

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Pittner BuchprüfungsgesmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 19. August 2003 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 299 Abs. 1 BAO bzw. vom 26. August 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 19. August 2003 wird *stattgegeben*.

Die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Einkommensteuer für das Jahr **2000** vom 13. Juni 2002 bzw. Einkommensteuer für das Jahr **2001** vom 29. Oktober 2002 werden *aufgehoben*.

Die Einkommensteuer für das Jahr **2000** wird mit ATS 266.900,- (= €19.396,38), die Einkommensteuer für das Jahr **2001** mit ATS 237.650,- (= € 17.270,70) festgesetzt.

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2002** vom 26. August 2003 wird *stattgegeben* und die Einkommensteuer für das Jahr **2002** mit € 5.964,68 festgesetzt.
3. Die Bemessungsgrundlagen und die Ermittlung der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## 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 materiellrechtlich die Frage, ob der Bw. neben den gemäß § 2 Abs. 2 der BMF-Verordnung BGBI. 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 geltend machen kann.

Verfahrensrechtlich stellt sich hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 zudem die Frage der Zulässigkeit einer Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO.

(2) Mit 13. Juli 1998 hat die Bezirkshauptmannschaft Graz-Umgebung dem Bw. den Gewerbeschein für die Ausübung des Gewerbes eines Versicherungsagenten gemäß § 124 Z 17 GewO 1994 ausgestellt. Aus dieser Tätigkeit hat der Bw. in den Jahren 2000 bis 2002 unecht von der Umsatzsteuer befreite Erlöse erzielt.

In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Streitjahre brachte er unter den sonstigen Ausgaben jeweils ein "*Pauschale gemäß HandelsvertreterVO*" in Abzug, und zwar im Jahr 2000 mit dem Betrag von ATS 80.000,- (Betriebsausgabenpauschale) sowie in den Jahren 2001 bzw. 2002 mit ATS 89.600,- bzw. € 699,- (jeweils Betriebsausgabenpauschale zuzüglich Vorsteuerpauschale).

(3) Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurde vom Finanzamt – nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung – mit Bescheid vom 13. Juni 2002 ausgehend von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (richtig: aus Gewerbebetrieb) iHv. ATS 782.266,- festgesetzt. Bei Ermittlung und Festsetzung der Einkommensteuer 2001 ging das Finanzamt in seinem Bescheid vom 29. Oktober 2002 von gewerblichen Einkünften iHv. ATS 722.916,- aus.

In beiden Bescheiden wurde das "*Pauschale gemäß HandelsvertreterVO*" vom Finanzamt mit einem Betrag von (lediglich) ATS 80.000,- berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 19. Mai 2003 beantragte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin die Aufhebung dieser Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO. Da das Pauschale vom Finanzamt jeweils nur mit ATS 80.000,- angesetzt wurde, stünden die Bescheide in Widerspruch zur HandelsvertreterVO bzw. den Einkommensteuerrichtlinien (EStR). 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 in der Berufung auf das Einkommensteuerprotokoll 2002 verwiesen.

Mit angefochtenem Bescheid vom 19. August 2003 wies das Finanzamt diesen Antrag des Bw. mit der Begründung ab, dass der Durchschnittssatz mit ATS 80.000,- begrenzt sei und die EStR kein über den Verordnungstext hinausgehendes Recht schaffen könnten.

In der dagegen erhobenen Berufung (bzw. der diese ergänzenden Eingabe vom 30. Oktober 2003) wird im Wesentlichen geltend gemacht, dass die EStR lediglich der Rechtsauslegung dienen würden, damit jedoch kein über den Verordnungstext hinausgehendes Recht geschaffen worden sei. Im Gesetz sei nicht definiert, ob es sich beim in Frage stehenden Betriebsausgabenpauschale um einen Nettobetrag oder um einen Bruttobetrag handle. Der Bw. setze als Bruttorechner sämtliche seiner Ausgaben mit den Bruttobeträgen an, das Betriebsausgabenpauschale sei jedoch den EStR bzw. dem Einkommensteuerprotokoll 2002 zufolge als Nettogröße zu verstehen, weshalb auch der Höchstbetrag für das Betriebsausgabenpauschale um das Vorsteuerpauschale zu erhöhen sei.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt als Begründung im Wesentlichen aus: 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 Folge beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

(4) Dem (hier ebenfalls) berufungsgegenständlichen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 hat das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 26.093,29 zugrunde gelegt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Pauschale laut HandelsvertreterVO mit einem Betrag von € 5.825,- begrenzt sei.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurden im Wesentlichen dieselben Einwendungen erhoben wie schon im gegen die Abweisung des oben - unter (3) - angeführten Aufhebungs-

antrages gerichteten Rechtsmittel. Die abweisende Berufungsvorentscheidung erging mit 11. Februar 2004, daraufhin wurde von Seiten des Bw. die Vorlage der Berufung an den UFS beantragt (Begründungen jeweils analog den oben unter (3) genannten Bescheiden bzw. Eingaben).

(5) Mit Schriftsatz vom 16. Juli 2004 nahm der Bw. seine Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergibt sich bereits aus der HandelsvertreterVO selbst – und nicht erst aus den entsprechenden Ausführungen im Einkommensteuerprotokoll 2002 –, 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,- bzw. nunmehr € 5.825,- (§ 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,- bzw. € 699,-.

Die HandelsvertreterVO geht ganz offensichtlich vom Fall 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 zu Betriebsausgaben 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 zum Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Widerspruch, hätte dies doch 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 war daher bei Ermittlung der gewerblichen Einkünfte sowohl für die Jahre 2000 und 2001 (zur Berechtigung des entsprechenden Aufhebungsantrages siehe nachfolgenden Punkt 2.) als auch für das Jahr 2002 das Vorsteuerpauschale gesondert als Betriebsausgabe anzusetzen.

## 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 nach ha. Auffassung die im gegenständlichen Fall maßgeblichen Bestimmungen der HandelsvertreterVO 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 etwa in der Begründung des Abweisungsbescheides vom 19. August 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 Bescheide, deren Aufhebung vom Bw. begehrt wurde, datieren vom 13. Juni 2002 bzw. vom 29. Oktober 2002. Der Aufhebungsantrag vom 19. Mai 2003, beim Finanzamt am 21. Mai 2003 eingelangt, wurde sohin jedenfalls binnen der gesetzlich vorgesehenen Jahresfrist (iSd. vorzitierten § 302 BAO) eingebracht.

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

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 2. August 2004