



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0151-F/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B., S.-Straße 16, vertreten durch Mag. Rudolf Kleinbrod, Steuerberatung GmbH, 6850 Dornbirn, Rohrbach 31, vom 4. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. Jänner 2009 betreffend 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.), ein Primararzt für Radiologie, erzielt unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Sonderklassegebühren. Die Ermittlung des Gewinnes erfolgte durch Anwendung der Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 (gesetzliche „Basispauschalierung“). In seiner über Finanzonline elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte er diesbezüglich folgende Ein- und Ausgaben geltend:

#### Einkünfte aus selbständiger Arbeit

<b>Einnahmen</b>	138.832,25 €
<b>Personalaufwand („eigenes Personal“)</b>	-4.832,50 €
<b>Eigene Pflichtversicherungsbeiträge und Beiträge zu</b>	-89,76 €

<b>Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen</b>	
<b>Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) von körperlichen Wirtschaftsgütern</b>	-1.792,76 €
<b>Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) von Wertpapieren</b>	-9.932,25 €
<b>Basispauschalierung (12% der Betriebseinnahmen)</b>	-16.659,87 €
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	105.525,11 €

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2009 veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 117.250,12 € und begründete dies Folgendermaßen:

Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten, könnten gemäß § 10 Abs. 1 leg.cit. bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne, höchstens 100.000,00 € gewinnmindernd geltend machen. Gemäß dem BudBG 2007, BGBl I Nr. 24/2007 zu § 10 EStG 1988 seien Ärzte hinsichtlich Sonderklassegebühren (Poolgelder) von der Inanspruchnahme ausgeschlossen. Eine Geltendmachung der beantragten Freibeträge für investierte Gewinne (in der Folge kurz FBiG) sei somit nicht möglich, weshalb eine Gewinnkorrektur vorzunehmen gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, § 10 EStG 1988 knüpfe an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 an und beinhaltete keine Unvereinbarkeit mit einer Betriebsausgabenpauschalierung (siehe dazu Beiser, Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, in SWK 33/2006, S. 905). Die Ermittlung der Betriebsausgaben mittels Basispauschalierung ersetze nicht die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sondern erweiterte diese lediglich. Da nach der Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 leg.cit. mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden könnten, lasse sie daher die Art der Gewinnermittlung unberührt und es würden lediglich bestimmte Komponenten der Einnahmen bzw. Ausgaben pauschal ermittelt. Nach dem Gesetzeswortlaut bestehe daher keine Einschränkung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Teilpauschalierung in Anspruch nehmen würden.

Den Rz 3701 der EStR 2000, die darauf abstellten, ob mit dem jeweiligen Betriebsausgabenpauschale die AfA mit abpauschaliert sei, sei zu entgegnen, dass diese Bezugnahme nicht relevant sei. Der FBiG berechne sich in Abhängigkeit vom Gewinn.

Betriebsausgaben dienten der Gewinnermittlung. Der FBiG könnte daher nicht bereits in den Betriebsausgaben bzw. im entsprechenden Pauschale vorhanden sein, weil er sonst in Abhängigkeit von sich selbst berechnet werden würde. Die Ermittlung des FBiG setze nach Abschluss der „normalen“ Gewinnermittlung an, somit nach Abzug aller (pauschalen) Betriebsausgaben. Er stelle somit keine Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung dar. Die Deckelung mit 10% des Gewinnes zeige, dass der FBiG an den nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinn anknüpfe und somit nicht Teil pauschalierter Betriebsausgaben sei (siehe dazu Beiser, Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, a.a.O., S. 905). Der FBiG entspreche nicht einem allgemeinen Investitionsfreibetrag (bezogen auf reine Anschaffungskosten, ohne weitere Beschränkung und somit unabhängig vom Gewinn), sondern sei gewinn- und investmentsabhängig und daher anders zu behandeln, als es die ältere Rechtsprechung für rein investmentsabhängige Begünstigungen vorgesehen habe. Mit dem FBiG werde neben der Investition in abnutzbare Wirtschaftsgüter auch eine solche in bestimmte Wertpapiere begünstigt. Hier bestehe mangels Abnützbarkeit kein Zusammenhang mit der AfA und deren Abpauschalierung (Beiser, Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, a.a.O., S. 905; H. Fuchs, Pauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG idF KMU-FG 2006, in SWK 29/2006, S. 814). Der Gesetzeszweck, der sich den Erläuternden Bemerkungen entnehmen lasse, sei die Förderung der Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die großteils zu den Klein- und Mittelunternehmern gehörten. Wäre ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner, der die Teilpauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 anwende, vom FBiG ausgeschlossen, hätte das Gesetz einen Großteil seines Ziels verfehlt, was nicht Hintergrund und Ziel gewesen sein könnte (H. Fuchs, Pauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG idF KMU-FG 2006, a.a.O., S. 814). Beantragt werde die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2007.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Auf die dortige ausführliche Begründung wird verwiesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde der Berufungsantrag aufrecht erhalten und ergänzend auf eine Fortbildungsveranstaltung für Steuerberater verwiesen, bei dem ein Vertreter des BMF über das Regierungsprogramm zur Steuerreform 2009 referierte. Danach werde der FBiG ab dem Jahr 2010 auf 13% angehoben und für alle betrieblichen Einkünfte bzw. für alle Gewinnermittlungsarten gewährt. Begründet werde dies mit der Gleichstellung zur Sechstelbegünstigung bei nichtselbständigen Tätigkeiten. Es handle sich somit beim derzeitigen FBiG ebenfalls um eine Tarifkorrektur über das Hilfsmittel einer „Investitionsbegünstigung“ und keinesfalls um eine Frage der „normalen“ Gewinnermittlung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht, ob der Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG) bei der Gewinnermittlung im Rahmen der Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) zusteht.

Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I. Nr. 24/2007 wie folgt geregelt: 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 100.000,00 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100.000,00 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.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I. Nr. 100/2006 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 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 13.200,00 €, sonst 12%, höchstens jedoch 26.400,00 €, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0333, die Rechtsauffassung vertreten, dass die Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 EStG 1988) die Geltendmachung eines Freibetrages für investierte Gewinne (§ 10 EStG) ausschließt und damit diese in der Literatur umstrittene Frage aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates geklärt. Der Gerichtshof hat argumentiert, dass die

Basispauschalierung eine Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung darstellt und dass daher das in § 10 Abs. 1 EStG 1988 normierte Erfordernis einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfüllt ist. Er hat im Weiteren unter Verweis auf seine Rechtssprechung zum Energieförderungsgesetz 1979 und zum Lehrlingsfreibetrag klargestellt, dass der Freibetrag für investierte Gewinne eine "fiktive" Betriebsausgabe darstellt, da er ebenso wie tatsächlich getätigte Aufwendungen den Jahresgewinn eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners mindert. Der Gerichtshof hat auch zum Ausdruck gebracht, es stehe der fiktiven Betriebsausgabeneigenschaft nicht entgegen, dass § 10 EStG 1988 in der streitgegenständlichen Fassung das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränke. Eine solche Formulierung sei dahingehend zu verstehen, dass der Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden sei, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt werde. Es sei auch ohne Belang, ob der Freibetrag für investierte Gewinne eine Investitionsbegünstigung darstelle (vgl. Beiser, SWK 2008, S 692) oder eine Form der Sparförderung oder Eigenkapitalförderung (vgl. Atzmüller, SWK 2008 S 859, und SWK 2006, S 863). Er stelle jedenfalls eine rechnerische Größe dar, die der Gesetzgeber als Betriebsausgabe anerkenne.

Der Gerichtshof hat zudem die Auffassung vertreten, dass es ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung abhänge, 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.

Zur Veranschaulichung seiner Rechtsmeinung hat der Verwaltungsgerichtshof zwei zwischenzeitlich außer Kraft getretene Normen, die Betriebsausgabenpauschalierungen regelten, gegenüber gestellt, die bereits Gegenstand des Erkenntnisses vom 6. Februar 1990, 89/14/0069, waren, § 9 EStG 1972 sowie die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 475/76.

§ 9 Abs. 1 EStG 1972 (Investitionsrücklage) bestimmte unter anderem, dass bei einer Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. oder § 5 leg. cit. steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 25% des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben gebildet werden können. § 9 Abs. 3 EStG 1972 legte unter anderem fest, dass Steuerpflichtige, die ihren

Gewinn gemäß § 4 Abs 3 leg. cit. ermitteln, in der Steuererklärung beantragen können, einen Betrag bis zu 25% des Gewinnes steuerfrei zu belassen.

§ 2 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 475/76, führte aus, dass neben den mittels eines Durchschnittssatzes (§ 1 leg. cit.) berechneten Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung unter anderem der steuerfreie Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Aus der Sicht des Höchstgerichtes stellte der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972 eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 dar, weil es mit einer globalen, schätzungsweisen Inanspruchnahme von Betriebsausgaben unvereinbar sei, daneben noch eine einzelne Betriebsausgabe, wie eben den steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972, gesondert geltend zu machen. Im Gegensatz dazu hatte die genannte Verordnung nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes infolge der ausdrücklichen Anführung des steuerfreien Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 keine globale Abgeltung der Betriebsausgaben zum Ziel, sondern nur eine Abgeltung jener Betriebsausgaben, die nach dem Willen des Bundesministers für Finanzen (Verordnungsgebers) nicht gesondert geltend gemacht werden könnten (siehe dazu auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 9 Tz 2).

Zur Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 führte der Verwaltungsgerichtshof aus, 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 dürften, lege das Gesetz im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 fest. Diese taxative Aufzählung enthalte den Freibetrag für investierte Gewinne nicht.

Auch der Argumentation des Bw., der den Erläuternden Bemerkungen zu entnehmende Gesetzeszweck des FBiG - die Förderung der Großteils zu den Klein- und Mittelunternehmern gehörenden Einnahmen-Ausgaben-Rechner - würde bei einem Ausschluß jener Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die die Teilpauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch nehmen würden, im Wesentlichen nicht erfüllt werden, ist der Verwaltungsgerichtshof nicht gefolgt. Der Gerichtshof hat dargelegt, dass kein Steuerpflichtiger gehalten sei, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Der mit dem Freibetrag verfolgte Investitionsanreiz (samt der Mindestbehaltezeit für entsprechend getätigte Investitionen) sei deshalb gesichert, weil der Steuerpflichtige den Gewinn unter Erfassung der tatsächlichen Ausgaben ermitteln könne. Zudem enthalte grundsätzlich jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Elemente einer Begünstigung. Es entscheide aber 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 Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt, dass nach allgemeiner Erfahrung Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen stehe, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vornehmen und sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken - entscheiden, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart sei es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen.

Wie bei Renner, Doch kein Freibetrag für investierte Gewinne bei Basispauschalierung, in SWK 2009, S. 434ff, dargelegt wird, hat der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2009 für die Zukunft im jetzt mit „Gewinnfreibetrag“ übertitelten § 10 EStG (idF BGBl. I Nr. 26/2009, anzuwenden ab 1.1.2010) die Unklarheiten beseitigt. Gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 leg.cit. steht bei einer Ermittlung des Gewinnes nach § 17 EStG 1988 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung nur der investitionsunabhängige Grundfreibetrag nach § 10 Abs. 1 Z 2 leg.cit. zu. Ein investitionsbedingter, von Anschaffungen oder Herstellungen bzw. Wertpapiererwerben abhängiger Gewinnfreibetrag kann somit bei dieser Gewinnermittlungsart explizit nicht geltend gemacht werden (siehe dazu auch Atzmüller, Betriebsausgabenpauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne – der letzte Akt, in RdW 2009/301ff). Daher kommt auch das Argument im Vorlageantrag – die ab 2010 in Kraft tretende Nachfolgeregelung des FBiG bezwecke eine Gleichstellung mit der Sechstebegünstigung bei nichtselbständigen Tätigkeiten, woraus ableitbar sei, dass es sich beim derzeitigen FBiG ebenfalls um eine Tarifkorrektur über das Hilfsmittel einer „Investitionsbegünstigung“ handle und keinesfalls um eine Frage der „normalen“ Gewinnermittlung – nicht zum Tragen.

Wie obig dargelegt, wird die Rechtsmeinung des Höchstgerichtes, der Freibetrag für investierte Gewinne stelle eine "fiktive" Betriebsausgabe dar und die jeweilige Pauschalierungsregelung lege fest, ob die Inanspruchnahme der Pauschalierung und die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne nebeneinander möglich seien, auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt. Da § 17 Abs. 1 EStG 1988 taxativ aufzählt, welche Betriebsausgaben zusätzlich zum Pauschale berücksichtigt werden dürfen und in dieser Aufzählung der Freibetrag für investierte Gewinne nicht angeführt ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Mai 2009