

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke, die beisitzende Richterin Mag. Gertraud Hausherr, die fachkundigen Laienrichter Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Reinhold Haring, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Beschwerden des Diplomingenieur Franz B, Adresse1, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch BDO Austria GmbH, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 19.4.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 22.3.2011 hinsichtlich Einkommensteuer 2007, 2008, 2009 und vom 18.11.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20.10.2011 hinsichtlich Einkommensteuer 2010 vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter, nach der am Bundesfinanzgericht am 29.1.2014 über Antrag der Partei (§ 78 Bundesabgabenordnung – BAO i.V.m. § 274 Abs 1 Z 1 BAO) abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- 1) Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2007, 2008, 2009, 2010 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.
- 2) Die Revision ist gemäß Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.
- 3) Der Antrag, „die Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO 2006). BGBI II 2005/258 in § 8 (2) insoweit aufzuheben, als die Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, ohne dass auf die Differenzierung zwischen nach den Vorschriften des § 22 UStG pauschalierten und nicht pauschalierten Betrieben Bedacht genommen wird“, wird als unzulässig zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Herr Diplomingenieur Franz B (Beschwerdeführer) bezieht unter anderem Einkünfte aus der Führung seines landwirtschaftlichen Betriebes.

Der Beschwerdeführer hatte auf die Pauschalierung der Umsatzsteuer gemäß § 22 Abs 5 UStG 1994 in der Landwirtschaft verzichtet.

Den Gewinn aus seiner Landwirtschaft ermittelte er für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 gemäß § 8 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung

von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF Pausch VO 2006) BGBl II 2005/258, da der Einheitswert seines landwirtschaftlichen Betriebes mehr als 65.500 Euro betrug.

Gemäß § 8 Abs 1 dieser Verordnung ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. In § 8 Abs 2 der LuF Pausch VO 2006 wird geregelt, dass die Betriebsausgaben, soweit die § 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen sind.

In seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte der Beschwerdeführer diesen Gewinn ohne Ansatz von Umsatzsteuer und ausbezahlten Vorsteuern – nur mit den „Nettoeinnahmen“.

Die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009 wurden vom Finanzamt rechtskräftig veranlagt.

Im Jahr 2011 wurde für die Jahre 2007, 2008 und 2009 eine Prüfung des landwirtschaftlichen Betriebes durch die Abgabenbehörde durchgeführt.

Neben anderen nicht beschwerderelevanten Punkten stellte die Betriebsprüfung fest, dass einerseits die Nettoeinnahmen als Betriebseinnahmen angesetzt wurden andererseits Umsatzsteuergutschriften nicht als Betriebseinnahmen erfasst wurden.

Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes:

Zeitraum	2007	2008	2009
Umrechnung Bruttoeinnahmen	8.826,09	13.323,44	8.794,76
USt Gutschriften lt vorliegender Tabelle	7.357,96	8.333,43	15.428,41
Summe	16.184,05	21.656,87	24.223,17

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide wieder auf und erließ neue Einkommensteuersachbescheide, in denen es die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einerseits berücksichtigte, aber in der Begründung der neuen Einkommensteuersachbescheide vom 22. März 2011 den Ansatz der betragsmäßigen Höhe Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht begründete und auch nicht auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung verwies.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009 vom 22. März 2011 erhob Herr Diplomingenieur B Beschwerde und führte begründend aus:

*„Die bekämpften Bescheide resultieren aus der Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der durchgeführten steuerlichen Außenprüfung, welche mittels Bericht vom 14. März 2011 abgeschlossen worden ist.“*

Diese Berufung richtet sich ausschließlich gegen die unter Tz 2 dieses Prüfungsberichtes angeführten Feststellungen, welche neben anderen Prüfungsfeststellungen, die somit nicht Gegenstand dieser Berufung sind, von der Betriebsprüfung getroffen worden sind.

In den betreffenden Jahren 2007, 2008 und 2009 erfolgte aufgrund des maßgebenden Einheitswertes die Gewinnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach den Bestimmungen des § 8 der Pauschalierungsverordnung (Teilpauschalierung). Umsatzsteuerlich erfolgte in den betreffenden Jahren die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung).

Bei Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2007, 2008 und 2009 wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärungen als Betriebseinnahmen, von welchen die pauschalen Betriebsausgaben in Höhe von 70% dieser Einnahmen abgezogen wurden, die Nettoeinnahmen (ohne Umsatzsteuer) angesetzt. Vom Finanzamt im Falle von Vorsteuerüberhängen bei Ermittlung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen gewährte Steuergutschriften wurden nicht als Einnahme angesetzt. Der Ansatz der vereinnahmten Umsatzsteuer sowie der Umsatzsteuergutschriften seitens des Finanzamtes als Betriebseinnahme unterblieb, da diese Zahlungen gemäß § 4 (3) EStG durchlaufende Posten darstellten.

Die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des § 8 (1) der Pauschalierungsverordnung stellt eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dar. Die gesetzlichen Bestimmungen für Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen regelt der § 4 (3) EStG unter anderem wie folgt:

„Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.“

Der § 4(3) EStG sieht aber gesetzlich vor, dass:

- Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge keine Betriebseinnahmen und –ausgaben darstellen und
- der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten zu behandeln oder nicht.

Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung sieht vor, dass als Betriebseinnahmen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, worauf sich die Feststellungen der Betriebsprüfung begründen. Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung steht daher im Widerspruch zu den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen des § 4 (3) EStG und ist daher rechtswidrig wie folgt:

- Die Pauschalierungsverordnung sieht eine Einkommensteuerpflicht für vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge vor, welche gemäß § 4 (3) EStG explizit nicht als Betriebseinnahme gelten.

- Die Pauschalierungsverordnung schränkt das Wahlrecht auf Brutto-oder Nettoverrechnung beim Ansatz der vereinnahmten und verausgabten Umsatzsteuerbeträge auf Bruttoverrechnung ein.
- Die Pauschalierungsverordnung unterscheidet beim zwingend verlangten Ansatz der Betriebseinnahmen als Bruttobeträge (einschließlich Umsatzsteuer) nicht zwischen pauschalierten Land- und Forstwirten, welche für Zwecke der Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG pauschaliert sind und jenen, für welche die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG erhoben wird (Regelbesteuerung). Die Verordnungsbestimmung gemäß § 8(2) steht daher nur im Falle der Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 UStG im Einklang mit § 4 (3) EStG, nämlich dass die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge als Einnahmen anzusetzen sind, da diese nicht an das Finanzamt abgeführt werden.

Die entsprechenden Ausführungen zu § 8(2) der Pauschalierungsverordnung in den EStR (Rz 4166a) sehen unter anderem vor, dass Umsatzsteuererstattungen als Betriebseinnahmen anzusetzen sind. Hinsichtlich des rechtswidrigen Ansatzes von Umsatzsteuerbeträgen (durchlaufende) Posten als Betriebseinnahmen verweise ich auf die obigen Ausführungen. Darüber hinaus widerspricht diese Praxis dem Grundprinzip im Abgabenrecht, nämlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies begründet sich wie folgt:

Bei meinem landwirtschaftlichen Betrieb, welcher durchaus repräsentativ für vergleichbare Betriebe ist, entsprechen die jährlichen Vorsteuergutschriften nahezu den jährlichen geschuldeten Umsatzsteuerbeträgen, sodass die Umsatzsteuerjahressalden nur relativ geringe Gesamtgutschriften bzw. Gesamtlastschriften ergeben (2008: Zahllast Euro 510,35; 2007: Gutschrift EUR 2.299,31). Aufgrund des Umstandes, dass Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Vorleistungen wie zB Saatgut, Düngemittel, Pflanzenschutzmittel, Treibstoff, Reparaturen und Anlageinvestitionen durchwegs in der ersten Jahreshälfte eines Kalenderjahres anfallen, und die Verkaufserlöse der Produkte durchwegs in der zweiten Jahreshälfte vereinnahmt werden, weisen die Umsatzsteuervoranmeldungen in der ersten Jahreshälfte überwiegend Vorsteuerguthaben und in der zweiten Jahreshälfte überwiegend Umsatzsteuerzahllasten aus. Der Ansatz der Steuergutschriften einzelner Voranmeldungszeiträume als Einnahmen führt daher zu einer nicht sachgerechten Besteuerung, wenn die tatsächliche Gesamtgutschrift im gesamten Kalenderjahr aufgrund der geschuldeten und abgeführten Umsatzsteuerzahllasten deutlich niedriger ist. Im Extremfall, wie zB in 2008 ergibt der Umsatzsteuerbescheid eine Gesamtzahllast. Die unterjährig im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen verbuchten Steuergutschriften verbleiben nicht in der Verfügungsmacht und sind trotzdem als Betriebseinnahme anzusetzen. Die Höhe der Einkommensteuerbelastung durch den Ansatz von Steuergutschriften hängt somit vom Zufall ab, ob Vorsteuergutschriften in einer Voranmeldungsperiode mit zufälligen Umsatzsteuerzahllasten saldiert werden oder nicht. Weiters führen monatliche und quartalsweise eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls zu unterschiedlich hohen Steuergutschriften bzw –zahlungen ebenso wie

*der Umstand , dass allenfalls Steuergutschriften bzw. – zahlungen erst im Rahmen der jährlichen Steuerveranlagung festgesetzt werden. Der gestaltbare Zeitpunkt von Steuergutschriften und –zahlungen führt daher zu unterschiedlich hohen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen und widerspricht daher dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.*

*Gesetzt den Fall, die Rechtswidrigkeit des Ansatzes von Steuergutschriften als Betriebseinnahme ergibt sich nicht bereits aus der Bestimmung des § 4(3) EStG – nämlich dass die Umsatzsteuer als durchlaufender Posten nicht anzusetzen ist -, so wäre allenfalls die in einem Kalenderjahr insgesamt erzielte Umsatzsteuergutschrift als steuerpflichtige Betriebseinnahme im Sinne des § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in Verbindung mit Rz 4166a EStR gerechtfertigt.*

*Ich stelle daher den Antrag, die Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO 2006) BGBI II 2005/258 in § 8 (2) insoweit aufzuheben, als die Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, ohne dass auf die Differenzierung zwischen nach den Vorschriften des § 22 UStG pauschalierten und nicht pauschalierten Betrieben Bedacht genommen wird. Weiters widerspricht der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung den Bestimmungen des § 4 (3) EStG, nämlich dass Umsatzsteuerbeträge grundsätzlich keine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellen. Darüber hinaus beschränkt die Pauschalierungsverordnung das Wahlrecht des § 4(3) EStG auf zwingende Bruttoverrechnung der Umsatzsteuer.*

*Weiters stelle ich den Antrag, die im Betreff genannten Einkommensteuerbescheide aufzuheben und bei der Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft folgende Beträge als Betriebseinnahme, welche zu 30% Gewinn darstellen, außer Ansatz zu lassen:*

*2007:*

*Vereinnahmte Umsatzsteuer EUR 8.826,09*

*Steuergutschriften EUR 7.357,96*

*2008:*

*Vereinnahmte Umsatzsteuer EUR 13.323,44*

*Steuergutschriften EUR 8.333,43*

*2009:*

*vereinnahmte Umsatzsteuer EUR 8.794,76*

*Steuergutschriften EUR 15.428,41“*

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) ab und setzte die Einkommensteuer in allen Jahren mit höheren Beträgen fest.

Die Begründung hiefür lautet:

„Der Abgabepflichtige Hr. DI Franz B betreibt eine Landwirtschaft mit einem Gesamteinheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche von ca. 136.000,- €.

Über die Jahre 2007 bis 2009 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt und mit Bericht vom 13.03.2011 abgeschlossen.

Die Gewinnermittlung erfolgte für die Jahre 2007 bis 2009 gemäß § 8 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (Teilpauschalierung).

Im Zuge der Betriebsprüfung (Tz 2,3 Bp-Bericht) wurden 70% von den Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als Betriebsausgabe anerkannt. Zusätzlich wurden auch die zugeflossenen Umsatzsteuergutschriften mit 30% als Betriebseinnahme erfasst. In der gegen die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide für 2007 bis 2009 gerichteten Berufung wird ausgeführt, dass § 4 (3) EStG gesetzlich vorsieht, dass Umsatzsteuer und Vorsteuer keine Betriebseinnahmen und Ausgaben darstellen und der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer und Vorsteuer als durchlaufende Posten zu behandeln oder nicht.

Weiters wird ausgeführt, dass § 8 (2) der PauschVO im Widerspruch zu § 4 (3) EStG steht und daher rechtswidrig ist:

Dazu wird ausgeführt:

Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist, noch freiwillig Bücher führt, kann nach der auf Grund des § 17 Abs 4 und 5 EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II 2001/54, durch Aufstellung von Durchschnittssätzen ermittelt werden (§ 1 Abs 1 der VO).

In der L u F PauschVO 2001 bzw. L u F PauschVO 2006 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet:

Auf welche konkrete Weise die Gewinnermittlung erfolgt, hängt unter anderem von der Höhe des maßgebenden Einheitswertes ab. Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.000,-€ ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (§ 8 Pausch VO). Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt bei dieser Gewinnermittlung nach dem Bruttozip, d.h. dass sich die in den Ausgaben enthaltene Umsatzsteuer bezogener Lieferungen oder Leistungen in einem Ausmaß von 70% ausgabenerhöhend auswirkt. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen daher im Betriebsausgabenpauschale auf.

Wird daher diese zunächst als Ausgabe berücksichtigte Umsatzsteuer in weiterer Folge als Gutschrift durch das Finanzamt zurückgezahlt (oder mit anderen Abgaben verrechnet), muss sie sich daher auch im ursprünglich gewinnmindernd berücksichtigten Ausmaß von 70% als Betriebseinnahme gewinnerhöhend auswirken.

Der Gewinn aus L u F war daher wie folgt zu ermitteln:

<i>L u F 2007</i>	
<i>Einkünfte aus L u F lt. Betriebsprüfung</i>	13.580,52
<i>Ust-Gutschrift lt. BP 7.357,96 x 30%</i>	-2.207,38
<i>Ust-Gutschrift lt. Berufungsvorentscheidung 7.357,96 x 70%</i>	+5.150,57
<i>Einkünfte aus L u F lt. Berufungserledigung</i>	16.523,71
<i>L u F 2008</i>	
<i>Einkünfte aus L u F lt. Betriebsprüfung</i>	28.118,99
<i>Ust-Gutschrift lt. BP 8.333,43 x 30%</i>	+2.500,02
<i>Ust-Gutschrift lt. Berufungsvorentscheidung 8.333,43 x 70%</i>	+5.833,40
<i>Einkünfte aus L u F lt. Berufungserledigung</i>	31.452,37
<i>L u F 2009</i>	
<i>Einkünfte aus L u F lt. Betriebsprüfung</i>	17.052,81
<i>Ust-Gutschrift lt. BP 15.428,41 x 30%</i>	+4.628,52
<i>Ust-Gutschrift lt. Berufungsvorentscheidung 15.428,41 x 70%</i>	+10.799,88
<i>Einkünfte aus L u F lt. Berufungserledigung</i>	23.224,17

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen fällt jedoch nicht in die Kompetenz des Finanzamtes als Abgabenbehörde I. Instanz. Die Finanzbehörde hat die Gesetze bis zu einer eventuellen Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.“

Der Beschwerdeführer stellte einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs 2 BAO alt für die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 und führte aus:

„Ich nehme Bezug auf die Berufungsvorentscheidungen betreffend die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009 und stelle gemäß § 276 (2) BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.“

Weiters beantrage ich gemäß § 282 (1) Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stelle gemäß § 284 (1) Z 1 BAO den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung.

Hinsichtlich der Berufungsbegründungen verweise ich auf die Berufungen und erlaube mir weiters auf folgendes hinzuweisen:

Das Finanzamt hat die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 22. März 2011 durch die Berufungsvorentscheidungen vom 28. April 2011 erledigt und dies zum Anlass genommen, die Bescheide vom 22. März 2011 entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung gemäß § 276 (1) BAO abgeändert und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weiter erhöht. Die Abänderungen gegenüber den Feststellungen durch die Betriebsprüfung bestehen darin, dass die Umsatzsteuergutschriften im Ausmaß von 70% als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgesetzt worden sind. Die Pauschalierungsverordnung sieht in § 8 (2) vor, dass die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen anzusetzen sind, sodass die Einkünfte 30% der Betriebseinnahmen betragen.

Für das Jahr 2010 wurde vom Finanzamt ein Einkommensteuerbescheid erlassen, der auf Grund der Nachschau der Betriebsprüfung die Feststellungen der Betriebsprüfung (wiederum Bruttoansatz) berücksichtigte und in der Bescheidbegründung auf diese verwies.

Lt Nachschau der BP 2010:

Umstellung brutto	7.213,40
USt-Gutschriften davon 70%	7.875,92

Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung und führte aus:

„Ich erhebe gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20. Oktober 2011 das Rechtsmittel der Berufung und begründe diese wie folgt:

Der bekämpfte Bescheid weicht von der eingereichten Einkommensteuererklärung ab. Die Abweichung resultiert aus den Feststellungen aufgrund der Nachschau gemäß § 144 (1) BAO.

Wie in den Vorjahren erfolgte in 2010 die Gewinnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund des maßgebenden Einheitswertes nach den Bestimmungen des § 8 der Pauschalierungsverordnung (Teilpauschalierung). Umsatzsteuerlich erfolgte 2010 ebenso wie in den Vorjahren die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung).

Bei Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärung als Betriebseinnahmen, von welchen die pauschalen

*Betriebsausgaben in Höhe von 70% dieser Einnahmen abgezogen wurden, die Nettoeinnahmen (ohne Umsatzsteuer) angesetzt. Vom Finanzamt im Falle von Vorsteuerüberhängen bei Ermittlung der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen gewährte Steuergutschriften wurden nicht als Einnahme angesetzt. Der Ansatz der vereinnahmten Umsatzsteuer sowie der Umsatzsteuergutschriften seitens des Finanzamts als Betriebseinnahme unterblieb, da diese Zahlungen gemäß § 4 (3) EStG durchlaufende Posten darstellen.*

*Die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des § 8 (1) der Pauschalierungsverordnung stellt eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dar. Die gesetzlichen Bestimmungen für Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen regelt der § 4 (3) EStG unter anderem wie folgt:*

*Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für die Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.*

*Der § 4 (3) EStG sieht daher gesetzlich vor, dass:*

*Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge keine Betriebseinnahmen und –ausgaben darstellen und*

*der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge als durchlaufenden Posten zu behandeln oder nicht.*

*Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung sieht vor, dass als Betriebseinnahmen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, worauf sich die Feststellungen der Nachschau begründen. Der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung steht daher im Widerspruch zu den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen des § 4 (3) und ist daher rechtswidrig wie folgt:*

*Die Pauschalierungsverordnung sieht eine Einkommensteuerpflicht für vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge vor, welche gemäß § 4 (3) EStG explizit nicht als Betriebseinnahmen gelten.*

*Die Pauschalierungsverordnung schränkt das Wahlrecht auf Brutto- oder Nettoverrechnung beim Ansatz der vereinnahmten und verausgabten Umsatzsteuerbeträge auf Bruttoverrechnung ein.*

*Die Pauschalierungsverordnung unterscheidet beim zwingend verlangten Ansatz der Betriebseinnahme als Bruttobeträge (einschließlich Umsatzsteuer) nicht zwischen pauschalierten Land- und Forstwirten, welche für Zwecke der Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG pauschaliert sind und jenen, für welche die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung) erhoben wird. Die Verordnungsbestimmung gemäß § 8 (2) steht daher nur im Falle der Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22*

*UStG im Einklang mit § 4 (3) EStG, nämlich dass die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge als Einnahmen anzusetzen sind, da diese nicht an das Finanzamt abgeführt werden.*

*Die entsprechenden Ausführungen zu § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in den EStR (Rz 4166a) sehen unter anderem vor, dass Umsatzsteuererstattungen als Betriebseinnahmen anzusetzen sind. Hinsichtlich des rechtswidrigen Ansatzes von Umsatzsteuerbeträgen (durchlaufende Posten) als Betriebseinnahme verweise ich auf die obigen Ausführungen. Darüber hinaus widerspricht diese Praxis dem Grundprinzip im Abgabenrecht, nämlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies begründet sich wie folgt:*

*Bei meinem landwirtschaftlichen Betrieb, welcher durchaus repräsentativ für vergleichbare Betriebe ist, entsprechen die jährlichen Vorsteuergutschriften in der Regel nahezu den jährlichen geschuldeten Umsatzsteuerbeträgen, sodass die Umsatzsteuerjahressalden nur relativ geringe Gesamtgutschriften bzw. Gesamtlastschriften ergeben. Aufgrund des Umstandes, dass Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Vorleistungen wie zB Saatgut, Düngemittel, Pflanzenschutzmittel, Treibstoff, Reparaturen und Anlageinvestitionen durchwegs in der ersten Jahreshälfte eines Kalenderjahres anfallen, und die Verkaufserlöse der Produkte durchwegs in der zweiten Jahreshälfte vereinnahmt werden, weisen die Umsatzsteuervoranmeldungen in der ersten Jahreshälfte in der Regel überwiegend Vorsteuerguthaben und in der zweiten Jahreshälfte überwiegend Umsatzsteuerzahllasten aus.*

*Der Ansatz der Steuergutschriften einzelner Voranmeldungszeiträume als Einnahmen führt daher zu einer nicht sachgerechten Besteuerung, wenn die tatsächliche Gesamtgutschrift im gesamten Kalenderjahr aufgrund der geschuldeten und abgeführten Umatzsteuerzahllasten deutlich niedriger ist. In 2010 wurden durch die Nachschau insgesamt Umsatzsteuergutschriften in Höhe von € 11.251,32 als relevante Einnahmen angesetzt, obwohl sich unter Berücksichtigung der monatlichen Umsatzsteuerzahllasten sowie der Differenz aus Umsatzsteuerjahreserklärung lediglich ein Gesamtüberschuss von € 6.536,25 ergab. Im Extremfall, wie z.B in 2008 ergab der Umsatzsteuerbescheid eine Gesamtzahllast. Die unterjährig im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen verbuchten Steuergutschriften verbleiben nicht bzw. nicht zur Gänze in der Verfügungsmacht und sind nach Ansicht der Nachschauprüfung trotzdem als Betriebseinnahme anzusetzen. Die Höhe der Einkommensteuerbelastung durch den Ansatz von Steuergutschriften hängt somit vom Zufall ab, ob Vorsteuergutschriften in einer Voranmeldungsperiode mit zufälligen Umsatzsteuerzahllasten saldiert werden oder nicht. Weiters führen monatliche und quartalsweise eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen ebenfalls zu unterschiedlich hohen Steuergutschriften bzw. – zahlungen ebenso wie der Umstand, dass allenfalls Steuergutschriften bzw. – zahlungen erst im Rahmen der jährlichen Steuerveranlagungen festgesetzt werden. Der gestaltbare Zeitpunkt von Steuergutschriften und –zahlungen führt daher zu unterschiedlich hohen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen und widerspricht daher dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.*

*Gesetzt den Fall, die Rechtswidrigkeit des Ansatzes von Steuergutschriften als Betriebseinnahme ergibt sich nicht bereits aus der Bestimmung des § 4(3) EStG- nämlich dass die Umsatzsteuer als durchlaufender Posten nicht anzusetzen ist-, so wäre allenfalls die in einem Kalenderjahr insgesamt erzielte Umsatzsteuergutschrift als steuerpflichtige Betriebseinnahme im Sinne des § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung in Verbindung mit Rz 4166a EStR gerechtfertigt. Weiters unterliegt die Nachschauprüfung dem Irrtum, dass vom Betrag der auf dem Abgabenkonto verbuchten Umsatzsteuergutschriften von insgesamt € 11.251,32 die pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 30% abgezogen worden sind, sodass 70% davon als Gewinn ermittelt worden sind. Die Nachschauprüfung verkennt offensichtlich, dass die pauschalen Betriebsausgaben im Ausmaß von 70% abzuziehen sind, sodass der pauschale Gewinn 30% der Einnahmen beträgt.*

*Hinsichtlich der Begründung meiner Berufung verweise ich weiters auf meine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 – 2009 sowie auf den diesbezüglichen Vorlageantrag.*

*Ich stelle daher den Antrag, die Pauschalierungsverordnung (LuF) Pausch VO 2006, BGBI II 2005/258 in § 8 (2) insoweit aufzuheben, als die Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, ohne dass auf die Differenzierung zwischen nach den Vorschriften des § 22 UStG pauschalierten und nicht pauschalierten Betrieben Bedacht genommen wird. Weiters widerspricht der § 8 (2) der Pauschalierungsverordnung den Bestimmungen des § 4 (3) EStG, nämlich dass Umsatzsteuerbeträge grundsätzlich keine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellen. Darüber hinaus beschränkt die Pauschalierungsverordnung das Wahlrecht des § 4 (3) EStG auf zwingende Bruttoverrechnung der Umsatzsteuer.*

*Weiters stelle ich den Antrag den Einkommensteuerbescheid 2010 aufzuheben und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung festzusetzen.“*

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde (Berufung) ab und führte aus:

*„In der gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 gerichteten Berufung wird ausgeführt, dass § 4 (3) EStG gesetzlich vorsieht, dass Umsatzsteuer und Vorsteuer keine Betriebseinnahmen und Ausgaben darstellen und der Unternehmer selbst entscheiden darf, die Umsatzsteuer und Vorsteuer als durchlaufende Posten zu behandeln oder nicht. Weiters wird ausgeführt, dass § 8 (2) der PauschVO im Widerspruch zu § 4 (3) EStG steht und daher rechtswidrig ist:*

*Dazu wird ausgeführt:*

*Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist, noch freiwillig Bücher führt, kann nach der auf Grund des § 17 Abs 4 und Abs 5 EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, durch Aufstellung von Durchschnittssätzen ermittelt*

werden (§ 1 Abs 1 der VO). In der LuF PauschVO 2001 bzw. LuF PauschVO 2006 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet:

Auf welche konkrete Weise die Gewinnermittlung erfolgt, hängt unter anderem von der Höhe des maßgebenden Einheitswertes ab.

Der Einheitswert lt Erklärung des Eigenbesitzes beträgt € 24.682,00 und der Einheitswert der Zupachtungen beträgt € 111.270,00.

Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.000,00 ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (§ 8 PauschVO).

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt bei dieser Gewinnermittlung nach dem Bruttoprinzip, d.h., dass sich die in den Ausgaben enthaltene Umsatzsteuer bezogenen Lieferungen oder Leistungen in einem Ausmaß von 70% ausgabenerhöhend auswirkt. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen daher im Betriebsausgabenpauschale auf.

Wird daher diese zunächst als Ausgabe berücksichtigte Umsatzsteuer in weiterer Folge als Gutschrift durch das Finanzamt zurückgezahlt oder mit anderen Abgaben verrechnet, muss sie sich daher auch im ursprünglich gewinnmindernd berücksichtigten Ausmaß von 70% als Betriebseinnahme gewinnerhöhend auswirken.

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen fällt jedoch nicht in die Kompetenz des Finanzamtes als Abgabenbehörde I. Instanz. Die Finanzbehörde hat die Gesetze bis zu einer eventuellen Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Der Beschwerdeführer beantragte mit Vorlageantrag vom 20.12.2011 die Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 dem UFS vorzulegen, eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stellte einen Antrag auf eine mündliche Berufungsverhandlung.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Herr DI B legte über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes eine Aufstellung der Einnahmen vor.

In der am 29. Jänner 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

*„Die Berichterstatterin trug den Sachverhalt vor, der steuerliche Vertreter führte wie in den Schriftsätzen aus und die Vertreterin des Finanzamtes hielt die rechtliche Würdigung durch die Außenprüfung für zutreffend.“*

*Der Vorsitzende hielt vor, dass die LuF PauschVO eine ausdrückliche Regelung, das ausschließlich das Bruttosystem bei der Pauschalierung anzuwenden ist, nicht enthält.*

*Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf den Klammerausdruck in § 8 Abs. 2, der sowohl in den Richtlinien als auch in der Literatur dahingehend interpretiert werde, dass nur die Bruttomethode zulässig sei.*

*Über Vorhalt der Berichterstatterin erklärte der steuerliche Vertreter, dass auch die durch die Außenprüfung vorgenommenen Änderungen netto anzusetzen wären.*

*Der Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.“*

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

#### **Sachverhalt:**

Der Senat des Bundesfinanzgerichtes hat dazu erwogen:

Unbestritten sind die Tatsachenfeststellungen der Betriebsprüfung und die Bekanntgabe der Erlöse durch den Beschwerdeführer.

Der Sachverhalt steht zwischen den Parteien außer Streit.

Strittig ist allein die Rechtsfrage, ob die Erlöse / Einnahmen brutto oder netto anzusetzen sind und ob Umsatzsteuergutschriften als Betriebseinnahmen bei der Ermittlung gemäß § 8 LuF PauschVO 2006 zu erfassen sind oder nicht.

#### **Maßgebende rechtliche Bestimmungen:**

§ 8 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006) in der Fassung BGBl. II Nr. 258/2005 gültig von 24.08.2005 bis 31.12.2010, anzuwenden bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2006 bis einschließlich 2010, lautet:

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage

gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

**Judikatur zur Wahl der Ermittlung des Gewinnes nach § 4 Abs 3 EStG oder in Form einer Pauschalierung:**

Zu der Wahl zwischen den allgemeinen Regeln der Ermittlung der Höhe eines Gewinnes eines Betriebes und der Wahl der Ermittlung des Gewinnes aufgrund einer pauschalierten Form der Gewinnermittlung führt der VwGH aus:

Verwaltungsgerichtshof vom 28.10.2009 ZI. 2005/15/0019 auszugsweise:

*„.....Im Beschwerdefall ist nicht strittig, dass der Beschwerdeführer nicht buchführungspflichtig war und nicht freiwillig Bücher geführt hat. § 4 Abs. 3 EStG 1988 eröffnete ihm daher die Möglichkeit, den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn seines landwirtschaftlichen Betriebes anzusetzen. Auf der Grundlage des § 17 Abs. 4 EStG 1988 bestimmte die LuF PauschVO 2001 in ihrem § 1, dass der Gewinn, wenn keine Buchführungspflicht besteht und Bücher nicht freiwillig geführt worden sind, nach den Bestimmungen dieser Verordnung (vereinfacht) ermittelt werden kann. Der Beschwerdeführer konnte somit wählen, ob er den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder durch Pauschalierung unter Anwendung der LuF PauschVO 2001 ermittelt. Es ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer beantragte, von der Pauschalierung nach der LuF PauschVO 2001 Gebrauch zu machen. In diesem Fall stand es allerdings nicht in seinem Belieben, ob die "Vollpauschalierung" nach §§ 2 ff LuF PauschVO 2001 oder die Teildaupauschalierung nach §§ 8 ff LuF PauschVO 2001 zur Anwendung kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/15/0004).*

*Im § 2 Abs. 1 legte die Verordnung fest, dass bei einem Einheitswert bis EUR 65.500,-- der Gewinn mittels Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert ermittelt werden kann, soweit die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage nicht gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz ermittelt wird (Vollpauschalierung). § 8 der zitierten Verordnung legte die Verpflichtung fest, bei einem Einheitswert von mehr als EUR 65.500,-- oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a BSVG den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln und sah für diesen Fall den Ansatz der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70 % der diesen gegenüberstehenden Betriebseinnahmen vor.*

*Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer von der Beitragsgrundlagenoption nach § 23 Abs. 1a BSVG nicht Gebrauch gemacht hat und der*

*Einheitswert seines landwirtschaftlichen Betriebes unter EUR 65.500,-- liegt. Bei dieser Sachlage konnte der Beschwerdeführer bei Anwendung der LuF PauschVO 2001 den Gewinn aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb nur durch Vollpauschalierung ermitteln. Seinem Antrag, mit Teilpauschalierung vorzugehen, ist die belangte Behörde zutreffend nicht gefolgt, weil die hiefür vorgesehenen Voraussetzungen des § 8 der genannten Verordnung unstrittig nicht gegeben sind.*

*Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.“*

Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.12.2007, ZI. 2005/15/0004:

*„Der Steuerpflichtige konnte wählen, ob er von der Pauschalierung nach der Verordnung BGBI. II Nr. 54/2001 Gebrauch machen wollte. Machte er von der Pauschalierung Gebrauch, stand es allerdings nicht in seinem Belieben, ob die "Vollpauschalierung" nach §§ 2 ff (Art. II der Verordnung) oder die Teilpauschalierung nach §§ 8 ff (Art. III der Verordnung) zur Anwendung kam. Bei Vorliegen der in § 8 der Verordnung genannten Voraussetzungen (und nur in einem solchen Fall) "ist" der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 der Verordnung), wobei die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70 % anzusetzen "sind" (§ 8 Abs. 2 der Verordnung). § 8 Abs. 1 der Verordnung sah die Teilpauschalierung für den Fall vor, dass der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes den Betrag von 65.500 EUR überschritt. .... Außerhalb dieses Anwendungsbereiches konnte von der Teilpauschalierung nach §§ 8 der Verordnung nicht Gebrauch gemacht werden.“*

Rechtsmeinung des Bundesministerium für Finanzen zu § 8 Abs 2 Luf PauschVO veröffentlicht in den Einkommensteuerrichtlinien:

*EStR Rz 4166a zur Rechtslage vor 2011: In der LuF PauschVO 2001 bzw. LuF PauschVO 2006 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet. Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% aus den Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf.*

### **Rechtsauffassungen in der Literatur zu § 8 Abs 2 LuF PauschVO:**

Jilch: Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte Seite 416 ff. Bei der Regelbesteuerung sind gemäß Einkommensteuer-Richtlinien von den Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer/Umsatzsteuer) die pauschalen Betriebsausgaben abzurechnen; die Umsatzsteuerzahlungen an das

*Finanzamt gehen in der Betriebsausgabenpauschale auf. Zutreffend kann nur der Jahressaldo aus Vorsteuer und Umsatzsteuer den Betriebseinnahmen hinzuzurechnen sein, weil sonst zufällige zeitliche Abläufe Einfluss auf das Einkommen hätten. Verweis auf Fußnote 2109 (Hinweis Urban, Forst & Steuern 57) und Fußnote 2110.*

Urban: Forst & Steuern, 58: *Im Falle einer Option von teilpauschalierten Forstwirten zur Regelbesteuerung in der Umsatzsteuer sind die Vorsteuer und Umsatzsteuer für das Kalenderjahr zu saldieren. Ein Vorsteuerüberhang ist den Betriebseinnahmen hinzuzurechnen. Die pauschalen Abzugssätze dürfen abgerechnet werden, Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf.*

Trauner Wakounig zitieren die EStR , Rz 4166a.

Silber: Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft Seite 29 Punkt 3.2.1: *Die Betriebseinnahmen sind im Rahmen der Teilpauschalierung durch Einnahmen – Ausgaben-Rechnung in tatsächlicher Höhe zu erfassen.*

Repnik: Einkommen- und Umsatzsteuer in der Land- und Forstwirtschaft Seite 72: *Gemäß § 8 Abs 2 VO sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen anzusetzen. Es ist zu berücksichtigen, dass die Betriebseinnahmen brutto angesetzt werden müssen. Dies gilt auch wenn sich der Landwirt freiwillig den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes unterworfen hat.*

Wiesner/Grabner/Wanke EStG: § 17 Rz 61: *Grundsätzlich gehen die DurchschnittssatzV davon aus, dass die USt nach der Bruttomethode (Ansatz der Bruttoeinnahmen, davon idR 70% Bruttoausgaben) verrechnet wird. Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von (idR) 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der USt. Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das FA Betriebsausgaben und Umsatzsteuerstattungen seitens des FA Betriebsausgaben und Umsatzsteuerstattungen an das FA Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) bei Teilpauschalierung (zu 100%) als Betriebseinnahme zu erfassen; die erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. Im Ergebnis werden daher 30% der Umsatzsteuereinnahmen unabhängig von der tatsächlichen Vorsteuerbelastung als Gewinn angesetzt. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf. Bei der Gewinnermittlung nach § 8 LuF PauschVO 2006 sind die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70% der „diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen“.*

Die Verwaltungspraxis geht davon aus, dass „Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu erfassen“ sind; „sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das

Betriebsausgabenpauschale. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf“ (EStR 2000 Rz 4166a). Dies führt dazu, dass unabhängig von der tatsächlichen Vorsteuerbelastung (auch) 30% der Einnahmen aus Umsatzsteuergutschriften als Gewinn angesetzt werden (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung der Land- und Forstwirte<sup>4</sup>, 416).

Der UFS hat hingegen die Ansicht vertreten, dass im Fall der Rückzahlung einer zunächst als Ausgabe berücksichtigten Umsatzsteuer als Gutschrift durch das Finanzamt diese nur im ursprünglich gewinnmindernd angesetzten Ausmaß (70%) gewinnerhöhend anzusetzen sei (UFS 17. 3. 2004, RV/0386-L/03): „Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgt bei dieser Gewinnermittlung nach dem Bruttoprinzip, d.h., dass sich die in den Ausgaben enthaltene Umsatzsteuer bezogener Lieferungen oder Leistungen in einem Ausmaß von 70% ausgabenerhöhend auswirkt. Wird daher diese zunächst als Ausgabe berücksichtigte Umsatzsteuer in weiterer Folge als Gutschrift durch das Finanzamt zurückgezahlt (oder mit anderen Abgaben verrechnet), muss sie sich daher auch im ursprünglich gewinnmindernd berücksichtigten Ausmaß von 70% als Betriebseinnahme gewinnerhöhend auswirken.“

Zu hinterfragen ist aber, was einschließlich Umsatzsteuer bedeutet.

### **Das Bundesfinanzgericht trifft dazu folgende rechtliche Würdigung:**

Der Beschwerdeführer hat freiwillig auf die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 Abs 1 UStG 1994 für Landwirte gemäß § 22 Abs 6 UStG 1994 verzichtet. Er versteuert nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes.

Sein Einkommen ermittelt er nicht nach den tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben in Form einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 sondern pauschal gemäß § 8 LuF PauschVO 2006.

Wie in der oben zitierten VwGH-Judikatur ausgeführt steht es dem Beschwerdeführer frei seinen Gewinn entweder gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 zu ermitteln oder freiwillig Bücher zu führen oder eine pauschalierte Form der Gewinnermittlung zu wählen.

Wählt er eine pauschale Form der Gewinnermittlung, so ist er gemäß § 8 der LuF PauschVO 2006 BGBI II Nr. 258/2001 verpflichtet bei einem – hier gegebenen – Einheitswert von über 65.500 Euro die Form der Teilpauschalierung zu wählen.

§ 8 Abs 2 LuF PauschVO 2006 enthält keine ausdrückliche Regelung, ob die Betriebseinnahmen brutto oder netto zu erfassen sind. Allerdings kann aus der Betriebsausgabenpauschalierung, wonach ein „Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen“ ist, abgeleitet werden, dass die Umsatzsteuer nach der Bruttomethode (Ansatz der Bruttoeinnahmen, davon idR 70% Bruttoausgaben) zu ermitteln ist (herrschende Auffassung, vgl. etwa *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 21 Tz 191; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 17 Anm. 61; *Jilch*, Die Besteuerung der

Land- und Forstwirte<sup>4</sup>, 416, hält es für fraglich, ob dadurch tatsächlich die Nettomethode ausgeschlossen ist).

Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Bei der Nettomethode wäre weder die auf Grund von Lieferungen oder sonstigen Leistungen geschuldete Umsatzsteuer noch die an andere Unternehmer bezahlte Umsatzsteuer (Vorsteuer) noch eine Umsatzsteuerzahllast anzusetzen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 17 Anm. 12).

**Sowohl bei der Nettomethode als auch bei der Bruttomethode muss der ertragsteuerliche Gewinn letztlich – über mehrere Gewinnermittlungsperioden bezogen – letztlich gleich bleiben, Unterschiede können sich isoliert in den einzelnen Veranlagungsjahren ergeben.**

Nach einhelliger Auffassung sind bei der Gewinnermittlung nach § 8 LuF PauschVO 2006 infolge der Bruttomethode Umsatzsteuererstattungen durch das Finanzamt als Betriebseinnahmen anzusetzen (vgl. etwa Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 21 Tz 191; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 17 Anm. 61; Jilch, Die Besteuerung der Land- und Forstwirte<sup>4</sup>, 416).

Nach Ansicht von Jilch, Die Besteuerung der Land- und Forstwirte<sup>4</sup>, 416 f, und von Urban, Forst und Steuern, 57, ist der (positive) Jahressaldo aus Vorsteuer und Umsatzsteuer als Betriebseinnahmen anzusetzen, „weil sonst zufällige zeitliche Abläufe Einfluss auf das Einkommen hätten“.

Diese Ansicht will der Problematik der Unterschiede bei der Behandlung der Einnahmen und der Ausgaben bei der Bruttomethode nach der Teilpauschalierung begegnen, findet aber nach Ansicht des Gerichts weder in der Verordnung noch im Gesetz Deckung.

Betriebseinnahmen sind Zuflüsse von Geld, Sachen oder geldwerten Vorteilen, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Betriebes bzw aus betrieblicher Veranlassung vereinnahmt; Betriebsausgaben sind jene im Sinne des § 4 Abs. 4 bis 9 EStG 1988 unter Beachtung des § 20 EStG 1988 (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 4 Anm. 50), eine Saldierung von Aufwänden und Erträgen würde den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widersprechen (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 4 Anm. 44) und kommt auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder nach § 8 LuF PauschVO 2006 nicht in Betracht.

Bei der Gewinnermittlung nach § 8 LuF PauschVO 2006 sind die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70% der „diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen“.

Nach Art. 18 Abs. 2 B-VG darf jede Verwaltungsbehörde „auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungskreises Verordnungen erlassen.“

Durchführungsverordnungen, und eine solche ist die auf Grund des § 17 Abs. 4 f EStG 1988 ergangene LuF PauschVO 2006, dürfen gesetzliche Regelungen nur präzisieren (vgl. etwa Mayer, B-VG<sup>4</sup>, Art 18 B I.1).

Nun sieht, worauf der Beschwerdeführer ausdrücklich verweist, das EStG 1988 in seinem § 4 Abs. 3 vor: „Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.“

**Das Gesetz räumt dem Steuerpflichtigen somit grundsätzlich ein Wahlrecht ein, ob er die Umsatzsteuer brutto oder netto verrechnet.**

Auch bei der im EStG 1988 selbst geregelten Pauschalierung, der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988, ist die Inanspruchnahme unabhängig davon möglich, ob der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer ertragsteuerlich nach der Bruttomethode oder nach der Nettomethode ansetzt (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 17 Anm. 12):

„Wird die Nettomethode gewählt, ist weder die auf Grund von Lieferungen oder sonstigen Leistungen geschuldete USt noch die an andere Unternehmer bezahlte USt (Vorsteuer) noch eine Umsatzsteuerzahllast anzusetzen. Das Betriebsausgabenpauschale ist als Nettogröße zu werten. Aus dem Betriebsausgabenpauschale darf keine USt herausgerechnet werden.

Bei der Bruttomethode sind sowohl die auf Grund von Lieferungen oder sonstigen Leistungen geschuldete USt als auch die an andere Unternehmer bezahlte USt (Vorsteuer) sowie die Umsatzsteuerzahllast anzusetzen. Da das Betriebsausgabenpauschale als Nettogröße anzusehen ist, ist die auf ertragsteuerlich „abpauschalierte“ Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer gesondert abzusetzen.“

§ 8 LuF PauschVO 2006 enthält keine ausdrückliche Regelungen zur Brutto- oder Nettoverrechnung.

§ 8 LuF PauschVO 2006 steht dem gesetzlich in § 4 Abs. 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen eingeräumten Wahlrecht, ob die geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt werden, grundsätzlich nicht entgegen.

Allerdings übersieht der Beschwerdeführer, dass § 8 LuF PauschVO 2006 eine pauschale Gewinnermittlungsvorschrift ist und es dem Beschwerdeführer zwar freistünde seine Einnahmen grundsätzlich entweder "brutto" oder "netto" anzusetzen, es darauf aber bei der pauschalierten Gewinnermittlung, die einen eigenen Durchschnittssatz bei Teilpauschalierung vorsieht, nicht ankommt.

**In Wirklichkeit geht der Streit nicht darum, ob die "Nettomethode" oder die "Bruttomethode" anzusetzen ist, sondern darum, ob bei Vorsteuergutschriften-siehe oben -unabhängig von der tatsächlichen Vorsteuerbelastung (auch) 30% der**

**Einnahmen aus Umsatzsteuergutschriften als Gewinn angesetzt werden, also die grundsätzliche ertragsteuerliche Neutralität der Umsatzsteuer verloren geht.**

Der UFS hat in einer Entscheidung UFS Linz 17.03.2004 RV/0386-L/03 nur 70% der Umsatzsteuergutschriften gemäß § 8 Abs 2 LuFPauschVO 2006 gewinnerhöhend angesetzt.

**Die ertragsteuerliche Neutralität der Umsatzsteuer ist vorrangig als Grundprinzip der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zu beachten.**

**Die umsatzsteuerliche Neutralität, die ein Grundpfeiler der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie ist, darf nicht durch nationale steuerliche Vorschriften gefährdet werden.**

Es muss dem Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn unbenommen bleiben, ob er eine umsatzsteuerliche Pauschalierung oder eine Ermittlung nach allgemeinen Vorschriften vornimmt. Er darf durch die Wahl der Ermittlung der Umsatzsteuer nicht benachteiligt werden.

Dies bedeutet, dass - wie oben ausgeführt - sowohl bei der Nettomethode als auch bei der Bruttomethode der ertragsteuerliche Gewinn letztlich - über mehrere Gewinnermittlungsperioden bezogen - letztlich gleich bleiben muss, Unterschiede sich isoliert in den einzelnen Veranlagungsjahren ergeben können.

Als Durchführungsverordnung zum EStG ist daher § 8 der LuF PauschVO so zu verstehen, dass diesen Grundprinzipien Rechnung getragen wird.

Der Wortlaut der Verordnung fordert zur Ermittlung der Höhe des Betriebsausgabenpauschales von 70% die Erfassung aller Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer - durch die in Klammer beigesetzte Formulierung (einschließlich Umsatzsteuer) zum Ausdruck gebracht.

Dies bedeutet aber nicht, dass Umsatzsteuergutschriften bei dieser Form der Gewinnermittlung zwingend zu erfassen sind. Die Neutralität der Umsatzsteuer, die durch das EStG gefordert wird, ist auch bei der Anwendung der LuF PauschVO zu beachten.

Das Einkommensteuerrecht sieht eine derartige Belastung auch nicht vor: Bei der "Bruttomethode" sind zwar die erhaltenen Vorsteuerbeträge Einnahmen, allerdings die bezahlten Umsatzsteuerlastschriften auch zur Gänze Ausgaben. Dadurch wird die ertragsteuerliche Neutralität der Umsatzsteuer gewahrt.

Durch die sechste Mehrwertsteuerrichtlinie und die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist die von der Richtlinie geforderte und auch durch den Europäischen Gerichtshof in seinen Entscheidungen bestätigte Neutralität der Umsatzsteuer bei Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu berücksichtigen.

Eine innerstaatliche Regelung darf diesem Grundsatz nicht widersprechen.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ermittelt der Beschwerdeführer die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Regeln des österreichischen UStG.

Zur Ermittlung des einkommensteuerlichen Gewinnes nimmt er eine pauschale Gewinnermittlung in Anspruch.

Auch diese pauschale Gewinnermittlung muss - wie oben ausgeführt - die Umsatzsteuer ertragsteuerlich neutral behandeln, dies bedeutet, dass für dieselbe Einkunftsart durch die Wahl der Umsatzsteuermittlung auch ertragsteuerlich keine Nachteile entstehen dürfen.

Die Neutralität der Umsatzsteuer gebietet sohin, dass ein Steuerpflichtiger, der seine Umsatzsteuerbelastung nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 ermittelt ertragsteuerlich nicht schlechter gestellt wird als derjenige, der eine pauschale Form der Umsatzbesteuerung wählt - die regelmäßig eine Vereinfachung für den Unternehmer - im gegenständlichen Fall für einen Land- und Forstwirt - ist.

Ein Grundsatz der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, dass Unternehmer durch die Umsatzsteuer als indirekte Steuer nicht belastet werden sollen (vgl BFH 24.10.2013 V R 31/12). Der Gleichheitsgrundsatz, der sich in der Neutralität der Umsatzbesteuerung findet (vgl BFH 24.10.2013 V 13/12 zu der Frage Gleichheitsgrundsatz zwischen Ist-Besteuerung und Sollbesteuerung in Anlehnung an die Mehrwertsteuerrichtlinie und die Rechtsprechung des EUGH dazu) verbietet es denjenigen Unternehmer, der nach allgemeinen Regeln ermittelt schlechter zu stellen als denjenigen, der pauschal ermittelt.

Eine Schlechterstellung erfolgt zwar nicht in der Festsetzung der Umsatzsteuer, aber indirekt wenn die ertragsteuerliche Neutralität nicht mehr gewährleistet wird.

Durch die Einbeziehung von Umsatzsteuergutschriften eines nach den allgemeinen Regeln des UStG versteuernden Landwirtes in der Gewinnermittlung gemäß § 8 Abs. 1 und 2 der LuF PauschVO wird dieser gegenüber einem nach § 22 Abs 5 UStG versteuernden Landwirt benachteiligt.

Nun entspricht es nicht der Neutralität der Umsatzsteuer, dass derjenige der eine pauschale Form der Umsatzsteuer wählt ertragsteuerlich besser gestellt wird als derjenige der nach den allgemeinen Umsatzsteuerregeln ermittelt. Es kann nicht eine außerhalb des Umsatzsteuergesetzes bestehende Bestimmung in der Gewinnermittlung, die lediglich für die Gewinnermittlung eine Vereinfachung darstellen soll, indirekt einen Unternehmer durch die Umsatzsteuer belasten.

Da ein Unternehmer mit der Umsatzsteuerpauschalierung lediglich eine umsatzsteuerliche Begünstigung generieren soll, aber keine Begünstigung für eine außerhalb des UStG im Vergleich zu einem nach allgemeinen Regeln ermittelnden Unternehmer haben soll, kann § 8 Abs. 2 LuF PauschVO im Sinne einer Durchführungsverordnung zu § 4 Abs. 3 EStG und der ertragsteuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer sowie der Neutralität der Umsatzsteuer als Vorrang in der Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinien unionsrechtskonform nur so verstanden werden, das die Umsatzsteuergutschriften bei den Einnahmen gemäß § 8 Abs. 2 LuF PauschVO nicht anzusetzen sind.

Lediglich die Einnahmen mit Umsatzsteuer - womit nicht Umsatzsteuergutschriften erfasst sind - sind daher bei der Gewinnermittlung nach der Teilpauschalierung anzusetzen.

Exemplarisch wird dies in gegenständlichen Fall anschaulich aufgezeigt:

Gegenüberstellung der Erfassung von Betriebseinnahmen gemäß § 8 LuF PauschVO (die außer Streit gestellten Feststellungen - Tz 1 des BP-Berichtes - werden mitberücksichtigt) bei folgenden Varianten der Umsatzsteuererfassung in der Landwirtschaft:

- a) Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 Abs. 5 UStG (somit Bruttoeinnahmen ohne Umsatzsteuergutschriften, da keine Gutschriften entstehen)
- b) Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuergesetzes und im Sinne der Auslegung des Finanzamtes Erfassung der Umsatzsteuergutschriften als Betriebseinnahmen (wie von der Betriebsprüfung beurteilt)
- c) Versteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuergesetzes und Erfassung der Bruttoeinnahmen ohne Umsatzsteuergutschriften

Jahr		a)	b)	c)	Differenz
<b>2007</b>	Erklärte Einnahmen netto	88.260,87	88.260,87	88.260,87	
	Tz 1 BP-Bericht	1.208,66	1.208,66	1.208,66	
	Umstellung Brutto	8.826,09	8.826,09	8.826,09	
	USt-Gutschrift		7.357,96		
<b>Summe 2007</b>		<b>98.295,62</b>	<b>105.653,58</b>	<b>98.295,62</b>	<b>7.357,96</b>
<b>2008</b>	Erklärte Einnahmen netto	133.234,43	133.234,43	133.234,43	
	Tz 1 BP-Bericht	5.748,66	5.748,66	5.748,66	
	Umstellung Brutto	13.323,44	13.323,44	13.323,44	
	USt-Gutschrift		8.333,43		

<b>Summe 2008</b>		<b>152.306,53</b>	<b>160.639,96</b>	<b>152.306,53</b>	<b>8.333,43</b>
<b>2009</b>	Erklärte Einnahmen netto	87.901,72	87.901,72	87.901,72	
	Tz 1 BP- Bericht	5.118,66	5.118,66	5.118,66	
	Umstellung Brutto	8.794,76	8.794,76	8.794,76	
	USt- Gutschrift		15.428,41		
<b>Summe 2009</b>		<b>101.815,14</b>	<b>117.243,55</b>	<b>101.815,14</b>	<b>15.428,41</b>
<b>2010</b>	Erklärte Einnahmen netto	72.134,01	72.134,01	72.134,01	
	Umstellung Brutto	7.213,40	7.213,40	7.213,40	
	USt- Gutschrift		11.251,30		
<b>Summe 2010</b>		<b>79.347,41</b>	<b>90.598,71</b>	<b>79.347,41</b>	<b>11.251,30</b>

**Nur durch die Nichterfassung der Umsatzsteuergutschriften in der LuFPauschVO  
trägt man einerseits der Neutralität der Mehrwertsteuer und andererseits  
der periodengerechten Abgrenzung der Erfassung der Umsatzsteuer in der  
Einkommensteuer Rechnung.**

Dem Vorrang der Neutralität des Umsatzsteuerrechts, vorgegeben durch das  
Gemeinschaftsrecht, wird auch in Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates  
(Vorgänger des Bundesfinanzgerichtes) Rechnung getragen.

In einer Entscheidung des UFS Linz vom 27. 11. 2006, RV/0480-L/05 führt dieser u.a. aus:

*„....Der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes gegenüber nationalem Recht verpflichtet jedoch den erkennenden Senat darüber hinaus, den gegenständlichen Berufungsfall auch am Maßstab des Gemeinschaftsrechts zu prüfen und eine Beurteilung nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH vorzunehmen.*

*Gemäß Art 25 Abs. 10 der Sechsten Richtlinie hat jeder Pauschallandwirt nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Art 24 Abs. 1 zu optieren.*

*Der österreichische Gesetzgeber hat unter Bedachtnahme auf Art 249 Abs. 3 EG-Vertrag der Zielvorgabe aus Art 25 Abs. 10 Rechnung getragen und mit der Bestimmung des § 22 Abs. 6 UStG 1994 ein Optionsrecht für land- und forstwirtschaftliche Unternehmer geschaffen. Materiellrechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieses Rechts ist eine fristgerechte Abgabe der Verzichtserklärung. Grundsätzlich befindet sich diese Bestimmung nach ihrem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie, sie ist allerdings derart auszulegen, dass sie in richtlinienkonformer Interpretation dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechts entspricht (Achatz, in: Achatz/Tumpel (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, 31f).....“*

In einer Entscheidung des UFS Wien vom 29.04.2010 RV/0339-W10 wird dazu ebenso im Hinblick auf die Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeführt :

*„....Unterstützt wird diese Auffassung auch durch die Auslegung der EuGH-Rechtsprechung. Es ist die Rechtsprechung zur 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern weiterhin für das Jahr 2008 zur Auslegung heranzuziehen. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem geht in der Präambel unter Punkt 3 davon aus, dass die Neufassung zu keinen inhaltlichen Änderungen des bis dahin geltenden Rechts führen soll. Auch hat Art 296 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem keine inhaltliche Änderung zu Art 25 Abs 10 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuer gebracht. Der österreichische Gesetzgeber sah auch keine Veranlassung diesbezüglich § 22 Abs 6 UStG zu ändern. Daher ist die Auslegung des Gemeinschaftsrechts weiterhin anzuwenden.....“*

Dieser Auffassung folgt auch die Entscheidung des UFS Graz vom 15. 09. 2010, RV/0244-G/10.

Auch die Literatur betont den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer sowie den Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor dem nationalen Recht.

In Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Seite 62 wird u.a. ausgeführt: „...Bei der Auslegung von Steuerbefreiungs-Vorschriften durch den EuGH zeigen sich einige Neutralitätsaspekte besonders deutlich..... . Wenn die Tatbestandsmerkmale zum Anwendungsbereich der MwSt weit auszulegen sind, so folgt daraus, dass Ausnahmetatbestände, also Steuerbefreiungen eng auszulegen sind. Die enge Auslegung von Steuerbefreiungen, die auf die Neutralität im Sinn einer möglichst umfassenden Mehrwertbesteuerung beruht, darf aber zu keinem Verstoß gegen die zur Gleichbehandlung zwingende Neutralität führen....“ sowie auf Seite 191 als Grundprinzip des EuGH ausgeführt wird, **dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen Mehrwertsteuersystem ist.**

In Ruppe/Achaz (Hrsg) Umsatzsteuergesetz Kommentar 4 (2011) wird dazu ausgeführt:

*Rn 22: Richtlinien sind gem Art 249 EGV (Art 288 AEUV) für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich der zu erreichenden Ziele verbindlich, überlassen jedoch die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung den Mitgliedstaaten. In der Praxis geht die Bedeutung der Richtlinien gerade bei der Mehrwertsteuer weit über die bloße Funktion einer Grundsatzgesetzgebung hinaus. Dies beruht zum einen darauf, dass die Mehrwertsteuer-Richtlinien zum Teil so detailliert sind, dass ein Umsetzungsspielraum kaum verbleibt. Zum anderen ergibt sich die Bedeutung der Richtlinien aus der Rsp des EuGH, die vom Gedanken des Vorranges des Gemeinschaftsrechtes geprägt ist. Im Einzelnen lassen sich aus dieser Rsp folgende Grundsätze zum **Verhältnis Unionsrecht - innerstaatliches Recht** (im Allgemeinen und speziell zur MWSt-RL) entnehmen:*

*Rn 23:(1) Ein Mitgliedstaat kann sich nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung berufen, um die Nichtbeachtung von Verpflichtungen und Fristen zu rechtfertigen, die in den Richtlinien der Union festgelegt sind (EuGH 24.11.1987, Rs 124/86 „Kommission/Italien“, Slg 4661).*

*Rn 24: (2) Die Durchführung einer Richtlinie erfordert nicht notwendigerweise den Erlass besonderer Rechtsvorschriften in jedem Mitgliedstaat. Ihr Erlass kann aber nur dann als überflüssig angesehen werden, wenn die geltenden Vorschriften des nationalen Rechts tatsächlich die vollständige Anwendung der Richtlinie gewährleisten und die sich ergebende Rechtslage, soweit die Richtlinie Ansprüche einzelner begründet, hinreichend bestimmt und klar ist (zB EuGH 23.5.1985, Rs 29/84 „Kommission/Deutschland“, Slg 1661; 2.2.1989, Rs 22/87 „Kommission/Italien“, Slg 143). Die Unvereinbarkeit von nationalem Recht mit Unionsrecht lässt sich letztlich nur durch verbindliche nationale Bestimmungen ausräumen, die denselben rechtlichen Rang haben wie die zu ändernden Bestimmungen. Eine bloße Verwaltungspraxis kann nicht als rechtswirksame Erfüllung der unionsrechtlichen Verpflichtungen angesehen werden (zuletzt EuGH 10.3.2005, Rs C-33/03 „Kommission/Großbritannien“, mwN in Rn 25).*

*Rn 25: (3) Richtlinien können keine Verpflichtung für die einzelnen Bürger, sondern nur für die Mitgliedstaaten begründen. Der einzelne Bürger (Steuerpflichtige) kann sich jedoch*

*in allen Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn dieser die Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in innerstaatliches Recht umsetzt (**Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien**; zB EuGH 1.2.1977, Rs 51/76 „Nederlandse Ondernemingen“, Slg 113; 19.1.1982, Rs 8/81 „Becker“, Slg 53; 8.10.1987, Rs 80/86 „Kolpinghuis Nijmegen“, Slg 3969; 27.6.1989, Rs 50/88 „Kühne“, Slg 1925).*

**Rn 26:** (4) *Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen; eine Beseitigung der Vorschrift muss weder beantragt noch abgewartet werden (Anwendungsvorrang des Unionsrechts ; zB EuGH 9.3.1978, Rs 106/78 „Simmenthal II“, Slg 629; 22.6.1989, Rs 103/88 „Fratelli Costanzo“, Slg 1839 ua).*  
*Dieser Anwendungsvorrang besteht nach hA auch gegenüber dem innerstaatlichen Verfassungsrecht. Im Hinblick auf den Anwendungsvorrang kann daher der Einzelne etwa auch das Recht auf Vorsteuerabzug unmittelbar auf die MWSt-RL stützen, wenn das nationale Recht entgegen einer klaren Richtlinienvorschrift für bestimmte Leistungen eine (unechte) Steuerbefreiung vorsieht ( EuGH 18.1.2001, Rs C-150/99 „Stockholm Lindöpark AB“, Slg I-493).*

*Ist im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger als das Richtlinienrecht, so gilt, da die RL keine unmittelbare Verpflichtung der einzelnen Bürger begründen kann, der Anwendungsvorrang des nationalen Rechts (vgl a BFH 8.10.1991, BStBl 1992 II 209; 19.5.1993, BStBl II 779, 781). IdR werden in diesem Fall allerdings die Voraussetzungen für ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art 226 bzw 227 EGV (Art 258 bzw 259 AEUV) vorliegen.*

**Rn 27:** (5) *Die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden haben bei der Anwendung des nationalen Rechts, insb der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer Richtlinie erlassenen Gesetzes, die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; zB EuGH 10.4.1984, Rs 14/83 „Sabine v. Colsen“, Slg 1891, 1908 f; 8.10.1987, Rs 80/86 „Kolpinghuis Nijmegen“, Slg 3969). Ebenso wie die verfassungskonforme Interpretation findet die richtlinienkonforme Auslegung ihre Grenze im möglichen Wortsinn des nationalen Gesetzes.*

**Rz 48:** „*Der Verwirklichung der Neutralität dient neben der umfassenden Definition der subjektiven und objektiven Steuerpflicht in erster Linie der Vorsteuerabzug. Im System der Bruttoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug gewährleistet der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität der USt im Unternehmensbereich, die Neutralität der USt in Bezug auf die Zahl der Umsatzakte, die exakte Entlastung der Ausfuhr und die exakte Belastung der Einfuhr im Sinne des Bestimmungslandprinzips.“*

**F. Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern:**

## 1. Umsatzsteuer und Einkommensteuer (Körperschaftsteuer)

Rz 59: USt und ESt sind von der **Belastungskonzeption** her als komplementäre Steuern zu verstehen: Die ESt erfasst (auf direktem Weg) die Erzielung des Einkommens, die USt (auf indirektem Weg) die Verwendung des Einkommens (Tz 39).

Rz 60: Rechtstechnisch (tatbestandsmäßig) bestehen auf den ersten Blick erhebliche Unterschiede. Die ESt stellt als Personensteuer den Einkommensbezieher und sein Einkommen in den Mittelpunkt, die USt als indirekte Objektsteuer den Unternehmer und die von ihm erbrachten Leistungen. Der uStl Tatbestand wird durch die Begriffe Unternehmer, Leistung und Entgelt geprägt, der estl durch Einkunftsarten, Betrieb und Einkünfte. Die ESt ist als Personensteuer vom Universalitätsprinzip beherrscht, die USt als Objektsteuer vom Territorialitätsprinzip.

Rz 61: In der Besteuerungspraxis treten diese Unterschiede in den Hintergrund. Der Schuldner der USt, der Unternehmer, ist idR auch Subjekt der Einkommensbesteuerung. Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt führen idR zu steuerpflichtigen Einnahmen. Vorleistungen sind bei der USt unter dem Aspekt des Vorsteuerabzugs, bei der ESt unter dem Aspekt der Betriebsausgaben (Werbungskosten) von Bedeutung. Wertabgaben aus der Betriebssphäre in die Privatsphäre werden im Umsatzsteuerrecht mit dem Tatbestand des Eigenverbrauchs (§ 3 Abs 2, § 3a Abs 1a), bei der ESt mit dem der Entnahme erfasst. Die „Selbständigkeit“ des Unternehmers hat ihre estl Parallele und führt zur Ausblendung der Arbeitnehmer aus dem Geltungsbereich der USt. Die Bemessungsgrundlagen beider Steuern werden in der Praxis demselben Zahlenwerk entnommen (Helsper, USt und ESt, UStKongrRep 1982/83, Köln 1983, 167). Auch die Steuererklärung und -veranlagung werden zeitlich und sachlich miteinander verknüpft.

Rz 64: Behandlung der USt bei der Einkünfteermittlung (vgl dazu auch EStR 2000 Rz 731 ff): Die USt in der Form der Mehrwertsteuer führt bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich grundsätzlich zu keiner Erfolgsauswirkung: der USt-Forderung gegen den Abnehmer steht eine USt-Verbindlichkeit gegen das FA gegenüber. Der USt-Verbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten entspricht die USt-Forderung aus dem Titel des Vorsteuerabzugs gegen das FA. Das gilt nach dem UStG 1994 auch für geleistete Anzahlungen. Erfolgswirksam sind (zB) nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge (zB Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen; anders bei Vorsteuerbeträgen, die im Zusammenhang mit Vorsteuerbetrug nicht zum Abzug zugelassen werden; hiezu Zepitsch, RdW 1997, 628); USt-Beträge, die vom Leistungsempfänger nicht gefordert werden können (zB USt auf steuerpflichtige Sachbezüge an Arbeitnehmer, nachträgliche Annahme eines unechten Schadenersatzes oder von unechten Mitgliedsbeiträgen); USt-Beträge, die in Rechnung gestellt und vereinnahmt werden, aber nicht abzuführen sind (zB § 22).

Rz 67: Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, die geschuldeten USt-Beträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge entweder als Betriebseinnahmen bzw Betriebsausgaben

(Bruttomethode) oder als durchlaufende Posten (Nettomethode) zu behandeln ( § 4 Abs 3 EStG ). Das gilt entsprechend für die außerbetrieblichen Einkünfte (§ 15 Abs 1 letzter Satz, § 16 Abs 1, 2. Satz EStG). Bei der Bruttomethode ist die mit den Entgelten vereinnahmte USt (Betriebs-)Einnahme, die mit den Entgelten für Vorleistungen verausgabte USt Betriebsausgabe (Werbungskosten). Überdies sind die an das FA abgeführten USt-Beträge als Betriebsausgaben (Werbungskosten), USt-Gutschriften als (Betriebs-)Einnahmen zu behandeln. Bei der Nettomethode werden sowohl die Einnahmen (Betriebseinnahmen) als auch die Aufwendungen für die erhaltenen Vorleistungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) ohne USt angesetzt, die an das FA entrichteten Zahlungen (Vorauszahlung, Zahllast) sind keine Betriebsausgaben (Werbungskosten).

**Eine endgültige Belastung von aus Vorsteuerüberschüssen resultierenden Gutschriften des Finanzamtes mit Einkommensteuer - wenn die Gutschriften zur Gänze als Einnahmen erfasst werden, die Zahllisten aber nur teilweise ausgabenwirksam sind - wäre unmittelbar eine Besteuerung von dem Unternehmer ungekürzt zustehenden Vorsteuerbeträgen. Eine derartige Besteuerung wäre nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als Verstoß gegen die Neutralität der Umsatzsteuer mit dem Unionsrecht nicht vereinbar.**

Von der Frage der "Brutto-" oder "Nettoverrechnung" zu unterscheiden ist jedoch, in welcher Höhe in Anwendung des § 8 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 der Gewinn pauschaliert ist.

Auch hier darf die Anwendung der "Nettomethode" ertragsteuerlich zu keinem anderen Ergebnis als die Bruttomethode führen.

Der Gewinn bei der "Nettomethode" darf kein geringerer als bei der "Bruttomethode" sein (siehe dazu - mit Berechnungsbeispiel - Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 17 Anm. 61).

Bei angenommenen Nettoeinnahmen von 100 und hierauf entfallender Umsatzsteuer (10%) von 10 ergäben sich Bruttoeinnahmen von 110. Das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 8 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 beträgt in diesem Fall 77, der pauschalierte Gewinn 33.

Dies ist das der Verordnung zugrunde liegende Grundprinzip.

Bei der "Nettomethode" wäre jedoch bei Nettoeinnahmen von 100 nicht das Pauschale mit 70 (70% von 100) anzusetzen, da sich dann ein geringerer Gewinn (30) als bei der "Bruttomethode" ergäbe.

Bei der "Nettomethode" wäre vielmehr, um ein gesetzeskonformes Ergebnis zu erreichen, der auf die "Bruttomethode" abstellende Betriebsausgabenpauschalsatz um die darin enthaltene Vorsteuer zu kürzen, also um 10% der Nettoeinnahmen. Bei Nettoeinnahmen von 100 sind dies 10. Es ist somit ein Betriebsausgabenpauschale von 67 anzusetzen,

sodass der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben, also der Gewinn wiederum - wie bei der "Bruttomethode" - 33 ist.

Dies setzt aber voraus, dass sämtliche Erlöse des Steuerpflichtigen dem Steuersatz von 10% unterliegen. Ist dies nicht der Fall, kommt es zu Differenzen, wie auch das gegenständliche Verfahren zeigt:

Jahr	2007	2008	2009	2010
Brutto	98.295,61	152.306,54	101.815,14	79.347,41
div 110	89.359,65	138.460,49	92.559,22	72.134,01
Netto	89.268,08	138.024,99	92.167,27	72.134,01
Differenz	91,57	435,50	391,95	0,00

Diese Differenzen schlagen sich auch in der pauschalen Gewinnermittlung nieder, lediglich im Jahr 2010 wäre das Ergebnis gleich.

#### Bruttomethode

Jahr	2007	2008	2009	2010
Bruttoeinnahmen ohne Umsatzsteuer- gutschriften	98.295,61	152.306,54	101.815,14	79.347,41
davon 70%	68.806,93	106.614,58	71.270,60	55.543,19
Gewinn	29.488,68	45.691,96	30.544,54	23.804,22

#### Nettomethode

Jahr	2007	2008	2009	2010
Nettoeinnahmen	89.268,08	138.024,99	92.167,27	72.134,01
davon 67%	59.809,61	92.476,74	61.752,07	48.329,79
Gewinn	29.458,47	45.548,25	30.415,20	23.804,22

#### Kontrollrechnung

Kontrollrechnung	2007	2008	2009	2010
Differenz	-30,22	-143,72	129,34	0,00

Es kann dem Verordnungsgeber nicht unterstellt werden, hier einen sachlich nicht gerechtfertigten Unterschied bei der Besteuerung herbeiführen zu wollen.

Um zu einem gleichen Ergebnis zu gelangen, ist daher der Gewinn stets entsprechend § 8 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 mit 70% der Bruttobetriebseinnahmen anzusetzen.

Aus diesen Bruttobetriebseinnahmen herauszurechnen sind jedoch, um nicht einer unionsrechtswidrigen Ertragssteuerbelastung der Umsatzsteuer zu kommen allfällige Umsatzsteuergutschriften des Finanzamtes.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG), diese sind gemäß § 279 BAO abzuändern:

Die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft (Teil der KZ 9690 der Einkommensteuererklärung) für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010 sind daher gemäß § 8 LuF PauschVO 2006 wie folgt anzusetzen:

Jahr	2007	2008	2009	2010
Bruttoeinnahmen ohne Umsatzsteuergutschriften	98.295,62	152.306,53	101.815,14	79.347,41
Davon 30% Gewinn	29.488,68	45.691,95	30.544,53	23.804,13

Die Ermittlung der Einkommensteuer ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

#### **Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs 2 LuF PauschVO:**

In seinem Leitsatz hat der Verfassungsgerichtshof am 14.03.2012 zur Zahl V113/11 ausgeführt, dass Gesetzwidrigkeit von Bestimmungen der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung gegeben ist, dass keine Vergleichbarkeit der von der Pauschalierung erfassten Betriebe gegeben ist, dass eine Typenvielfalt im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe gegeben ist und es keine Rechtfertigung durch den Aspekt der Verwaltungökonomie gibt. „....Zusammenfassend ist festzustellen: Orientiert sich der Anwendungsbereich der Verordnung an ihrem weiten Wortlaut, erweist sie sich als gesetzwidrig, weil die von der Verordnung vorgegebenen Beträge an Gewinn und Vorsteuern in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen und weil die Gewinn- und Vorsteuersätze vom Verordnungsgeber offensichtlich nicht auf der Grundlage von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei 'Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben' festgeschrieben wurden. Insbesondere hat der Verordnungsgeber aus der breiten Vielfalt von gastronomischen Betriebstypen Steuerpflichtige mit jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu einer Gruppe zusammengefasst.....“

.....Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber jedenfalls dann nicht verbietet, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründet sind (VfSlg. 4930/1965 KFZ-Pauschale, 5022/1965, 7136/1973, 7286/1974, 9624/1983, 13.726/1994). .....

Der Verwaltungsgerichtshof leitet bereits aus den bei ihm anhängigen Beschwerdefällen, die Anlass zu seinem Antrag gegeben haben, ab, dass die Abweichung des nach dieser Formel ermittelten Gewinnes vom tatsächlichen Gewinn in vielen Fällen ein solches Ausmaß erreicht, dass die Verordnung gegen § 17 Abs 4 EStG 1988 verstößt, wonach die Durchschnittssätze auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen sind und zu einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Gruppenmitglieder möglichst entsprechenden Besteuerung führen sollen. Die Ursache dafür sieht er darin, dass die allgemein gehaltenen Anwendungskriterien der Verordnung angesichts der im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe bestehenden Typenvielfalt dazu führt, dass Betriebe unter die Verordnung fallen, die nicht miteinander vergleichbar sind.

Das erste Bedenken des Verwaltungsgerichtshofs, die Verordnung sei gesetzwidrig, weil der auf ihrer Grundlage ermittelte Gewinnbetrag in einer großen Anzahl von Fällen nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, trifft somit zu. Die von der Pauschalierung erfasste Gruppe ist offenbar so abgegrenzt, dass sie Betriebe mit ganz unterschiedlichen betriebswirtschaftlichen Parametern, vor allem mit ganz unterschiedlichen Aufwandsstrukturen, umfasst, womit sich aber eine den wirtschaftlichen Verhältnissen gerecht werdende Pauschalierung von vornherein verbietet bzw. nur mit erheblichen Korrekturen verwirklicht werden kann. Der Verordnungsgeber hat somit der an sich verfassungsrechtlich zulässigen Pauschalierung einen gesetzwidrigen Anwendungsbereich gegeben, indem er praktisch sämtliche, eine bestimmte (Umsatz)Größe nicht überschreitende Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ungeachtet der unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu einer Gruppe zusammengefasst und für diese einen einheitlichen Gewinnprozentsatz festgelegt hat.

Im Hinblick auf die Vorsteuerpauschalierung ist die Rechtslage insofern differenzierter, als die Vorsteuern im Zusammenhang mit Getränken und im Zusammenhang mit bestimmten Aufwendungen für das Anlagevermögen von der Pauschalierung nicht erfasst sind und die besonders stark variierende Aufwandskategorie Personalaufwand ohnehin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Andererseits ist aber zu berücksichtigen, dass die Vorsteuerpauschalierung sich - entgegen §14 Abs2 Z1 UStG 1994 - nicht nach Art und Höhe der an den Betrieb ausgeführten Umsätze richtet, sondern schematisch in einem Prozentsatz der Betriebseinnahmen festgesetzt ist. Damit hängt der Betrag der abziehbaren Vorsteuern von der Höhe der Betriebseinnahmen ab und vernachlässigt die unterschiedliche Aufwandsstruktur bei den erfassten Betrieben. Auch insoweit trifft es also zu, dass der Verordnungsgeber in gesetzwidriger Weise Betriebe zu

einer Gruppe zusammengefasst hat, die sich hinsichtlich der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse nicht in der gleichen wirtschaftlichen Situation befinden. Der Verfassungsgerichtshof stimmt dem Verwaltungsgerichtshof darin zu, dass eine einschränkende Interpretation der Verordnung in dem Sinn, dass nur Betriebe mit einer "typischen Kostenstruktur" in ihren Anwendungsbereich fallen, nicht in Betracht kommt. Eine solche Einschränkung hätte zur Folge, dass die Verordnung einen ganz unbestimmten Anwendungsbereich erhielte, weil normative Vorgaben für die Ermittlung dieser Kostenstruktur notwendigerweise fehlen würden.

.....Der Verfassungsgerichtshof übersieht nicht, dass es im Wesen einer Pauschalierung liegt, zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Nicht jede Abweichung vom tatsächlichen Ergebnis erfordert daher ein Abgehen von der Pauschalierung. Andernfalls wäre die von einer Pauschalierung erwartete Vereinfachung sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Verwaltung von vornherein nicht erreichbar. Den Vorgaben des Verfassungsrechts und auch des §17 Abs4 EStG 1988 bzw. des §14 UStG 1994 entspricht eine Pauschalierung aber nur dann, wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe von Betrieben bezieht und die Pauschalierung für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen zumindest im mehrjährigen Durchschnitt entspricht.....

.. Ergebnis und damit zusammenhängende Ausführungen. Die angefochtenen Bestimmungen sind daher als gesetzwidrig aufzuheben.....“

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30.09.2008 V349/08 ua. hebt der VfGH Bestimmungen über die Bewertung des als Sachbezug überlassenen Wohnraumes in den Sachbezugsverordnungen 1992 und 2001 wegen Widerspruchs zum EStG 1988 mangels Differenzierung der Quadratmeterpreise nach Verbrauchsorten bzw wegen Festlegung von Pauschalsätzen weit unter den Mittelpreisen auf. In seinem Rechtssatz führt er aus, dass die von den Sachbezugsverordnungen festgelegten Quadratmeterpreise den Vorgaben des § 15 Abs 2 EStG 1988 widersprechen, weil einerseits nicht nach regionalen oder lokalen (Wohnungsmarkt)Verhältnissen differenziert wird und andererseits die gewählten Werte generell weit unter den üblichen Mieten liegen.

Die Verwaltungsgerichte sind zur Aufhebung von Verordnungen nicht zuständig, diese Kompetenz kommt allein dem Verfassungsgerichtshof zu (Art. 139 B-VG).

Der Antrag, „die Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO 2006). BGBI II 2005/258 in § 8 (2) insoweit aufzuheben, als die Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen sind, ohne dass auf die Differenzierung zwischen nach den Vorschriften des § 22 UStG pauschalierten und nicht pauschalierten Betrieben Bedacht genommen wird“, ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

**Da nach den vorstehenden Ausführungen § 8 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 gesetzeskonform interpretiert werden kann, sieht sich das Bundesfinanzgericht nicht zu einer Antragstellung nach Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG veranlasst.**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, da zu der gegenständlichen Rechtsfrage eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 6. Oktober 2014