



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder HR Dr. Gabriele Mittermayr, Leopold Pichlbauer und Dr. Barbara Postl im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufungen des Bw, vertreten durch Günther Klinger, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 4716 Hofkirchen, Schulstraße 11, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 21. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 und gegen den Bescheid vom 22. Jänner 2008 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO nach der am 19. März 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1) Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005** wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	187.320,75 €	Einkommensteuer	51.642,31 €
			Lohnsteuer	-10.632,26 €
Abgabenfestsetzung				41.010,05 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

2) Die Berufung gegen den **Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO** wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Angefochten sind der Einkommensteuerbescheid 2005 und der Abweisungsbescheid betreffend Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005.

Der Berufungswerber (Bw) erklärte im berufungsgegenständlichen Jahr neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, nichtselbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung, auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 146.525,82 € und beantragte, auf diese den ermäßigten Steuersatz gemäß § 38 EStG 1988 (Verwertung von Patentrechten) anzuwenden. Weiters erklärte er einen steuerbaren Umsatz von 148.479,35 €, der dem Normalsteuersatz zu unterwerfen sei, und Vorsteuern iHv 238,54 €.

Das Finanzamt setzte die **Umsatzsteuer** (unter Einbeziehung des Normalsteuersatzes und Abzug der beantragten Vorsteuern) mit 29.457,33 € **erklärungsgemäß fest** (Bescheid vom 30.7.2007).

Mangels Nachweises des aufrechten Patentschutzes für 2005 (der Bw beantwortete den Vorhalt vom 31.7.2007 nicht) veranlagte das Finanzamt die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der erklärten Höhe von 146.525,82 € ohne Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 38 EStG 1988** (Bescheid vom 21.9.2007).

Gegen diesen Bescheid sowie gegen den bereits am 30.7.2007 erlassenen Umsatzsteuerbescheid erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 25.10.2007 Berufung, beantragte, hinsichtlich der Einkommensteuer anstelle der bisher geltend gemachten Aufwendungen das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 22 Z 2 EStG in Höhe von 6 % abzuziehen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher – entsprechend der der Berufung beigelegten Einnahmen/Ausgaben-Rechnung – mit 139.476,59 € dem ermäßigten Steuersatz zu unterziehen und legte zum Nachweis aufrechter Patente die auf ihn ausgestellten Rechnungen zur Einzahlung der Jahresgebühren vom 18.5.2005 über 143,50 € bzw. 14.11.2005 über 479,50 € vor.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer beantragte er, die Vorsteuern aufgrund der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG in Höhe von 1,8 % laut Beilage mit 2.670,82 € anzusetzen.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 8.11.2007 die **Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 als nicht fristgerecht** eingebracht zurück.

In der Berufungsvorentscheidung vom 8.11.2007 betreffend Einkommensteuer für 2005 wandte das Finanzamt bei der Veranlagung der **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** die nunmehr **beantragte Basispauschalierung** gemäß § 17 Abs. 1 EStG mit 6 % Betriebsausgabenpauschale **auf die gesamten lt. Einnahmen/Ausgaben-Rechnung erklärten Einnahmen an; der Halbsatzbegünstigung** für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen gemäß § 38 EStG 1988 **trug es – entsprechend den Ausführungen des Vorlageantrages – Rechnung:** in den Einkünften aus selbständiger Arbeit enthaltene Lizenzgebühren 148.379,35 € minus 6 % Betriebsausgabenpauschale 8.902,76 € = 139.476,59 € begünstigungsfähige Einkünfte.

In seinem Vorlageantrag vom 12.12.2007 beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb – entsprechend den Berufungsausführungen – mit 139.476,59 € festzusetzen. Sollte das Finanzamt diesem Antrag jedoch nicht stattgeben, verzichte er auf die pauschale Gewinnermittlung und beantrage, die tatsächlichen Ausgaben zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er aus:

„Herr NN ist am 12.12.2004 in sein neues Haus eingezogen. Ab diesem Zeitpunkt steht die Wohnung für die Vermietung zur Verfügung und es hätte auch das Arbeitszimmer im Dezember 2004 entnommen werden müssen. Buchwert und Entnahmewert stimmen überein. Unabhängig davon handelt es sich bei dem Arbeitszimmer (ca. 10 % von der Wohnung) nur um eine Nutzungseinlage, welche aus Einfachheitsgründen in das Anlagenverzeichnis aufgenommen wurde. Daher liegt kein Abgang und kein Umsatz vor.“

Mit Schriftsatz vom 11.1.2008 beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter, den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 30.7.2007 gemäß § 299 BAO aufzuheben, da durch einen Irrtum das Vorsteuerpauschale iHv 2.670,82 € nicht angesetzt worden sei.

In der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 11.1.2008 setzte das Finanzamt **antragsgemäß die tatsächlichen Betriebsausgaben** – wie im Erstbescheid vom 21.9.2007 – an und besteuerte diese Einkünfte gemäß § 38 EStG 1988 begünstigt (**lt. Berufung beantragter Hälftesteuersatz**).

Hinsichtlich der Entnahme des Arbeitszimmers führte es begründend aus:

„Da bei der Basispauschalierung auch Entnahmen anzusetzen sind, konnte der Ansicht des Berufungswerbers nicht gefolgt werden.“

Mit Bescheid vom 22.1.2008 wies das Finanzamt den **Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides mangels Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches ab.**

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 22.2.2008 Berufung, beantragte, die Umsatzsteuer mit 2.670,82 € festzusetzen und führte begründend aus:

„Der Spruch hätte sich dann als richtig erwiesen, wenn anstelle der tatsächlichen Vorsteuer die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG in der Höhe von 1,8 % (= 2.670,82 €) geltend gemacht worden wäre.“

Weiters beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz (Vorlageantrag) vom 18.2.2008 (eingelangt beim Finanzamt mittels FAX am 18.2.2008), die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie in der Berufung angeführt mit 139.476,59 € festzusetzen. Sollte das Finanzamt diesem Antrag jedoch nicht stattgeben, verzichte er auf die pauschale Gewinnermittlung und beantrage, die tatsächlichen Ausgaben zu berücksichtigen, bzw. werde beantragt, die steuergünstigste Lösung zu wählen. Zu seiner mit dem Vorlageantrag vom 12.12.2007 wortwörtlich gleichen Begründung führte er ergänzend aus:

„Vom FA wurde die tatsächliche Entnahme im Jahr 2004 nicht berücksichtigt.“

In weiterer Folge legte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Zu der am 19. März 2013 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ist weder der Bw noch sein steuerlicher Vertreter – entsprechend der telefonischen Verständigung des steuerlichen Vertreters am 18. März 2013 – erschienen. Die Zustellung der Ladung erfolgte am 28. Februar 2013. Der Vertreter der Amtspartei hat auf die Teilnahme an der Berufungsverhandlung verzichtet (Telefonat vom 18. März 2013 mit der Referentin).

Über die Berufungen wurde erwogen:

Einkommensteuer:

Die Berufung richtet sich ursprünglich gegen die Nichtanwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 38 EStG 1988 (Verwertung von Patentrechten). Mangels Nachweises

des aufrechten Patentschutzes für 2005 veranlagte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der erklärten Höhe ohne Steuerermäßigung.

Den Nachweis des aufrechten Patentschutzes hat der Bw mittlerweile erbracht, sodass die Anwendung des Hälftesteuersatzes unstrittig ist.

Strittig ist nunmehr die Höhe der – dem ermäßigten Steuersatz – zu unterwerfenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Bw beantragt in der Berufung, anstelle der bisher geltend gemachten Aufwendungen das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6 %.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 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 €, der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (1. Satz).

Die Pauschalierung kann bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen bzw. widerrufen werden (UFS 28.5.2004, RV/0326-K/02); der Steuerpflichtige kann im Laufe des Verfahrens jederzeit eine neue Wahl treffen (VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300; UFS 3.2.2009, RV/0649-I/08).

Die Basispauschalierung bezieht sich nur auf Betriebsausgaben. Die Betriebseinnahmen sind daher grundsätzlich in der tatsächlichen Höhe anzusetzen (es gilt das Zuflussprinzip; § 19 EStG 1988). Als Betriebseinnahmen sind sämtliche Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 lit. a BAO (vgl EStR Rz 4102 f) zuzüglich sonstiger Betriebseinnahmen anzusetzen. Sonstige Betriebseinnahmen sind ua. Entnahmen von Gegenständen des Unternehmens (mit dem Teilwert der entnommenen Gegenstände) (EStR Rz 4109; Jakom/*Baldauf* EStG 2012, § 17 Rz 21).

Das Finanzamt hat entsprechend obiger Ausführungen die Betriebsausgaben pauschaliert, bei den Betriebseinnahmen jedoch die Entnahme des im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmers – entsprechend den Angaben in der Einkommensteuererklärung 2005 – berücksichtigt.

Nach Ansicht des Bw hätte die Entnahme jedoch bereits 2004 erfolgen müssen.

Erstmals im Vorlageantrag vom 12.12.2007 gibt der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Bw am 12.12.2004 aus der Wohnung ausgezogen sei, die ab diesem Zeitpunkt für die

Vermietung zur Verfügung stünde. Buchwert und Entnahmewert des Arbeitszimmers stimmten überein; unabhängig davon handle es sich nur um eine Nutzungseinlage, welche aus Einfachheitsgründen in das Anlagenverzeichnis aufgenommen worden sei. Daher liege kein Abgang und kein Umsatz vor.

Der Bw ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Dies bedeutet, dass die Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagevermögen nicht im Zeitpunkt der Verausgabung als Betriebsausgaben absetzbar sind, sondern im Anlageverzeichnis zu aktivieren sind; insoweit besteht kein Unterschied zum Betriebsvermögensvergleich. Bei abnutzbarem Anlagevermögen sind die Regelungen über die AfA anzuwenden (EStR 2000 Rz 665). Bei Veräußerung von Anlagevermögen ist der Veräußerungserlös als Betriebseinnahmen sowie der Restbuchwert als Betriebsausgaben „für das Jahr der Veräußerung“ zu erfassen (EStR 2000 Rz 674; Jakom/*Marschner* EStG 2012, § 4 Rz 242). Sachentnahmen führen zu Betriebseinnahmen; dies gilt sowohl für Anlagevermögen als auch für Umlaufvermögen (EStR 2000 Rz 681). Sacheinlagen von Umlaufvermögen sind als Betriebsausgaben abzusetzen; Sacheinlagen von Anlagevermögen sind zu aktivieren (Jakom/*Marschner* EStG 2012, § 4 Rz 246).

Das Arbeitszimmer wurde daher richtigerweise im Anlageverzeichnis erfasst. Die Entnahme ist steuerlich bei den sonstigen Betriebseinnahmen anzusetzen und nicht – wie der Bw vermeint – erfolgsneutral.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen („bezogen“, Abs. 1 S 1) ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie „tatsächlich und rechtlich“ (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293) bzw. „rechtlich und wirtschaftlich“ (VwGH 19.6.2002, 97/15/0142; VwGH 19.3.2002, 98/14/0056; LStR 2002 Rz 631) verfügen kann (Jakom/*Baldauf* EStG 2012, § 19 Rz 8).

Das Finanzamt ist entsprechend den eigenen Angaben des Bw in der Einkommensteuererklärung und im Anlagenverzeichnis von einer Entnahme des Arbeitszimmers im Berufungsjahr ausgegangen.

Da jedoch der Bw in diesem Fall auf die pauschale Gewinnermittlung verzichtet und die Berücksichtigung der tatsächlichen Betriebsausgaben beantragt hat (Schriftsatz vom 18.2.2008), wurde diesem Antrag in der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 11.1.2008 entsprochen.

Es besteht für den Unabhängigen Finanzsenat kein Grund von dieser Vorgangsweise abzugehen.

Umsatzsteuer:

Mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 BAO) des Umsatzsteuerbescheides 2005 versucht der Bw, einen Wechsel auf die Vorsteuerpauschalierung nach Rechtskraft des Bescheides zu bewirken.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Abs. 2).

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (Abs. 3).

Der neue § 299 BAO gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 4. Auflage, § 299 Tz 9, 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 13).

Die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 ist nicht nur von Amts wegen, sondern auf Antrag der Partei zulässig (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 15).

Ein solcher Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht. Über ihn ist somit stets mit Bescheid abzusprechen (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 31).

Der Antrag ist abzuweisen, wenn

- der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist,
- die Aufhebung aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben hat,
- der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (zB gemäß § 293 oder § 293b) (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 33).

Der Bw hat den Antrag (§ 299 Abs. 1 BAO) gestellt, den Umsatzsteuerbescheid 2005 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Diesen Antrag hat die Abgabenbehörde abgewiesen.

Zu prüfen ist nunmehr, ob sich – entsprechend dem Gesetzestext – der Spruch des gegenständlichen Bescheides als nicht richtig erweist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8 % des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 Euro, berechnen.

Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen für eine Ermittlung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen gegeben sind, können bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass sie ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen ermitteln. Sowohl die Erklärung, die Vorsteuerbeträge nach Abs. 1 Z 1, als auch die Erklärung, die Vorsteuerbeträge nach Abs. 1 Z 2 zu ermitteln, bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre (Abs. 4).

In der Umsatzsteuererklärung gab der Bw den – dem Normalsteuersatz zu unterwerfenden – steuerbaren Umsatz mit 148.479,35 € an und ging von Vorsteuern iHv 238,54 € aus, was vom Finanzamt erklärungskgemäß festgestellt wurde (Bescheid vom 30.7.2007).

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wurde verspätet eingebracht (mittels Schriftsatzes vom 25.10.2007), sodass der Bescheid in Rechtskraft erwuchs.

Der Umsatzsteuerbescheid 2005 ist daher – wie das Finanzamt richtigerweise ausführt – nicht rechtswidrig ergangen. Es wäre lediglich im Berufungswege (bis zur Rechtskraft des Bescheides) ein Wechsel auf die Vorsteuerpauschalierung möglich gewesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 20. März 2013