerschaft und der Umsätze der einzelnen Mitunternehmer mit der Mitunternehmerschaft zu erfolgen haben. Nicht abpauschalierte Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters (zB Fremdlöhne) sind bei diesem direkt zu berücksichtigen (unter Hinweis auf BMF 8.10.2001, ÖStZ 2001, 541)."

Dies bedeute auf den gegenständlichen Fall umgelegt, dass die Ausführungen in der Stellungnahme vollkommen ins Leere gehen würden. Es sei gesetzwidrig, die pauschal aus dem Gesamtumsatz errechneten Betriebsausgaben noch einmal bei den Sonderbetriebsausgaben abzuziehen. Neben dem Durchschnittssatz dürften gemäß § 17 Abs. 1 EStG 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 seien oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen würden, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden würden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 (Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung).

Es seien daher, ausgehend vom Gewinn der Gesellschaft vor Sonderbetriebsausgaben, nur die jeweiligen gesetzlichen Sozialaufwendungen bei den beiden Gesellschaftern zusätzlich zu berücksichtigen:

	2003	2004	2005	2006
	€	€	€	€
Mag. GH	817,00	3.384,[83]	3.978,00	4.137,00
		3.845,00	2.715,[60]	4.954,[28]
Mag. MH	1.914,00	8.150,00	6.721,67	9.186,07

Gemäß **§ 293b BAO** könne die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Zur Einfügung dieser gesetzlichen Bestimmung würden die Gesetzesmaterialien (1162 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XVII GP, 15) ua anführen: "Bei ... Abgaben...sind vom Abgabepflichtigen Erklärungen einzureichen, in denen er zwar keine Selbstberechnung vorzunehmen, wohl aber in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht von ihm ermittelte Besteuerungsgrundlagen anzuführen und hierbei auch rechtliche Würdigungen des Sachverhalts vorzunehmen hat. Angesichts der angespannten Personalsituation in der Finanzverwaltung kann es im Zuge der von den Abgabenbehörden des Bundes zu bewältigenden Massenverfahren vorkommen, dass im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben der Parteien Unrichtigkeiten, selbst wenn diese offensichtlich sind, aus den Abgabenerklärungen (einschließlich Beilagen) in Bescheide übernommen werden. Die Folge davon sind unrichtige Abgabenfestsetzungen, die sich sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Abgabepflichtigen auswirken können. Selbst wenn später diese Unrichtigkeiten erkannt werden, besteht nicht immer eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, zB wenn ein Wiederaufnahmsgrund fehlt oder

wenn die Jahresfrist des § 302 BAO für eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung bereits verstrichen ist. Durch den neu zu schaffenden § 293b BAO soll nun die Möglichkeit geschaffen werden, solche offensichtlichen Unrichtigkeiten, die ohne weitere Erhebungen erkennbar sind, von Amtswegen oder auf Antrag, hinsichtlich dessen Entscheidungspflicht besteht, zu beseitigen; keinesfalls wäre es zulässig, Bescheide wegen Umständen, die erst nach diesbezüglichen Erhebungen feststellbar wären, gestützt auf die neu zu schaffende Regelung zu berichtigen. Berichtigungen der vorgeschlagenen Art würden sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil der Partei möglich und im Streben nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch durchzuführen sein; die neue Regelung wäre somit nicht als einseitig fiskalisches Instrument zu verstehen. Eine Maßnahme nach § 293b BAO soll im Ermessen der Behörde liegen; im Hinblick auf die Rechtsprechung ... zu den §§ 299 und 303 BAO wäre hiebei jedoch dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit, und zwar auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen, der Vorrang einzuräumen".

Durch die Einführung des § 293b BAO mit BGBl 1989/660 sollten die verfahrensrechtlichen Handhaben zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses erweitert werden. § 293b BAO gestatte eine Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig sei, somit auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhe. Entscheidend sei, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernehme, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liege. Dies werde dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit könne sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (unter Hinweis auf VwGH 19.01.2005, 2001/13/0235, und VwGH 22.12.2004, 2004/15/0216, "uam."). Ob eine unzutreffende Rechtsauffassung und somit eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliege, sei an Hand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (unter Hinweis auf VwGH 16.05.2002, 98/13/0180, VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198, "uam."). Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar seien, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (unter Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar, Rz 6 zu § 293b BAO). In der gegenständlich notwendigen Berichtigung liege jedenfalls eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, welche auch ohne weiteres Ermittlungsverfahren richtig zu stellen gewesen sei. Der Vorhalt [des FAes] habe zur Wahrung des Parteiengenhörs gedient. Den Bescheiden habe eine Rechtswidrigkeit angehaftet, die auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen samt Beilagen beruht habe. Auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder

Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde komme es nicht an (unter Hinweis auf Stoll Seite 2834). Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ebenso wie nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Ermessensübung bei den §§ 293, 299 und 303 Abs. 4 BAO primär dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen sei. Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig seien, könne von einer Berichtigung nicht abgesehen werden. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergebe sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses sei (unter Hinweis auf VwGH 7.8.1992, 91/14/0150).

c) Berufung

In der Berufung vom 22. Dezember 2008 (Akt 2006 Seite 27ff) brachte die Bw. vor:

- Sachverhalt:

Mit 19. Juni 2001 sei die Gesellschaft gegründet worden. Mit Veranlagung 2003 sei auf Ebene der Gewinnermittlung der Gesellschaft die Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG geltend gemacht worden. Auf Ebene der Gesellschafter seien die Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht worden, welche von der Gesellschaft nicht ersetzt worden seien. Mit Eingabe vom 25. Juni 2004 seien die Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2003 eingereicht worden. In dieser Eingabe sei der oben beschriebene Sachverhalt vollkommen offen gelegt worden. In der Beilage seien nachvollziehbar der Ansatz der Betriebsausgabenpauschale sowie die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter im Rahmen der Gewinnberechnung dargestellt worden. Mit 7. Juli 2004 seien diese Bescheide erklärungsgemäß ergangen. Im Februar 2005 sei die Bw. seitens des FAes telefonisch kontaktiert worden, da eine "Nachbescheidkontrolle" durchzuführen sei. Bei einer persönlichen Vorsprache am FA bei einer namentlich genannten Prüferin sei mitgeteilt worden, dass es vor allem um die innergemeinschaftlichen Erwerbe gehe. In diesem Zusammenhang sei der mündliche Vorhalt mit Schriftsatz vom 4. März 2005, laut Eingangsstempel des FAes persönlich überreicht am 4. März 2005, beantwortet worden. Es seien die Bezug habenden Aufwandskonten Kto. 5020 Wareneinkauf und Kto. 7005 GWG EU dem Schreiben beigelegt worden. Eine Änderung der Bescheide sei nicht erfolgt. In den beiden folgenden Kalenderjahren 2004 und 2005 sei ebenfalls so vorgegangen worden. Die Bescheide seien immer erklärungsgemäß ergangen. Mit Veranlagung 2006 sei auch im Bereich der Umsatzsteuer von der Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 UStG Gebrauch gemacht worden. Da dies zu einer erheblichen Gutschrift und damit wohl auch zu einem Prüfungssignal geführt habe, sei mit Eingabe vom 18. Jänner 2008, laut Eingangsstempel des Finanzamtes persönlich überreicht am 18. Jänner 2008, dieser Sachverhalt dem FA mitgeteilt worden. Auch

mündlich sei dieses Vorgehen mit dem Referat [des FAes] abgesprochen worden. Mit Eingaben vom 29. Jänner bzw. 30. Jänner 2008 seien die Sonderbetriebsausgabenaufstellungen bzw. die elektronischen Erklärungen eingereicht worden. Mit Bescheiden vom 31. Jänner 2008 seien die entsprechenden Veranlagungen antragsgemäß durchgeführt worden. Mit Ersuchen um Ergänzung vom 16. Oktober 2008 sei das nunmehrige Verfahren eingeleitet worden und seien die nunmehr strittigen Bescheide ergangen. Bei einer Akteneinsicht im Rahmen der Erstellung der Berufung vom 27. November 2008 sei im Akt weder ein Hinweis auf die Nachbescheidkontrolle noch auf die Eingabe bezüglich Umsatzsteuer 2006 zu finden gewesen. Es deutete kein Aktenstück auf eine Nachbescheidkontrolle hin. Die Eingabe vom 4. März 2005 sei nicht im Akt zu finden. Auch das Schreiben vom 18. Jänner 2008 sei nicht vorhanden gewesen. Auf Nachfrage bei den beiden anwesenden Finanzbeamten, ob diese Schriftstücke sich im Akt befinden müssten, sei dies bejaht worden. Auch die Suche der Beamten habe die Schreiben nicht zu Tage befördert.

▪ Begründung:

Basispauschalierung:

Das FA stehe auf dem Standpunkt, dass bei Mitunternehmerschaften im Falle der Gewinnermittlung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 "auf der ersten Ebene keine Sonderbetriebsausgaben auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zustehen" würden. Das FA zitiere dazu die Richtlinienmeinung des BMF. Weiters führe das FA unter Berufung auf Doralt, EStG, § 17, Rz 72/2, aus, dass es sonst zu einer doppelten Berücksichtigung von Betriebsausgaben komme. Die Ausführungen in der Stellungnahme würden vollkommen ins Leere gehen. Dazu sei auszuführen, dass die Bestimmung des § 17 EStG 1988 im Hinblick auf Mitunternehmerschaften überhaupt keine Ausführungen enthalte. Das Gesetz nehme dazu in keinsten Weise Stellung. Außer der Stellungnahme in den Richtlinien und dieser folgend Doralt ohne wirkliche nähere Begründung, habe es zum Zeitpunkt der Einreichung der ersten Steuererklärungen 2003 keine literarische Stellungnahme gegeben. Soweit ersichtlich, bestehe bis heute noch kein Judikat zu dieser Frage. Wie die Richtlinien in ihrer Einleitung selbst betonen würden, handle es sich um eine Auslegungshilfe und nicht mehr. Die Richtlinien könnten keine über das Gesetz hinausgehende Rechte oder Pflichten begründen. Das FA stelle in seiner Begründung ausschließlich auf die Richtlinienmeinung ab und zitiere diese quasi als Gesetzestext. Auf die "Ausführungen im Vorhalt" [offenbar gemeint: Ausführungen der Bw. im Schreiben vom 7. November 2008 auf den Vorhalt des FAes vom 16. Oktober 2008] werde nicht einmal ansatzweise eingegangen. Sie würden textlich nicht einmal erwähnt, so dass fraglich sei, ob "dieser" überhaupt gelesen worden sei. Der Bescheid wirke vorgefertigt und setze sich offensichtlich aus verschiedensten Textbausteinen zusammen. Es sei jedoch im Detail nicht auf

irgendein Vorbringen eingegangen worden. Die Aneinanderreihung ergebe auch keinen Sinn im Zusammenhang mit dem Vorbringen. Anhaltspunkte würden sich schon aus der Bescheidnummerierung ergeben. Auf die erste Seite des Bescheids ("Bescheidebegründung") folge nochmals die "Seite 1 von 3" beginnend mit "Begründung". Weiters führe das FA auf Seite 2 (tatsächlich Seite 3) aus: "der Vorhalt vom .. diene zur". Hier habe man sich nicht einmal die Mühe gemacht, das Datum korrekt einzusetzen. Dies lasse darauf schließen, dass es sich um einen vorgefertigten Bescheid handle, der aus verschiedenen zusammengesetzten Textbausteinen bestehe und dem ein behördlicher Bescheidwille fehle. Das FA stütze seine Ansicht darauf, dass es zum Doppelabzug von Betriebsausgaben kommen würde. Begründend werde das Beispiel aus dem Kommentar von Doralt zitiert. Diese Ansicht sei nicht korrekt. Die Gesellschaft habe schon sich aus dem Gesetz ergebende Betriebsausgaben gehabt, beispielsweise seien die gesetzlich vorgeschriebene Haftpflichtversicherung sowie die Kammergebühren erwähnt. Es handle sich daher um Ausgaben, die die Gesellschaft getätigt habe und die die Gesellschafter nicht nochmals geltend gemacht hätten. Somit sei aber nachgewiesen, dass diese Rechtsansicht nicht angewendet werden könne.

Beweis: Parteieneinvernahme, vorzulegende Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Jahre 2003 - 2006

Aber auch aus dem Gesellschaftsrecht selbst sei ableitbar, dass es neben den Betriebsausgaben weitere Sonderbetriebsausgaben geben müsse. Es würde im Steuerrecht grundsätzlich Bindung an die Vorschriften des Zivilrechts herrschen. Aus den Bestimmungen des Gesellschaftsrechts ergebe sich, dass die Gesellschaft gemäß § 105 UGB rechtsfähig sei. Sie sei selbst Träger von Rechten und Pflichten. Dies zeige sich auch im Umsatzsteuerrecht, wo die Gesellschaft steuerpflichtig sei und nicht der Mitunternehmer. Vorsteuern von Mitunternehmern würden nicht anerkannt. Auch daraus sei ableitbar, dass die Gesellschaft für sich steuerpflichtig sei. Die Gewinnermittlung sei daher auf zwei Stufen vorzunehmen (unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Rz 34ff). Es habe eine einheitliche Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft stattzufinden und das Ergebnis sei auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Diese müssten dann in der Folge ihr Ergebnis errechnen: Gewinnanteil der Gesellschaft zuzüglich Sonderbetriebseinnahmen abzüglich Sonderbetriebsausgaben, sodass sich ein Gesamtergebnis je Gesellschafter errechne. Auf beiden Ebenen sei die gleiche Gewinnermittlungsmethode zu verwenden. Dies sei im gegebenen Fall die Einnahmen/Ausgabenrechnung. Wobei auf Ebene der Gesellschaft von der besonderen Form der Pauschalierung Gebrauch gemacht werde. Auch aus weiteren Bestimmungen des Gesellschaftsrechts sei ableitbar, dass es dem Gesellschafter möglich sein müsse, seine Sonderbetriebsausgaben geltend zu machen. Gemäß § 110 UGB sei die Gesellschaft verpflichtet, dem Gesellschafter nur notwendige Aufwendungen zu ersetzen. Dies zeige, dass der Gesellschafter

Aufwendungen tätigen könne, die die Gesellschaft nicht ersetzen müsse. Diese Ausgaben seien aber für den Gesellschafter unter Umständen unbedingt notwendig, um sich seine Einnahmen als Gesellschafter zu sichern. Diese müssten daher schon im Hinblick auf das geltende Leistungsfähigkeitsprinzip als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden. Auf Grundlage dieses Prinzips dürfe es aber nicht zu seinem Nachteil gereichen, wenn sich die Gesellschaft entschlossen habe, zu pauschalieren. Die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben würden diesen Bereich betreffen. Es handle sich neben den erheblichen Sozialkosten, um Ausgaben für Fortbildung, Büro und PKW. Bei diesen Bereichen würden die obigen Ausführungen gelten: Die Gesellschaft sei gesellschaftsrechtlich nicht verpflichtet, die Fortbildung bzw. das Büro für den Gesellschafter zu bezahlen. Auch die Kammergebühren müsse der Gesellschafter tragen, dazu bestehe eine gesetzliche Verpflichtung. Nebenbei sei bemerkt, dass natürlich auch für die Gesellschaft Kammergebühren anfallen würden. Für den Gesellschafter sei es auch unbedingt erforderlich Fortbildungen zu besuchen. Auch hier sei erwähnt, dass dazu eine berufsrechtliche Verpflichtung bestehe. Auch im Bereich der PKW und Bürokosten bleibe es dem Gesellschafter überlassen, welche Mittel er bereit sei, dazu zur Verfügung zu stellen. Eine Verpflichtung der Gesellschaft bestehe dazu nicht. Auch aus gleichheitsrechtlicher Sicht wäre eine derartige Rechtsansicht ebenfalls nicht zulässig. In der oben angeführten Konstellation wäre es den Gesellschaftern auch möglich, ihre Sonderbetriebsausgaben geltend zu machen, wenn auf Ebene der Gesellschaft eine andere Gewinnermittlung gewählt worden wäre. Die Pauschalierung sei keine Begünstigung sondern nur eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Es sei jedoch nicht ersichtlich, warum der einzelne Gesellschafter auf seine Sonderbetriebsausgaben verzichten müsse, wenn die Gesellschaft pauschaliere, obwohl diese Kosten keinesfalls von der Gesellschaft ersetzt worden wären, gleichgültig welche Gewinnermittlung angewendet worden wäre. Hier wäre eine beachtliche nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung gegeben. Eine derartige Interpretation würde dem Gesetz einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Es sei daher festzuhalten, dass auch im Falle der Pauschalierung auf Ebene der Gesellschaft, den Gesellschaftern Sonderbetriebsausgaben zustehen würden.

Zur Berichtigung gemäß **§ 293b BAO**:

Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid würden sich auf die Wiedergabe der Gesetzesmaterialien im vollem Umfang sowie einer Reihe von Textbausteinen beschränken, die jedoch nicht auf den konkreten Fall angewendet würden. Es werde auch in diesem Bereich überhaupt nicht auf das Vorbringen [der Bw.] eingegangen bzw. warum dieses Vorbringen nicht rechtens sei. Es sei hier nochmals auf das obige Vorbringen verwiesen. Eine Replik sei "daher schwer möglich".

Zur Unrichtigkeit:

Die Steuererklärungen seien korrekt ausgefüllt worden. In den Erklärungen betreffend Gewinnberechnung der Jahre 2003 bis 2005 sei explizit auf die Anwendung der Pauschalierung hingewiesen, der Gewinn gemäß den Pauschalierungsbestimmungen berechnet und danach seien die Sonderbetriebsausgaben abgezogen worden. In zwei weiteren Beilagen sei eine detaillierte Aufstellung der Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter beigegeben worden. Diese Darstellung entspreche den realen Tatsachen und somit dem tatsächlichen Sachverhalt. Die Erklärungen 2006 seien elektronisch übermittelt worden. In diesen Erklärungen sei explizit anzugeben, dass von der Pauschalierung Gebrauch gemacht werde (siehe E6a-Formular). In einer weiteren Beilage E6a-1 seien die Sonderbetriebsausgaben wahrheitsgemäß angegeben worden. Es seien bei einem Gesellschafter sonst Betriebseinnahmen angegeben worden. Vertrete man die Rechtsauffassung des FAes, wäre dies gar nicht möglich und hätte zu Rückfragen führen müssen. Auch die Höhe der sonstigen Sonderbetriebsausgaben hätte bei dieser Rechtsansicht auffallen müssen. Derart hohe Sozialkosten gebe es in einem Kalenderjahr wohl nicht. Es stünden aber nach Ansicht des FAes nur diese zu. Zusätzlich sei zur Dokumentation weiterhin in Papierform eine Aufstellung der Sonderbetriebsausgaben übermittelt worden. Mehr könne ein Rechtsunterworfener im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht nicht tun. Wenn nun eine derartige Unrichtigkeit vorläge, warum lasse ein österreichweit programmiertes System derartige Eingaben zu? Es sei bemerkt, dass normalerweise Eingaben, die rechtlich nicht zulässig seien (Offensichtlichkeit), schon bei der Übermittlung zu Fehlermeldungen führen und nicht übermittelt werden könnten. Bei der elektronischen Erklärung bzw. auch bei den strukturierten Erklärungen ab 2003 erhebe sich die Frage, ob es überhaupt noch eine unrichtige "Übernahme" geben könne: Alle Kennzahlen und Abfragefelder würden korrekt ausgefüllt, im Falle der elektronischen Erklärung gebe es auch keine "körperliche" Eingabe mehr, so dass es überhaupt nicht zu Übernahmefehlern kommen könne. Bei den strukturierten Erklärungen ab 2003 hätte es zumindest bei der Eingabe im FA zu Fehlern kommen müssen, die eine Bescheiderstellung unmöglich gemacht hätte. Beides sei nicht passiert und die Bescheide seien wie beantragt ergangen. Es könne § 293b BAO nicht dazu dienen, dass die Behörde keinerlei gesetzlich normierte Ermittlungspflicht entwickle und daher keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegen würde.

Zur Offensichtlichkeit:

Wie bereits im Sachverhalt ausgeführt, würden offensichtlich Aktenstücke fehlen. Im Rahmen eines Vorhaltverfahrens, einer so genannten Nachbescheidkontrolle, seien im Zuge der Veranlagung 2003 (die erste Veranlagung, in der diese Vorgangsweise gewählt worden sei)

ergänzende Unterlagen hinsichtlich der Versteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe angefordert worden. Diese Anforderung sei durch Telefonanruf einer namentlich genannten Prüferin erfolgt. Bei einer mündlichen Vorsprache beim FA Ende Februar/Anfang März 2005 seien seitens der Prüferin die gewünschten Unterlagen konkretisiert worden. Im Rahmen einer schriftlichen Eingabe vom 4. März 2005 seien die geforderten Unterlagen dem FA übermittelt worden. Diese Eingabe hätten sich zum Zeitpunkt der Akteneinsicht nicht im Akt befunden. Der Akt sei allerdings ordnungsgemäß abgelegt worden, sodass das Fehlen dieser Unterlagen den "beiwohnenden Beamten" nicht erklärlich gewesen sei. Auch hinsichtlich des Vorhaltverfahrens würden sich keine Hinweise im Akt finden. Der "elektronische" Akt sei für den Rechtsunterworfenen nicht zur Einsicht möglich. Wie diese Vorhaltverfahren elektronisch dokumentiert würden, sei nicht ersichtlich.

Beweis: Parteieneinvernahme, zeugenschaftliche Einvernahme der namentlich genannten Prüferin des FAes, Beibringung der Dokumentation des elektronischen Aktes in nachvollziehbarer Form, Vorlage der Eingabe vom 4. März 2005 mit Eingangsstempel "persönlich überreicht"

Nach Übermittlung dieser Unterlagen seien die Veranlagungen unverändert geblieben. Dies zeige aber, dass es sich um keine "offensichtlichen Unrichtigkeiten" bzw. unvertretbare Rechtsansicht handeln könne: Selbst ein geschultes Prüforgan habe im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle der Jahressteuerbescheide diese unverändert belassen. Außerdem sei ein über den Akteninhalt hinausgehendes Ermittlungsverfahren geführt worden, sodass jegliche Offensichtlichkeit ausgeschlossen sei. Da die Rechtsansicht offengelegt und im Rahmen der ersten Veranlagung nach Überprüfung der Bescheide durch die Behörde diese bestätigt worden sei, habe das FA wohl auch den Anschein der Rechtsrichtigkeit geschaffen. In weiterer Folge seien die Veranlagungen 2004 sowie 2005 ebenfalls derart eingereicht worden. Es sei immer unmissverständlich der Sachverhalt offen gelegt worden. Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2006 sei auch im Bereich der Umsatzsteuer von der Pauschalierung Gebrauch gemacht worden. Da eine erhebliche Gutschrift zu erwarten gewesen sei, sei im Vorfeld mit dem FA Kontakt aufgenommen worden. Es sei empfohlen worden, eine Eingabe zu machen, die auf diesen Umstand hinweise. Nach Überprüfung und Teilung der Rechtsmeinung durch die Behörde werde diese den Bescheid erlassen. Mit Eingabe vom 18. Jänner 2008 sei dieser Auskunft entsprochen worden. Die Jahressteuerbescheide 2006 seien am 31. Jänner 2008 antragsgemäß ergangen. Es sei darauf hinzuweisen, dass die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG nur möglich sei, wenn die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Z 2 EStG vorliegen würden. Es sei daher davon auszugehen, dass auch im Rahmen dieses Vorganges der gesamte Akt einer näheren Überprüfung unterzogen und damit ein über den Akt hinausgehendes Ermittlungsverfahren getätigt worden sei. Von einer Offensichtlichkeit im

Rahmen von Soforteingabefällen könne auch hier nicht gesprochen werden, da nach Erfahrung der Bw. bei Umsatzsteuergutschriften in derartiger Höhe jedenfalls mit einem Prüfungssignal durch das EDV-System des BMF zu rechnen sei. Auch diese Eingabe habe sich zum Zeitpunkt der Akteneinsicht nicht im Akt befunden. Warum gerade diese doch wesentlichen Eingaben sich in einem ordnungsgemäß abgelegten Akt nicht wieder finden würden, sei aus Sicht des Rechtsunterworfenen nicht erklärlich. Dies deute auf erhebliche Organisationsmängel bzw. nicht ordnungsgemäße Aktenführung hin.

Beweis: Parteieneinvernahme, Beibringung der Dokumentation des elektronischen Aktes in nachvollziehbarer Form, Vorlage der Eingabe vom 4. März 2005 mit Eingangsstempel "persönlich überreicht"

Im Rahmen der Akteneinsicht habe sich jedoch ein Gutachten des "Fachbereiches Einkommensteuer" im Akt befunden, in welchem über die Zulässigkeit der Basispauschalierung bei Mitunternehmerschaften Auskunft gegeben werde. Die Ausführungen darin würden darauf schließen lassen, dass eine erhebliche Recherchearbeit geleistet worden sei. Dies zeige aber, dass nicht von einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinn des § 293b BAO ausgegangen werden könne: Wenn tiefeschürfende rechtliche Untersuchungen angestellt werden müssten und die Einholung eines Gutachtens des Fachbereiches notwendig sei, sei wohl die Voraussetzung "Offensichtlichkeit" nicht mehr erfüllt (unter Hinweis auf Ritz, BAO³, § 293b Rz 5). Damit sei aber auch ein über die Aktenlage hinausgehendes Ermittlungsverfahren gegeben. Die Einholung eines Gutachtens sei eine über die Aktenlage hinausgehende Ermittlungstätigkeit, da der Fachbereich Einkommensteuer nicht in das Veranlagungsteam eingegliedert sondern ein der Veranlagung nicht zugehöriges Behörden-Beratungsorgan sei. Auch die Durchführung eines Vorhaltverfahrens sei eine derartige Ermittlungstätigkeit. Wenn ein derart qualifiziert unrichtiger Bescheid vorgelegen wäre, sei das Parteiengehör wohl überflüssig, da das FA auf Basis der Gesetze entscheiden müsse. Bei Vorliegen einer eindeutigen Rechtslage erübrige sich wohl ein Vorhalteverfahren.

Zur vertretbaren Rechtsansicht:

Das FA verweise in seinen Textbausteinen darauf, dass eine unzutreffende Rechtsauffassung an Hand des Gesetzes und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu beurteilen sei. Wie bereits ausgeführt, gebe das Gesetz dazu überhaupt keine Stellungnahme ab, sodass wohl auf Grund dieses Kriteriums sehr wohl eine vertretbare Rechtsansicht vorliege. Es sei hier auf die obigen Ausführungen der Bw. im Abschnitt "Basispauschalierung" zu verweisen. Als zweites Kriterium verweise das FA auf die herrschende Rechtsprechung. Dazu sei auszuführen, dass es diese nicht gebe. Soweit ersichtlich, sei zur Thematik noch keine veröffentlichte Entscheidung bis zum heutigen Tage ergangen. Weder in der Datenbank des VwGH noch in

der des UFS würden sich Erkenntnisse zur Thematik finden. Auch in den einschlägigen Kommentaren würde sich kein Hinweis auf eine Judikatur finden. Im Bereich der Literatur beschränke sich diese auf die Kommentarstelle bei Doralt. Dieser gebe jedoch grundsätzlich nur die Erlassmeinung wieder und begründe dies mit der Doppelabsetzung von Betriebsausgaben. Dass diese nicht vorliege, wurde von der Bw. bereits im Abschnitt oben "Basispauschalierung" dargelegt. Hinsichtlich der Richtlinien sei festzuhalten, dass diese selbst das Thema widersprüchlich behandeln würden: Die Textierung der entsprechenden Randziffern erinnere an einen Gesetzestext. Einen Hinweis darauf, warum und mit welchen interpretativen Mitteln die Bezug habenden Randziffern zu ihrem Ergebnis kommen würden, bleibe unklar. Aus dem Gesetz heraus werde jedenfalls nicht argumentiert, da dieses ja keinerlei Anhaltspunkte liefere. Die Rz 4112a führe aus, dass nur auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften von der Basispauschalierung Gebrauch gemacht werden dürfe. In weiterer Folge gehe sie darauf ein, dass auf Basis der Gesellschafter "nicht abpauschalierte Sonderbetriebsausgaben" geltend gemacht werden könnten. Nach Rz 4286 EStR seien "allfällige Sonderbetriebsausgaben" in voller Höhe abzuziehen. Auch hier sei keine wie immer geartete Einschränkung im Bereich der Sonderbetriebsausgaben ersichtlich. Es sei hier ebenfalls keine Rede davon, dass keine Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht werden könnten. Die genaue Bedeutung dieser Sätze bleibe im Dunkeln. Sie seien jedenfalls in mehrere Richtungen interpretierbar. Da jedoch selbst diese Richtlinien einer Interpretation bedürften, würden die Feststellung des FAes, dass die gewählte Art der Ergebnisermittlung qualifiziert rechtswidrig sei, jeglicher Grundlage entbehren. Selbst die Richtlinien als Dienstweisung bedürften in diesem Bereich einer eingehenden Interpretation und seien nicht "selbsterklärend". Ferner sei zu bemerken, dass ein Widerspruch zu einer in den EStR vertretenen Rechtsansicht für sich noch keine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO darstelle (unter Hinweis auf UFS 20.09.2006, RV/0280-G/04). Da weder das Gesetz eine eindeutige Aussage treffe noch eine gesicherte Rechtsprechung zur Thematik ergangen sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass eine unvertretbare Rechtsansicht vorliege. Die im Abschnitt "Basispauschalierung" vorgetragene Rechtsmeinung sei argumentierbar und rechtlich vertretbar. Eine Berichtigung gemäß § 293b BAO sei daher aus oben angeführten Gründen jedenfalls unzulässig.

Das FA legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

d) Vorlagebericht FA

Zusammen mit dem Vorlagebericht an den UFS gab das FA eine schriftliche Stellungnahme ab, die der Bw. mit Verständigung über diese Vorlage (Formular Verf46a vom 17. März 2009)

ebenfalls zur Kenntnis gebracht wurde (Zustellung laut Rückschein am 23. März 2009). Das FA brachte vor:

1. Anmerkungen zu den Ausführungen der Bw. unter der Überschrift "Sachverhalt":

Beschrieben würden ein Vorhalteverfahren und eine schriftliche Eingabe im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2003 sowie der Umsatzsteuer 2006. Ein Zusammenhang mit den angefochtenen gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheiden sei auf den ersten Blick nicht ersichtlich, jedoch werde [von der Bw.] an andere Stelle ("Seite 5f") aus dieser Ermittlung bzw. aus dieser schriftlichen Eingabe der Schluss gezogen, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit der Erklärungen nicht vorliegen könne, da bei Ermittlungshandlungen betreffend Umsatzsteuer diese offensichtliche Unrichtigkeit im Feststellungsverfahren bereits damals hätte auffallen müssen. Dem sei jedoch entgegenzuhalten, dass § 293b auch dann anwendbar sei, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen worden sei. "Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch mehrmals wiederholt erfolgen. Inwieweit die Abgabenbehörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstößt ..., ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich" (Zitat aus VwGH 22.4.1998, 93/13/0277, und Hinweis auf Ritz, Kommentar BAO, Rz 7 zu § 293b BAO). Eine Beurteilung des Ablagesystems des FAes sei nicht Berufungsgegenstand.

2. Anmerkungen zu den Ausführungen der Bw. unter der Überschrift "Basispauschalierung":

Das Gesetz benötige in § 17 EStG 1988 keine Ausführungen zu den Mitunternehmerschaften. Ob der Gewinn in einem ein-, mehr-, oder vielstufigen Verfahren ermittelt werde, sei für die pauschalierte Ermittlung der Betriebsausgaben nicht wesentlich. Sonderbetriebsausgaben seien nur eine besondere Bezeichnung für Betriebsausgaben, welchen nur einen der Gesellschafter der Mitunternehmerschaft betreffen würden. So seien auch in § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Betriebsausgaben definiert und bedürfe es auch hier keiner Anführung der Sonderbetriebsausgaben bzw. komme man nicht auf die Idee, dass hier die Sonderbetriebsausgaben nicht von dieser Definition mitumfasst seien. Die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung seien im angefochtenen Bescheid sehr wohl erwähnt worden (Hinweis auf Zitat: "die Ausführungen gehen vollkommen ins Leere"). Eine ernsthafte und fundierte Beschäftigung damit sei jedoch kaum möglich, da eine derart unvertretbare Rechtsansicht keine weitere Auseinandersetzung möglich mache. Wenn bemängelt werde, dass zum streitgegenständlichen Sachverhalt keine Rechtsprechung vorhanden sei, so liege dies nach Beurteilung des FA daran, dass die gewählte Vorgangsweise so offensichtlich unvertretbar sei, dass bis dato noch niemand diesen Weg gewählt habe. Denn bei Weiterführung des gewählten Weges wäre folgende Extremvariante denkbar: Pauschale Ermittlung der Betriebsausgaben sowie Geltendmachung

aller anfallenden Ausgaben im Rahmen von Sonderbetriebsausgaben. Und genau dies erscheine hier bei Durchsicht der geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben der beiden Gesellschafter gemacht worden zu sein und wolle die Bw. in der Berufung als vertretbar und zulässig darstellen. Dass das Gesetz hier nicht einer Spezialbestimmung für Mitunternehmer-schaften bedurft habe, sei denklogisch. Dass es zu dieser keineswegs vertretbaren Rechts-ansicht keine Rechtsprechung und wenig Literatur gebe, liege daran, dass über den Weg einer denkunmöglichen Rechtsansicht versucht würde, durch Nichtbeachtung durch das FA sich unzulässige Abgabenvorteile zu verschaffen. Was die behauptete Ungleichbehandlung betreffe ("es ist nicht ersichtlich, warum der einzelne Gesellschafter auf seine Sonderbetriebsausgaben verzichten muss, wenn die Gesellschaft pauschaliert") - wie bereits zum Thema "Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung" mehrmals in diversen Fachbeiträgen und UFS-Entscheidungen ausgeführt worden sei - stehe es dem Abgabepflichtigen frei, ob die Pauschalierung in Anspruch genommen werde. Die in der Berufung zitierte Randziffer 4286 der Einkommensteuerrichtlinien stelle lediglich klar, wie der im Rahmen der Pauschalierung ermittelte Gewinn unter Berücksichtigung der Sondervergütungen auf die Gesellschafter aufgeteilt werden müsse, keinesfalls sei daraus jedoch eine zusätzliche Gewinnminderung ableitbar.

3. Zu den Ausführungen der Bw. unter der Überschrift "Berichtigung gemäß § 293b BAO":

Trotz Versäumnissen in der Überprüfung der Abgabenerklärung (siehe auch Ausführungen unter Punkt 1) sei eine Berichtigung nach § 293b BAO zulässig. Auch wer seitens des FAes die offensichtliche Unrichtigkeit entdeckt hätte, sei für die Entscheidung, ob eine Berichtigung nach § 293b BAO zulässig sei, nicht von Relevanz. Wie viele Prüfungshandlungen in der Zwischenzeit gesetzt worden seien, sei ebenfalls für die Zulässigkeit des § 293b BAO nicht entscheidend (unter Hinweis auf Ritz, Kommentar BAO, Rz 1 zu § 293b BAO: ""§ 293b ist gegebenenfalls auch anwendbar, wenn keine Soforteingabefälle vorliegen – vgl. VwGH 31.1.2001, 95/13/0065 - bzw. eine Unrichtigkeit deshalb in den Bescheid übernommen wurde, weil der Bescheid - ungeachtet von Prüfungshinweisen der Risikoanalyse - "laut Erklärung" erlassen wurde - vor Beachtung der Hinweise bzw. vor Durchführung eines nach der Akten-lage gebotenen Ermittlungsverfahrens, somit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften"). § 293b BAO sei genau für solche Fälle geschaffen worden, wo durch Offenlegung offensichtlicher Unrichtigkeiten gehofft werde, dass die Bescheide später mangels verfahrensrechtlicher Möglichkeiten nicht mehr berichtigt werden könnten (unter Hinweis auf Ritz, aaO,: "§ 293b BAO soll eine Handhabe gegen Abgabepflichtige bieten, die darauf hoffen, dass offensichtliche Unrichtigkeiten in ihren Abgabenerklärungen bei der Veranlagung übersehen werden und später mangels verfahrensrechtlicher Möglichkeiten nicht mehr berichtigt werden können"). Ein Vorhalteverfahren sei einzig zur Wahrung des Parteienghörs vorgenommen worden. Es

seien im Ergänzungsvorhalt vom 16. Oktober 2008 auch keine Fragen gestellt sondern die beabsichtigte Berichtigung bekannt gegeben und um Stellungnahme ersucht worden. Die Unrichtigkeit sei daher offensichtlich. Es seien auch keine Untersuchungen im Rechtsbereich notwendig, da hier eindeutig eine Doppelabsetzung von Betriebsausgaben (einmal im Wege der Pauschalierung und einmal im Wege von Sonderbetriebsausgaben) versucht worden sei.

e) Verfahren UFS

In der am 30. März 2011 auf Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus wie in einem erstmals vorgelegten Schriftsatz:

1) Ergänzendes Vorbringen zum Vorlageantrag:

Das Ablagesystem des Finanzamtes sei wohl von Interesse. Eine Berichtigung nach § 293b BAO sei nur möglich, wenn über den Akt hinausgehende Recherchen, sowohl im Rechts- als auch im Tatsachenbereich nicht nötig sind (unter Hinweise auf Ritz², BAO, § 293b Rz 5).

Wenn der Akt nun nicht vollständig sei, sei im Rahmen der Akteneinsicht auch das Handeln der Behörde nicht nachvollziehbar bzw. erzeuge dies den Anschein, dass weit über die Aktenlage hinausgehend Ermittlungen bzw. Recherchen notwendig gewesen seien. Auch auf Grund des mittlerweile stark elektronisch geführten Aktes, sei für den außenstehenden Rechtsunterworfenen nicht nachvollziehbar, wie weit Recherchen tatsächlich getätigt worden seien.

1) + 2) Ergänzendes Vorbringen zum Vorlageantrag, Urkunden- und Literaturvorlage:

Ergänzend zu den Ausführungen zur Thematik "Basispauschalierung" würden Literaturnachweise vorgelegt, aus denen ersichtlich sei, dass das Verhältnis "Besteuerung der Personengesellschaft" und "Gewinnermittlungsstufen der Gesellschafter zueinander" die längste Zeit äußerst umstritten sei. Im mittlerweile erschienenen Fachbuch Bergmann, "Personengesellschaften im Steuerrecht", werde auf ca. rund 20 Seiten der Theorienstreit um die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften und deren Gesellschafter, beginnend ab 1937, dargestellt. Ausführlich werde auch die Lehre und Judikatur in Deutschland dargestellt, wonach der BFH seit den frühen achtziger Jahren die Ansicht vertrete, dass Gesellschafter und Gesellschaft getrennt zu behandeln seien. Ebenfalls werde ein Judikat des BFH beigelegt, wo dieser im Rahmen der Entscheidung im Großen Senat diese Ansicht bestätige. Auch auf das Einkommensteuerhandbuch von Quantschnigg/Schuch sei hingewiesen, in dem die Autoren auch schon im Jahr 1993 auf die Diskrepanz der beiden Gewinnermittlungsebenen Gesellschaft/Gesellschafter und auf die entsprechenden Literaturmeinungen hingewiesen hätten. Weiters werde auf einen Aufsatz von Urnik/Fritz-Schmied (ÖStZ 2007/324) hingewiesen, die ebenfalls die Meinung vertreten würden, dass die Gewinnermittlung von Gesellschaft/Gesell-

schafter zu trennen sei und dass unterschiedliche Regelungen zur Anwendung gelangen könnten.

Des Weiteren würden [erstmal] die Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Jahre 2003 bis 2006 vorgelegt, aus denen ersichtlich sei, dass die Betriebsausgaben der OG nicht mit denen der Gesellschafter ident seien.

Aus der obigen Darstellung erhellte sich, dass weder eine offensichtliche Unrichtigkeit noch eine unvertretbare Rechtsansicht vorliegen könnten.

3) Eventualantrag:

Ergänzend zu den bisherigen Berufungsanträgen werde folgender Eventualantrag gestellt: Sollte die Berufsbehörde zum Schluss gelangen, dass eine Bescheidänderung (§ 293b oder andere Möglichkeiten der BAO) noch möglich sei und dass die Basispauschalierung auch auf die Gesellschafterebene durchreiche, werde in eventu der seinerzeitige Antrag auf Pauschalierung nach § 17 EStG zurückgezogen und beantragt, die Änderung der Bescheide (Veranlagung) auf Basis der im Rahmen des Schriftsatzes überreichten Einnahmen-Ausgabenrechnungen samt Jahressteuererklärungen 2003 bis 2006 durchzuführen.

Als Beilagen zum oa. Schriftsatz legte der steuerlicher Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung folgende Kopien vor:

- Aufsatz von Ao. Univ. Prof. Mag. Dr. Gudrun Schmied, Univ. Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik: Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen, ÖStZ 2007, 146,
- die Seiten 899 und 900 aus Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Orac 1993,
- die Seiten 56 und 66 aus Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, Linde-Verlag,
- BFH-Beschluss vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl 1991 II S. 691;

Die Vertreterin des FAes verwies auf die ausführliche Darstellung in der Stellungnahme zum Vorlagebericht. Zu dem in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS erstmals gestellten Eventualbegehren wies die Vertreterin des FAes darauf hin, dass das Verfahren noch offen sei und auch aus diesem Grund das FA zur Wahrung des Parteigehörs einen Vorhalt übermittelt habe. Das nunmehrige Begehren hätte auch im Anschluss an das Vorhalteverfahren gestellt werden können. Zu diesem Zeitpunkt wären die neu ermittelten Ansätze noch überprüfbar gewesen.

Über Aufforderung des Referenten markierte der steuerliche Vertreter in den von ihm vorgelegten Beilagen einschließlich BFH-Beschluss vom 25.2.1991 die nach seiner Ansicht relevanten Literaturmeinungen und Ausführungen, die gegen eine Anwendung des § 293b BAO sprechen würden, mit Kugelschreiber. Der steuerliche Vertreter sei auf Grund der von ihm vorgelegten und markierten Literaturunterlagen der Meinung, dass eine unvertretbare Rechtsauffassung im gegenständlichen Fall nicht vorliege und daher seines Erachtens § 293b BAO nicht anwendbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen und Sachverhalt

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b beseitigbar (Ritz, BAO³, § 293b Tz 5 und 6 unter ausführlicher Zitierung der Rechtsprechung des VwGH).

§ 17 Abs. 1 EStG 1988 gibt dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht, bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 22 oder § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz der Umsätze zu ermitteln, der

- bei Einkünften aus ua. kaufmännischer und technischer Beratung 6%, höchstens jedoch € 13.200,00,
- sonst 12%, höchstens € 26.400,00 beträgt.

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.

Die Bw. wurde im Jahr 2001 gegründet. In den Jahren 2001 und 2002 ermittelte die Bw. ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und legte den Erklärungen der Einkünfte aus Personengesell-

schaften jeweils die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bei. Die vor den berufsgegenständlichen Jahren 2003 bis 2006 zuletzt vorgelegte Bilanz ist jene zum 31.12.2002.

In den berufsgegenständlichen Jahren 2003 bis 2006 machte die Bw. eine Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 auf Ebene der Gesellschaft mit Betriebsausgabenpauschale 12% neben gesondert geltend gemachten Betriebsausgaben für Wareneinsatz und Fremdarbeit und zusätzlich auf Ebene der Gesellschafter den Abzug von Sonderbetriebsausgaben geltend.

Erklärung in Papierform:	2003 €	2004 €	2005 €
Bemessungsgrundlage Umsatz	27.288,53	203.418,16	259.023,51
abzüglich:			
Betriebsausgabenpauschale 12%	-3.274,63	-24.410,18	-26.400,00
Wareneinsatz	-12.814,69	-4.431,11	-5.849,40
Fremdarbeit	-5.377,25	-5.380,00	-5.310,00
Gewinn Gesellschaft vor Sonderbetriebsausgaben	5.821,96	169.196,87	221.464,11
Sonderbetriebsausgaben Mag. GH	-6.257,39	-34.231,95	-35.003,80
Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	-14.720,99	-36.978,94	-25.794,65
Einkünfte selbständige Arbeit	-15.156,42	97.985,98	160.665,66

In der für das Jahr 2006 elektronisch eingebrachten Erklärung gab die Bw. an:

2006	€	€
Erlöse	227.269,00	
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	-673,20	
(Fremd) Personal, -Leist.	-2.284,70	
übrige Aufw./Betriebsausg.	-26.312,28	
Beteiligter	Mag. MH	Mag. GH
Anteil	98.999,41	98.999,41
Sonderbetriebseinnahmen:		
sonstige	3.563,00	
Sonderbetriebsausgaben:		
Afa	-2.189,85	-1.549,62
sonstige	-29.849,89	-30.707,56
Summe Einkünfte aus selbständiger Arbeit	137.264,90	

Allen berufsgegenständlichen Feststellungserklärungen 2003 bis 2006 liegen Aufstellungen über Sonderbetriebsausgaben der beiden Gesellschafter bei. Dabei handelt es sich um Ausgaben für anteilige Gebäudekosten Miete, Strom, Gas, Stadtgemeinde, Hausversicherung Kehrgebühren für die Wohnsitze der Gesellschafter, weiters um Ausgaben für Vorsorgeeinrichtung Kammer WT, Kammergebühren, gesetzlicher Sozialaufwand, Fachliteratur, Fortbildung, geringwertige Wirtschaftsgüter, Kilometergeld, Diäten, Reisekosten, Geldverkehrsspesen, Büromaterial und nur für den Gesellschafter Mag. MH Kfz-Kosten für einen Geländewagen Pajero.

Mag. GH:	2003	2004	2005	2006
----------	------	------	------	------

	€	€	€	€
Miete	2.438,14	13.866,00	13.866,00	13.866,00
Strom, Gas	524,91	2.272,43	2.241,40	478,81
Stadtgemeinde	122,50			
Hausversicherung	244,99			
Kehrgebühren anteilig	32,01			
Vorsorgeeinrichtung/Pensionsvorsorge Kammer WT	817,00	3.845,00	3.978,00	4.137,00
Fachliteratur	109,44	261,15	1.009,75	588,27
Kammergebühren	250,00	526,00	266,60	250,00
GWG	79,00	469,00	444,89	431,98
KM-Geld	1.225,80	1.793,53		
Diäten	413,60	224,00		
Updatekosten Software		109,44	162,52	710,79
Afa		6.198,46	6.198,00	6.198,46
Wirtschaftskammer		454,63		
Parkgebühren		41,35	36,50	123,50
Straßen-, U-Bahnkarten		19,50	12,00	485,70
Hausaufwendungen		2.051,44	2.233,24	3.933,85
Fahrtspesen		239,79		
Telefon		936,24	240,08	
Büromaterial		104,08		
KFZ-Versicherung		567,60	1.972,08	1.993,98
GSVG Pflichtversicherung		3.384,83	2.715,60	4.954,28
Fortbildung		9.960,00	10.237,00	5.105,00
Geldverkehrsspesen		76,80	176,12	200,66
Zinsen		505,19	2.266,57	2.269,20
KFZ Benzin		1.150,46	1.804,78	1.697,11
Privatanteil PKW 25%		-2.278,85	-2.562,31	-2.949,30
Privatanteil Haus 78,82%		-12.546,12	-15.293,85	-16.052,32
sonstige Gebühren			335,48	918,98
Werbung			205,20	89,00
KFZ-Kosten			2.083,96	1.906,66
Rechtsschutzversicherung			293,57	287,28
Mietwagenkosten			80,62	107,79
Afa Geschäftsausstattung				524,50
Summe Sonderbetriebsausgaben	6.257,39	34.231,95	35.003,80	32.257,18

Der Gesellschafter Mag. MH gab im letzten Jahr 2006 auch Sonderbetriebseinnahmen aus dem Verkauf des Kfz Pajero an.

Mag. MH:	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
Erlös Verkauf Pajero				-3.563,00
Kosten KFZ Pajero	4.942,79	10.262,85	8.143,77	2.166,49
Mietgebäude	4.545,80	5.002,32	5.580,89	4.480,00
Fachliteratur	1.586,19	1.653,87	1.509,28	1.349,51
gesetzlicher Sozialaufwand	1.914,15	8.150,26	6.721,67	9.186,07
Gebühren	1.619,13	432,10	1.092,75	872,20
Geldverkehrsspesen, Zinsen	65,84	223,84	147,82	242,28
Büromaterial	47,09			
Reisekosten		157,09		5.097,00
Fortbildung		10.000,00	1.112,90	
GWG		340,26	37,23	317,00
nicht abzugsfähige Vorsteuer		756,35	784,21	1.734,88

Diäten			624,00	1.793,08
Büroaufwand			40,13	
Afa Pajero				1.814,85
Kosten KFZ Mitsubishi				461,58
Afa Mitsubishi				375,00
Leasing Ford Maverick				969,86
Hausaufwendungen				1.179,94
Summe (2006: Überschuss)				
Sonderbetriebsausgaben	14.720,99	36.978,94	25.794,65	28.476,74

Das FA anerkannte in den nunmehr angefochtenen, gemäß § 293b BAO berichtigten

Bescheiden nur folgende Sonderbetriebsausgaben in vollem Umfang an:

	Mag. GH €	Mag. MH €
2003		
gesetzlicher Sozialaufwand		1.914,15
Vorsorgeeinrichtung Kammer WT	817,00	
	<u>817,00</u>	1.914,15
2004		
gesetzlicher Sozialaufwand		8.150,26
Pensionsvorsorge Kammer WT	3.845,00	
GSVG Pflichtversicherung	3.384,83	
	<u>7.229,83</u>	8.150,26
2005		
gesetzlicher Sozialaufwand		6.721,67
Pensionsvorsorge Kammer WT	3.978,00	
GSVG Pflichtversicherung	2.715,60	
	<u>6.693,60</u>	6.721,67
2006		
gesetzlicher Sozialaufwand		9.186,07
Pensionsvorsorge Kammer WT	4.137,00	
GSVG Pflichtversicherung	4.954,28	
	<u>9.091,28</u>	9.186,07

Das FA berechnete in den Bescheiden gemäß § 293b BAO die Einkünfte und ihre Verteilung auf die beiden Gesellschafter wie folgt:

Laut FA § 293b BAO:	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
Gewinn Gesellschaft	5.821,96	169.196,87	221.464,11	197.998,82
Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	-1.914,00	-8.150,00	-6.721,67	-9.186,07
Sonderbetriebsausgaben Mag. GH	-817,00	-3.384,83	-3.978,00	-4.137,00
		-3.845,00	-2.715,60	-4.954,28
Einkünfte selbständige Arbeit	<u>3.090,96</u>	<u>153.817,04</u>	<u>208.048,84</u>	<u>179.721,47</u>
50% Gewinn Gesellschaft	2.910,98	84.598,44	110.732,05	98.999,41
Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	-1.914,00	-8.150,00	-6.721,67	-9.186,07
Anteil Mag. MH	<u>996,98</u>	<u>76.448,44</u>	<u>104.010,38</u>	<u>89.813,34</u>
50% Gewinn Gesellschaft	2.910,98	84.598,44	110.732,06	98.999,41
Sonderbetriebsausgaben Mag. GH	-817,00	-3.384,83	-3.978,00	-4.137,00
		-3.845,00	-2.715,60	-4.954,28
Anteil Mag. GH	<u>2.093,98</u>	<u>77.368,61</u>	<u>104.038,46</u>	<u>89.908,13</u>

Vor den berufsgegenständlichen Jahren machten die beiden Gesellschafter nur im Jahr 2002 Sonderbetriebsausgaben in den eben genannten Kategorien geltend.

	2002
	€
Sonderbetriebsausgaben Mag. GH	4.371,96
Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	12.675,29

Daneben betrugen die (einzigen) Betriebsausgaben der Gesellschaft:

Betriebsausgaben Gesellschaft	2002
	€
Personalaufwand	5.514,13
Afa	552,52
sonst. betriebl. Aufwand	11.629,90
Zinsen	442,31
	<u>18.138,86</u>

2. Bescheidbegründung FA

Das FA begründet seine Rechtsansicht für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO mit einem Erlass des BMF vom 8. Oktober 2001, ÖStZ 2001 Seite 541, und der Literaturstelle Doralt, EStG-Kommentar, § 17 Tz 72/2.

In Erlässen (Richtlinien) oder Weisungen geäußerten Rechtsmeinungen des BMF kommt mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine rechtsverbindliche Wirkung zu. Dies gilt insbesondere für den vom FA zitierten oa. Erlass und (auch) seine Änderung durch den Wartungserlass 2010 vom 21.12.2010 (vgl. BBi 2011 Heft 2, 3). Die Beurteilung einer offensichtlichen Unrichtigkeit iSd § 293b BAO kann somit nicht auf Grundlage von Erlässen erfolgen.

Betreffend der Literaturstelle Doralt, aaO, ist der Bw. beizupflichten, dass darin nur die Erlassmeinung der EStR 2000 wiedergegeben wird. In der letzten Tz 72/4 zum Thema "Pauschalierung in der Mitunternehmerschaft" legt Doralt eine andere Gewinnverteilung als in den EStR 2000 für den Fall dar, dass Leistungsvergütungen einzelner Gesellschafter gleich hoch oder höher sind als der gesamte pauschalisierte Gewinn. Solche Leistungsvergütungen (§ 23 Z 2 EStG 1988) wurden jedoch im vorliegenden Fall vor dem FA nicht erklärt.

3. Beurteilung UFS

Eine Unrichtigkeit ist dann nicht offensichtlich iSd § 293b BAO, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommenen Rechtsansicht vorliegt, ist an Hand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (Ritz, aaO § 293b Tz 2).

Demnach folgt:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG erster Satz 1988).

Sonderbetriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die dem Gesellschafter einer Personengesellschaft selbst und nicht der Gesellschaft als Ganzes erwachsen sind (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0093).

Bei der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 wird der Gewinn durch Abzug der Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen ermittelt.

Die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 stellt eine Möglichkeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 dar, bei der (bestimmte) Betriebsausgaben pauschaliert werden.

Eine globale Abgeltung aller Betriebsausgaben sieht § 17 Abs. 1 EStG 1988 jedoch nicht vor: Im dritten Satz der Gesetzesbestimmung werden jene Betriebsausgaben **taxativ** aufgezählt (Zitat: "daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden"), die **neben** den mit dem Durchschnittssatz ermittelten Betriebsausgaben (Basispauschalierung) zusätzlich (im vollen Betrag) abgesetzt werden dürfen.

Der Gesetzestext des § 17 Abs. 1 EStG 1988 lässt somit die in den Abgabenerklärungen der Bw. vertretene Rechtsansicht, dass neben den mit dem Durchschnittssatz ermittelten Betriebsausgaben (Basispauschalierung) **alle Sonderbetriebsausgaben** im vollen Umfang abgezogen werden dürfen, nicht zu.

Nach dem Gesetzestext dürfen neben den mit dem Durchschnittssatz ermittelten Betriebsausgaben nur die in der taxativen Aufzählung des dritten Satz von § 17 Abs. 1 EStG 1988 genannten Betriebsausgaben - seien es Betriebsausgaben, die der Personengesellschaft oder Sonderbetriebsausgaben, die einem Gesellschafter erwachsen sind - abgezogen werden.

Das FA zog in den angefochtenen Bescheiden zu Recht nur jene – nicht abpauschalierten - Sonderbetriebsausgaben ab, die in der Aufzählung im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 genannt sind, nämlich Sonderbetriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (Beiträge Sozialversicherung und Vorsorgeeinrichtungen).

Die von der Bw. gewählte Vorgangsweise einer Basispauschalierung auf Ebene der Gesellschaft unter gleichzeitiger Absetzung aller Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Gesellschafter stellt eine unzulässige Vermengung zweier Gewinnermittlungsarten, nämlich Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 und Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, dar.

Die von der Bw. in den Erklärungen angewendete Methode beruht auch nicht auf einer "vertretbaren" Rechtsansicht:

Bereits im Zeitpunkt der Einbringung der ersten der berufungsgegenständlichen Erklärungen (Erklärung 2003: 25. Juni 2004) war die Rechtsprechung des VwGH 12.9.1989, 86/14/0099, und VwGH 6.2.1990, 89/14/0069, bekannt, wonach bei Inanspruchnahme einer Betriebsausgabenpauschalierung zusätzlich keine weiteren Betriebsausgaben (im damaligen Fall steuerfreie Beträge als fiktive Betriebsausgaben) geltend gemacht werden dürfen.

Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters gehören – wie in den Fällen der zuletzt zitierten VwGH-Erkenntnisse die fiktiven Betriebsausgaben – zu den Betriebsausgaben.

Hinzuweisen ist auch auf VwGH 21.12.1993, 89/14/0186, wonach die Gewinnermittlungsvorschriften gleichermaßen für den Bereich der Gesellschaft als auch für jenen der Gesellschafter gelten. Doralt, aaO, § 23 Tz 256, verweist auf VwGH 16.11.1979, 665/78: "Für das Sonderbetriebsvermögen gilt die gleiche Gewinnermittlungsart wie für die Gesellschaft".

Ritz, ÖStZ 1990, 180, verweist zum Begriff der Vertretbarkeit einer Rechtsansicht auf die Rechtsprechung des OGH, wonach eine Rechtsmeinung dann als vertretbar angesehen werden kann, wenn sie schon einmal in Lehre oder Rechtsprechung aufgeschieden ist. Laut Ritz, aaO, ist eine Rechtsansicht jedoch nicht schon deshalb "vertretbar", weil sie tatsächlich geäußert wird, sie muss vielmehr überhaupt vernünftigerweise vertretbar sein (wiederum unter Hinweis auf den OGH).

Im vorliegenden Fall lag im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungen sowohl betreffend Interpretation des § 17 Abs. 1 EStG 1988 (neben Basispauschalierung nur jene Betriebsausgaben absetzbar, die in der gesetzlichen Aufzählung genannt sind) und Anwendung der gleichen Gewinnermittlungsvorschrift für den Bereich der Gesellschaft als auch für jenen der Gesellschafter die oa. ständige Judikatur des VwGH vor, sodass von keiner vertretbaren Rechtsansicht der Bw. ausgegangen werden kann.

Zu den von der Bw. in der Berufungsverhandlung am 30. März 2011 vorgelegten Literaturstellen und dem BFH-Beschluss ist seitens des Berufungssenates festzustellen:

Fritz-Schmied/Urnik, ÖStZ 2007, 146, begründen ihre Ausführungen mit der Neufassung des UGB, welches jedoch erst nach Ende des berufungsgegenständlichen Zeitraumes am 1. Jänner 2007 in Geltung trat, und befassen sich überdies mit der Frage der Anwendung der Gewinnermittlung durch Bilanzierung gemäß § 5 EStG 1988 für Sonderbetriebsvermögen. Die von den Autorinnen weiters geäußerte Auffassung, dass eine (Zitat) "grundsätzliche Kongruenz" der Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Sonderbetriebsver-

mögens (Gesellschafterebene) zu achten ist, unterstützt im Übrigen die Auffassung des Berufungssenates, dass bei einer Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 auf Gesellschaftsebene auch auf Ebene der Gesellschafter (Sonderbetriebseinkommen und Sonderbetriebsausgaben) dieselbe Gewinnermittlungsmethode anzuwenden ist. Der steuerliche Vertreter markierte in der Berufungsverhandlung den letzten Absatz der vorgelegten Literaturmeinung zur Untermauerung seines Vorbringens. In diesem letzten Absatz führen jedoch die Autorinnen aus, dass nach ihrer Ansicht "der "Sondergewinn" in einer eigenständigen, jedoch zum "Gewinnanteil aus der Gesellschaft" kongruenten Form zu ermitteln ist". Auf den berufsgegenständlich Fall umgelegt bedeutet dies, dass die von der Bw. gewählte Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 "kongruent" sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf jener der beiden Gesellschafter anzuwenden ist.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Orac 1993, legen in Tz 36.2 zu § 23 (vom steuerlichen Vertreter als maßgebliche Stelle markiert) dar, dass im Hinblick auf die Ermittlung eines Gesamtgewinnes auch die(selbe) Gewinnermittlungsart, die für die Gesellschaft maßgeblich ist, auf den Bereich der zweiten Stufe der Gewinnermittlung durchschlägt. Wörtlich führen die Autoren aus: "Unterliegt der Gewinn einer Personengesellschaft dem Grunde nach einer bestimmten Gewinnermittlungsvorschrift, so muss diese sich auf alle Gewinnbestandteile der Personengesellschaft – also auf die erste und die zweite Gewinnermittlungsstufe – beziehen. Auch diese Literaturstelle stützt somit die Rechtsansicht des Berufungssenates, dass dieselbe Gewinnermittlungsmethode Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene der beiden Gesellschafter angewendet werden muss.

Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, Linde-Verlag, befasst sich in der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Stelle mit Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter und die – vor dem UFS nicht strittige – Anwendbarkeit von § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG 1988 (Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben). In der vom steuerlichen Vertreter markierten Stelle verweist der Autor in der Anmerkung 168 ua. auf den vom steuerlichen Vertreter ebenfalls vorgelegten Beschluss BFH 25.2.1991, BStBl 1991 II 691, in dem ausgesprochen wurde, dass ua. Personengesellschaften Gesellschafter und Mitunternehmer einer (anderen) Personengesellschaft sein können mit der Folge, dass die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht auch Mitunternehmer der Untergesellschaft sind und weiters die deutsche mit § 23 Z 2 Halbsatz 2 des österreichischen EStG vergleichbare Gesetzesbestimmung auf Tätigkeitsvergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft (Obergesellschafter) für eine Tätigkeit bei der Untergesellschaft erhält, nicht anwendbar ist. Die von Bergmann, aaO, getätigte Aussage, "die

Personengesellschaft sei danach ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt, also eine für den Zweck der Gewinnermittlung von den Gesellschaftern zu unterscheidende Einheit" bezieht sich auf die bereits angesprochenen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (§ 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG 1988). Dass bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO auf Ebene von Gesellschaft und Gesellschafter zwei verschiedene Gewinnermittlungsmethoden zur Anwendung gelangen sollen, kann jedoch weder aus Bergmann, aaO, noch dem Beschluss BFH 25.2.1991, BStBl 1991 II 691, abgeleitet werden.

Im Übrigen ist seitens des Berufungssenates auf den Beschluss BFH 24.8.2010, VIII B 28/10, zu verweisen, in dem unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH ausgesprochen wurde, dass auf Ebene der Personengesellschaft und der Gesellschafter der Gewinn einheitlich immer nach denselben Prinzipien ermittelt werden muss.

Das Schreiben des FAes an die Bw. vom 16. Oktober 2008 greift der rechtlichen Beurteilung des FAes in den späteren Bescheiden vom 19. November 2008 vor. Eine Sachverhaltsermittlung, die einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO entgegen stehen würde, ist in diesem Schreiben nicht zu erblicken. Die offensichtlich unrichtige Rechtsansicht der Bw. ergab sich unmittelbar aus den Erklärungen.

So wird auch im Berufungsverfahren seitens der Bw. vorgebracht, dass das FA in den angefochtenen Bescheiden nicht die Argumente der im Anschluss an das Schreiben des FAes abgegebenen Stellungnahme der Bw. vom 7. November 2008 übernahm.

Da sich die Unrichtigkeit unmittelbar aus den Erklärungen ergab und zum Erkennen dieser Unrichtigkeit auch keine weiteren Sachverhaltsermittlungen notwendig waren, war mangels Relevanz für den Ausgang des Berufungsverfahrens den Beweisanträgen der Bw. nicht zu folgen, die auf die Einvernahme von Mitarbeitern des FAes und Ausforschung von Eingaben der Bw., bei denen es sich nicht um die berufungsgegenständlichen Erklärungen handelt, gerichtet sind. Da ein "Vorhalteverfahren" zum Erkennen der Unrichtigkeit der Abgabenerklärungen nicht notwendig war, war mangels Relevanz auch dem Beweis Antrag der Bw. auf "Beibringung der Dokumentation des elektronischen Aktes" nicht zu folgen. Die elektronische Abgabenerklärung für das Jahr 2006 wurde von der Bw. erstellt, so dass ihr Inhalt als der Bw. bekannt angenommen werden kann (siehe die oa. Aufstellung bei den Sachverhaltsfeststellungen dieser Berufungsentscheidung).

Bei der Ermessensentscheidung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Beständigkeit eines unrichtigen Bescheides einzuräumen. Ein behördliches Verschulden bei der Übernahme der offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung steht einer

Anwendung des § 293b BAO nicht entgegen. Dies gilt nach Ansicht des Berufungssenates auch für das Unterbleiben der Programmierung eines Fehlerkalküls in der EDV der Abgabenbehörde für den Fall der Inanspruchnahme einer Basispauschalierung mit zusätzlicher Geltendmachung von Sonderbetriebsausgaben, die nicht in der Aufzählung im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 enthalten sind. Schließlich waren im vorliegenden Fall die erfolgten Änderungen nicht bloß geringfügig, sodass die Ermessensübung richtig erfolgte (siehe Ritz, aaO, § 293b Tz 9f).

Sollte die Bw. der Meinung sein, dass die Anwendung der Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu einem für sie steuerlich ungünstigen Ergebnis führt, ist darauf hinzuweisen, dass die Basispauschalierung ein Wahlrecht darstellt. Es wäre der Bw. und insbesondere deren beiden Gesellschaftern frei gestanden das Betriebsergebnis in den Abgabenerklärungen ohne Inanspruchnahme des § 17 Abs. 1 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder wie in den beiden Jahren zuvor mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 unter Ansatz aller Betriebsausgaben – auch der strittigen Sonderbetriebsausgaben – in voller Höhe zu ermitteln.

Berichtigende Bescheide gemäß § 293b BAO treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides (im vorliegenden Fall die zunächst erklärungsgemäß erlassenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2002 bis 2006). Auf § 293b BAO gestützte Bescheide dürfen nur die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeit beseitigen. Bei Bescheidberichtigungen gemäß § 293b BAO tritt somit betreffend des nicht berichtigten Bescheidinhaltes **Teilrechtskraft** ein. Berichtigte Bescheide können folglich nur hinsichtlich der Berichtigung dem Grunde und der Höhe nach und damit im Zusammenhang stehender steuerlicher Folgen angefochten werden (siehe Ritz, aaO, § 293b Tz 16f mit weiteren Nachweisen).

Einer Ausdehnung, wie sie von der Bw. erstmals in der Berufungsverhandlung vor dem UFS durch Stellung eines Eventualbegehrens auf Berücksichtigung einer Einnahmen-Ausgabenrechnung unter "Zurückziehung des in den Erklärungen gestellten Antrages aus Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988" verlangt wird, steht die eingetretene Teilrechtskraft entgegen.

Die Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO erfolgte somit zu Recht.

Betreffend das Jahr 2006 ist zu beachten, dass der Gesellschafter Mag. MH nicht nur Sonderbetriebsausgaben, sondern auch eine Sonderbetriebseinnahme € 3.563,00 aus dem Verkauf eines Kfz angab. Diese Sonderbetriebseinnahme von Mag. MH wurde vom FA im angefochtenen Bescheid nicht erfasst. Die bereits oben behandelte Teilrechtskraft bei Bescheiden ge-

mäß § 293b BAO verhindert eine Änderung in anderen als den berichtigten Bescheidinhalten. Ritz, aaO, §293b Tz 16 weist auch darauf hin, dass jedoch zwingende Konsequenzen der Berichtigung zu ziehen sind. Die Berichtigung des FAes bezog sich auf die Anwendung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch auf die Gesellschafterebene bei Erfassung der Sonderbetriebsausgaben. Zwingende Konsequenz dieser Berichtigung ist aber auch die Erfassung der Sonderbetriebseinnahme des Gesellschafters Mag. MH im Jahr 2006. Nach Ansicht des Berufungssenates ist auf Grund der Teilrechtskraft der sowohl in den erklärungskmäßigen als auch in den berichtigten Bescheiden vom FA angesetzte Satz von 12% der Umsätze heranzuziehen.

	2006 €
Verkauf Pajero	3.563,00
gesetzlicher Sozialaufwand	-9.186,07
Überschuss Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	<u>-5.623,07</u>
Gewinn Gesellschaft	197.998,82
Überschuss Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	-5.623,07
Sonderbetriebsausgaben Mag. GH	-4.137,00
	<u>-4.954,28</u>
Einkünfte selbständige Arbeit	<u>183.284,47</u>
50% Gewinn Gesellschaft	98.999,41
Überschuss Sonderbetriebsausgaben Mag. MH	-5.623,07
Anteil Mag. MH	<u>93.376,34</u>
50% Gewinn Gesellschaft	98.999,41
Sonderbetriebsausgaben Mag. GH	-4.137,00
	<u>-4.954,28</u>
Anteil Mag. GH	89.908,13

Die Berufung betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2006 war daher abzuweisen, betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2006 fand dabei nachstehende Abänderung statt.

Die im Kalenderjahr 2006	€	€
erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		183.284,47

Mag. GH		
Adresse1	Anteil	
FA STNR 111/1111	Einkünfte	89.908,13

Mag. MH		
Adresse2	Anteil	
FA STNR 222/2222	Einkünfte	93.376,34

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. April 2011