



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.R., vertreten durch Staudinger & Partner WT-GesmbH, 4020 Linz, Brucknerstraße 3-5, vom 21. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte 2007 neben anderen Einkünften auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG als Gesellschafter-Geschäftsführer. Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2007 geht hervor, dass der Bw. hinsichtlich dieser Einkünfte von der Regelung des § 17 Abs. 1 EStG Gebrauch machte (pauschale Betriebsausgaben iHv. 6% der Umsätze iSd. § 125 Abs. 1 BAO; so genannte Basispauschalierung), dieses Pauschale betrug € 2.682,00 (6% der Erlöse iHv. € 44.700,00). Gleichzeitig machte er den Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) gem. § 10 EStG (für die Anschaffung von Wertpapieren iSd. § 10 Abs. 3 Z 2 EStG) iHv. € 2.931,18 geltend.

Bei der Veranlagung anerkannte das Finanzamt den FBiG nicht, rechnete daher den Einkünften aus selbständiger Arbeit € 2.931,18 zu und begründete dies im Wesentlichen wie folgt (Bescheid vom 3.10.2008):

Der FBiG stelle eine fiktive Betriebsausgabe dar. Nach § 17 Abs. 1 EStG vorletzter Satz dürften

nur die in dieser Regelung taxativ aufgezählten Ausgaben neben dem Pauschale (von 6% bzw. 12%) als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Der FBiG sei in dieser Aufzählung nicht enthalten und könne daher bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Berufung vom 21.10.2008):

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung des FBiG auf Grund der Inanspruchnahme der Basispauschalierung gem. § 17 EStG. Der FBiG ziele darauf ab, Investitionen in Sach- und Finanzanlagen unter Einhaltung einer vierjährigen Behaltdauer auszulösen.

Die Basispauschalierung ziele darauf ab, im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung bestimmte tatsächliche Aufwendungen anstatt durch Einzelaufzeichnungen- und Belege pauschal zu ermitteln. Der FBiG wirke, wie früher der Investitionsfreibetrag, wie eine fiktive Betriebsausgabe und könne vom Betriebsausgabenpauschale gar nicht umfasst sein, weil durch dieses nur tatsächliche Aufwendungen abgegolten würden. Die Erstreckung des Betriebsausgabenpauschales auf den FBiG würde den von Gesetz angestrebten Investitionsanreiz vernichten und wäre daher systematisch inkonsistent und sachwidrig (Art. 7 B-VG).

Die Freiheit des Gesetzgebers im Sinne der Verwaltungsökonomie zu vereinfachen und zu pauschalieren sei nicht schrankenlos und finde dort ihre Grenzen, wo anderen, gegen diese Regelung sprechenden Überlegungen größeres Gewicht beizumessen sei, als den verwaltungsökonomischen Erwägungen. Das Ziel des FBiG, nämlich die Schaffung von Investitionsanreizen, dürfe durch die Pauschalierung von Betriebsausgaben nicht durchkreuzt werden. Es werde beantragt, im Sinne der gesetzlichen Intentionen, den FBiG iHv. € 2.931,18 trotz Inanspruchnahme der Basispauschalierung als fiktive Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob neben der Inanspruchnahme der so genannten Basispauschalierung iSd. § 17 Abs. 1 bis Abs. 3 EStG auch der FBiG gem. § 10 EStG geltend gemacht werden kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese strittige Frage in seinem Erkenntnis vom 4.03.2009, 2008/15/0333, bereits entschieden und ist dabei – unter Berücksichtigung der auch in der gegenständlichen Berufung angeführten Argumente – zum Ergebnis gelangt, dass der FBiG neben der Basispauschalierung nicht zulässig ist. In diesem Erkenntnis wird (auszugsweise) Folgenden ausgeführt:

Aus dem ersten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ergebe sich, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung als Möglichkeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit

Pauschalierung der Betriebsausgaben ansehe. Das Betriebsausgabenpauschale lasse den Charakter der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unberührt. Das in § 10 Abs. 1 EStG 1988 normierte Erfordernis einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sei sohin erfüllt (vgl. Beiser, SWK 2006, S 905).

Schon zur Rücklage gem. § 1 des Energieförderungsgesetzes 1979, BGBl. 567/1979, habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.10.1996, 96/14/0017, VwSlg. 7135/F, ausgesprochen, dass die Bildung unversteuerter Rücklagen zu "fiktiven" Betriebsausgaben führe. Auch "fiktive" Betriebsausgaben würden zu einer Minderung des Gewinnes führen. Auch in Zusammenhang mit dem Lehrlingsfreibetrag nach § 124b Z. 31 EStG 1988 habe der Verwaltungsgerichtshof von "fiktiven" Betriebsausgaben gesprochen (vgl. beispielsweise das hg Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2004/13/0157).

Der in Rede stehenden Regelung des § 10 EStG 1988 sei zu entnehmen, dass der Freibetrag für investierte Gewinne den Jahresgewinn eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners mindere. Der Freibetrag stelle daher ohne Zweifel eine Betriebsausgabe dar, und zwar eine "fiktive" Betriebsausgabe (ebenso Doralt/Heinrich, EStG12, §10 Tz 16). Der Freibetrag mindere nämlich den Gewinn, unabhängig davon führten die tatsächlich aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter (spätestens in nachfolgenden Wirtschaftsjahren) zu steuerlichen Auswirkungen.

Dem Betriebsausgabencharakter des Freibetrages für investierte Gewinne stehe nicht entgegen, dass die Regelung betreffend diesen Freibetrag nicht Teil des § 4 EStG 1988 sei. Regelungen über Betriebsausgaben fänden sich im EStG 1988 insbesondere in den §§ 4 bis 14. Auch die Regelung betreffend den Lehrlingsfreibetrag in § 124b Z. 31 EStG 1988 habe Betriebsausgaben geschaffen.

Ob der Freibetrag für investierte Gewinne eine Investitionsbegünstigung darstelle (vgl. Beiser, SWK 2008, S 692) oder eine Form der Sparförderung oder Eigenkapitalförderung wäre (vgl. Atzmüller, SWK 2008 S 859, und SWK 2006, S 863), sei im gegebenen Zusammenhang nicht von Bedeutung. Er stelle jedenfalls eine rechnerische Größe dar, die der Gesetzgeber als Betriebsausgabe anerkenne.

Im Erkenntnis vom 6. Februar 1990, 89/14/0069, ergangen zu § 9 EStG 1972 (Investitionsrücklag), habe der Verwaltungsgerichtshof in bezug auf die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgesprochen, dass der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972 eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 darstelle. Es sei mit einer globalen, schätzungsweisen Inanspruchnahme von Betriebsausgaben unvereinbar, daneben noch eine einzelne Betriebsausgabe, wie eben den steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972, gesondert geltend zu machen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis 89/14/0069 zu Recht erkannt, dass die

Verordnung über die Betriebsausgabenpauschalierung für nicht buchführende Gewerbetreibende (BGBl. Nr. 475/76) keine globale Abgeltung der Betriebsausgaben zum Ziel habe, sondern nur eine Abgeltung jener Betriebsausgaben, die nach dem Willen des Bundesministers für Finanzen (Verordnungsgebers) nicht gesondert geltend gemacht werden können. Der steuerfreie Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 sei gesondert angeführt. Im anderen Fall einer globalen Abgeltung von Betriebsausgaben sei die Geltendmachung dieses steuerfreien Betrages ausgeschlossen. Allerdings bleibe es dem Steuerpflichtigen unbenommen, den steuerfreien Betrag unter Nachweis sämtlicher Betriebsausgaben in Anspruch zu nehmen. In diesem Sinn würden auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 9 Tz 2, ausführen, dass die Pauschalierung der Betriebsausgaben der zusätzlichen Berücksichtigung des steuerfreien Betrages nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 entgegenstehe. Demgegenüber verweisen sie zur Betriebsausgabenpauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende BGBl. 55/1990 darauf, dass hier anderes gelte, weil diese Verordnung (in deren § 2 Z. 6) bei den - neben den mittels Durchschnittssatz berücksichtigten Betriebsausgaben - zusätzlich anzusetzenden Betriebsausgaben den steuerfreien Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 ausdrücklich anführe.

Daraus ergebe sich:

Es hänge ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung ab, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch um bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden dürfe. Dabei komme der Unterscheidung zwischen "fiktiven" und "nicht fiktiven" Betriebsausgaben keine Bedeutung zu. Genauso wenig komme dem Umstand Bedeutung zu, ob, wie dies insbesondere bei Investitionsbegünstigungen der Fall sei, dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung der Betriebsausgabe zur Wahl gestellt sei.

Eine Begünstigungsregelung, welche die über tatsächlich getätigte Aufwendungen hinausgehende Minderung des steuerlichen Gewinnes eines Betriebes zum Inhalt habe, lege "fiktive" Betriebsausgaben fest. Das gelte auch dann, wenn das Gesetz das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränke. Eine solche Formulierung - sie sei auch Teil der Regelungen betreffend die Investitionsrücklage nach § 9 EStG 1972 und EStG 1988 sowie der Rücklage nach dem Energieförderungsgesetz 1979 gewesen – sei dahingehend zu verstehen, dass der Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden wäre, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt werde.

Für die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 gelte: Die Betriebsausgaben würden mit 6% oder 12% der Umsätze ermittelt. Welche Kategorien von Betriebsausgaben (einschließlich "fiktive" Betriebsausgaben) bei der Gewinnermittlung zusätzlich in Abzug gebracht werden dürfen, lege das Gesetz im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 fest; diese taxative Aufzählung enthalte den Freibetrag für investierte Gewinne nicht.

Damit sei das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringe, Investitionsbegünstigungen zielten auf die Förderung bestimmter Investitionen, die nicht vorhersehbare Entscheidung des Steuerpflichtigen für eine Investitionsbegünstigung stehe einer Pauschalierung, welche Betriebsausgaben zwar vereinfache, aber im wesentlichen in ihrer tatsächlichen Höhe erfassen wolle, entgegen, sei zunächst darauf hinzuweisen, dass auch bei anderen Kategorien von Betriebsausgaben nicht vorhersehbar wäre, ob und in welcher Höhe sie (insbesondere im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) in einem konkreten Jahr anfallen würden.

Die jeweilige Pauschalierungsregelung normiere, ob deren Inanspruchnahme und die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne nebeneinander möglich sei.

Der Umstand, dass bei der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Geltendmachung des in Rede stehenden Freibetrages nicht möglich wäre, stehe dem vom Gesetzgeber mit diesem Freibetrag verfolgten Zweck nicht entgegen, sei doch kein Steuerpflichtiger gehalten, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Der mit dem Freibetrag verfolgte Investitionsanreiz (samt der Mindestbeholdendauer für entsprechend getätigte Investitionen) sei gesichert, weil der Steuerpflichtige seine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Erfassung der tatsächlichen Ausgaben führen könne. Solcherart komme auch dem Umstand keine Bedeutung zu, dass die Einführung des Freibetrages für investierte Gewinne durch § 10 EStG 1988 idF BGBl. I. Nr. 101/2006 nicht mit einer Erhöhung des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 Hand in Hand gegangen sei.

Es werde darauf hingewiesen, dass grundsätzlich jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Elemente einer Begünstigung enthalte (vgl. Doralt, EStG12, § 17 Tz. 5; Renner, SWK 2008 S 517). Grundsätzlich entscheide der Steuerpflichtige für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweise. In diesem Sinne habe der Verwaltungsrichtshof etwa im Erkenntnis vom 27.02.2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt, dass nach allgemeiner Erfahrung Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen stünde, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vornehmen würden und sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken – entscheiden würden, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machten oder nicht. Solcherart sei es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen. Auch vor diesem Hintergrund der begünstigenden Wirkung der Pauschalierung erscheine es erforderlich, dass die Pauschalierungsregelung festlege, ob deren Inanspruchnahme mit der Geltendmachung zusätzlicher steuerlicher Begünstigungen kumuliert werden könne.

Differenzierungen durch einkommensteuerliche Ausnahmebestimmungen seien dann unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes des Art. 7 Abs. 1 B-VG unbedenklich, wenn sie entweder unwesentlich oder - obgleich wesentlich - durch Unterschiede im Tatsächlichen sachlich gerechtfertigt seien (Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes - Probleme der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei den "Steuerbegünstigungen" der österreichischen Einkommensteuer, Wien 1971, 172). Da die Erzielung von Einkünften stets mit einem bestimmten Ausmaß von Aufwendungen verbunden sei, und die Wahl zweier unterschiedlicher Prozentsätze in § 17 Abs. 1 EStG 1988 das Bemühen des Gesetzgebers, der tatsächlichen Höhe der Aufwendungen nahe zu kommen, erkennen lasse, sehe sich der Verwaltungsgerichtshof auch in dieser Hinsicht nicht zu einer Antragstellung nach Art 140 Abs. 1 B-VG veranlasst.

Da somit der VwGH im angeführten Erkenntnis unter Behandlung sämtlicher in der gegenständlichen Berufung angeführten Argumente zum Ergebnis gekommen ist, dass die Inanspruchnahme des FBiG bei Geltendmachung pauschaler Betriebsausgaben iSd. § 17 Abs. 1 bis Abs. 3 EStG nicht zulässig ist, war die Berufung unter Verweis auf die im genannten VwGH-Erkenntnis angeführten Entscheidungsgründe abzuweisen.

Linz, am 11. Mai 2009