

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 27. Oktober 2015, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) beantragte als Betriebsausgaben unter der Position 'Übrige Aufwendungen' € 7.538,05.

Das Finanzamt berücksichtigte im beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid anstelle der geltend gemachten € 7.538,05 einen Betrag in Höhe von € 5.798,50 und begründete die Abweichung wie folgt:

Die übrigen Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Geschäftsführertätigkeit wurden mit 6% Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 5.798,50 angesetzt.

Bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung der Rz 184 der UStR 2000, wonach ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als Nichtunternehmer behandelt werden kann, die Honorare für seine Tätigkeit ohne Ausweis der Umsatzsteuer an die GmbH verrechnet hat, ist auch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen gem. § 14 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in Höhe von 1,8 % des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 ausgeschlossen, da diese Bestimmung eine unternehmerische Betätigung voraussetzt.

Vom steuerlichen Vertreter des Bf. wurde *Beschwerde* erhoben wie folgt:

Wir beantragen die Einkommensteuer erklärungsgemäß zu veranlagen und das Einkommen mit Euro 74.645,55 festzusetzen.

Unser Mandant ist Geschäftsführer der Firmenname GmbH und erhält einen Geschäftsführerbezug von Euro 96.641,68 im Jahr 2014.

Gemäß den Umsatzsteuerrichtlinien RZ 184 wird unser Mandant umsatzsteuerlich als Nichtunternehmer behandelt. Für das Geschäftsführerhonorar wird daher keine Umsatzsteuer berechnet. Entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien RZ 4131 wurden von dem obengenannten Honorar Sozialversicherungsbeiträge von Euro 26.641,68 und das Netto-Betriebsausgabenpauschale (6 Prozent) von Euro 5.798,50 (diese Beträge stehen außer Streit) sowie zusätzlich die auf die pauschalierten Netto-Betriebsausgaben entfallende Umsatzsteuer von Euro 1.739,55 (1,8 % vom Geschäftsführerhonorar) abgezogen. Wie das Finanzamt richtig feststellt, steht das Vorsteuerpauschale im umsatzsteuerlichen nicht zu, da unser Mandant umsatzsteuerlich als Nichtunternehmer behandelt wird.

Das vorliegende Verfahren betrifft jedoch nicht die Umsatzsteuer - sondern die Gewinnermittlung und die Einkommensteuer. Wie die Einkommensteuerrichtlinien in der RZ 4131 richtig feststellen, ist das Betriebsausgabenpauschale als Nettobetrag anzusehen. Da unser Mandant für die Gewinnermittlung die Brutto-Methode anwendet, sind von den Brutto-Einnahmen auch die Brutto-Ausgaben abzuziehen. Das Einkommensteuergesetz gestattet dass die Betriebsausgaben pauschal ermittelt werden können (§ 17).

Geregelt sind im Einkommensteuergesetz die pauschalen Netto-Betriebsausgaben - die Berechnung der darauf entfallenden Umsatzsteuer ist im Einkommensteuergesetz nicht geregelt. Dessen ungeachtet sind aber die auf die pauschalen Netto-Betriebsausgaben entfallenden Umsatzsteuerbeträge als Betriebsausgaben absetzbar. Der Gesetzgeber hat jedoch im Umsatzsteuergesetz eine der Gewinnpauschalierung im Einkommensteuergesetz entsprechende Regelung für den Umsatzsteuerbereich vorgesehen. Im Umsatzsteuergesetz wurde notwendigerweise der pauschale Vorsteuerabzug für die übrigen Betriebsausgaben geregelt. Das Vorsteuerpauschale steht demnach in Höhe von 1,8 % des Umsatzes zu.

Die gesetzliche Pauschalierungsregelung im Einkommensteuergesetz soll - wie alle Pauschalierungen - der Verwaltungsvereinfachung dienen. Daher wäre es nicht sinnvoll, zwar die Netto-Betriebsausgaben zu pauschalieren, jedoch die darauf lastenden Umsatzsteuerbeträge genau ermitteln zu müssen, was die Verwaltungsvereinfachung und die möglichen Kosteneinsparungen zunichte machen würde. Sinnvollerweise können daher auch diese Umsatzsteuerbeträge nur pauschal ermittelt werden.

Da der Gesetzgeber im Umsatzsteuergesetz (§ 14) einen, auch dem vorliegenden dem Zweck entsprechenden, Pauschalierungssatz festgesetzt hat, wurde dieser im Zuge der Erstellung der Steuererklärung angewendet.

Auch die Einkommensteuerrichtlinien (RZ 4131) gestatten im vorliegenden Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer behandelt wird, dass die auf die abpauschalierten Betriebsausgaben entfallende

- einkommensteuerlich abzugsfähige - Umsatzsteuer vereinfachend in Höhe des rechnerisch ermittelten Vorsteuerpauschales berücksichtigt wird.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Gesellschafter-Geschäftsführer) berechnen sich daher wie folgt:

[Berechnung]

Die abweisende *Beschwerdevorentscheidung* wurde mit dem Verweis auf das beiliegende Erkenntnis des unabhängigen Finanzsenates (Vorgänger der Bundesfinanzgerichtes) GZ. RV/0541-G/09 vom 29.7.2010 erlassen.

Der *Vorlageantrag* wurde mit folgender Begründung eingebbracht:

Wie schon in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 festgestellt, betrifft die vorliegende Beschwerde das Gewinnermittlungsverfahren und die Festsetzung der Einkommensteuer. In diesem Verfahren ist daher zu bewerten, ob unser Mandant Unternehmer im einkommensteuerlichen Sinn ist und die Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 EStG zulässig ist. Dies steht unserer Ansicht nach außer Streit.

Die Finanzbehörde behauptet im Einkommensteuerbescheid und in der Beschwerdevorentscheidung, dass unser Mandant im umsatzsteuerlichen Sinn Nichtunternehmer ist. Auch diese Feststellung steht außer Streit.

Die Finanzbehörde vermischt aber zu Unrecht die Unternehmerbegriffe laut Umsatzsteuergesetz und laut Einkommensteuergesetz, und wendet auch den Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes unzulässigerweise auf das Einkommensteuerverfahren an.

Auch die als Bescheidbegründung angeführte Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Graz, vom 29. Juli 2010 vermischt diese beiden Unternehmerbegriffe und kommt daher zu dem gleichen Ergebnis, das den Einkommensteuerrichtlinen RZ 4131 und damit auch der Rechtsansicht des Finanzministeriums widerspricht.

In diesem Bescheid des UFS wird ausgeführt:

*Damit ist aber auch das Schicksal der Berufung bereits entschieden, denn eine Berücksichtigung von Vorsteuern, die umsatzsteuerlich nicht beansprucht wurden bzw. nicht beansprucht werden konnten, im Rahmen der Gewinnermittlung würde mit der Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG nicht in Einklang stehen.*

Wenn diese Feststellung richtig wäre, dann würde das alle Gewinnermittlungsverfahren von umsatzsteuerlich unecht befreiten Steuerpflichtigen, wie Kleinunternehmer, Versicherungsagenten usw., betreffen. Wenn man weiters davon ausgeht, dass die Gewinnermittlung nach § 17 EStG nur eine vereinfachte Gewinnermittlung ist, bei der im Wesentlichen nur einige Betriebsausgaben abpauschaliert sind, aber grundsätzlich die allgemeinen Bestimmungen der Gewinnermittlung gelten, dann wäre diese Aussage auch auf die Gewinnermittlungsart nach § 4 (3) EStG (= vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) anzuwenden. In diesem Falle wären alle bezahlten Umsatzsteuerbeträge, die im Umsatzsteuerverfahren nicht als Vorsteuern beansprucht wurden bzw. nicht

beansprucht werden konnten, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen. Dies widerspricht eindeutig dem § 4 (3) EStG.

Unseres Erachtens steht fest, dass das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG in Höhe von 6 % ein Nettobetrag ist und dass auch die darauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge als Betriebsausgaben abzugsfähig sein müssen. Aufgrund der Pauschalierung und der damit beabsichtigten Verwaltungsvereinfachung sind die bezahlten Umsatzsteuerbeträge betreffend die pauschalierten Betriebsausgaben mit der Pauschale nach § 14 UStG anzusetzen.

Dieser Rechtsansicht folgt auch das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung BFG 25.6.2015, RV/5100072/2015 betreffend die Handelsvertreterpauschalierung eines Versicherungsagenten.

In dieser Entscheidung wird über den FBiG in Zusammenhang mit pauschalen Betriebsausgaben samt Vorsteuerpauschale abgesprochen. Der Steuerpflichtige, der als Versicherungsagent umsatzsteuerlich unecht befreit ist, hat neben der Netto-Betriebsausgabenpauschale auch das Vorsteuerpauschale im Zuge der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe angesetzt. Diese Vorgangsweise wurde vom BFG anerkannt.

Wir beantragen daher, die Einkommensteuer erklärungsgemäß zu veranlagen.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit folgendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige ist geschäftsführender Gesellschafter und bezieht daraus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Betriebsausgaben werden mittels Basispauschalierung ermittelt. Neben dem 6% Betriebsausgabenpauschale wurde auch eine pauschale Vorsteuer als Betriebsausgabe geltend gemacht, die jedoch nicht anerkannt wurde. Der Beschwerdeführer hat unter Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung der Rz 184 der UStR 2000, wonach ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als Nichtunternehmer behandelt werden kann, die Honorare für seine Tätigkeit ohne Ausweis der Umsatzsteuer an die GmbH verrechnet.

Beweismittel:

eingescannte Unterlagen Nichtunternehmer - im Veranlagungsjahr 2014 erfolgte keine Umsatzsteuerveranlagung - siehe Screenshot 2014

Stellungnahme:

Eine Berücksichtigung von Vorsteuern im Rahmen der Gewinnermittlung, die umsatzsteuerlich nicht beansprucht wurden bzw. nicht beansprucht werden konnten, würde mit der Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht im Einklang stehen.

Auch wenn das Betriebsausgabenpauschale als Nettogröße anzusehen ist, kann im Rahmen des Bruttosystems die auf ertragsteuerlich "abpauschalierte" Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer im Rahmen der Einkünfteermittlung nur dann gesondert zum Ansatz kommen, wenn umsatzsteuerlich tatsächlich eine unternehmerische Betätigung vorliegt. Die Berücksichtigung eines, wie der Beschwerdeführer vermeint, "fiktiven"

Vorsteuerpauschales als Betriebsausgabe im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 lässt sich auch aus der zitierten Rz 4131 der EStR 2000 - "Wird im Bereich der Umsatzsteuer die Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Anspruch genommen, so ist das Vorsteuerpauschale ebenfalls gesondert als Betriebsausgabe anzusetzen. Neben dem Betriebsausgabenpauschale sind somit beim Bruttosystem aus dem Titel der Umsatzsteuer absetzbar: sämtliche gesondert absetzbaren Betriebsausgaben einschließlich Umsatzsteuer, die auf Anlagenzugänge entfallende Vorsteuer und die auf pauschalierte Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer (im Falle einer Vorsteuerpauschalierung der darauf entfallende Vorsteuerbetrag)." - nicht ableiten. Denn diese vom Grundprinzip des § 4 Abs. 3 EStG 1988, wonach die Umsatzsteuer grundsätzlich den Charakter eines durchlaufenden Postens aufzuweisen hat, getragene Interpretation setzt jedenfalls eine unternehmerische Tätigkeit voraus. Damit bleibt bei einer nichtunternehmerischen Tätigkeit - wie im vorliegenden Fall - für die Frage der Berücksichtigung von ("fiktiven") Vorsteuern als Betriebsausgabe kein Raum. Es wird daher beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

§ 17 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt:

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.

Die Bestimmung des § 4 Abs. 3 vorletzter Satz EStG 1988 lautet:

Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.

Übte der Bf. unstrittig eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (Geschäftsführertätigkeit) aus und erzielte damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit und betrug der Geschäftsführerbezug 2014 ebenfalls unstrittig € 96.641,68 und machen 6% dieses Betrages (die vom Finanzamt im beschwerdegegenständlichen Bescheid angesetzten) € 5.798,50 aus, ist das Schicksal der Beschwerde auf Basis der zitierten Gesetzesbestimmung entschieden. Das Beschwerdebegehren zielt auf die Berücksichtigung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Betriebsausgabenabzuges.

Betreffend die angeführte Bestimmung des § 4 Abs. 3 vorletzter Satz EStG 1988 wird bemerkt, dass sich diese Frage im vorliegenden Fall nicht stellt: Durch die umsatzsteuerliche Behandlung der Tätigkeit des Bw. als nichtunternehmerisch ergeben sich weder geschuldete Umsatzsteuerbeträge noch abziehbare Vorsteuerbeträge.

Der Verwaltungsgerichtshof legte im Erkenntnis vom 27.2.2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dar:

Nach allgemeiner Erfahrung nehmen Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen steht, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vor und entscheiden sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken - ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart ist es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen.

Wenn vom Bf. zur Stützung seines Standpunktes auf die Handelsvertreter-VO verwiesen wird, ist Folgendes festzuhalten:

Die Handelsvertreter-VO, BGBl II 200/95, lautet:

Auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988, des § 14 Abs. 1 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 sowie des § 184 der Bundesabgabenordnung wird verordnet:

§ 1. Bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, können im Rahmen

1. der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben  
2. der Entrichtung der Umsatzsteuer bestimmte abziehbare Vorsteuersteuerbeträge jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden.

§ 2. Bei der Anwendung von Durchschnittssätzen gilt folgendes:

(1) Durchschnittssätze können nur für die in Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge angesetzt werden. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben oder Vorsteuerbeträge nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden.

(2) Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfasst

– Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988),  
– Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten),

- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden,
- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.

Der Durchschnittssatz beträgt 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung), höchstens jedoch 5825 Euro jährlich.

(3) Der Durchschnittssatz für Vorsteuerbeträge gilt die bei Betriebsausgaben im Sinne des Abs. 2 anfallenden Vorsteuern ab. Der Durchschnittssatz beträgt 12% des sich aus Abs. 2 ergebenden Durchschnittssatzes.

Als Vorsteuer darf höchstens ein Betrag von 699 Euro jährlich angesetzt werden.

Soweit die abziehbare Vorsteuer nach einem Durchschnittssatz berechnet wird, ist das Unternehmen von der Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 Abs. 2 Z 5 und 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 befreit.

§ 3. Die Anwendung der Pauschalierung ist nur zulässig, wenn aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervorgeht, daß der Steuerpflichtige von dieser Pauschalierung Gebrauch macht. Der Steuerpflichtige hat in der Beilage die Berechnungsgrundlagen darzustellen.

§ 4. Die Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.

Erstens ist die Verordnung hinsichtlich der Geschäftsführer-Einkünfte des Bf. nicht anwendbar; zweitens ist festzuhalten: Ginge man von einer Anwendbarkeit aus, ergibt sich aus der Verordnung die vom Bf. intentierte Rechtsmeinung nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkte sich auf eine Rechtsfrage, welche im Gesetz so eindeutig gelöst ist, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestanden.

Wien, am 18. Jänner 2016