

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Edeltraud Müller-Kögler als fachkundige Laienrichterin über die als Beschwerden weitergeltende Berufungen des TI AB CD, ADR1, vertreten durch BDO Austria GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, QBC 4 - Am Belvedere 4, 1100 Wien vom 19.04.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 22.03.2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008, 2009 und vom 18.11.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20.10.2011 betreffend Einkommensteuer 2010 in nichtmündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2007, 2008, 2009, 2010 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahren vor dem BFG im ersten Rechtsgang

Erstbescheide

Herr ti AB CD (Beschwerdeführer) bezieht unter anderem Einkünfte aus der Führung seines landwirtschaftlichen Betriebes.

Der Beschwerdeführer hatte auf die Pauschalierung der Umsatzsteuer gemäß § 22 Abs 5 UStG 1994 in der Landwirtschaft verzichtet.

Den Gewinn aus seiner Landwirtschaft ermittelte er für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 gemäß § 8 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006) BGBI. II 2005/258, da der Einheitswert seines landwirtschaftlichen Betriebes mehr als 65.500 Euro betrug.

Gemäß § 8 Abs 1 LuF PauschVO 2006 ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. In § 8 Abs 2 LuF PauschVO 2006 wird geregelt, dass die Betriebsausgaben, soweit die § 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen sind.

In seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte der Beschwerdeführer diesen Gewinn ohne Ansatz von Umsatzsteuer und ausbezahlten Vorsteuern – nur mit den „Nettoeinnahmen“.

Die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009 wurden vom Finanzamt rechtskräftig veranlagt.

Außenprüfung

Im Jahr 2011 wurde für die Jahre 2007, 2008 und 2009 eine Prüfung des landwirtschaftlichen Betriebes durch die Abgabenbehörde durchgeführt.

Neben anderen nicht beschwerderelevanten Punkten stellte die Betriebsprüfung fest, dass einerseits die Nettoeinnahmen als Betriebseinnahmen angesetzt wurden andererseits Umsatzsteuergutschriften nicht als Betriebseinnahmen erfasst wurden.

Der Betriebsprüfungsbericht lautet:

Allgemeines:

Betriebsgegenstand/ Art der Tätigkeit

Feldwirtschaft und landwirtschaftliche Tierhaltung

Steuerliche Feststellungen

Tz.1 fehlende Einnahmen

Folgende Bankeingänge wurden bisher noch nicht in den Einnahmen erfasst (USt Steuersatz 20%).

	2007	2008	2009
<i>Feldbearbeitung EF brutto</i>	1.208,66	1.208,66	1.208,66
<i>Ernteentschädigung brutto</i>			1.080,00

<i>Gutschrift GHI brutto</i>		4.540,00	2.830,00
<i>Summe</i>	1.208,66	5.748,66	5.118,66

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
<i>Umsatzsteuer</i>			
<i>[000]Steuerbarer Umsatz</i>	1.007,22	4.790,55	4.265,55
<i>[022]20% Normalsteuersatz</i>	1.007,22	4.790,55	4.265,55

Tz. 2 Bruttoeinnahmen, USt Gutschriften

In § 8 Abs 2 der LuF PauschVO 2001 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet: Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer.

Im Rahmen der Bruttomethode sind USt Zahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und USt Erstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind USt Erstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter USt auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung nach § 8 der LuF PauschVO 2001 als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. USt Zahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf.

Gem § 19 Abs 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Bei einer Gutschrift von Betriebssteuern wird der Zufluss mit der Gutschrift am Konto des Steuerpflichtigen beim Finanzamt bewirkt, und zwar auch dann, wenn es zu keiner Rückzahlung, sondern zu einer Guthabensverwendung kommt. (RZ 4605 EStR)

	2007	2008	2009
<i>Umrechnung Bruttoeinnahmen</i>	8.826,09	13.323,44	8.794,76
<i>USt Gutschriften lt vorliegender Tabelle</i>	7.357,96	8.333,43	15.428,41
<i>Summe</i>	16.184,05	21.656,87	24.223,17

Tz. 3 Einnahmen KZ 9690

	2007	2008	2009
<i>Zurechnung It</i>	1.208,66	5.748,66	5.118,66
<i>Tz 1</i>			
<i>Zurechnung It</i>	16.184,05	21.656,87	24.223,17
<i>TZ 2</i>			
<i>Summe</i>	17.392,71	27.656,87	29.341,83
<i>davon 30%</i>	5.217,81	8.221,66	8.802,55
<i>KZ 9690 It</i>	46.261,54	60.537,72	48.790,18
<i>Erklärung</i>			
<i>+ Änderungen It</i>	5.217,81	8.221,66	8.802,55
<i>BP</i>			
<i>KZ 9690 It BP</i>	51.479,35	68.759,38	57.592,73
<i>Landwirt</i>			
<i>Zeitraum</i>	2007	2008	2009
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
<i>Vor Bp</i>	0,00	0,00	0,00
<i>nach Bp</i>	5.217,81	8.221,66	8.802,55
<i>Differenz</i>	5.217,81	8.221,66	8.802,55

Tz. 4 Zinsen KZ 9760

Die bisher nicht erklärten Zinsen für die JKL Anteile sind unter KZ 9760 zu erfassen.

2007: 204,18

2008: 178,66

2009: 158,24

Landwirt:

Zeitraum	2007	2008	2009
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
<i>Vor Bp</i>	0,00	0,00	0,00
<i>Nach Bp</i>	204,18	178,66	158,24
<i>Differenz</i>	204,18	178,66	158,24

Tz. 5 nicht anerkannte Vorsteuern

Umsatzsteuer nicht beschwerderelevant

Tz. 6 - nicht beschwerderelevant

Einkunftsquellen

Landwirt

Zeitraum	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
Vor BP	8.158,53	19.718,67	8.092,02
Tz. 3 <i>Einnahmen KZ 9690</i>	5.217,81	8.221,66	8.802,55
Tz. 4 Zinsen KZ 9760	204,18	178,66	158,24
Nach Bp.	13.580,52	28.118,99	17.052,81

Änderung der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

[000] Steuerbarer Umsatz

Zeitraum	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	88.260,86	132.234,44	87.901,72
Tz. 1 fehlende <i>Einnahmen</i>	1.007,22	4.790,55	4.265,55
Nach Bp.	89.268,08	138.024,99	92.167,27

[022] 20% Normalsteuersatz

Zeitraum	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	45,84
Tz. 1 fehlende <i>Einnahmen</i>	1.007,22	4.790,55	4.265,55
Nach Bp.	1.007,22	4.790,55	4.311,39

[060] Vorsteuern (ohne EUSt)

Zeitraum	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	11.456,60	13.821,20	20.598,39
Tz. 5 nicht anerkannte Vorsteuern	-129,76	-50,00	-679,82
Nach Bp.	11.326,84	13.771,20	19.918,57

Einkommensteuer**[310] Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

Zeitraum	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	8.158,53	19.718,67	8.092,02
Landwirt	5.421,99	8.400,32	8.960,79
Nach Bp.	13.580,52	28.118,99	17.052,81

Bericht über die Nachschau für das Jahr 2010**Einkommensteuer****USt Gutschriften 2010**

12/09	1.133,07
01/10	152,43
02/10	657,46
03/10	1.796,52
04/10	723,49
05/10	1.720,24
06/10	2.307,38
07/10	1.187,02
09/10	550,80
10/10	1.012,91
<i>Summe</i>	<i>11.251,32</i>

<i>Einnahmen netto</i>	72.134,01
<i>Umstellung brutto</i>	7.213,40
<i>Direktzahlungen</i>	67.711,70
<i>Treibstoffvergütung</i>	2.701,42
<i>Entschädigung Bewirtschaftung</i>	1.208,66
<i>Summe</i>	150.969,19
<i>davon 30%</i>	45.290,76
<i>USt Gutschriften davon 70%</i>	7.875,92
<i>KZ 9690 lt Nachschau</i>	53.166,68
<i>KZ 9690 lt Erklärung</i>	42.764,14
<i>Diff</i>	10.402,54

<i>KZ 310 lt Erklärung</i>	1.833,43
<i>+ Diff 9690</i>	10.402,54
<i>KZ 310 lt Nachschau</i>	12.235,97

Tätigkeiten als Aufsichtsrat gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (KZ 320). Betriebsausgaben werden pauschal gem § 17 (1) EStG in Höhe von 6 % berücksichtigt.

<i>Entschädigung KL</i>	1.220,80
<i>-6% Betriebsausgabenpausch</i>	-73,25
<i>KZ 320 lt Nachschau</i>	1.147,55

Umsatzsteuer

<i>KZ 000 lt Erklärung</i>	72.134,01
<i>+ Entschäd. Bewirtsch.</i>	1.007,22
<i>KZ 000 lt Nachschau</i>	73.141,23

<i>KZ 022 lt Erklärung</i>	0,00
<i>+ Entschäd. Bewirtsch.</i>	1.007,22
<i>KZ 022 lt Nachschau</i>	1.007,22

<i>KZ 060 lt Erklärung</i>	14.551,09
<i>- Kürzung Diesel</i>	-600,00
<i>KZ 060 lt Nachschau</i>	13.951,09

Weitere Vermerke:

Die Veranlagung erfolgt unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. der Bescheidbegründung für die BVE für die Umsatz- und Einkommensteuer 2007 -2009. Berechnung siehe Beilage.

Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren und neue Sachbescheide Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide wieder auf und erließ neue Einkommensteuersachbescheide, in denen es die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einerseits berücksichtigte, aber in der Begründung der neuen Einkommensteuersachbescheide vom 22.03.2011 den Ansatz der betragsmäßigen Höhe Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht begründete und auch nicht auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung verwies.

Berufung Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009 vom 22.03.2011 erhob Herr ti CD als Beschwerde weiterwirkende Berufung und führte begründend aus:

„Die bekämpften Bescheide resultieren aus der Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der durchgeführten steuerlichen Außenprüfung, welche mittels Bericht vom 14. März 2011 abgeschlossen worden ist.

Diese Berufung richtet sich ausschließlich gegen die unter Tz 2 dieses Prüfungsberichtes angeführten Feststellungen, welche neben anderen Prüfungsfeststellungen, die somit nicht Gegenstand dieser Berufung sind, von der Betriebsprüfung getroffen worden sind.

In den betreffenden Jahren 2007, 2008 und 2009 erfolgte aufgrund des maßgebenden Einheitswertes die Gewinnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach den Bestimmungen des § 8 der Pauschalierungsverordnung (Teilpauschalierung). Umsatzsteuerlich erfolgte in den betreffenden Jahren die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung).

Bei Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2007, 2008 und 2009 wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärungen als Betriebseinnahmen, von welchen die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 70% dieser Einnahmen

abgezogen wurden, die Nettoeinnahmen (ohne Umsatzsteuer) angesetzt. Vom Finanzamt im Falle von Vorsteuerüberhängen bei Ermittlung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen gewährte Steuergutschriften wurden nicht als Einnahme angesetzt. Der Ansatz der vereinnahmten Umsatzsteuer sowie der Umsatzsteuergutschriften seitens des Finanzamtes als Betriebseinnahme unterblieb, da diese Zahlungen gemäß § 4 (3) EStG durchlaufende Posten darstellten.

Die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des § 8 (1) der Pauschalierungsverordnung stellt eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dar. Die gesetzlichen Bestimmungen für Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen regelt der § 4 (3) EStG unter anderem wie folgt:

„Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.“

Der § 4 (3) EStG sieht aber gesetzlich vor, dass:

- Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge keine Betriebseinnahmen und –ausgaben darstellen und
- der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten zu behandeln oder nicht.

Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung sieht vor, dass als Betriebseinnahmen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, worauf sich die Feststellungen der Betriebsprüfung begründen. Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung steht daher im Widerspruch zu den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen des § 4 (3) EStG und ist daher rechtswidrig wie folgt:

- Die Pauschalierungsverordnung sieht eine Einkommensteuerpflicht für vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge vor, welche gemäß § 4 (3) EStG explizit nicht als Betriebseinnahme gelten.
- Die Pauschalierungsverordnung schränkt das Wahlrecht auf Brutto-oder Nettoverrechnung beim Ansatz der vereinnahmten und verausgabten Umsatzsteuerbeträge auf Bruttoverrechnung ein.
- Die Pauschalierungsverordnung unterscheidet beim zwingend verlangten Ansatz der Betriebseinnahmen als Bruttobeträge (einschließlich Umsatzsteuer) nicht zwischen pauschalierten Land- und Forstwirten, welche für Zwecke der Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG pauschaliert sind und jenen, für welche die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG erhoben wird (Regelbesteuerung). Die Verordnungsbestimmung gemäß § 8 (2) steht daher nur im Falle der Umsatzsteuer-pauschalierung gemäß § 22 UStG im Einklang mit § 4 (3) EStG, nämlich dass die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge als Einnahmen anzusetzen sind, da diese nicht an das Finanzamt abgeführt werden.

Die entsprechenden Ausführungen zu § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in den EStR (Rz 4166a) sehen unter anderem vor, dass Umsatzsteuererstattungen als Betriebseinnahmen anzusetzen sind. Hinsichtlich des rechtswidrigen Ansatzes von Umsatzsteuerbeträgen (durchlaufende) Posten als Betriebseinnahmen verweise ich auf die obigen Ausführungen. Darüber hinaus widerspricht diese Praxis dem Grundprinzip im Abgabenrecht, nämlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies begründet sich wie folgt:

Bei meinem landwirtschaftlichen Betrieb, welcher durchaus repräsentativ für vergleichbare Betriebe ist, entsprechen die jährlichen Vorsteuergutschriften nahezu den jährlichen geschuldeten Umsatzsteuerbeträgen, sodass die Umsatzsteuerjahressalden nur relativ geringe Gesamtgutschriften bzw. Gesamtlastschriften ergeben (2008: Zahllast Euro 510,35; 2007: Gutschrift EUR 2.299,31). Aufgrund des Umstandes, dass Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Vorleistungen wie zB Saatgut, Düngemittel, Pflanzenschutzmittel, Treibstoff, Reparaturen und Anlageinvestitionen durchwegs in der ersten Jahreshälfte eines Kalenderjahres anfallen, und die Verkaufserlöse der Produkte durchwegs in der zweiten Jahreshälfte vereinnahmt werden, weisen die Umsatzsteuervoranmeldungen in der ersten Jahreshälfte überwiegend Vorsteuerguthaben und in der zweiten Jahreshälfte überwiegend Umsatzsteuerzahllasten aus. Der Ansatz der Steuergutschriften einzelner Voranmeldungszeiträume als Einnahmen führt daher zu einer nicht sachgerechten Besteuerung, wenn die tatsächliche Gesamtgutschrift im gesamten Kalenderjahr aufgrund der geschuldeten und abgeführten Umsatzsteuerzahllasten deutlich niedriger ist. Im Extremfall, wie zB in 2008 ergibt der Umsatzsteuerbescheid eine Gesamtzahllast. Die unterjährig im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen verbuchten Steuergutschriften verbleiben nicht in der Verfügungsmacht und sind trotzdem als Betriebseinnahme anzusetzen. Die Höhe der Einkommensteuerbelastung durch den Ansatz von Steuergutschriften hängt somit vom Zufall ab, ob Vorsteuergutschriften in einer Voranmeldungsperiode mit zufälligen Umsatzsteuerzahllasten saldiert werden oder nicht. Weiters führen monatliche und quartalsweise eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls zu unterschiedlich hohen Steuergutschriften bzw. –zahlungen ebenso wie der Umstand, dass allenfalls Steuergutschriften bzw. –zahlungen erst im Rahmen der jährlichen Steuerveranlagung festgesetzt werden. Der gestaltbare Zeitpunkt von Steuergutschriften und –zahlungen führt daher zu unterschiedlich hohen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen und widerspricht daher dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Gesetzt den Fall, die Rechtswidrigkeit des Ansatzes von Steuergutschriften als Betriebseinnahme ergibt sich nicht bereits aus der Bestimmung des § 4(3) EStG – nämlich dass die Umsatzsteuer als durchlaufender Posten nicht anzusetzen ist –, so wäre allenfalls die in einem Kalenderjahr insgesamt erzielte Umsatzsteuergutschrift als steuerpflichtige Betriebseinnahme im Sinne des § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in Verbindung mit Rz 4166a EStR gerechtfertigt.

Ich stelle daher den Antrag, die Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO 2006) BGBI II 2005/258 in § 8 (2) insoweit aufzuheben, als die Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, ohne dass auf die Differenzierung zwischen nach den Vorschriften des § 22 UStG pauschalierten und nicht pauschalierten Betrieben Bedacht genommen wird. Weiters widerspricht der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung den Bestimmungen des § 4 (3) EStG, nämlich dass Umsatzsteuerbeträge grundsätzlich keine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellen. Darüber hinaus beschränkt die Pauschalierungsverordnung das Wahlrecht des § 4(3) EStG auf zwingende Bruttoverrechnung der Umsatzsteuer.

Weiters stelle ich den Antrag, die im Betreff genannten Einkommensteuerbescheide aufzuheben und bei der Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft folgende Beträge als Betriebseinnahme, welche zu 30% Gewinn darstellen, außer Ansatz zu lassen:

2007:

Vereinnahmte Umsatzsteuer EUR 8.826,09

Steuergutschriften EUR 7.357,96

2008:

Vereinnahmte Umsatzsteuer EUR 13.323,44

Steuergutschriften EUR 8.333,43

2009:

vereinnahmte Umsatzsteuer EUR 8.794,76

Steuergutschriften EUR 15.428,41“

Berufungsvorentscheidungen Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdevorentscheidungen) ab und setzte die Einkommensteuer in allen Jahren mit höheren Beträgen fest (zu diesen Beträgen siehe am Ende der Begründung).

Die Begründung hiefür lautet:

„Der Abgabepflichtige Hr. Ti AB CD betreibt eine Landwirtschaft mit einem Gesamteinheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche von ca. 136.000,- €.

Über die Jahre 2007 bis 2009 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt und mit Bericht vom 13.03.2011 abgeschlossen.

Die Gewinnermittlung erfolgte für die Jahre 2007 bis 2009 gemäß § 8 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (Teilpauschalierung).

Im Zuge der Betriebsprüfung (Tz 2,3 Bp-Bericht) wurden 70% von den Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als Betriebsausgabe anerkannt. Zusätzlich wurden auch die zugeflossenen Umsatzsteuergutschriften mit 30% als Betriebseinnahme erfasst. In der gegen die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide für 2007 bis 2009 gerichteten Berufung wird ausgeführt, dass § 4 (3) EStG gesetzlich vorsieht, dass Umsatzsteuer und Vorsteuer keine Betriebseinnahmen und Ausgaben darstellen und der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer und Vorsteuer als durchlaufende Posten zu behandeln oder nicht.

Weiters wird ausgeführt, dass § 8 (2) der PauschVO im Widerspruch zu § 4 (3) EStG steht und daher rechtswidrig ist:

Dazu wird ausgeführt:

Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist, noch freiwillig Bücher führt, kann nach der auf Grund des § 17 Abs 4 und 5 EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBI. II 2001/54, durch Aufstellung von Durchschnittssätzen ermittelt werden (§ 1 Abs 1 der VO).

In der L u F PauschVO 2001 bzw. L u F PauschVO 2006 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet:

Auf welche konkrete Weise die Gewinnermittlung erfolgt, hängt unter anderem von der Höhe des maßgebenden Einheitswertes ab. Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.000,-€ ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (§ 8 Pausch VO). Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt bei dieser Gewinnermittlung nach dem Bruttoprinzip, d.h. dass sich die in den Ausgaben enthaltene Umsatzsteuer bezogener Lieferungen oder Leistungen in einem Ausmaß von 70% ausgabenerhöhend auswirkt. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen daher im Betriebsausgabenpauschale auf.

Wird daher diese zunächst als Ausgabe berücksichtigte Umsatzsteuer in weiterer Folge als Gutschrift durch das Finanzamt zurückgezahlt (oder mit anderen Abgaben verrechnet), muss sie sich daher auch im ursprünglich gewinnmindernd berücksichtigten Ausmaß von 70% als Betriebseinnahme gewinnerhöhend auswirken.

Der Gewinn aus L u F war daher wie folgt zu ermitteln:

L u F 2007	
Einkünfte aus L u F lt. Betriebsprüfung	13.580,52
Ust-Gutschrift lt. BP 7.357,96 x 30%	-2.207,38

<i>Ust-Gutschrift lt. Berufungsvorentscheidung 7.357,96 x70%</i>	+5.150,57
<i>Einkünfte aus L u F lt. Berufungserledigung</i>	16.523,71
<i>L u F 2008</i>	
<i>Einkünfte aus L u F lt. Betriebsprüfung</i>	28.118,99
<i>Ust-Gutschrift lt. BP 8.333,43 x 30%</i>	-2.500,02
<i>Ust-Gutschrift lt. Berufungsvorentscheidung 8.333,43 x 70%</i>	+5.833,40
<i>Einkünfte aus L u F lt. Berufungserledigung</i>	31.452,37
<i>L u F 2009</i>	
<i>Einkünfte aus L u F lt. Betriebsprüfung</i>	17.052,81
<i>Ust-Gutschrift lt. BP 15.428,41 x 30%</i>	-4.628,52
<i>Ust-Gutschrift lt. Berufungsvorentscheidung 15.428,41 x 70%</i>	+10.799,88
<i>Einkünfte aus L u F lt. Berufungserledigung</i>	23.224,17

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen fällt jedoch nicht in die Kompetenz des Finanzamtes als Abgabenbehörde I. Instanz. Die Finanzbehörde hat die Gesetze bis zu einer eventuellen Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Vorlageantrag Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009

Der Beschwerdeführer stellte einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs 2 BAO alt für die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 und führte aus:

„Ich nehme Bezug auf die Berufungsvorentscheidungen betreffend die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009 und stelle gemäß § 276 (2) BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbörde zweiter Instanz.

Weiters beantrage ich gemäß § 282 (1) Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stelle gemäß § 284 (1) Z 1 BAO den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung.

Hinsichtlich der Berufungsbegründungen verweise ich auf die Berufungen und erlaube mir weiters auf folgendes hinzuweisen:

Das Finanzamt hat die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 22. März 2011 durch die Berufungsvorentscheidungen vom 28. April 2011 erledigt und dies zum Anlass genommen, die Bescheide vom 22. März 2011 entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung gemäß § 276 (1) BAO abgeändert und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weiter erhöht. Die Abänderungen gegenüber den Feststellungen durch die Betriebsprüfung bestehen darin, dass die Umsatzsteuergutschriften im Ausmaß von 70% als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgesetzt worden sind. Die Pauschalierungsverordnung sieht in § 8 (2) vor, dass die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen anzusetzen sind, sodass die Einkünfte 30% der Betriebseinnahmen betragen.

Nachschauf und Einkommensteuerbescheid 2010

Für das Jahr 2010 wurde vom Finanzamt ein Einkommensteuerbescheid erlassen, der auf Grund der Nachschau der Betriebsprüfung die Feststellungen der Betriebsprüfung (wiederum Bruttoansatz) berücksichtigte und in der Bescheidbegründung auf diese verwies.

Lt Nachschau der BP 2010:

Umstellung brutto	7.213,40
USt-Gutschriften davon 70%	7.875,92

Berufung Einkommensteuerbescheid 2010

Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 18.11.2011 Berufung und führte aus:

„Ich erhebe gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20. Oktober 2011 das Rechtsmittel der Berufung und begründe diese wie folgt:

Der bekämpfte Bescheid weicht von der eingereichten Einkommensteuererklärung ab. Die Abweichung resultiert aus den Feststellungen aufgrund der Nachschau gemäß § 144 (1) BAO.

Wie in den Vorjahren erfolgte in 2010 die Gewinnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund des maßgebenden Einheitswertes nach den Bestimmungen des § 8 der Pauschalierungsverordnung (Teilpauschalierung). Umsatzsteuerlich erfolgte 2010 ebenso wie in den Vorjahren die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung).

Bei Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärung als Betriebseinnahmen, von welchen die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 70% dieser Einnahmen abgezogen wurden, die Nettoeinnahmen (ohne Umsatzsteuer) angesetzt. Vom Finanzamt im Falle von

Vorsteuerüberhängen bei Ermittlung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen gewährte Steuergutschriften wurden nicht als Einnahme angesetzt. Der Ansatz der vereinnahmten Umsatzsteuer sowie der Umsatzsteuergutschriften seitens des Finanzamts als Betriebseinnahme unterblieb, da diese Zahlungen gemäß § 4 (3) EStG durchlaufende Posten darstellen.

Die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des § 8 (1) der Pauschalierungsverordnung stellt eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dar. Die gesetzlichen Bestimmungen für Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen regelt der § 4 (3) EStG unter anderem wie folgt:

Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für die Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.

Der § 4 (3) EStG sieht daher gesetzlich vor, dass:

Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge keine Betriebseinnahmen und –ausgaben darstellen und

der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge als durchlaufenden Posten zu behandeln oder nicht.

Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung sieht vor, dass als Betriebseinnahmen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, worauf sich die Feststellungen der Nachschau begründen. Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung steht daher im Widerspruch zu den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen des § 4 (3) und ist daher rechtswidrig wie folgt:

Die Pauschalierungsverordnung sieht eine Einkommensteuerpflicht für vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge vor, welche gemäß § 4 (3) EStG explizit nicht als Betriebseinnahmen gelten.

Die Pauschalierungsverordnung schränkt das Wahlrecht auf Brutto- oder Nettoverrechnung beim Ansatz der vereinnahmten und verausgabten Umsatzsteuerbeträge auf Bruttoverrechnung ein.

Die Pauschalierungsverordnung unterscheidet beim zwingend verlangten Ansatz der Betriebseinnahme als Bruttobeträge (einschließlich Umsatzsteuer) nicht zwischen pauschalierten Land- und Forstwirten, welche für Zwecke der Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG pauschaliert sind und jenen, für welche die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung) erhoben wird. Die Verordnungsbestimmung gemäß § 8 (2) steht daher nur im Falle der Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 UStG im Einklang mit § 4 (3) EStG, nämlich dass die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge als Einnahmen anzusetzen sind, da diese nicht an das Finanzamt abgeführt werden.

Die entsprechenden Ausführungen zu § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in den EStR (Rz 4166a) sehen unter anderem vor, dass Umsatzsteuererstattungen als Betriebseinnahmen anzusetzen sind. Hinsichtlich des rechtswidrigen Ansatzes von Umsatzsteuerbeträgen (durchlaufende Posten) als Betriebseinnahme verweise ich auf die obigen Ausführungen. Darüber hinaus widerspricht diese Praxis dem Grundprinzip im Abgabenrecht, nämlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies begründet sich wie folgt:

Bei meinem landwirtschaftlichen Betrieb, welcher durchaus repräsentativ für vergleichbare Betriebe ist, entsprechen die jährlichen Vorsteuergutschriften in der Regel nahezu den jährlichen geschuldeten Umsatzsteuerbeträgen, sodass die Umsatzsteuerjahressalden nur relativ geringe Gesamtgutschriften bzw. Gesamtlastschriften ergeben. Aufgrund des Umstandes, dass Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Vorleistungen wie zB Saatgut, Düngemittel, Pflanzenschutzmittel, Treibstoff, Reparaturen und Anlageinvestitionen durchwegs in der ersten Jahreshälfte eines Kalenderjahres anfallen, und die Verkaufserlöse der Produkte durchwegs in der zweiten Jahreshälfte vereinnahmt werden, weisen die Umsatzsteuervoranmeldungen in der ersten Jahreshälfte in der Regel überwiegend Vorsteuerguthaben und in der zweiten Jahreshälfte überwiegend Umsatzsteuerzahllasten aus.

Der Ansatz der Steuergutschriften einzelner Voranmeldungszeiträume als Einnahmen führt daher zu einer nicht sachgerechten Besteuerung, wenn die tatsächliche Gesamtgutschrift im gesamten Kalenderjahr aufgrund der geschuldeten und abgeführten Umsatzsteuerzahllasten deutlich niedriger ist. In 2010 wurden durch die Nachschau insgesamt Umsatzsteuergutschriften in Höhe von € 11.251,32 als relevante Einnahmen angesetzt, obwohl sich unter Berücksichtigung der monatlichen Umsatzsteuerzahllasten sowie der Differenz aus Umsatzsteuerjahreserklärung lediglich ein Gesamtüberschuss von € 6.536,25 ergab. Im Extremfall, wie z.B. in 2008 ergab der Umsatzsteuerbescheid eine Gesamtzahllast. Die unterjährig im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen verbuchten Steuergutschriften verbleiben nicht bzw. nicht zur Gänze in der Verfügungsmacht und sind nach Ansicht der Nachschauprüfung trotzdem als Betriebseinnahme anzusetzen. Die Höhe der Einkommensteuerbelastung durch den Ansatz von Steuergutschriften hängt somit vom Zufall ab, ob Vorsteuergutschriften in einer Voranmeldungsperiode mit zufälligen Umsatzsteuerzahllasten saldiert werden oder nicht. Weiters führen monatliche und quartalsweise eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls zu unterschiedlich hohen Steuergutschriften bzw. – zahlungen ebenso wie der Umstand, dass allenfalls Steuergutschriften bzw. – zahlungen erst im Rahmen der jährlichen Steuerveranlagungen festgesetzt werden. Der gestaltbare Zeitpunkt von Steuergutschriften und – zahlungen führt daher zu unterschiedlich hohen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen und widerspricht daher dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Gesetzt den Fall, die Rechtswidrigkeit des Ansatzes von Steuergutschriften als Betriebseinnahme ergibt sich nicht bereits aus der Bestimmung des § 4 (3) EStG - nämlich

dass die Umsatzsteuer als durchlaufender Posten nicht anzusetzen ist -, so wäre allenfalls die in einem Kalenderjahr insgesamt erzielte Umsatzsteuergutschrift als steuerpflichtige Betriebseinnahme im Sinne des § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in Verbindung mit Rz 4166a EStR gerechtfertigt. Weiters unterliegt die Nachschauprüfung dem Irrtum, dass vom Betrag der auf dem Abgabenkonto verbuchten Umsatzsteuergutschriften von insgesamt € 11.251,32 die pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 30% abgezogen worden sind, sodass 70% davon als Gewinn ermittelt worden sind. Die Nachschauprüfung verkennt offensichtlich, dass die pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 70% abzuziehen sind, sodass der pauschale Gewinn 30% der Einnahmen beträgt.

Hinsichtlich der Begründung meiner Berufung verweise ich weiters auf meine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 – 2009 sowie auf den diesbezüglichen Vorlageantrag.

Ich stelle daher den Antrag, die Pauschalierungsverordnung (LuF) Pausch VO 2006, BGBI II 2005/258 in § 8 (2) insoweit aufzuheben, als die Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, ohne dass auf die Differenzierung zwischen nach den Vorschriften des § 22 UStG pauschalierten und nicht pauschalierten Betrieben Bedacht genommen wird. Weiters widerspricht der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung den Bestimmungen des § 4 (3) EStG, nämlich dass Umsatzsteuerbeträge grundsätzlich keine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellen. Darüber hinaus beschränkt die Pauschalierungsverordnung das Wahlrecht des § 4 (3) EStG auf zwingende Bruttoverrechnung der Umsatzsteuer.

Weiters stelle ich den Antrag den Einkommensteuerbescheid 2010 aufzuheben und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung festzusetzen.“

Berufungsvorentscheidung Einkommensteuer 2010

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde (Berufung) ab und führte aus:

„In der gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 gerichteten Berufung wird ausgeführt, dass § 4 (3) EStG gesetzlich vorsieht, dass Umsatzsteuer und Vorsteuer keine Betriebseinnahmen und Ausgaben darstellen und der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer und Vorsteuer als durchlaufende Posten zu behandeln oder nicht. Weiters wird ausgeführt, dass § 8 (2) der PauschVO im Widerspruch zu § 4 (3) EStG steht und daher rechtswidrig ist:

Dazu wird ausgeführt:

Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist, noch freiwillig Bücher führt, kann nach der auf Grund des § 17 Abs 4 und Abs 5 EStG 1988 erlassenen Verordnung des

Bundesministers für Finanzen, durch Aufstellung von Durchschnittssätzen ermittelt werden (§ 1 Abs 1 der VO). In der LuF PauschVO 2001 bzw. LuF PauschVO 2006 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet:

Auf welche konkrete Weise die Gewinnermittlung erfolgt, hängt unter anderem von der Höhe des maßgebenden Einheitswertes ab.

Der Einheitswert lt Erklärung des Eigenbesitzes beträgt € 24.682,00 und der Einheitswert der Zupachtungen beträgt € 111.270,00.

Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.000,00 ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (§ 8 PauschVO).

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt bei dieser Gewinnermittlung nach dem Bruttozip, d.h., dass sich die in den Ausgaben enthaltene Umsatzsteuer bezogenen Lieferungen oder Leistungen in einem Ausmaß von 70% ausgabenerhöhend auswirkt. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen daher im Betriebsausgabenpauschale auf.

Wird daher diese zunächst als Ausgabe berücksichtigte Umsatzsteuer in weiterer Folge als Gutschrift durch das Finanzamt zurückgezahlt oder mit anderen Abgaben verrechnet, muss sie sich daher auch im ursprünglich gewinnmindernd berücksichtigten Ausmaß von 70% als Betriebseinnahme gewinnerhöhend auswirken.

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen fällt jedoch nicht in die Kompetenz des Finanzamtes als Abgabenbehörde I. Instanz. Die Finanzbehörde hat die Gesetze bis zu einer eventuellen Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Vorlageantrag Einkommensteuer 2010

Der Beschwerdeführer beantragte mit Vorlageantrag vom 20.12.2011 die Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 dem UFS vorzulegen, eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stellte einen Antrag auf eine mündliche Berufungsverhandlung.

Nichterledigung durch den Unabhängigen Finanzsenat

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 01.01.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Ergänzende Ermittlungen und mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht

Herr Ti CD legte über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes eine Aufstellung der Einnahmen vor.

In der am 29.01.2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

„Die Berichterstatterin trug den Sachverhalt vor, der steuerliche Vertreter führte wie in den Schriftsätze aus und die Vertreterin des Finanzamtes hielt die rechtliche Würdigung durch die Außenprüfung für zutreffend.“

Der Vorsitzende hielt vor, dass die LuF PauschVO eine ausdrückliche Regelung, das ausschließlich das Bruttosystem bei der Pauschalierung anzuwenden ist, nicht enthält.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf den Klammerausdruck in § 8 Abs. 2, der sowohl in den Richtlinien als auch in der Literatur dahingehend interpretiert werde, dass nur die Bruttomethode zulässig sei.

Über Vorhalt der Berichterstatterin erklärte der steuerliche Vertreter, dass auch die durch die Außenprüfung vorgenommenen Änderungen netto anzusetzen wären.

Der Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.“

Erkenntnis BFG 06.10.2014, RV/7100049/2012

Mit Erkenntnis BFG 06.10.2014, RV/7100049/2012 gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden teilweise Folge und ging von folgender Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 LuF PauschVO 2006 aus:

Jahr	2007	2008	2009	2010
Bruttoeinnahmen ohne Umsatzsteuergutschriften	98.295,62	152.306,53	101.815,14	79.347,41

Davon 30% Gewinn	29.488,68	45.691,95	30.544,53	23.804,13
---------------------	-----------	-----------	-----------	-----------

Zusammengefasst vertrat das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass allfällige Umsatzsteuergutschriften bei einer Teilpauschalierung gemäß § 8 Abs 1 und 2 der LuF PauschVO 2006 nicht als Einnahmen anzusetzen seien. Eine Erfassung der Umsatzsteuergutschriften bei der Gewinnermittlung gemäß § 8 Abs 1 und 2 LuF PauschVO 2006, die im Ergebnis zu einer Einkommensteuerbelastung eines Teils der Gutschriften führte, stünde der Neutralität der Umsatzsteuer entgegen und widerspräche dem Unionsrecht, Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Zur näheren Begründung wird auf die den Parteien bekannte und in der FINDOK veröffentlichte Entscheidung verwiesen.

Dagegen wurde durch das Finanzamt Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Erkenntnis VwGH 26.07.2017, Ro 2015/13/0003

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 26.07.2017, Ro 2015/13/0003 das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

In Rz 30 und 31 des Erkenntnisses des VwGH wird dazu ausgeführt:

"Diesen Darlegungen ist vorweg zu entgegnen, dass die ertragsteuerliche Neutralität der Umsatzsteuer im Falle einer Pauschalierung zwangsläufig verloren geht. Anders als bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird der Gewinn im Falle einer Pauschalierung mittels Prozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz berechnet oder - wie im Revisionsfall - durch Ansatz von Betriebsausgaben ermittelt, die einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Bruttoeinnahmen entsprechen. Der in den Bruttoeinnahmen enthaltenen Umsatzsteuer und den in Rede stehenden Vorsteuergutschriften stehen bei der Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006 nicht die tatsächlichen Umsatzsteuerzahllasten gegenüber, sondern das Betriebsausgabenpauschale, durch das diese Zahllasten abgedeckt sind.

Der Mitbeteiligte hat in Bezug auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine pauschalierte Form der Gewinnermittlung gewählt. Da der Einheitswert seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über 65.500 € liegt, kommt dafür nur die Teilpauschalierung nach den §§ 8 ff LuF PauschVO 2006 in Betracht (vgl. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2005/ 15/0019). Bei der Teilpauschalierung sind die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen (§ 8 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006). Die Vorsteuergutschriften sind als Betriebseinnahmen zu erfassen, wohingegen die an das Finanzamt abgeführt Umsatzsteuer - wie bereits ausgeführt

- durch das Betriebsausgabenpauschale abgegolten wird. Der Mitbeteiligte ist nicht gehalten, die pauschalierte Form der Gewinnermittlung in Anspruch zu nehmen. Wenn dies für ihn günstiger sein sollte, kann er seinen Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 (oder auch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) ermitteln, so wie er auch freiwillig auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet hat (§ 22 Abs. 6 UStG 1994)."

Verfahren vor dem BFG im zweiten Rechtsgang

Mündliche Verhandlung

Mit Schreiben vom 19. Mai 2018 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass eine Teilnahme an der mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2018 nicht erforderlich sei, da der VwGH in der Sache entschieden habe und die hinsichtlich der von der Betriebsprüfung unter Berücksichtig der nunmehrigen VwGH-Entscheidung festgesetzten Steuerbemessungsgrundlagen keine Einwendungen bestehen. Nach Erachten des Beschwerdeführers und der steuerlichen Vertretung sei eine Teilnahme an einer mündlichen Verhandlung nicht erforderlich.

Über die Beschwerden wurde in einer nichtmündlichen Senatsverhandlung entschieden statt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Landwirt. Er hat für die Beschwerdezeiträume 2007, 2008, 2009 und 2010 gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf die Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet und umsatzsteuerlich zur Regelbesteuerung optiert. Ertragsteuerlich ermittelte der Bf in den Beschwerdezeiträumen seinen Gewinn gemäß §§ 8 ff. LuF PauschVO 2006.

Hierbei setzte der Beschwerdeführer entgegen § 8 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 vereinnahmte Umsatzsteuergutschriften nicht als Einnahmen bei der Teilpauschalierung an.

Die jeweiligen Beträge sind der vorstehenden Darstellung des Verfahrensganges sowie den nachstehenden Ausführungen zu entnehmen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtsgrundlagen

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

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

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

Durchschnittssätze

§ 17. (1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,
- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

§ 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, daß

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,
2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,
3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

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

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

(5) In der Verordnung werden bestimmt:

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

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

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

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

1. Die Gewinnermittlung auf Basis von Durchschnittssätzen ist nur für Betriebe zulässig, deren gemäß § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung ermittelter Einheitswert 130.000 Euro nicht übersteigt.
2. Eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert ist nur zulässig, wenn
 - der gemäß § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung ermittelte Einheitswert 75.000 Euro nicht übersteigt und
 - die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche (§ 30 Abs. 6 BewG 1955) 60 Hektar nicht übersteigt und
 - die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 nicht nachhaltig übersteigt.
3. Eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen ist für den Gewinn aus Weinbau nur zulässig, wenn die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte (§ 48 Abs. 1 BewG 1955) Fläche 60 Ar nicht übersteigt. Davon unberührt bleibt die Gewinnermittlung des übrigen Betriebes.“
4. Eine Gewinnermittlung mit Hilfe von Reingewinnprozentsätzen ist für den Gewinn aus Obstkulturen nur zulässig, wenn die diesen Kulturen zuzurechnende selbst bewirtschaftete Fläche 10 Hektar nicht übersteigt. Davon unberührt bleibt die Gewinnermittlung des übrigen Betriebes.“

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

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

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

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.
2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:
 - Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird,
 - Zahlungen, die aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4 getätigt werden, sowie
 - Nachzahlungen im Insolvenzverfahren.

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

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

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

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

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

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,*
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie*
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.“*

§ 8 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2006), BGBl. II Nr. 258/2005 lautet:

III. Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 65.000 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

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

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

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

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

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

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

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

§§ 214, 215 BAO lauten:

§ 214. (1) *In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Geburung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die*

Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

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

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

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

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

a) Abgabenschuldigkeiten oder

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

betreffen.

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

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

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

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

(7) In den Fällen einer zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung gemäß § 213 Abs. 4 sind Zahlungen für Rechnung eines Gesamtschuldners, der nicht alle zusammengefaßt verbuchten Abgaben schuldet, ausschließlich auf die ihn betreffenden

verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen, wenn auf dem Zahlungsbeleg ausdrücklich eine diesbezügliche Widmung verfügt wurde. Soweit sich durch nachträgliche Abänderung oder Aufhebung eines maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides erweist, daß die für Rechnung eines Gesamtschuldners zu verrechnen gewesenen Beträge die Abgaben übersteigen, für die er in Anspruch zu nehmen war, ist der übersteigende Betrag durch Umbuchung aus der zusammengefaßten Verbuchung der Gebarung herauszulösen. Wurde eine Widmung irrtümlich nicht verfügt, so gilt Abs. 5 sinngemäß mit der Maßgabe, dass der Antrag binnen drei Monaten ab nachträglicher Abänderung oder Aufhebung des maßgeblichen Abgaben- oder Haftungsbescheides zulässig ist.

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

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

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

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

(4) Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

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

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

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

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

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

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

(3) Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so tritt dieser Teil an die Stelle des Kalenderjahres. Wählt ein Unternehmer ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum (Abs. 1), so sind alle Umsätze, die er in diesem Zeitraum im Rahmen seines Unternehmens ausführt, diesem Veranlagungszeitraum zuzuordnen; als Veranlagungszeitraum im Jahr des Überganges gilt der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres. Fallen die Voraussetzungen für einen vom Kalenderjahr abweichen- den Veranlagungszeitraum nachträglich weg, so ist nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet, das Kalenderjahr Veranlagungszeitraum; in einem solchen Fall gilt der Zeitraum vom Ende des Wirtschaftsjahres bis zum Beginn des folgenden Kalenderjahres als eigener Veranlagungszeitraum. Ist das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr

Veranlagungszeitraum, so tritt in den einzelnen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an die Stelle des Kalenderjahres sinngemäß das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr.

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

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

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

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

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

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

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

Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung

§ 21. (1) Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den

Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(9) Der Bundesminister für Finanzen kann bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch

Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern kann weiters bestimmt werden, dass bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann festgelegt werden:

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

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

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

Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat

(11) Ein im Inland ansässiger Unternehmer, der einen Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen – entsprechend der Richtlinie 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABI. Nr. L 44 vom 20.02.2008 S. 23 – in einem anderen Mitgliedstaat stellt, hat diesen Antrag elektronisch zu übermitteln. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung des Erstattungsantrages mit Verordnung festzulegen. Im Antrag ist die Steuer für den Erstattungszeitraum selbst zu berechnen. Enthält der Antrag nicht die in den Art. 8, 9 und 11 der im ersten Satz genannten Richtlinie festgelegten Angaben, so ist er ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung unbeachtlich. Der Antrag wird nicht an den Mitgliedstaat der Erstattung weitergeleitet, wenn die in Art. 18 der im ersten Satz genannten Richtlinie festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Zustellungen im Zusammenhang mit der Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat haben unabhängig vom Vorliegen einer Zustimmung im Sinne des § 97 Abs. 3 BAO elektronisch zu erfolgen.

Herstellung des der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustands

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind gemäß § 63 Abs. 1 VwGG die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei Teilpauschalierung

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 26.07.2017, Ro 2015/13/0003 zur Behandlung von Umsatzsteuergutschriften bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung unmissverständlich ausgeführt (Rn 31):

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

Damit ist die Sache entschieden.

Keine Saldierung von Umsatzsteuergutschriften mit Umsatzsteuerlastschriften

In der Literatur wurde (vor Ergehen des Erkenntnisses VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003) die Ansicht vertreten, in Bezug auf § 8 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 seien Umsatzsteuergutschriften mit Umsatzsteuerzahllasten zu kompensieren und nur eine allfällige sich durch einen Jahresumsatzsteuerbescheid ergebende (Jahres)Gutschrift sei bei der Teilpauschalierung als Einnahme anzusetzen (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, 594).

Hierzu ist zu sagen:

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

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

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

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

Umsatzsteuergutschriften entstehen auf Grund von Umsatzsteuervoranmeldungen oder von Umsatzsteuerjahresbescheiden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bei der Bruttoverrechnung ist nach den Grundsätzen des § 19 EStG 1988 die von einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Zeitpunkt der

Vereinnahmung als Betriebseinnahme und im Zeitpunkt der Abfuhr an das Finanzamt als Betriebsausgabe zu behandeln. Die dem Einnahmen-Ausgaben-Rechner von seinen Vorlieferanten in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge sind im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt Betriebseinnahmen (vgl. für viele *Atzmüller/Knechtl/Wiesner/Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 4 Anm. 40 oder *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. 198 sowie VwGH 16. 3. 1976, 0181/76 oder VwGH 7. 8. 2001, 96/14/0130).

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

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

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

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

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

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

Ergibt sich aufgrund der Umsatzsteuerjahresveranlagung eine Nachforderung, wird dadurch keine von der Selbstberechnung oder Festsetzung abweichende Fälligkeit begründet. Da die Steuerberechnung im Voranmeldungsverfahren und im Veranlagungsverfahren gleich geregelt sind, müsste sich die Jahreserklärung mit der Summe der Voranmeldungen decken, sodass ein Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der Voranmeldungen und dem Ergebnis der Veranlagung nur auf einer mindestens objektiv unrichtigen Voranmeldung beruhen kann. Nachforderungen an Umsatzsteuer aus der Jahreserklärung sind zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse (vgl. VfGH 27. 9. 1984, G 111/84 oder *Achatz/Ruppe*, UStG⁴ § 21 Tz 40 f.).

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

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

Auch wenn mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 (hier nicht erlassene) Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 aus dem Rechtsbestand ausscheiden (vgl. VwGH 4. 6. 2008, 2004/13/0124) und Umsatzsteuerfestsetzungen keine Bindung für den Jahressteuerbescheid entfalten (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2006/15/0339) ändert dies nichts daran, dass zuvor Gutschriften aus Umsatzsteuervoranmeldungen oder Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden wirksam verbucht wurden. Eine Differenzierung zwischen einer Restschuld auf Grund der Umsatzsteuerjahreserklärung und der Abschlusszahlung auf Grund des Umsatzsteuerjahresbescheids ist nicht vorzunehmen, es liegen rückständige Vorauszahlungen oder Minderungen von Überschüssen vor, ohne dass der ursprüngliche, sich aus dem Veranlagungszeitraum ergebende Fälligkeitstag eine Änderung erfährt. Bei der Veranlagung handelt es sich um eine Abgabenfestsetzung nach Fälligkeit (vgl. *Achatz/Ruppe*, UStG⁴ § 21 Tz 40 f.).

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

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

Richtig ist, dass damit bei der Teilpauschalierung zufällige zeitliche Abläufe im Kalenderjahr Einfluss auf das Einkommen haben (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, 594, vor dem Erkenntnis VwGH 26. 7. 2017, Ro 2015/13/0003). Das kann jedoch nicht dazu führen, dass anstelle der einzelnen Umsatzsteuergutschriften nur ein allfällig positiver Umsatzsteuerjahressaldo (Beschwerdeführer: Kompensation der unterjährigen Umsatzsteuergutschriften mit in anderen Monaten anfallenden Zahllasten) als Einnahme bei der Teilpauschalierung anzusetzen wäre.

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

Letztlich ist mit dem Verwaltungsgerichtshof darauf zu verweisen, dass der Bf nicht gehalten ist, die pauschalierte Form der Gewinnermittlung in Anspruch zu nehmen. Wenn dies für ihn günstiger sein sollte, kann er seinen Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 (oder auch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) ermitteln, so wie er auch freiwillig auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichtet hat (§ 22 Abs. 6 UStG 1994).

Ergänzend ist zu bemerken, dass sich die gegenständliche Frage nur dann stellt, wenn der Landwirt einerseits die ertragsteuerliche Pauschalierung in Anspruch nimmt, andererseits aber bei der Umsatzsteuer zur Regelbesteuerung optiert, i. d. R. deswegen, um Vorsteuerüberhänge aus größeren Investitionen in Anspruch nehmen zu können. Im Regelfall bestehen umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Pauschalierung nebeneinander, sodass es auch bei der Teilpauschalierung zu keiner gesonderten Erfassung der Umsatzsteuer kommt. Der Verordnungsgeber ist jedoch weder durch das EStG 1988 noch durch die Verfassung gehalten, die für den Einzelnen jeweils steueroptimale Vorgangsweise anzuordnen. Wenn der Verordnungsgeber mit der Einbeziehung neben allen anderen Betriebseinnahmen auch von Umsatzsteuergutschriften in die Bemessungsgrundlage der Teilpauschalierung einen möglichen Vorteil aus der unterschiedlichen Inanspruchnahme von Pauschalierungen möglicherweise vermindert, steht dies in seinem Ermessen.

Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Das Finanzamt gelangte hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter Zugrundelegung derselben Rechtsansicht zu unterschiedlichen Ergebnissen in den (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen) Erstbescheiden und in den Berufungsvorentscheidungen (siehe oben).

Die Betriebsprüfung erfasste die Umsatzsteuergutschriften bei der Berechnung der Einkommensteuer folgendermaßen:

Sie setzte die nicht beschwerdeverfangenen Feststellungen sowie die Umstellung Bruttoeinnahmen sowie die USt Gutschriften zu 100 % an. Dann ermittelte sie davon den Betrag von 30% als gewinnerhöhend für die bereits erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Dies entspricht den Ausführungen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes.

"Anders als bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird der Gewinn im Falle einer Pauschalierung mittels Prozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz berechnet oder - wie im Revisionsfall - durch Ansatz von Betriebsausgaben ermittelt, die einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Bruttoeinnahmen entsprechen. Der in den Bruttoeinnahmen enthaltenen Umsatzsteuer und den in Rede stehenden Vorsteuergutschriften stehen bei der Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 2 der LuF PauschVO 2006 nicht die tatsächlichen Umsatzsteuerzahllasten gegenüber, sondern das Betriebsausgabenpauschale, durch das diese Zahllasten abgedeckt sind."

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

Der Verwaltungsgerichtshof sagt deutlich, dass für die pauschale Gewinnermittlung die Bestimmungen der pauschalen Gewinnermittlung heranzuziehen sind.

Er führt aus, dass den in Rede stehenden Vorsteuergutschriften bei der Gewinnermittlung das Betriebsausgabenpauschale gegenübersteht. Allen zu erfassenden Bruttoeinnahmen sowie den Umsatzsteuergutschriften steht ein Betriebsausgabenpauschale in der Höhe von 70% gegenüber.

Daher ist die Berechnung der Betriebsprüfung für die Jahre 2007, 2008, 2009 (und nicht jene laut Beschwerdevorentscheidungen) richtig. Sie ermittelte die Höhe der Umsatzsteuergutschriften als Einnahmen und setzte diesen 70% als Betriebsausgabenpauschale gegenüber. Damit erhöhte sie die erklärten Einkünfte zu Recht um 30% und setzte diese bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft an.

Für das Jahr 2010 wurde bereits im ersten Sachbescheid die Rechtsansicht der Beschwerdevorentscheidungen, dass 70% gewinnerhöhend anzusetzen sind vertreten. Dies ist im Sinne der getroffenen Ausführungen falsch und sind richtigerweise die Einnahmen um 30% zu erhöhen.

Berechnung der KZ 310 Einkünfte aus
Landwirtschaft

Jahr	2007	2008	2009	2010
Tz 1 BP-Bericht	1.208,66	5.748,66	5.118,66	
Umstellung Brutto	8.826,09	13.323,44	8.794,76	7.213,40
Umsatzsteuergutschriften	7.357,96	8.333,43	15.428,41	11.251,32
	17.392,71	27.405,53	29.341,83	18.464,72
davon	5.217,81	8.221,66	8.802,55	5.539,42
30%				
KZ 310 laut Erklärung	8.158,52	19.718,67	8.092,02	1.833,43
Zurechnung laut Senat	5.217,81	8.221,66	8.802,55	5.539,42
Zurechnung laut Tz 4 BP KZ 9760	204,18	178,66	158,24	
KZ 310 neu laut Senat	13.580,51	28.118,99	17.052,81	7.372,85
KZ 9690 laut Erklärung	46.261,54	60.537,72	48.790,18	42.764,14
plus Zurechnung Senat	5.217,81	8.221,66	8.802,55	5.539,42
KZ 9690 laut Senat	51.479,35	68.759,38	57.592,73	48.303,56

Diese Berechnung ergibt sich aus den Feststellungen der Bp.

Folglich sind nach dieser Berechnung die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuer für 2007, 2008, 2009 ident mit denen in den bekämpften Sachbescheiden.

Betreffend Einkommensteuer 2010 kommt es zwar zu einer Reduktion der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem angefochtenen Bescheid. Hinsichtlich des Spruches, der Festsetzung von Einkommensteuer von 0,00 €, tritt jedoch keine Änderung ein.

Abweisung der Beschwerden

Da die Berücksichtigung der Umsatzsteuergutschriften als Betriebseinnahmen dem Erkenntnis VwGH 26.07.2017, Ro 2015/13/0003, zufolge geboten ist, erweisen sich die angefochtenen Bescheide in ihrem Spruch nicht als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG). Die als Beschwerden weitergeltenden Berufungen sind daher als unbegründet abzuweisen.

Nichtzulassung der Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da die Rechtslage durch das Erkenntnis VwGH 26.07.2017, Ro 2015/13/0003, dem das Bundesfinanzgericht folgt, geklärt ist. Dies gilt auch für die Frage der Ermittlung der maßgebenden Umsatzsteuergutschriften.

Wien, am 4. Juni 2018