

GZ. RV/0183-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 22. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Helmut Aichhorn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach, vertreten durch Dr. Arno Kohlweg, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 vom 09. Juli 2003 nach in Klagenfurt durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

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 Basispauschalierung zu 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 ZI. 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.

Im Zuge der durchgeföhrten mündlichen Verhandlung 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 wiederaufgenommenen 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 ESTR 2000 zu § 17 EStG gestützt, wonach ein Wechsel der Gewinnermittlung immer nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich wäre.

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.

Tz 4134 im Abschnitt 11.1.5 zum Wechsel der Gewinnermittlung der ESTR 2000 lautet:

Hat sich der Steuerpflichtige der Basispauschalierung (erstmals) bedient, so ist ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Buchführung oder durch Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Vorschriften jederzeit möglich. Der Wechsel der Gewinnermittlung ist – ausgenommen bei unterjähriger Protokollierung eines Gewerbetreibenden – nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich. Ein neuerlicher Übergang zur Basispauschalierung ist gemäß § 17 Abs. 3 EStG 1988 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Da für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2001 die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 EStG 1988 idG für die Inanspruchnahme der Pauschalierung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG vorlagen, war die aus den Beilagen zu den abgegebenen Steuererklärungen zu entnehmende Option zur Pauschalierung der Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG für diese Jahre gerechtfertigt.

Strittig ist nun die Frage, ob das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit für das Jahr **2001** die Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe zu Recht berücksichtigte, nachdem der Bw. die Option bezüglich der Jahre 1999 und 2000 im Zuge der Betriebsprüfung widerrufen hatte.

Dem bezughabenden Gesetzestext des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ist zu entnehmen, dass das Gesetz dem Steuerpflichtigen die Wahl einräumt **im Rahmen der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988** entweder die tatsächlichen Betriebsausgaben anzusetzen oder diese mit einem bestimmten Durchschnittssatz (Pauschalierung mittels eines bestimmten Prozentsatzes der Umsätze) zu ermitteln.

Das Gesetz hindert den Steuerpflichtigen nicht daran, für ein **bestimmtes Veranlagungsjahr** von der zunächst gewählten Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG wieder abzugehen und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen. Dies brachte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Februar 2003 zu Zl. 99/15/0143 zum Ausdruck.

Der Steuerpflichtige kann daher von der in Anspruch genommenen Option, den Gewinn im Wege der Pauschalierung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG zu ermitteln, bis zur Rechtskraft des Bescheides wieder zurücktreten.

Wird nun dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, in jeder Lage des Verfahrens die Wahl zu treffen, im Rahmen der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 3 EStG entweder die Option des § 17 Abs. 1 EStG zur Pauschalierung der Betriebsausgaben in Anspruch zu nehmen oder den Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben zu begehren, gelangt die Bestimmung des § 17 Abs. 3 EStG (Verbot der Pauschalierung für die nachfolgenden fünf Jahre) dann zur Anwendung, wenn sich der Steuerpflichtige hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte letztendlich von einem Abgehen von der Option und für den Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben entschieden hat. Es ist demnach darauf abzustellen, dass ein Rücktritt von der Option erfolgt, der den Übergang von der Basispauschalierung zur Gewinnermittlung unter Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben bewirkt. Aus diesem Grund erweist sich der Einwand des Bw., wonach sich mit den zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 und 2000 Bescheide im Rechtsbestand befänden, denen - infolge des Rücktrittes von der Option - eine Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften des EStG zugrunde läge und daher im streitgegenständlichen Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 quasi "erstmals" die Pauschalierung zur Anwendung gelangen würde, als nicht zielführend.

Eben durch den Rücktritt des Bw. von der Option für die Veranlagungsjahre 1999 und 2000 im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung wird der für die Anwendbarkeit des § 17 Abs. 3 EStG erforderliche Übergang von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels Durchschnittssatzes gemäß § 17 Abs. 1 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach allgemeinen Vorschriften bewirkt.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes die tatsächlichen Betriebsausgaben für das Veranlagungsjahr 2001 anzusetzen, entspricht daher der Bestimmung des § 17 Abs. 3 EStG. Nicht erforderlich für die Anwendung des § 17 Abs. 3 EStG ist demnach der vom Bw. angezogene Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Auch der diesbezügliche Verweis des Bw. auf TZ 4134, wonach ein Wechsel der Gewinnermittlung nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich sei, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. In TZ 4134 ist klargestellt, dass ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Buchführung oder durch Geltendmachung der Betriebsausgaben nach allgemeinen Vorschriften jederzeit möglich ist. Die vom Bw. angezogene Einschränkung, dass ein Wechsel immer nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich sei, dient zur Klarstellung dahingehend, dass für **ein** Kalenderjahr grundsätzlich nur **eine** Gewinnermittlung zulässig ist. Dieser Grundsatz wird nur bei unterjähriger Protokollierung eines Gewerbetreibenden durchbrochen,

da ab dem Zeitpunkt der Protokollierung der Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist.

In einem solchem Fall kann die Gewinnermittlung (bei Zutreffen der Voraussetzungen) bis zum Zeitpunkt der Protokollierung entweder gemäß § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG erfolgen, sodass für ein Kalenderjahr zwei unterschiedliche Gewinnermittlungen stattfinden können.

Dem Einwand einer etwaigen Schlechterstellung durch die ursprüngliche Optionsausübung gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die diese zu Beginn ihrer Tätigkeit nicht in Anspruch nahmen, ist entgegen zu halten, dass es allein in der Disposition des Steuerpflichtigen gelegen ist, sich in Ausübung der/s ihm eingeräumten Wahlrechte/s unter Bedachtnahme auf die rechtlichen Folgen für jene Möglichkeit zu entscheiden, die er für sich als am zutreffendsten erachtet.

Auf Basis dieser Ausführungen konnten die Vorbringen des Bw. der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 02. August 2004