



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch STb, vom 8. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach vom 9. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik nach der am 22. April 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit € 17.061,98 (ATS 234.778,00) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte ab dem Jahr 1999 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer.

Den den Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2001 beigelegten Aufstellungen der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist zu entnehmen, dass der Bw. von der Möglichkeit der Pauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 (pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 6 % der Umsätze) Gebrauch gemacht hatte.

Das Finanzamt nahm erklärungsgemäße Veranlagungen vor.

Im Zuge einer die Jahre **1999 und 2001** umfassenden Betriebsprüfung begehrte der Bw. im Schreiben vom 7. Juli 2003 für die Jahre **1999 und 2000** die tatsächlichen Betriebsausgaben anstelle des pauschalen Prozentsatzes von 6 % zum Ansatz zu bringen.

Das Finanzamt folgte diesem Begehrten.

Weiters verfügte es hinsichtlich des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das **Jahr 2001** eine Wiederaufnahme gemäß § 304 Abs. 4 BAO und berücksichtigte bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit die tatsächlichen Betriebsausgaben.

Der Bw. erhob Berufung und beantragte für das Streitjahr **2001** die **erklärungsgemäße** Berücksichtigung der pauschal unter Anwendung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelten Betriebsausgaben. Er führte aus, dass er erst ab dem Jahr 1999 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beziehe. Somit gäbe es für die Vorjahre keine Gewinnermittlung. Daher könne auch kein Übergang von einer Gewinnermittlung zu einer anderen erfolgen. Ein solcher wäre nur möglich, wenn in den Vorjahren eine Ermittlung der Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG stattgefunden hätte. Er argumentierte weiter:

Die Gleichsetzung des Rücktrittes von der Option zur Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 mit dem Übergang der Gewinnermittlung von der Basispauschalierung zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben würde auch eine wesentliche Ungleichbehandlung bedeuten, nämlich den Steuerpflichtigen gegenüber, die zu Beginn ihrer Tätigkeit auf die Option zur Pauschalierung verzichtet hätten, was meines Erachtens vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der es unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27. Februar 2003 zu Zl. 99/15/0143 ausführte, dass der Rücktritt von der Option die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 3 EStG bedinge. Dieser sehe erst nach Ablauf einer Frist von fünf Wirtschaftsjahren die weitere Möglichkeit einer Inanspruchnahme der Option zur Pauschalierung vor.

Der Bw. beantragte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

In der am 22. April 2004 abgehaltenen präzisierte der steuerliche Vertreter sein Vorbringen dahingehend, dass aufgrund des Beginnes der Geschäftsführertätigkeit im Jahr 1999 und des Umstandes, dass durch die 1999 und 2000 zuerst in Anspruch genommene und im Zuge der Betriebsprüfung widerrufene Option auf Anwendung der Pauschalierung kein Wechsel der Gewinnermittlung gegeben sei, der die Anwendung des § 17 Abs. 3 EStG bedinge. Nur der Wechsel von der Pauschalierungsinanspruchnahme zur Gewinnermittlung unter Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben binde für fünf Jahre, nicht aber der Rücktritt von der Option. Denn durch den Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben im wieder aufgenommenen

Verfahren befänden sich für die Jahre 1999 und 2000 Bescheide in Rechtskraft, bei welchen § 17 Abs. 1 nicht zur Anwendung gelangt wäre.

Dieses Vorbringen werde sinngemäß auch durch TZ 4134 der ESTER 2000 zu § 17 EStG gestützt, wonach ein Wechsel der Gewinnermittlung immer nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich wäre.

Mit Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0041, behob der Verwaltungsgerichtshof die abweisende Berufungsentscheidung vom 02. August 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG normiert:

(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 %, sonst 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22. . . .

(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 (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220.000 Euro betragen,

3. aus der Aufstellung des Betriebsausgaben (§ 44 Abs. 4) hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

(3) Geht der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels 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 Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Strittig ist, ob auch ein Rücktritt von der Option zur Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 im ersten Jahr der Tätigkeit einen "Übergang" auf eine andere Form der Gewinnermittlung im Sinne des § 17 Abs. 3 EStG 1988 darstellt, welcher einer neuerlichen Inanspruchnahme der Pauschalierung für die nächsten fünf Wirtschaftsjahre entgegen steht.

Diese Frage hat der Verwaltungsgerichtshof im o.a. Erkenntnis verneint und dazu wie folgt ausgeführt:

Die in § 17 Abs. 3 EStG 1988 verwendete Formulierung "geht der Steuerpflichtige . . . über", lege die Auslegung nahe, dass damit ein Wechsel der Gewinnermittlung angesprochen sei. Denn der Gesetzgeber des EStG 1988 verwendet den Begriff des Überganges von einer auf eine andere Gewinnermittlungsart auch in der Bestimmung des § 4 Abs. 10 EStG 1988 im Zusammenhang mit der Regelung jener Rechtsfolgen, die beim Wechsel der Gewinnermittlungsart eintreten würden.

Erfolge ein Rücktritt von der Option, den Gewinn gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, könnte ein solcher Rücktritt zugleich einen Übergang von der bisherigen Gewinnermittlung durch Pauschalierung zur Gewinnermittlung unter Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben darstellen. Dies setzt voraus, dass der Gewinn im vorangegangenen Wirtschaftsjahr unter Anwendung der Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt und der Steuerbemessung zu Grunde gelegt wurde. Nur dann könnte von einem Wechsel der Gewinnermittlungsart gesprochen werden.

Die in § 17 Abs. 1 EStG 1988 festgelegte Sperrfrist von fünf Wirtschaftsjahren verfolgt die Zielsetzung aus Gesichtspunkten der Steueroptimierung veranlasstes wiederholtes Wechseln der Gewinnermittlungsart einzuschränken. Eine derartige (verpönte) Steueroptimierung könnte aber nur dann eintreten, wenn in dem Zeitraum von fünf Wirtschaftsjahren bereits einmal eine Steuererhebung unter Ausnutzung der Pauschalierungsregelung in Anspruch genommen worden sei.

Da der Bw. im ersten Jahr seiner (betrieblichen) Tätigkeit den Rücktritt von der Option erklärt hätte, habe er sich demnach in keiner anderen Lage als ein Abgabepflichtiger befunden, der bereits vor Abgabe der (ersten) Steuererklärung (unter Vornahme eines Günstigkeitsvergleiches) die Gewinne nach Maßgabe der tatsächlichen Betriebsausgaben ermittelt habe.

Dem Berufungsbegehren ist daher zu entsprechen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 4. Dezember 2006