

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

19.09.2013

**Geschäftszahl**

2011/15/0107

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der H OG in S, vertreten durch Dr. Elisabeth Zonsics-Kral, Rechtsanwältin in 2100 Korneuburg, Hovengasse 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 13. April 2011, Zl. RV/0924-W/09, betreffend Berichtigung nach § 293b BAO (Feststellung von Einkünften für 2003 bis 2006), zu Recht erkannt:

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

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die beschwerdeführende OG (vormals OEG), eine Unternehmensberatungs- und Buchhaltungs- bzw. Steuerberatungsgesellschaft, wurde im Jahr 2001 gegründet. Gesellschafter sind GH und MH. Für die Jahre 2001 und 2002 ermittelte die Beschwerdeführerin ihre Einkünfte (aus selbständiger Arbeit) nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, für die Jahre 2003 bis 2006 im Wege der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 (Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % der Einnahmen).

Für die streitgegenständlichen Jahre 2003 bis 2006 reichte die Beschwerdeführerin u.a. Erklärungen betreffend Einkünfte von Personengesellschaften ein. Zugleich mit den Erklärungen legte sie dem Finanzamt als Beilagen jeweils eine Darstellung der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes sowie detaillierte "Sonderbetriebsausgabenaufstellungen" für MH und GH vor. Diesen Aufstellungen ist zu entnehmen, dass es sich bei den Sonderbetriebsausgaben im Wesentlichen um Gebäudekosten (Miete, Strom, Gas, Hausversicherung, Kehrgebühren, etc.), Ausgaben für Vorsorgeeinrichtungen der Kammer, Kammergebühren, gesetzlichen Sozialaufwand, Fachliteratur, Fortbildung, geringwertige Wirtschaftsgüter, Kilometergelder, Diäten, Reisekosten, Geldverkehrsspesen, Büromaterial und laufende Kosten für einen Geländewagen handelt.

Die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ergingen erklärungsgemäß.

Im Schreiben vom 16. Oktober 2008 hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, durch die von ihr in Anspruch genommene Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 seien auch die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter abgegolten. Da in den Jahren 2003 bis 2006 sowohl das Betriebsausgabenpauschale als auch Sonderbetriebsausgaben der beiden Gesellschafter geltend gemacht worden seien, liege eine Rechtswidrigkeit auf Grund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen vor.

Im Antwortschreiben vom 7. November 2008 teilte die Beschwerdeführerin mit, es sei dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass bei Personengesellschaften durch das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 auch sämtliche Ausgaben der Gesellschafter abgegolten wären. Diese Problematik behandle das Gesetz überhaupt nicht.

In der Folge erließ das Finanzamt gemäß § 293b BAO geänderte Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 (Ausfertigungsdatum 19. November 2008). Zur Begründung führte es aus, wenn die Personengesellschaft den Gewinn pauschal nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittle, dürften nur noch jene Sonderbetriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht werden, die nicht "abpauschaliert" seien. Neben dem Pauschbetrag dürften sohin nur die in § 17 Abs. 1 EStG 1988 genannten

Aufwendungen (z.B. Fremdlöhne, Beiträge zu Pflichtversicherungen) als (Sonder)Betriebsausgaben abgezogen werden. Im gegenständlichen Fall seien daher als Sonderbetriebsausgaben nur die Sozialaufwendungen der beiden Gesellschafter anzuerkennen. In den erklärungsgemäß ergangenen Feststellungsbescheiden seien aber weitere Ausgaben der Gesellschafter berücksichtigt. Es liege daher eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, welche vom Finanzamt ohne weiteres Ermittlungsverfahren nach § 293b BAO richtig zu stellen sei. Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig seien, könne von einer Berichtigung nicht abgesehen werden.

Die Beschwerdeführerin legte Berufung ein. Sie brachte vor, ab der Veranlagung für das Jahr 2003 sei auf Ebene der Gewinnermittlung der Gesellschaft die Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG geltend gemacht worden. Auf Ebene der Gesellschafter seien die tatsächlichen Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht worden. Es sei die Steuererklärung eingereicht und der Sachverhalt vollkommen offen gelegt worden. Der Ansatz des Betriebsausgabenpauschales sowie der Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter sei klar dargestellt worden. Das Finanzamt habe den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 im Juli 2004 erklärungsgemäß erlassen. Im Februar 2005 habe das Finanzamt die Beschwerdeführerin im Zuge einer Nachbescheidkontrolle kontaktiert, dabei sei es vor allem um die innergemeinschaftlichen Erwerbe gegangen, wozu die Beschwerdeführerin ein mit 4. März 2005 datiertes Schreiben eingebracht habe. Eine Änderung der Bescheide habe das Finanzamt sodann nicht vorgenommen. Für die beiden folgenden Kalenderjahre 2004 und 2005 sei die Beschwerdeführerin in ihren Erklärungen in gleicher Weise vorgegangen. Die Bescheide seien immer erklärungsgemäß ergangen. Für das Jahr 2006 habe die Beschwerdeführerin auch im Bereich der Umsatzsteuer von der Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 UStG Gebrauch gemacht. Da dies zu einer erheblichen Gutschrift und damit wohl auch zu einem Prüfsignal geführt habe, habe die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 18. Jänner 2008 den Sachverhalt dem Finanzamt mitgeteilt. Mit Eingaben vom 29. Jänner bzw. 30. Jänner 2008 seien die Sonderbetriebsausgabenaufstellungen bzw. die (elektronischen) Erklärungen für das Jahr 2006 eingereicht worden. Der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO sei wiederum erklärungsgemäß ergangen. Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 16. Oktober 2008 sei das nunmehrige Berichtigungsverfahren eingeleitet worden. Bei einer Akteneinsicht habe die Beschwerdeführerin festgestellt, dass sich ihre Schreiben vom 4. März 2005 und vom 18. Jänner 2008 nicht im Akt des Finanzamtes befänden.

Zur Frage der Pauschalierung brachte die Beschwerdeführerin vor, bei einer Personengesellschaft sei der Gewinn auf Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und sodann um Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu adaptieren. Auch wenn auf der Ebene der Gesellschaft von der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 als besonderer Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Gebrauch gemacht werde, könne für die Sonderbetriebsausgaben eine normale Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Anwendung kommen.

Im Übrigen seien auch die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 293b BAO nicht erfüllt. Die Steuererklärungen seien korrekt ausgefüllt worden. Es sei darin explizit auf die Anwendung der Pauschalierung hingewiesen worden. Der Gesellschaftsgewinn sei gemäß den Pauschalierungsbestimmungen errechnet worden; danach seien davon die Sonderbetriebseinnahmen abgezogen worden. Im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle seien vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung 2003 ergänzende Unterlagen hinsichtlich der Versteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe angefordert worden. Mit der schriftlichen Eingabe vom 4. März 2005 habe die Beschwerdeführerin sodann die geforderten Unterlagen dem Finanzamt übermittelt. Das Finanzamt habe damals die Veranlagung 2003 unverändert gelassen. Dies zeige, dass keine "offensichtlichen Unrichtigkeiten" bzw. unvertretbare Rechtsansicht vorliegen könne: Selbst ein geschultes Prüforgan habe im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle den Bescheid unverändert belassen. Außerdem sei ein über den Akteninhalt hinausgehendes Ermittlungsverfahren geführt worden, sodass jegliche Offensichtlichkeit eines allfälligen Fehlers ausgeschlossen sei. In weiterer Folge seien die Erklärungen für 2004 sowie 2005 eingereicht worden, wobei der Sachverhalt immer unmissverständlich offen gelegt worden sei. Da im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2006 zusätzlich auch im Bereich der Umsatzsteuer von der Pauschalierung Gebrauch gemacht worden sei, sei das Finanzamt hierüber mit Eingabe vom 18. Jänner 2008 informiert worden. Der Feststellungsbescheid und der Umsatzsteuerbescheid 2006 seien antragsgemäß ergangen. Da die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG nur möglich sei, wenn die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Z 2 EStG vorlägen, sei daher davon auszugehen, dass auch im Rahmen dieses Vorganges der gesamte Akt einer näheren Überprüfung unterzogen worden sei.

Im Rahmen der Akteneinsicht habe die Beschwerdeführerin jedoch ein Gutachten des "Fachbereiches Einkommensteuer" gefunden, in welchem über die Zulässigkeit der Basispauschalierung bei Mitunternehmerschaften Auskunft gegeben werde. Wenn aber tiefeschürfende rechtliche Untersuchungen angestellt werden müssten und die Einholung eines Gutachtens des Fachbereiches notwendig sei, könne die Voraussetzung der "Offensichtlichkeit" einer allfälligen Unrichtigkeit nicht erfüllt sein. Die Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin, wonach trotz der Pauschalierung iSd § 17 EStG Sonderbetriebsausgaben uneingeschränkt geltend gemacht werden könnten, sei jedenfalls eine vertretbare Meinung, zumal es keine entgegenstehende Judikatur gebe.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung stellte die Beschwerdeführerin den Eventualantrag, auf die in Anspruch genommene Pauschalierung nach § 17 EStG zu verzichten.

Mit dem angefochtenen Bescheid entsprach die belangte Behörde dem Berufungsbegehren nicht. Hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 wies sie die Berufung ab, hinsichtlich des Jahres 2006 verminderte sie geringfügig den Betrag "Überschuss Sonderbetriebsausgaben" aufgrund der Verrechnung mit einer Sonderbetriebseinnahme.

Die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 stelle eine Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 dar, bei der (bestimmte) Betriebsausgaben pauschaliert würden. Das Gesetz zähle jene Betriebsausgaben taxativ auf, die neben den mit dem Durchschnittssatz ermittelten Betriebsausgaben (Basispauschalierung) zusätzlich (im vollen Betrag) abgesetzt werden dürften.

Der Gesetzestext des § 17 Abs. 1 EStG 1988 lasse die den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin zu Grunde liegende Rechtsansicht, dass neben den mit dem Durchschnittssatz ermittelten Betriebsausgaben (Basispauschalierung) alle Sonderbetriebsausgaben in vollem Umfang abgezogen werden dürften, nicht zu. Das Finanzamt habe daher in den Berichtigungsbescheiden zu Recht nur jene - nicht "abpauschalierten" - Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt, die in der Aufzählung im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 genannt seien (insbesondere Beiträge zur Sozialversicherung).

Die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgangsweise einer Basispauschalierung auf Ebene der Gesellschaft unter gleichzeitiger Absetzung aller Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Gesellschafter entspreche keiner vertretbaren Rechtsauffassung.

Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters gehörten zu den Betriebsausgaben. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 89/14/0186, ausgesprochen, dass die Gewinnermittlungsvorschriften gleichermaßen für den Bereich der Gesellschaft als auch für jenen der Gesellschafter anzuwenden seien. Für das Sonderbetriebsvermögen gelte also die gleiche Gewinnermittlungsart wie für die Gesellschaft.

Das Finanzamt habe vor Erlassung der Berichtigungsbescheide keine Sachverhaltsermittlung, die einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO entgegenstehen würde, vorgenommen. Die offensichtlich unrichtige Rechtsansicht der Beschwerdeführerin habe sich unmittelbar aus den Erklärungen ergeben.

Da sich die Unrichtigkeit unmittelbar aus den Erklärungen ergeben habe, komme es auf die vom Beschwerdeführer in der Berufung erwähnten Schreiben, die sich nicht mehr im Verwaltungsakt befunden hätten, nicht an und könne die Ausforschung dieser Eingaben daher unterbleiben.

Die Anwendung der Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 habe die Beschwerdeführerin frei wählen können. Es wäre ihr frei gestanden, das Betriebsergebnis ohne Inanspruchnahme des § 17 Abs. 1 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder, wie in den beiden Vorjahren, mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 unter Ansatz aller Betriebsausgaben - auch aller Sonderbetriebsausgaben - zu ermitteln.

Berichtigende Bescheide gemäß § 293b BAO könnten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides treten. Auf § 293b BAO gestützte Bescheide könnten nur die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen. Bei Bescheidberichtigungen gemäß § 293b BAO komme es somit hinsichtlich des nicht berichtigten Bescheidinhaltes zu einer Teilrechtskraft.

Berichtigte Bescheide könnten folglich nur hinsichtlich der Berichtigung angefochten werden. Einer Ausdehnung, wie sie von der Beschwerdeführerin in der Berufungsverhandlung durch den Eventualantrag auf Berücksichtigung einer Einnahmen-Ausgabenrechnung unter "Zurückziehung des in den Erklärungen gestellten Antrages aus Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988" begehrt werde, stehe die bereits eingetretene Teilrechtskraft entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 59/2001 lautete:

"(1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, sonst 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,
3. aus der Aufstellung der Betriebsausgaben (§ 44 Abs. 4) hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

(3) Geht der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften über, so ist eine erneute Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig."

Die Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 stellt eine eigenständige Gewinnermittlungsart (basierend auf den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) dar. Das ergibt sich bereits aus der Regelung des § 17 Abs. 3 leg. cit., die einen Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Gewinnermittlung durch Pauschalierung einerseits zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 leg. cit. oder zur "normalen" Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. (unter Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften) anspricht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0041).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine Mitunternehmerschaft, also auch die Beschwerdeführerin als betrieblich tätige OG bzw. vormals OEG, ein Gewinnermittlungssubjekt dar (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Jänner 2011, 2008/15/0218, und vom 21. September 2006, 2006/15/0236, Slg. 8167/F). Es ist also für die Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) ein (Gesamt)Gewinn zu ermitteln (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. November 1979, 665/78, Slg. 5427/F). In diesem Sinne normiert § 188 Abs. 1 BAO, dass "der Gewinn" der Mitunternehmerschaft bescheidmäßig festgestellt wird; in diesem bescheidmäßig festzustellenden "Gewinn" müssen Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt sein (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 93/14/0039).

Wirtschaftsgüter, die betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dienen, sind Betriebsvermögen dieses Betriebes, und zwar unabhängig davon, ob sie im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft oder (als so genanntes Sonderbetriebsvermögen) eines Gesellschafter stehen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 96/14/0109, Slg. 7651/F, und vom 19. März 2002, 99/14/0134). Dabei gelten dieselben Gewinnermittlungsvorschriften gleichermaßen für das Vermögen im Eigentum der Gesellschaft wie für das Sonderbetriebsvermögen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 89/14/0186, Slg. 6850/F).

Da Sonderbetriebsvermögen steuerlich Teil des Gesamtbetriebsvermögens der Mitunternehmerschaft ist, kommt einheitlich dieselbe Gewinnermittlungsart zur Anwendung (*Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch2, § 23 Tz 45; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 36.2).

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 erfüllt hat. Sie hat für die Streitjahre diese Gewinnermittlungsart gewählt hat. Solcherart kommt diese für die Ermittlung des Gewinnes der Beschwerdeführerin in den Streitjahren zur Anwendung.

Hat nun die Beschwerdeführerin ihren Gewinn berechtigterweise durch Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, so hat dies unzweifelhaft zur Folge, dass sich diese Gewinnermittlungsart auf ihren gesamten Betrieb und ihren gesamten steuerlichen Gewinn erstreckt. Wie oben ausgeführt, finden Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben in den steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft Eingang. Im Gewinn der Mitunternehmerschaft sind Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt. Daher ist es ausgeschlossen, dass für den Bereich der Sonderbetriebsausgaben eine andere Gewinnermittlungsart zur Anwendung kommen kann.

Im Übrigen entspricht es einem - insbesondere aus § 23 Z 2 EStG 1988 ableitbaren - Grundgedanken des Einkommensteuerrechtes, dass Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung im Allgemeinen eine gleichmäßige Behandlung erfahren (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Juni 2002, 99/15/0115, Slg. 7725/F). Wäre der Betrieb der Beschwerdeführerin nicht von ihr als Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), sondern von einem Einzelunternehmer geführt worden, so wäre es ebenfalls ausgeschlossen, bei der Gewinnermittlung Betriebsausgaben pauschal nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit einem Prozentsatz der Umsätze zu berücksichtigen und zusätzlich uneingeschränkt (über die in § 17 Abs. 1 EStG 1988 genannten Aufwandsarten hinaus) alle tatsächlich angefallenen Aufwendungen/Ausgaben in Abzug zu bringen.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden

Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0202).

Im Hinblick auf den Wortlaut des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 und die oben dargestellte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur einheitlichen Gewinnermittlung bei Mitunternehmenschaften konnte die belangte Behörde unbedenklich von einer offensichtlichen Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, wonach bei der Gewinnermittlung von Mitunternehmenschaften trotz Inanspruchnahme des Pauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 (Sonder)Betriebsausgaben uneingeschränkt in Abzug gebracht werden dürften, ausgehen.

Dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall den Inhalt der Abgabenerklärungen übernommen hat, ist genauso unstrittig wie der Umstand, dass die in Rede stehende Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin in den Abgabenerklärungen samt ihren Beilagen offen gelegt ist. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde in Bezug auf die zu berichtigenden Erstbescheide (Einkommensteuer 2003 bis 2006) von einer auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhenden Rechtswidrigkeit iSd § 293b BAO ausgegangen ist.

Im Hinblick auf die Offenlegung in den Abgabenerklärungen ist auszuschließen, dass den an das Finanzamt gerichteten Schreiben der Beschwerdeführerin vom 4. März 2005 (betreffend innergemeinschaftliche Erwerbe) und vom 18. Jänner 2008 (betreffend Umsatzsteuerpauschalierung) im Beschwerdefall Relevanz zukommt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde somit durch das Unterlassen weiterer Erhebungen zu diesen beiden Schreiben keine Verfahrensvorschriften verletzt.

In der Beschwerde wird eingewendet, das Finanzamt habe vor Erlassung der Berichtigungsbescheide ein "Rechtsgutachten" des Fachbereiches eingeholt. Aus diesem Umstand ergebe sich, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit vorgelegen sei. Es seien Verfahrensvorschriften verletzt, weil Sachverhaltsfeststellungen über das Vorliegen eines solchen Rechtsgutachtens unterblieben seien.

Mit diesem Vorbringen wird schon deshalb keine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgezeigt, weil das Bestehen der Offensichtlichkeit einer Unrichtigkeit nicht durch die Einholung eines Rechtsgutachtens zum Wegfall gebracht wird.

Berichtigende Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides; sie treten zu diesem hinzu und ergänzen ihn. Auf § 293b BAO gestützte Bescheide dürfen nur die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen. Solche Berichtigungsbescheide können nur hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung bekämpft werden (vgl. hierzu *Ritz*, BAO4, § 293b Tz 16 f).

Die Beschwerdeführerin hat rechtskonform die Gewinnermittlung durch Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch genommen. Rechtswidrig ist bloß gewesen, daneben (Sonder)Betriebsausgaben über die in § 17 Abs. 1 EStG 1988 genannten Aufwandsarten hinaus in Abzug zu bringen. Solcherart hat sich die mit den Berichtigungsbescheiden vorgenommene Richtigstellung darauf beschränkt, (Sonder)Betriebsausgaben, die nicht nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig sind, vom Abzug auszuschließen. Entgegen dem Beschwerdevorbringen war es der belangten Behörde somit verwehrt, in der Entscheidung über die Berufung gegen die Berichtigungsbescheide den Abzug des rechtmäßig geltend gemachten Pauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu beseitigen. Im Rahmen der Berufung gegen die Berichtigungsbescheide konnte die Beschwerdeführerin sohin nicht wirksam auf die Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 verzichten.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 19. September 2013