

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.10.2011

Geschäftszahl

2008/15/0200

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Judenburg Liezen in 8750 Judenburg, Herrngasse 30, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 18. April 2008, Zl. RV/0055-G/08, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 (mitbeteiligte Partei: J O in Z, vertreten durch die Enzinger & Mosser Steuerberatungs-KG in 8720 Knittelfeld, Frauengasse 5), zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Mitbeteiligte erzielte im Streitjahr 2005 erstmals Einnahmen als wesentlich beteiligter Geschäftsführer in Höhe von 822.000 EUR und machte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 13.200 EUR geltend.

Im Zuge einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass im Falle der Betriebseröffnung oder des Betriebserwerbes keine Pauschalierungsmöglichkeit bestünde, weil die Pauschalierungsverordnung auf die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abstelle. An eben diesen Umsätzen fehle es bei Eröffnung eines Betriebes. Dass die Einkommensteuerrichtlinien unter gewissen Voraussetzungen schon im ersten Jahr der Tätigkeit eine Pauschalierung zuließen, nütze dem Mitbeteiligten nichts, weil er diese Voraussetzungen - die Umsätze müssten im ersten Jahr unter der Pauschalierungsgrenze liegen - nicht erfülle.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005, in dem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ohne Abzug des strittigen Betriebsausgabenpauschales zum Ansatz kamen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der gegen den Sachbescheid erhobenen Berufung Folge gegeben. Zur Begründung verwies die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2006, 2006/15/0041. Dieses Erkenntnis habe sich mit der Frage befasst, ob der Rücktritt von der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 im ersten Jahr der Tätigkeit einen "Übergang" auf eine andere Form der Gewinnermittlung im Sinne des § 17 Abs. 3 EStG 1988 darstelle. Der Verwaltungsgerichtshof habe diese Frage verneint und damit implizit zu erkennen gegeben, dass der Abgabepflichtige bei Zutreffen aller gesetzlichen Voraussetzungen bereits im ersten Jahr seiner Tätigkeit die Möglichkeit habe, zu wählen, ob er die tatsächlichen Betriebsausgaben oder das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch nehmen wolle.

Dagegen wendet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde mit dem Vorbringen, für das zulässige Überschreiten der Umsatzgrenze bereits im ersten Jahr fehle es an einer Toleranzregelung, weshalb davon auszugehen sei, dass es nicht der Absicht des Gesetzgebers entspreche, die Pauschalierung im ersten Jahr der betrieblichen Tätigkeit zu gewähren, wenn bereits für das erste Jahr die Grenze des § 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 überschritten werde. Auf Grund des Umstandes, dass am Beginn eines Wirtschaftsjahres eine exakte Voraussage der Umsätze meist nicht möglich sei, komme es nach Ansicht des Finanzamtes auf die Höhe der für das erste Jahr geschätzten Umsätze an. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, auf das im Erkenntnis vom 21. September 2006 verwiesen werde, sei es um die

Wahlfreiheit des Abgabepflichtigen gegangen, während die Gewährung der Pauschalierung im Beschwerdefall zu einer nicht nachvollziehbaren Begünstigung der mitbeteiligten Partei führe. Gegenständlich läge eine echte Gesetzeslücke vor, die dahingehend gefüllt werden müsse, dass sich die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 verbiete, wenn der Abgabepflichtige bereits im ersten Jahr seiner betrieblichen Tätigkeit den Umsatzschwellenwert überschreite.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 EStG 1988 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt gemäß § 17 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 in der Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, bei einer Tätigkeit der im Beschwerdefall vorliegenden Art (Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 leg.cit.) 6 % der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO.

Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus (§ 17 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 1994, BGBl. Nr. 680/1994, iVm dem Euro-Steuerumstellungsgesetz 2001, BGBl. I Nr. 59), dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220.000 Euro betragen,
3. aus der Aufstellung der Betriebsausgaben (§ 44 Abs. 4) hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

Indem die Pauschalierungsregelung in Z 2 leg.cit. auf den Umsatz des Vorjahres abstellt, bietet die Bestimmung den Steuerpflichtigen Planungssicherheit. Hat der Steuerpflichtige in einem bestimmten Jahr die Umsatzgrenze nicht überschritten, steht fest, dass für das Folgejahr das Pauschale zusteht, wie hoch die Umsätze im laufenden Jahr auch immer sein mögen (vgl. *Prodingner*, Umsatzgrenze und Basispauschalierung, SWK 6/2008, S 292). Dass es demgegenüber im Falle der Betriebseröffnung (der Aufnahme einer Tätigkeit) auf die laufenden Umsätze ankommen sollte, wie dies vom Beschwerdeführer in Anlehnung an die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz. 4103 iVm Rz. 4262) vertreten wird, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen (vgl. in diesem Sinne auch die Anmerkung von *Doralt*, EStG12, § 17 Tz. 28/3 Pkt. 3).

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0168, und vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193). Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zulässig, wenn feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2011, 2008/13/0053, und vom 27. April 2005, 2001/14/0114).

Entgegen dem Beschwerdevorbringen fehlt es an einem verlässlichen Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber im Jahr der Aufnahme einer Tätigkeit iSd § 17 Abs. 1 EStG 1988 auf die laufenden Umsätze abstellen wollte, zumal gerade am Beginn einer Tätigkeit eine Schätzung der zu erwartenden Umsätze - typisierend betrachtet - mit besonderen Unsicherheiten verbunden wäre.

Die Inanspruchnahme der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 setzt voraus, dass der Vorjahresumsatz nicht mehr als 220.000 EUR betragen hat, ein bestimmter Mindestumsatz wird nicht gefordert. Abgesehen davon, dass das Fehlen von Vorjahresumsätzen nicht zwangsläufig auf den Umstand zurückzuführen sein muss, dass der Steuerpflichtige die betreffende Tätigkeit in diesem Jahr noch nicht begonnen hatte, verlangt auch eine am Gesetzeszweck orientierte Auslegung der gegenständlichen Pauschalierungsbestimmung nicht, Steuerpflichtige im Jahr der Betriebseröffnung von der Pauschalierung der Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 auszuschließen.

Es mag sein, dass die mitbeteiligte Partei im Beschwerdefall durch die Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben - wie dies die Beschwerde ausdrückt - begünstigt wird. Dies ist aber nicht Folge des Umstandes, dass der Steuerpflichtige im vorangegangenen Jahr keine Umsätze aus der betreffenden Tätigkeit erzielt hat, sondern liegt im Wesen von Pauschalierungen begründet, die im Einzelfall den Steuerpflichtigen auch begünstigen können. Pauschalierungsregelungen dienen nämlich nicht nur der Verwaltungsvereinfachung, sondern bieten dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit, die jeweils steuerlich günstigere Variante (gegenständlich Abzug der tatsächlichen oder der pauschal ermittelten Betriebsausgaben) zu wählen (vgl. das schon eingangs erwähnte hg. Erkenntnis vom 21. September 2006). In einer Durchschnittsbetrachtung fallen zu Beginn einer Tätigkeit aber jedenfalls nicht weniger Betriebsausgaben an, als bei einer vergleichbaren Tätigkeit, die bereits längere Zeit ausgeübt wird.

Mit BGBl. I Nr. 71/2003 wurde in § 17 Abs. 1 EStG 1988 zudem eine Höchstgrenze des Pauschales mit 6 % bzw. 12 % von 220.000 EUR normiert. Nach den Erläuterungen (59 BlgNR 22. GP, 268) soll ein -

verglichen mit den tatsächlichen Verhältnissen - überhöhter Betriebsausgabenabzug verhindert werden, weil erfahrungsgemäß bei umsatzstarken Betrieben der Zuwachs der Betriebsausgaben nicht linear mit dem Umsatz steigt. Damit ist auch nicht zu erkennen, dass die Gewährung des Betriebsausgabenpauschales an Steuerpflichtige, die (bereits) im ersten Jahr ihrer Tätigkeit einen 220.000 EUR übersteigenden Umsatz erzielen, zu einem überschießenden, den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechenden Ergebnis führen könnte (vgl. zu den verfassungsrechtlichen Schranken von Pauschalierungsregelungen den hg. Beschluss vom 15. September 2011, Zlen. A 2011/0003 bis 0006).

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 25. Oktober 2011