



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuer-Beratung Dr. Pittner KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Einkommensteuer 2002 bzw. Abweisung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 18. Dezember 2003 wird *stattgegeben*, die Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 *aufgehoben* und die Einkommensteuer für das Jahr **2001** mit ATS 538.293,00(= € 39.119,28) festgesetzt.
2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 21. Oktober 2003 wird *stattgegeben* und die Einkommensteuer für das Jahr **2002** mit € 29.692,10 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Ermittlung der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches (hinsichtlich der Abgabenermittlung bitte um Beachtung des Hinweises unter Punkt 3.).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob der Bw. neben den gemäß § 2 Abs. 2 der BMF-Verordnung BGBl. II 2000/95 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern (in der Folge: HandelsvertreterVO) pauschalierten Betriebsausgaben – zusätzlich - auch das darauf entfallende Vorsteuerpauschale als Aufwand gewinnmindernd geltend machen kann.

(2) Außer Streit steht, dass der Bw. - seinen Abgabenerklärungen zufolge - in den Streitjahren 2001 und 2002 unecht (von der Umsatzsteuer) befreite Umsätze aus seiner Tätigkeit als Versicherungsvertreter erzielt hat.

In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der genannten Jahre brachte er unter den sonstigen Ausgaben jeweils ein *"Pauschale gemäß HandelsvertreterVO"* in Höhe von ATS 89.600,00 (2001) bzw. € 6.524,00 (2002) in Abzug. Diese Beträge ergeben sich aus der Addition des (höchstmöglichen) Betriebsausgabenpauschales nach § 2 Abs. 2 der HandelsvertreterVO und des (höchstmöglichen) Vorsteuerpauschales nach § 2 Abs. 3 leg. cit.

Für das Jahr 2001 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. ATS 1.173.206,00 , für das Jahr 2002 solche iHv. € 67.812,00 erklärt.

(3) In seinem Bescheid vom 29. Oktober 2002 bzw. in der (einer bezüglich eines anderen Punktes eingebrachten Berufung stattgebenden) Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2002 hat das Finanzamt den für das Jahr 2001 erklärten Gewinn aus Gewerbebetrieb infolge Nichtanerkennung des Vorsteuerpauschales um ATS 9.600,00 erhöht.

Mit Eingabe vom 19. Mai 2003 beantragte der Bw. durch seine steuerliche Vertretung die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts. Dies deshalb, da das Betriebsausgabenpauschale vom Finanzamt lediglich iHv. ATS 80.000,00 und nicht mit ATS 89.600,00 anerkannt worden sei und der Bescheid somit in Widerspruch zur HandelsvertreterVO stehe. Das Betriebsausgabenpauschale sei als Nettogröße zu verstehen, daher könne der Bw. als umsatzsteuerlicher Bruttorechner daneben auch das entsprechende Vorsteuerpauschale in Abzug bringen. Zur näheren Begründung wird im Übrigen auf das Einkommensteuerprotokoll 2002 verwiesen.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit nunmehr angefochtenem Bescheid vom 18. Dezember 2003 abgewiesen. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der HandelsvertreterVO erfolgt. Ein nach Veranlagung ergangenes Einkommensteuerprotokoll sei nicht geeignet, im Nachhinein eine Rechtswidrigkeit iSd. § 299 BAO zu erzeugen. Darüber hinaus habe der Bw. ausschließlich steuerfreie Umsätze getätigt, woraus sich zwangsläufig ein Vorsteuerabzugsverbot ergebe. Ein fiktives "Hochrechnen" von Vorsteuern sei daher ausgeschlossen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen geltend gemacht, dass mit dem angesprochen Einkommensteuerprotokoll lediglich eine Klarstellung des Verordnungsinhaltes erfolgt, nicht jedoch ein über den Verordnungstext hinausgehendes Recht geschaffen worden sei. Der Bw. setze als Bruttorechner sämtliche seiner Ausgaben mit den Bruttobeträgen an, das Betriebsausgabenpauschale sei jedoch als Nettogröße zu verstehen, weshalb auch der Höchstbetrag für das Betriebsausgabenpauschale um das Vorsteuerpauschale zu erhöhen sei.

(4) Auch im (ebenfalls berufungsgegenständlichen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 21. Oktober 2003 hat das Finanzamt die gewerblichen Einkünfte des Bw. gegenüber der Erklärung um das vom Bw. in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Abzug gebrachte Vorsteuerpauschale erhöht.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien – analog zur Berufung gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages - ausgeführt, dass das Betriebsausgabenpauschalbetrag als Nettogröße zu verstehen sei. Zwar lasse der Gesetzestext offen, ob es sich um einen Netto- oder einen Bruttobetrag handle, die Einkommensteuerrichtlinien bzw. das Einkommensteuerprotokoll 2002 hätten dies jedoch nunmehr klargestellt. Da der Bw. Bruttorechner sei, sei das Betriebsausgabenpauschale um die entsprechende Vorsteuer (iHv. € 699,00) zu erhöhen.

(5) Das Finanzamt hat die beiden Berufungen jeweils ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage des Ansatzes des Vorsteuerpauschales als (zusätzliche) Betriebsausgabe:

Entgegen der Ansicht beider Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens lässt sich nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz bereits aus der HandelsvertreterVO – und nicht erst aus der mit Einkommensteuerprotokoll 2002 erfolgten Klarstellung - er-

schließen, dass es sich bei dem Betriebsausgabenpauschale nach § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung um eine Nettogröße handelt:

Gemäß § 2 Abs. 1 der HandelsvertreterVO, deren grundsätzliche Anwendbarkeit im Berufungsfall vom Finanzamt nicht in Frage gestellt wird, können (nur) für die in Abs. 2 und 3 der Verordnung angeführten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge Durchschnittssätze zum Ansatz gebracht werden.

Nach Abs. 2 der vorzitierten Bestimmung umfasst der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben die dort näher bezeichneten Aufwendungen (wie etwa Verpflegungsmehraufwendungen, Ausgaben für die Bewirtung von Geschäftsfreunden ua.). Es können also nur **bestimmte**, gesetzlich determinierte Ausgaben mit diesem Pauschale abgegolten werden.

Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben beträgt 12% der Umsätze, höchstens jedoch ATS 80.000,00 bzw. €5.825,00 (§ 2 Abs. 2 letzter Satz der Verordnung).

Gemäß § 2 Abs. 3 der HandelsvertreterVO gilt der Durchschnittssatz für Vorsteuerbeträge die bei Betriebsausgaben iSd. Abs. 2 anfallenden Vorsteuern ab. Der Durchschnittssatz beträgt 12% des sich aus Abs. 2 ergebenden Durchschnittssatzes, höchstens jedoch ATS 9.600,00 bzw. €699,00.

Die HandelsvertreterVO geht ganz offensichtlich vom "Normalfall" des umsatzsteuerpflichtigen bzw. vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer aus. Denn aus deren Wortlaut im § 2 Abs. 3 geht hervor, dass das dort normierte Vorsteuerpauschale die auf die gem. § 2 Abs. 2 leg. cit. "abpauschalierten" Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer abgilt. **Die auf diese** (genau bezeichneten) **Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer ist daher im Betriebsausgabenpauschale des § 2 Abs. 2 HandelsvertreterVO nicht enthalten**, anderenfalls das Vorsteuerpauschale beim vorsteuerabzugsberechtigten Abgabepflichtigen zu einer Doppelberücksichtigung dieser Vorsteuerbeträge führen würde: Einerseits als ertragsteuerliche Betriebsausgaben – was aber ganz entgegen dem "Nettosystem" wäre - , sowie andererseits eben als abzugsfähige Vorsteuern im Bereich der Umsatzsteuer.

Der Bw. tätigt unecht befreite Umsätze und ist daher gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies hat ertragsteuerlich zur Folge, dass die verausgabten Vorsteuerbeträge – soweit sie auf steuerlich relevante Aufwendungen entfallen - für ihn zum Kostenfaktor und sohin zur Betriebsausgabe werden (s. zB *Doralt*, EStG 7. Auflage, § 4 Tz 330).

Das Betriebsausgabenpauschale des § 2 Abs. 2 der HandelsvertreterVO ist aber – wie oben dargelegt - (bereits auf Grund des bloßen Verordnungstextes) als Nettogröße anzusehen, und

zwar unabhängig davon, ob der Abgabepflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht. D. h. die damit "abpauschalierten" Betriebsausgaben sind jeweils nur mit ihren Nettoentgelten (ohne Umsatzsteuer) erfasst. Die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge sind somit auch vom Höchstbetrag gemäß § 2 Abs. 2 letzter Satz in keinem Falle mitumfasst und können daher neben dem Betriebsausgabenpauschale – im vorliegenden Fall eben in (maximal möglicher) Höhe des Vorsteuerpauschales nach § 2 Abs. 3 der Verordnung - gesondert in Abzug gebracht werden.

Jede andere Interpretation stünde auch mit dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Widerspruch, hätte dies doch entgegen der allgemeinen Grundsätze die gänzliche steuerliche Nichtberücksichtigung der verausgabten Umsatzsteuerbeträge – nämlich weder als abziehbare Vorsteuern im Bereich der Umsatzsteuer, noch als gewinnmindernde Aufwendungen im Bereich der Ertragsteuer – zur Konsequenz.

Auf Grund dieser Rechtslage kann daher bei Ermittlung der gewerblichen Einkünfte sowohl für das Jahr 2001 (zur Berechtigung des entsprechenden Aufhebungsantrages siehe nachfolgenden Punkt 2.) als auch für das Jahr 2002 das Vorsteuerpauschale gesondert angesetzt werden.

2. Zur Frage der Zulässigkeit des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der für den vorliegenden Fall maßgeblichen Fassung BGBl. I 2002/97 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen von ihr erlassenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Laut Abs. 2 der angeführten Gesetzesbestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Eine Aufhebung ist (ua.) auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist (§ 302 Abs. 2 lit. b BAO).

Der Inhalt eines Bescheides ist dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Dies ist etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung der Fall. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein (s. *Ritz*, BAO-Handbuch, 246).

Wie oben (unter Punkt 1.) dargelegt, hat das Finanzamt die im gegenständlichen Fall maßgeblichen Bestimmungen der HandelsvertreterVO nach ha. Auffassung unrichtig ausgelegt. Dem Finanzamt ist zwar beizupflichten, dass Richtlinien, Einkommensteuerprotokolle etc. lediglich Auslegungsbehelfe zu den Gesetzen darstellen. Doch wurde im vorliegenden Fall

durch diese "Auslegungsbehelfe" *"kein über den Verordnungstext hinausgehendes Recht"* geschaffen (so in der Begründung des Abweisungsbescheides vom 18. Dezember 2003), sondern lediglich eine bereits zuvor auf Grund der Verordnung bestehende Rechtslage näher erläutert. Daher ist eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO dem Grunde nach jedenfalls zulässig und wäre diese in Ausübung des Ermessens – vor allem unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – auch zu verfügen gewesen.

Die Berufungsvorentscheidung, deren Aufhebung vom Bw. beantragt wurde, stammt vom 5. Dezember 2002, der bezügliche Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO ist beim Finanzamt am 21. Mai 2003 – sohin unzweifelhaft vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO – eingelangt.

Auf den dargelegten Gründen war sohin der Berufung gegen die bescheidmäßige Abweisung des Aufhebungsantrages Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

3. Hinweis (!) zur Berechnung der Einkommensteuer:

Auf Grund technischer Probleme ist eine korrekte EDV-Eingabe der vom Bw. geltend gemachten (hier unstrittigen) außergewöhnlichen Belastungen (auswärtige Berufsausbildung eines Kindes) derzeit nicht möglich.

Daher wurden die zustehenden Beträge jeweils bereits bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb - und nicht wie üblich gesondert unter dem Titel "außergewöhnliche Belastungen" - in Abzug gebracht. Damit ergibt sich betragsmäßig letztlich dasselbe Ergebnis.

In den beiliegenden Berechnungsblättern wurden die gewerblichen Einkünfte vom UFS daher mit folgenden Beträgen angesetzt:

	<i>2001 (ATS)</i>	<i>2002 (€)</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Finanzamt</i>	1,182.806,00	68.511,16
<i>Verminderung laut UFS</i>	- 9.600,00	- 699,00
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS</i>	1,173.206,07	67.812,16
<i>abzüglich außergewöhnliche Belastung</i>	- 4.500,00	- 1.320,00
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berechnungsblatt UFS sohin</i>	<u>1.168.706,00</u>	<u>66.492,16</u>

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 7. Juli 2004