



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/4284-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 16. Juni 2003 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Stadtgemeinde Klosterneuburg in Wien, vertreten durch Mag. Thomas Zach, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe 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

Der Berufungswerber ist ein Beamter im Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, der in den Jahren 1990 bis 1994 nebenberuflich als Konsulent tätig gewesen ist.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt im Jahr 1997 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1994, die zu Nachzahlungen an Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1994 in Höhe von insgesamt S 185.658 führten, welche mit Berufungsentscheidung vom 15. Februar 2002 auf S 94.697 vermindert wurden.

In Streit steht, ob die im Jahr 1997 vorgeschriebenen Umsatzsteuerbeträge als nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z.1 Fall 1 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Mit Bescheid vom 7. März 2002 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1997 abgaben-erklärungsgemäß veranlagt.

Mit der Berufung (gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997) vom 9. April 2002 wurde sinngemäß beantragt, die betrieblich veranlassten, durch die Umsatzsteuerfest-setzungen im Jahre 1997 entstandenen Verbindlichkeiten als nachträgliche Aufwendungen gemäß § 32 Z 1 Fall 1 EStG 1988 anzuerkennen und als nachträgliche Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Mit der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2002 wurde dem Bw. anhand der dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen entgegengehalten, den Gewinn aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1990 bis 1994 nach § 4 Abs. 3 ermittelt und hinsichtlich der Umsatzsteuerverrechnung das Nettosystem gewählt, das heißt, die Umsatzsteuer in diesen Jahren als durchlaufenden Posten behandelt zu haben. Bei diesem System bleibe die Umsatzsteuer sowohl auf der Einnahmen- wie auch auf der Ausgabenseite außer Ansatz. Die Betriebseinnahmen seien um die vereinnahmte Umsatzsteuer, die Betriebsausgaben um die abziehbaren Vorsteuerbeträge gekürzt worden. Diese Vorgangsweise bewirke, dass die Umsatzsteuerverrechnung mit dem Finanzamt weder zu Betriebsausgaben (die Zahllasten seien keine Ausgaben) noch zu Betriebseinnahmen (Umsatzsteuergutschriften seien keine Einnahmen) führe.

Auch der anlässlich der Betriebseinstellung per Ende des Jahres 1995 zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes durchgeföhrte Betriebsvermögensvergleich ändere nichts an der Kosten- bzw. Gewinnunwirksamkeit der Umsatzsteuer, da beim Nettosystem der Umsatz-

steuerverrechnung die Umsatzsteuer schon bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als durchlaufender Posten behandelt worden sei.

Die vom Finanzamt am 24. März bzw. 26. März 1997 für die Jahre 1990 bis 1994 in Höhe von S 185.658 festgesetzten (aber lt. Berufungsentscheidung vom 15. Februar 2002 auf S 94.697 verminderten) Umsatzsteuernachzahlungen seien daher nach den vorstehenden Ausführungen zur Nettoverrechnung der Umsatzsteuer keine nachträglichen Ausgaben gemäß § 32 Z 1 Fall 1 EStG. Diese Nachzahlungen hätten somit weder im Jahr 1997 noch in einem der Vor- bzw. Folgejahre gewinnmindernd berücksichtigt werden können.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 BAO wurde nach Wiederholung des bisherigen Berufungsvorbringens die Begründung betreffend des Antrags um Anerkennung der im Jahr 1997 vorgeschriebenen Umsatzsteuern für die Jahre 1990 bis 1994 durch folgende Ausführungen ergänzt: Infolge der Betriebsaufgabe im Jahr 1995 sei von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg. cit. umgestellt und ein Veräußerungsgewinn ermittelt worden. Da die Umsatzsteuern erst nach Beendigung des Betriebes im Jahre 1997 vorgeschrieben worden seien, seien Verbindlichkeiten bei Erstellung des Übergangs- bzw. Veräußerungsgewinnes noch nicht möglich gewesen.

Hervorkommen bisher nicht bekannter Verpflichtungen (z.B. Betriebssteuernachzahlung aus einer nach der Betriebsbeendigung durchgeföhrten Betriebspprüfung; vgl. BFH BStBl 1978, 430; 1980, 692) würden nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 EStG 1988 darstellen.

Weiters wurde mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 BAO um die Anerkennung des mit Bescheid vom 9. April 1997 vorgeschriebenen Säumniszuschlages betreffend Umsatzsteuer 1992 in Höhe von S 1.104 als nachträgliche Betriebsausgabe ersucht.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 16. Juni 2003, zu welcher der Bw. trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienen war, wiederholte der Vertreter des Finanzamts sein bisheriges Vorbringen und zitierte die Entscheidung des Berufungssenates Va vom 20. Februar 2002, Seite 220, FJ Nr.6/2002: Die bezahlte Umsatzsteuer könne nur bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Bruttomethode zu einer Gewinnminderung führen, keineswegs bei unbestrittener Nettomethode und umso weniger, wenn die betreffende Umsatzsteuer infolge einer Aussetzung der Einhebung gem. § 212 a BAO nicht entrichtet, sohin auch nicht abgeflossen sei.

Mit dem beim UFS am 18. Juni 2003 eingelangten Schreiben des Bw. vom 12. Juni 2003 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Nettoverrechnung bei der Umsatzsteuer

"§ 4 (3) EStG 1988: Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. 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 Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt...."

"§ 32 EStG 1988

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

1. Entschädigungen, die gewährt werden
 - a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder
 - b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder.....

2. Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),

-

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

Vor diesem Hintergrund war den Ausführungen des Bw. entgegenzuhalten, dass sich der Bw. dafür entschieden hatte, die Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen netto anzusetzen, d.h. seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach der Nettomethode zu ermitteln. Als Folge dieses Umstands hatten bei der Nettoverrechnung die vom Bw. ans Finanzamt abzuführenden Umsatzsteuerbeträge außer Ansatz zu bleiben.

Da die Art der Methode, in der der Bw. seinen Gewinn gemäß § 4 Abs.3 EStG 1988 ermittelt hatte, ein Sachverhaltselement darstellt, durch das sich der Berufung zugrundeliegende Sachverhalt grundsätzlich von den Sachverhalten, die den im Vorlageantrag zitierten Ent-

scheidungen des Bundesfinanzhofes BStBl 1978, 430; 1980, 692, zugrundegelegen waren, unterscheidet, konnte der Betriebsausgabencharakter der Umsatzsteuernachzahlungen, die nach der Beendigung der Konsulententätigkeit hervorgekommen waren, mit keinem der beiden letztzitierten Erkenntnisse des BFH offengelegt werden. Als Folge dieses Umstands war eine analoge Anwendung dieser Entscheidungen des BFH zur Klärung der strittigen Rechtsfrage ausgeschlossen.

Da die vom Finanzamt am 24. März 1997 bzw. 26. März 1997 für die Jahre 1990 bis 1994 in Höhe von S 185.658 festgesetzten, aber mit der Berufungsentscheidung vom 15. Februar 2002 auf S 94.697 verminderten Umsatzsteuernachzahlungen nicht als nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 1 Fall 1 EStG 1988 zu werten waren, waren diese Nachzahlungen weder im Jahr 1997 noch in einem der Vor- bzw. Folgejahre gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Den Ausführungen im Vorlageantrag betreffend des Wechsels der Gewinnermittlung war generell entgegenzuhalten, dass beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. zu jener gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. alle am Übergangsstichtag vorhandenen, bisher nicht erfassten Besitzposten, die bei Fortführung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 leg. cit. später zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen geführt hätten und nach dem Übergang sonst unberücksichtigt blieben, als Zuschläge angesetzt werden. Alle bisher nicht berücksichtigten Schuldposten, die zu Betriebsausgaben geführt hätten und nach dem Übergang sonst unberücksichtigt blieben, sind in analoger Anwendung der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes - VwGH 30. November 1965, 1554/65; 3. März 1967, 6/66 - als Abschläge anzusetzen. Wird die Umsatzsteuer in der Zeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Durchlaufer behandelt, so sind die Zu- und Abschläge ohne Umsatzsteuer anzusetzen. Die Ansetzung von Zu- und Abschlägen mit Umsatzsteuer, wenn der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach der Nettomethode berechnet wird, ist rechtswidrig. Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 im gegenständlichen Punkt abzuweisen.

- Säumniszuschlag

Nach Lehre und Rechtsprechung ist der Säumniszuschlag in Höhe von 2 % (§ 219 BAO) eine objektive Säumnisfolge (vgl. VwGH 14. November 1988, 87/15/0138; 24. April 1997, 95/15/0164; Stoll, BAO, Kommentar, Wien 1994), ein "Druckmittel" zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 1 zu § 217, Seite 517; VwGH

17. September 1997, 93/13/0080). Da Nebengebühren der Umsatzsteuer, wie der Säumniszuschlag, auch im Bereich der Nettomethode als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, war die mit Bescheid vom 9. April 1997 vorgeschriebene Nebengebühr der Umsatzsteuer für das Jahr 1992 in Höhe von S 1.104 als nachträgliche Betriebsausgabe gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 anzuerkennen und der Berufung gegen den angefochtenen Bescheid im gegenständlichen Punkt Folge zu geben.

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Berufung gegen den angefochtenen Bescheid insgesamt teilweise Folge zu geben.

Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 in S:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. Bescheid vom 7. März 2002	368.695 S
Verluste aus Gewerbebetrieb	- 1.104 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	367.591 S
Sonderausgaben lt. Bescheid vom 7. März 2002	- 11.325 S
Kirchenbeitrag lt. Bescheid vom 7. März 2002	- 1.000 S
Einkommen	355.267 S
Rundungszuschlag	34 S
gerundetes (Welt-)Einkommen	355.300 S
Die Einkommensteuer beträgt:	
10% für die ersten 50.000	5.000 S
22% für die weiteren 100.000	22.000 S
32% für die weiteren 150.000	48.000 S
42% für die restlichen 55.300	23.226 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	98.226 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 4.264,33 S
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 5.000,00 S
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	83.461,67 S
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6%	3.252,96 S
Einkommensteuerschuld	86.714,63 S
Lohnsteuer (260)	- 97.371,00 S

Gutschrift (gerundet gem. § 204 BAO)	- 10.656,00 S
Berechnung der Abgabengutschrift in Euro	
Festgesetzte Einkommensteuer	- 774,41 €
Festgesetzte Einkommensteuer lt. Einkommensteuerbescheid	<u>- 738,43 €</u>
Abgabengutschrift	- 35,98 €

Wien, 25. Juni 2003