



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch HR Mag. Michael Schobesberger, vom 23. April 2008 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) war laut Firmenbuch im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2007 an der H-GmbH das ganze Jahr mit 75% beteiligt und deren einziger handelsrechtliche Geschäftsführer.

Der Bw. machte in seiner Einkommensteuererklärung über Finanzonline für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr **2007** getrennt Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Handelsvermittlung je unter Beanspruchung der **Basispauschalierung** gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 **und** eines **Freibetrages für investierte Gewinne** in Höhe von 3.096,51 € und 267,40 € im Wesentlichen wie folgt geltend:

Tätigkeit in der Branche	§ 22 Z 2	Handelsvermittlung
Betriebseinnahmen: Geschäftsführergehälter	41.200,00 €	

Betriebseinnahmen: Provisionen		3.038,60 €
Sozialversicherungsbeiträge GSVG	- 7.762,92 €	
pauschale Betriebsausgaben 6%	<u>- 2.472,00 €</u>	
pauschale Betriebsausgaben 12%		<u>- 364,63 €</u>
Zwischensumme	30.965,08 €	2.673,97 €
Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10)	<u>- 3.096,51 €</u>	<u>- 267,40 €</u>
„Einnahmenüberschuss“	27.868,57 €	2.406,57 €

Mit **Bescheid** vom **23. April 2008** veranlagte das Finanzamt den Bw. unter Erhöhung der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 3.096,51 € und jener aus Gewerbebetrieb um 267,40 € zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 und begründete dies mit dem Verweis auf ein Telefonat. Laut Aktenvermerk vom 23. April 2008 wurde in diesem Telefonat darauf hingewiesen, dass bei Basispauschalierung kein Freibetrag für investierte Gewinne möglich sei.

Mit Schriftsatz vom **20. Mai 2008** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, beantragte sinngemäß, die Freibeträge für investierte Gewinne in der erklärten Höhe zu berücksichtigen und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Der Bw. sei GmbH-Geschäftsführer und ermittle seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG und mache seine Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 bis 3 EStG mittels eines Durchschnittssatzes geltend. Der Bw. habe im Jahr 2007 begünstigte Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft und im Zuge der Einkommensteuererklärung 2007 den vom Finanzamt dann nicht anerkannten Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht. Laut Meinung der Finanzverwaltung (Hinweis auf EStR Rz 3701) stünde bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung der Freibetrag für investierte Gewinne nicht zu, weil dieser vom Betriebsausgabenpauschale erfasst sei.

Es stelle sich somit die Frage, ob der Freibetrag für investierte Gewinne eine fiktive Betriebsausgabe darstelle, die bereits durch das Betriebsausgabenpauschale abgegolten ist oder nicht.

In der Folge zitierte der Bw. auszugsweise Mag. Hödl (Hödl, in SWK 2008, S 350ff):

Das Verständnis als fiktive Betriebsausgabe lässt sich nur aus der Historie bereits ausgelaufener Investitionsbegünstigungen erklären. Aber auch derzeit gültige steuerliche

Begünstigungen, welche als "Freibetrag" bezeichnet werden, werden als Betriebsausgaben behandelt.

Diese "Freibeträge" wurden bzw. werden vom Gesetzgeber entweder ex lege als Betriebsausgabe definiert, oder deren gesetzliche Ausgestaltung impliziert ein derartiges Verständnis. Die Berechnung des FBiG knüpft an die Rechengröße "Gewinn" an. Ausgangspunkt muss daher die Legaldefinition des Begriffes "Gewinn" enthalten in den Bestimmungen der §§ 2 Abs. 4 Z 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 EStG, sein.

Einerseits versteht ihn § 4 Abs. 1 als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, andererseits § 4 Abs. 3 als den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Die Definition der Betriebsausgaben ergibt sich aus § 4 Abs. 4 als Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, mit nachfolgender demonstrativer Aufzählung.

Auch wenn die Bestimmung des § 2 Abs. 4 Z 1 EStG hinsichtlich der Ermittlung des Gewinns auf die §§ 4 bis 14 EStG verweist, bedeutet dies nicht, dass in diesem Bereich nur Betriebsausgaben - seien es faktische oder fiktive - geregelt sind. Beispielsweise sei auf die Regelungen des § 6 hinsichtlich der Bewertungsbestimmungen verwiesen. Weiters findet sich auch eine tarifgestaltende Bestimmung in § 11a EStG, wonach ein Teil des Gewinnes einer besonderen Besteuerung unterzogen werden kann (begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne).

In § 4 Abs. 4 Z 4, 4a sowie 4b findet sich ein Forschungs"freibetrag", unter Z 8 und 10 ein Bildungs"freibetrag", in § 124b Z 31 fand man einen Lehrlings"freibetrag". In allen diesen Fällen stellt das Gesetz selbst klar, wie es diesen Begriff verstanden haben will. Sie waren bzw. sind zwar als "Freibetrag" titulierte, galten aber ex lege als "Betriebsausgabe" (arg: § 4 Abs. 4 2. Satz: "Betriebsausgaben sind jedenfalls") und waren bzw. sind Bestandteil des Legalbegriffes und der Endrechengröße "Gewinn".

Die seinerzeitigen §§ 10 ("Investitionsfreibetrag") bzw. 9 EStG ("Investitionsrücklage") waren zwar nicht ex lege als Betriebsausgabe definiert, waren aber durch ihre gesetzliche Ausgestaltung als Betriebsausgabe zu behandeln. Der IFB wurde auch als Zusatzabschreibung verstanden, sodass die Geltendmachung auch von der persönlichen AfA-Berechtigung abhing. Weiters war er nur zulässig im Bereich der betrieblichen Gewinnermittlungsarten.

Nach § 9 bzw. § 10 EStG i. d. F. BGBl. Nr. 400/1988 mussten diese in der "Bilanz" ausgewiesen bzw. mit Ablauf des vierten Jahres auf das "Kapitalkonto" oder eine als versteuert geltende "Rücklage" steuerfrei übertragen werden. Außerdem konnte durch die Bildung des IFB ein Verlust entstehen, der gesondert behandelt werden musste. Damit mussten sowohl der IFB als auch die IRL im Rahmen der Bilanz wie auch der GuV erfasst und behandelt werden. Über diese gesetzliche Ausgestaltung der Geltendmachung und das oben ausgeführte Verständnis der Lehre wurden diese zu fiktiven Betriebsausgaben. Der VwGH ist dieser Ansicht gefolgt.

Anders jedoch die gesetzliche Ausgestaltung des FBiG: Das Gesetz definiert diesen nicht ex lege als Betriebsausgabe im Sinn des § 4 Abs. 4, sodass diesbezüglich schon das Verständnis als fiktive Betriebsausgabe ex lege scheitert. Auch die weitere Ausgestaltung spricht gegen ein derartiges Verständnis. Der Freibetrag berechnet sich aus dem "Gewinn" des Betriebes, einer - wie oben ausgeführt - ex lege exakt definierten Größe. Der FBiG leitet sich von dieser ab, bzw. der Gewinn ist Basis und Ausgangspunkt für dessen Berechnung. Wie soll dieser korrekt berechnet werden, wenn er Bestandteil seiner Basis ist? Auch aus diesem Grund kann der FBiG keine fiktive Betriebsausgabe sein.

Weiters ist der FBiG doppelt "gedeckt". Einerseits mit 10 % des Gewinnes jenes Betriebes, zu dessen Lasten er geltend gemacht wird, andererseits mit einem Höchstbetrag von 100.000 Euro/Jahr. Auch hier verwendet der Gesetzgeber wieder den Legalbegriff "Gewinn". Wenn dieser noch zusätzlich über mehrere Betriebe verteilt, die ihren Gewinn jeweils nach § 4 Abs.

3 ermitteln, mit einem Höchstbetrag gedeckelt ist, kann er ebenfalls nicht Bestandteil dieser Rechengrößen sein. Die Ermittlung wäre wohl unverhältnismäßig kompliziert und entspricht nicht einer vereinfachten Gewinnermittlung, die § 4 Abs. 3 EStG darstellen soll.

Auch sonst findet sich kein Hinweis in der gesamten Bestimmung des § 10, die darauf schließen ließe, dass sich der FBiG als Teil der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung begreifen ließe. Im Gegenteil: Nach Abs. 7 ist der FBiG ausschließlich in der Steuererklärung auszuweisen.

Entgegen dem bisherigen Verständnis von "Freibeträgen" ist der FBiG tatsächlich ein solcher. Das Gesetz verwendet den Begriff "Freibetrag" leider missverständlich und inkonsistent. Mit dem FBiG wollte der Gesetzgeber wohl auch ein Pendant zu § 11a EStG (nicht entnommener Gewinn) schaffen. Auch beim nicht entnommenen Gewinn handelt es sich um keine fiktive Betriebsausgabe sondern im Kern um eine tarifgestaltende Maßnahme ("begünstigte Besteuerung"). Beim FBiG handelt es sich um eine Bestimmung, die einen Teil des Gewinns steuerfrei stellt. Das Verständnis als fiktive Betriebsausgabe ist nicht zulässig. Im Bereich von Pauschalierungen ist es daher unzulässig, darauf abzustellen, ob Betriebsausgaben pauschal oder tatsächlich ermittelt werden.

Abschließend wies der Bw. darauf hin, dass die von ihm gewählte Art der Gewinnermittlung (§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG - Basispauschalierung) zweifelsfrei eine Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG darstelle. Dies sei aus dem Gesetzestext des § 17 Abs. 1 EStG zu entnehmen. Da es sich beim Freibetrag für investierte Gewinne um keine fiktive Betriebsausgabe, sondern um einen „echten“ Freibetrag handle, könne dieser auch neben dem Betriebsausgabenpauschale steuerlich geltend gemacht werden.

Der Bw. erfülle daher alle in § 10 Abs. 1 EStG normierten Tatbestandsmerkmale.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2) fallen gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. Nr. 201/1996, nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG 1988:

Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im § 10 Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 99/2007 wie folgt geregelt:

§ 10. (1) Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), höchstens jedoch 100 000 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100 000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.

(2) Bei Gesellschaften, ...

(3) Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem

1. im Falle der Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese

a) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und

b) in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb des EU/EWR-Raumes eingesetzt werden, nicht als in einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum verwendet.

2. im Falle der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 diese dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2.

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein Freibetrag für investierte Gewinne nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:

- Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.*
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*
- Luftfahrzeuge.*
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.*
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.*
- Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b oder die Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wurde.*

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht, gilt Folgendes: ...

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist ...

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne sind:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt hinsichtlich körperlicher Wirtschaftsgüter und Wertpapiere ausgewiesen. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung) möglich.

2. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3) bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern ausgewiesen. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird, sind in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen, das der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen ist.

Im gegenständlichen Fall ist allein die Rechtsfrage strittig, ob der vom Bw. geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne von dem von ihm im Rahmen der Basispauschalierung ermittelten Gewinn abgezogen werden kann, was das Finanzamt im Erstbescheid sowohl für die Tätigkeit als Geschäftsführer als auch als Handelsvertreter (Provisionen aus Handelsvermittlung) jeweils durch Hinzurechnung versagt hat.

Die so genannte Basispauschalierung wird in den Absätzen 1 bis 4 des mit der Überschrift „Durchschnittssätze“ versehenen § 17 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 100/2006 wie folgt geregelt:

§ 17. (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%, höchstens jedoch 13 200 €,

- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung.

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 im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,

3. aus der Steuererklärung 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.

Aus dem ersten Satz des eben zitierten § 17 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung ausdrücklich als Möglichkeit der „Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3“ mit Pauschalierung der Betriebsausgaben anbietet. Demnach kommt die Gewährung des Freibetrages für investierte Gewinne nach dem Wortlaut des oben zitierten § 10 EStG 1988 in Betracht. Diese Begünstigung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner soll der Stärkung der kleinen und mittleren Unternehmen durch Freistellung von 10% des Gewinnes (gedeckt mit 100.000,00 €) dienen.

Der vorletzte Satz des oben zitierten § 17 Abs. 1 EStG 1988 lässt neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 bzw. 6 % nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zu („Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ...“). Der Freibetrag für investierte Gewinne stellt zweifellos keine Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge dar. Der vom Bw. im gegenständlichen Fall für den Kauf des Wertpapier aufgewendete Betrag ist auch keine „Ausgabe für den Eingang an Waren, ..., die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen wären. Im Wareneingangsbuch nach § 128 BAO ist nämlich nur der Erwerb zur Weiterveräußerung bestimmter Waren zu erfassen. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann jedoch nur für den Erwerb (Herstellung) von Anlagevermögen geltend gemacht werden.

Für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist demnach entscheidend, ob der nach § 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer freigestellte Freibetrag für investierte Gewinne als (sonstige) Betriebsausgabe iSd § 17 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist.

§ 4 Abs. 1, 3 und 4 EStG 1988 enthalten zur Gewinnermittlung folgende Aussagen:

(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. ...

(3) 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. ...

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

...

4. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, ...

...

8. und 10. Ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen, ...

Im Zuge der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 werden demnach nicht nur tatsächliche Ausgaben als Betriebsausgaben gewinnmindernd abgesetzt, sondern auch durch den Gesetzgeber als steuerliche Begünstigung anerkannte Freibeträge (Bildungsfreibetrag, Forschungsfreibetrag, Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988). Diese rein rechnerischen Größen und als „fiktive Betriebsausgaben“ bezeichneten Beträge stellen zweifellos ebenfalls Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 und folglich auch des § 17 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Es bleibt daher die Frage übrig, ob auch der Freibetrag für investierte Gewinne eine derartige fiktive Betriebsausgabe darstellt. Die oben genannten Freibeträge für Forschung und Bildung vermitteln zusätzliche fiktive Betriebsausgaben, die rechnerisch durch Anwendung eines Prozentsatzes auf tatsächliche Aufwendungen ermittelt werden. Der oben erwähnte Lehrlingsfreibetrag war hingegen mit 1.460,00 € betraglich fixiert.

Die Begünstigungsbestimmung des § 10 EStG 1988 spricht im ersten Absatz (vgl. Abs. 4) hingegen von der Möglichkeit („können“) „...einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes, ...gewinnmindernd geltend machen.“ bzw. im dritten Absatz „Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, ...“. Aus diesen Formulierungen ergibt sich, dass zunächst der vorläufige Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist. Von diesem Zwischenwert können über Antrag dann noch maximal 10% abgezogen werden. Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellt diese letzte Abzugspost funktionell ebenfalls eine fiktive Betriebsausgabe dar. Diese Rechtsauffassung teilen auch Zorn (in Hofstätter-Reichel, § 10 Tz 2), nach dessen eindeutiger Formulierung „Dieser FBiG stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, die zusätzlich gewinnmindernd berücksichtigt wird.“ und Heinrich, in Doralt/Heinrich, EStG, §10 Tz 16: „Aufwandseitige Freibeträge, die zum Zwecke der Investitionsförderung gewährt werden, stellen Betriebsausgaben dar ...“

Damit erweisen sich die vom Bw. auf Hödl (vgl. Beiser in, SWK 2006, S 905) gestützte Rechtsansicht, der Freibetrag für investierte Gewinne sei keine Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung, als verfehlt und das Begehren des Bw. somit als unberechtigt.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass sogar seitens des Bw. bei der Ermittlung der jeweiligen Betriebsergebnisse der zwei verschiedenen Tätigkeiten der Betrag vor Abzug des Freibetrages für investierte Gewinne als „Zwischensumme“ und nicht als Gewinn bezeichnet wird. Der Begriff „Gewinn“ wird bei der Ermittlung seitens des Bw. überhaupt nicht verwendet.

Dass bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Freibetrag für investierte Gewinn gemäß § 10 EStG 1988 zusteht, wird auch überwiegend von der Fachliteratur vertreten (Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 10 Rz 8, Zorn, aaO. § 10 Tz 3; Heinrich, aaO, §10 Tz 14, Atzmüller in, SWK 2006, S 864).

Auf die vom Bw. genannte Tz der Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 3701) hat das Finanzamt weder im bekämpften Bescheid, noch im Verfahren erster oder zweiter Instanz Bezug genommen. Die in dieser Tz geäußerte bloße Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen ist auch auf Grund der Präambel der EStR 2000 selbst für die dem BMF nachgeordneten Finanzämter gar nicht bindend. Die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates sind überdies durch die Verfassungsbestimmung des § 271 BAO in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden.

In Anbetracht der Möglichkeit als den strittigen Freibetrag vermittelnde Investition auch – gar keiner ordentlichen Abnutzung unterliegende - Wertpapiere als Wirtschaftsgüter anzuschaffen, kommt es offensichtlich nicht darauf an, ob durch eine Pauschalierung die Absetzung für Abnutzung abgegolten ist oder nicht.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist jedoch auch aus der Textierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Absicht des Gesetzgebers erkennbar, neben den pauschalierten Betriebsausgaben nur die dort taxativ aufgezählten Ausgaben als gewinnmindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% der Umsätze nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 übersteigt meist die Erfahrungswerte und wirkt dann wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung (Doralt, aaO, §17 Tz 5). Der Bw. hätte bei (normaler) Ermittlung seines Gewinnes nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Verzicht auf die Basispauschalierung) den Freibetrag für investierte Gewinne lukrieren können. Die vom Bw. angestrebte kumulative Beanspruchung beider Begünstigungen – Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne – scheint mit dem das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 9. Auflage, S 17 Rz 22) auch nicht mehr vereinbar.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit kein Erfolg beschieden sein.

Der Bw. hat seine entsprechend der Branchenkennzahl 405 als Handelsvermittlung bezeichnete Tätigkeit als Handelsvertreter (Provisionen aus Handelsvermittlung) unbestritten selbständig und nicht als Dienstnehmer ausgeübt. Handelsvertreter, die selbständig tätig sind, erzielen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.03.1985,

83/13/0070, 10.04.1985, 83713/0154, und 15.09.1971, 511/71) wie erklärt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Auf Grund der Durchschnittssatzverordnung für Handelsvertreter, BGBl II 2000/95 idF BGBl II 2001/416, können im Rahmen der Gewinnermittlung für deren Tätigkeit die taxativ aufgezählten Betriebsausgaben für Tagesgelder iSd § 4 Abs. 5 iVm § 26 Z 4 EStG 1988, im Wohnungsverband gelegene Räume, die Bewirtung von Geschäftsfreunden sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche mit einem Durchschnittssatz von 12% der Umsätze, höchstens jedoch mit 5.825,00 € jährlich abgesetzt werden.

Sind die Anwendungsvoraussetzungen mehrerer Pauschalierungsarten erfüllt, kann der Steuerpflichtige (jeweils für Zwecke der Einkommensteuer und für Zwecke der Umsatzsteuer unabhängig) frei wählen, welche der in Betracht kommenden Pauschalierungen er in Anspruch nimmt (vgl. Doralt, EStG, 6. Auflage, § 17 Tz 70/6 unter Hinweis auf EStR 2000, Rz 4252).

Der Bw. hat nun im Rahmen der Ermittlung seines Gewinnes als Handelsvertreter ein Betriebsausgabenpauschale von 12% in Höhe von 364,63 € geltend gemacht. Aus seiner über Finanzonline abgegebenen Einkommensteuererklärung geht hervor, dass der Bw. für diese Tätigkeit ebenfalls die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch nimmt.

Das Finanzamt hat daher entsprechend obigen Ausführungen zu Recht auch für die gewerbliche Tätigkeit dem geltend gemachten Freibetrag für investierte Gewinne die Anerkennung versagt.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 18. Juli 2008