



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Dr. Josef H. Duscher, Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater, 1010 Wien, Zelinkagasse 6/4/9C, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Wien 4/5/10) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das berufungsgegenständliche Jahr 2007 aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei er den diesbezüglichen Gewinn durch Anwendung der Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 ermittelte (gesetzliche „Basispauschalierung“). Von seinen Einnahmen in Höhe von € 69.010,00 zog er neben Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit a und b iVm § 17 EStG von € 10.604,20 (im Wesentlichen Zusatzpension bzw. Versicherung Rechtsanwaltskammer) den Durchschnittssatz von 12 % der Umsätze, mithin den Betrag von € 8.281,20 ab. Betreffend den auf diese Weise ermittelten Gewinn in Höhe von € 50.124,60 machte der Bw. den Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG in Höhe von € 5.012,46 gewinnmindernd geltend, wobei er auf die im Jahre 2007 erfolgte Anschaffung von Wertpapieren hinwies.

Vom Finanzamt wurde im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 dieser Freibetrag für investierte Gewinn mit der Begründung nicht anerkannt, dass im Falle einer Gewinnermittlung mittels gesetzlicher Basispauschalierung sämtliche Ausgaben mit Ausnahme der gesetzlich genannten abgedeckt seien.

In der Berufung heißt es, dass § 10 EStG den Freibetrag für investierte Gewinne an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und an bestimmte Investitionen anknüpfe. Beide genannten Kriterien seien im vorliegenden Fall gegeben. Aus dem Wortlaut des Gesetzes sei ein Widerspruch zwischen dem Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen nicht gegeben.

§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG normiere die gesetzliche Pauschalierung von Betriebsausgaben „im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG“. Diese Pauschalierung lasse die Art der Gewinnermittlung unberührt und es würden lediglich bestimmte Komponenten der Einnahmen bzw. Ausgaben pauschal ermittelt. § 10 EStG, der an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anknüpfe, verankere deshalb keine Unvereinbarkeit mit einer Pauschalierung von Betriebsausgaben.

Die Art der Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bleibe durch die Pauschalierung von Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG unberührt. Gemäß § 4 Abs. 3 EStG sei der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben die Gewinngröße. Die Betriebsausgaben würden im § 4 Abs. 4 EStG als Aufwendungen definiert, die durch den Betrieb veranlasst seien. Die Betriebsausgaben würden als Abzugsgröße bei der Ermittlung des Gewinnes dienen.

Der Freibetrag für investierte Gewinne berechne sich in Abhängigkeit vom Gewinn. Der Freibetrag könne daher nicht bereits in den Betriebsausgaben bzw. im entsprechenden Pauschale enthalten sein, da er sonst in Abhängigkeit von sich selbst berechnet werden würde. Somit könne der Freibetrag im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auch dann beansprucht werden, wenn Betriebsausgaben pauschal abgezogen würden.

Die Ermittlung des Freibetrages für investierte Gewinne setze nach Abschluss der „normalen“ Gewinnermittlung an, somit nach Abzug aller (pauschalen) Betriebsausgaben. Er stelle somit keine - fiktive - Betriebsausgabe, sondern eine reine Investitionsbegünstigung dar. Der Gesetzessystematik folgend sei der Freibetrag daher nicht in der taxativen Aufzählung der zusätzlich absetzbaren Betriebsausgaben des § 17 Abs. 1 EStG angeführt. Der Freibetrag errechne sich nach der Gewinngröße, somit nach Berücksichtigung der im § 17 Abs. 1 EStG taxativ angeführten Betriebsausgaben.

Zu diesem Ergebnis führten sowohl der Wortlaut des Gesetzes und dessen Systematik, als auch das Ziel des Gesetzes: Der Gesetzeszweck, der sich den Erläuternden Bemerkungen entnehmen lasse, sei die Förderung der Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Wäre ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner, der die Teilpauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG anwende, vom Freibetrag für investierte Gewinne ausgeschlossen, hätte der Gesetzgeber dies ausdrücklich vorsehen müssen. Dies sei freilich nicht geschehen.

Die in § 10 EStG vorgesehene Deckelung, welche es ermögliche, bis zu 10 % des Gewinnes gewinnmindernd geltend zu machen, zeige, dass der Freibetrag für investierte Gewinne an den nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn anknüpfe und somit nicht in den pauschalierten Betriebsausgaben enthalten sein könne. Daher sei auch bei einer Geltendmachung von pauschalierten Betriebsausgaben iSd § 17 Abs. 1 EStG der Freibetrag für investierte Gewinne zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für den gegenständlichen Rechtsstreit maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Nach Abs. 3 leg.cit. darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, wozu jedenfalls (ua) ein Forschungsfreibetrag iHv bis zu 25 % bzw. bis zu 35 % für Forschungsaufwendungen bzw. ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20 % der Aufwendungen sowie - zeitlich befristet - ein Lehrlingsfreibetrag iHv € 1.460,00 zählen.

Bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 EStG können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden (§ 17 Abs. 1 erster Satz EStG), der 6 % bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit bzw. 12 % bei sonstigen Tätigkeiten beträgt (§ 17 Abs. 1 zweiter Satz EStG). Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 letzter Satz EStG als Betriebsausgaben nur der Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind, Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, sowie Pflichtversicherungsbeiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG abgesetzt werden.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG können natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG für die Deckung der Abfertigungsrückstellung geeigneten Wertpapieren einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10 %

des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, höchstens jedoch 100.000 Euro gewinnmindernd geltend machen. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) wird dadurch nicht berührt. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nach Abs. 3 leg.cit. nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes, in dem bei Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG diese dem Anlagevermögen mindestens vier Jahre gewidmet werden, geltend gemacht werden.

Dass bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG der Freibetrag für investierte Gewinne nicht zusteht, hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) schon in einer Reihe von Berufungsentscheidungen ausgesprochen (13.6.2008, RV/0451-L/08; 13.6.2008, RV/0452-L/08; 3.7.2008, RV/0588-L/08; 15.7.2008, RV/0575-L/08; 18.7.2008, RV/0671-L/08; 2.10.2008, RV/0784-L/08; 3.10.2008, RV/0782-L/08; 27.10.2008, RV/0783-L/08; 27.10.2008, RV/1167-L/08; 25.11.2008, RV/1237-L/08; 10.12.2008, RV/0605-S/08).

Die Argumentationskette des UFS kann dabei wie folgt zusammengefasst werden:

Der Gesetzeswortlaut des § 10 EStG gibt keine explizite Auskunft darüber, ob Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen, auch den Freibetrag für investierte Gewinne beanspruchen können. Aus dem ersten Satz des § 17 Abs. 1 EStG ergibt sich jedoch zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung ausdrücklich als „Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3“ ansieht, bei welcher - von bestimmten in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigenden Aufwendungen abgesehen - die Betriebsausgaben mit - von der jeweiligen Tätigkeit bzw. bestimmten Einkünften abhängigen - Durchschnittssätzen pauschal ermittelt werden. Demnach käme als Zwischenergebnis die Gewährung des Freibetrages für investierte Gewinne prinzipiell in Betracht, weil § 10 erster Satz EStG hierfür eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG voraussetzt.

In weiterer Folge ist die Frage zu klären, welcher Rechtsnatur die gewinnmindernde Wirkung des Freibetrages für investierte Gewinne ist.

Da der Zweck des Freibetrages für investierte Gewinne im Ergebnis eine Minderung des betrieblichen Ergebnisses darstellt, ist darauf hinzuweisen, dass der vorletzte Satz des § 17 Abs. 1 EStG neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 bzw. 6 % nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zulässt („Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ...“). Beim Freibetrag für investierte Gewinne handelt es sich - unabhängig davon, ob abnutzbare Wirtschaftsgüter oder bestimmte Wertpapiere angeschafft werden - zweifellos nicht um eine Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge bzw. um eine „Ausgabe für den Eingang an Waren, ..., die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzu-

tragen wären“. Der Freibetrag kann daher unter diesem Titel jedenfalls nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Entscheidend ist somit, ob der nach § 10 EStG von der Einkommensteuer freigestellte Freibetrag für investierte Gewinne als (sonstige) Betriebsausgabe iSd § 17 Abs. 1 EStG anzusehen ist oder ob er eine - so auch die Ansicht des Bw. im gegenständlichen Berufungsfall - davon unabhängige und somit offenbar für jedwede Gewinnermittlungsart zulässige Investitionsbegünstigung darstellt, womit er im Ergebnis mit im Einkommensteuerrecht ebenfalls enthaltenen gewinnunabhängigen „Prämien“ (zB etwa die bis einschließlich 2004 zugestandene Investitionszuwachsprämie, die Bildungsprämie oder die Lehrlingsausbildungsprämie) vergleichbar wäre.

Die zentrale Bestimmung im Einkommensteuerrecht zu den Betriebsausgaben findet sich in § 4 Abs. 4 EStG. Darin sind einerseits Aufwendungen bzw. Ausgaben angeführt, denen ein realer Geldmittelabfluss gegenübersteht (zB Versicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge oder Aus- und Fortbildungsmaßnahmen), aber auch Aufwendungen ohne effektiven Geldmittelabfluss, deren - „fiktiver“ - Betriebsausgabencharakter nur kraft gesetzlicher Anordnung besteht. Hiezu zählen insbesondere die als steuerliche Begünstigung zuerkannten „Freibeträge“ (Bildungsfreibetrag, Forschungsfreibetrag und Lehrlingsfreibetrag). Diese rein rechnerischen Größen und damit als „fiktive Betriebsausgaben“ bezeichneten Beträge stellen zweifellos ebenfalls Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG und folglich prinzipiell auch des § 17 Abs. 1 EStG dar, wobei sie aber bei der Basispauschalierung durch die als Betriebsausgaben anzusehenden Prozentsätze der Umsätze berücksichtigt werden und sich demnach betragsmäßig nicht auswirken.

Es ist daher die Frage zu klären, ob auch der Freibetrag für investierte Gewinne eine derartige „fiktive Betriebsausgabe“ darstellt. Diesbezüglich vermitteln die Freibeträge für Bildung und Forschung zusätzlich fiktive Betriebsausgaben, die rechnerisch durch Anwendung eines Prozentsatzes auf tatsächliche Aufwendungen ermittelt werden, während der Lehrlingsfreibetrag mit einem bestimmten Betrag fixiert ist. In der Begünstigungsbestimmung des § 10 EStG ist sowohl im ersten Satz des Abs. 1 als auch in Abs. 3 und 4 die - dem Abgabepflichtigen freistehende - Möglichkeit („können“ bzw. „kann“) der Geltendmachung eines (gewinnmindernden) Freibetrags angeführt. 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 %, höchstens € 100.000,00, abgezogen werden. Diese letzte Abzugspost stellt damit aber funktionell ebenfalls eine „fiktive Betriebsausgabe“ dar (ebenso Zorn in Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, EStG-Kommentar, § 10 Tz 2 und 3; Doralt/Heinrich, EStG¹¹, § 10 Rz 16; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 10 Rz 8; Atz-

müller, Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung, SWK 31/2006, S 863; Renner, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 19/2008, S 517).

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.

Aus der Textierung des § 17 Abs. 1 EStG ist die Absicht des Gesetzgebers erkennbar, neben den pauschalierten Betriebsausgaben nur die dort taxativ aufgezählten Ausgaben als gewinnmindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabepauschale in Höhe von 12 % der Umsätze nach § 17 Abs. 1 EStG übersteigt meist die Erfahrungswerte und wirkt dann wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung. Eine angestrebte kumulative Beanspruchung beider Begünstigungen - Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne - scheint mit dem das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit auch nicht mehr vereinbar.

Für die gegenteilige Ansicht, die insbesondere von Beiser (Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 26/2008, S 692; Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, SWK 33/2006, S 905) vertreten wird und in der es im Kern darum geht, dass es das verfassungsrechtliche Verbot ungerechtfertigter Differenzierung verbiete, eine Investitionsbegünstigung „mit abzupauschalieren“, bietet weder § 10 noch § 17 EStG Raum.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen von Atzmüller, „Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen“, SWK 32/2008, S 859, hingewiesen, wonach zu beachten ist, dass

- Steuerpflichtige, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen können, gegenüber solchen, die das nicht können, begünstigt sind, weil sie die Möglichkeit haben, zwischen alternativen Bemessungsgrundlagen zu wählen;
- die Pauschalierung keine Verpflichtung darstellt und der Steuerpflichtige sich stets durch Wahl der regulären Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einen Freibetrag für investierte Gewinne verschaffen kann;
- die Ausgestaltung des Freibetrages für investierte Gewinne starke Züge einer allgemeinen steuerlichen Sparförderung hat, die über den Charakter einer Investitionsbegünstigung hinausgeht;
- eine Pauschalierung nur dann ihren Vereinfachungszweck erfüllt, wenn sie klar ist, was für eine enge Auslegung im Rahmen einer Pauschalierung spricht.

Auch im vorliegenden Fall sieht deshalb der UFS keine Veranlassung, von seiner ständigen Entscheidungspraxis abzuweichen.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Jänner 2009