



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B.K., Adresse, vertreten durch Vertreter, Adresse1, vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 30. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) ist Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften und bezog aus dieser Tätigkeit im berufsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.

Im Veranlagungsjahr 2007 gab er dem zuständigen Finanzamt einen Gewinn in Höhe von 40.091,33 € bekannt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wurde mit Bescheid vom 13. Mai 2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Im Rahmen einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO stellte der Prüfer fest, dass der Bw im Jahr 2007 neben dem 6 %igen Betriebsausgabenpauschale auch einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) gemäß § 10 EStG in Höhe von 4.454,59 € gewinnmindernd geltend gemacht hat. Nach Meinung der Finanzverwaltung würde sich die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne neben der Inanspruchnahme der Basispauschalierung ausschließen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz nahm darauf hin mit Bescheid vom 30. Mai 2008 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ mit gleichem Datum neuerlich einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, in welchem der FBiG in Höhe von 4.454,59 € nicht gewinnmindernd berücksichtigt wurde.

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2008 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und begründete dieses im Wesentlichen wie folgt:

Das Finanzamt habe den Freibetrag für investierte Gewinne nicht anerkannt, da von der Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Gebrauch gemacht worden sei. Diese Gewinnermittlungsart stelle eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG dar, weshalb diese Gewinnermittlungsart grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 10 EStG falle. Der FBiG stelle einen Teil der zu steuernden Grundlage steuerfrei. Er stelle keine fiktive Betriebsausgabe dar und stehe daher bei allen Formen von Betriebsausgabenpauschalierungen zu, da diese nur die laufenden Betriebsausgaben pauschalieren und nicht die Besteuerungsgrundlage. Diese Beurteilung entspreche auch dem Gesetzeszweck, da der FBiG eine Eigenkapitalstärkung der vielen Einnahmen/Ausgabenrechner bewirken wolle. Es sollten daher möglichst viele der Zielgruppe erreicht werden und dazu würden auch oder vor allem diejenigen zählen, die Betriebsausgaben entweder voll oder teilweise pauschal ermitteln würden. Es werde daher der Antrag gestellt, den FBiG wie bei der Veranlagung 2007 beantragt zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorlage vom 10. Juli 2008 wurde die gegenständliche Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob der vom Bw geltend gemachte **Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG)** von dem von ihm im Rahmen der Basispauschalierung ermittelten Gewinn abgezogen werden könne oder nicht.

Nach **Ansicht des Finanzamtes** war dies im Hinblick darauf, dass bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung sämtliche Ausgaben mit Ausnahme der gesetzlich genannten abgedeckt seien, nicht möglich.

Die steuerliche Vertreterin des Bw hingegen bestritt die Qualifikation des FBiG als fiktive Betriebsausgabe, weswegen ihrer Meinung nach einer Geltendmachung dieses Freibetrages zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale nichts im Wege stehen dürfe.

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

***"(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.***

***(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, 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: ...*

**(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 Anlagenverzeichnis (§ 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."*

Die so genannte "**Basispauschalierung**" wird in den Absätzen 1 bis 3 des mit der Überschrift "**Durchschnittssätze**" versehenen **§ 17 EStG 1988 idF BGBl. I Nr.**

**100/2006** folgendermaßen geregelt:

***"(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 € 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."*

Wie vom Unabhängigen Finanzsenat bereits in mehreren Entscheidungen (siehe zuletzt in der Entscheidung vom 3. Februar 2009, RV/1342-L/08) dargelegt, ergibt sich aus dem ersten Satz des eben zitierten § 17 Abs. 1 EStG 1988 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 jedoch 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 FBiG stellt zweifellos keine Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge dar. Der von der Bw im gegenständlichen Fall für den Kauf des Wertpapiers 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 FBiG kann jedoch nur für den Erwerb (Herstellung) von Anlagevermögen geltend gemacht werden.

**Wie der Unabhängige Finanzsenat in seiner bisherigen Entscheidungspraxis (siehe z.B. Entscheidungen vom 18.7.2008, RV/0671-L/08, vom 27.10.2008, RV/0783-L/08, vom 25.11.2008, RV/1237-L/08, vom 16.1.2009, RV/0543-L/08, vom 19.1.2009, RV/1245-L/08; vom 3.2.2009, RV/1342-L/08; vom 9.2.2009, RV/0983-**

L/08 und weiteren) ausgeführt hat, war für die Lösung der gegenständlichen Frage demnach von entscheidender Bedeutung, ob der nach § 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer freigestellte FBiG als (sonstige) Betriebsausgabe im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist.

In § 4 Abs. 1, 3 und 4 EStG 1988 finden sich 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, ..."***

Wie den zitierten Regelungen zu entnehmen ist, werden im Zuge der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 demnach nicht nur tatsächliche Ausgaben als Betriebsausgaben gewinnmindernd abgesetzt, sondern auch durch den Gesetzgeber als steuerliche Begünstigung zuerkannte **Freibeträge** (Bildungsfreibetrag, Forschungsfreibetrag, Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988).

Diese rein rechnerischen Größen und als **"fiktive Betriebsausgaben"** bezeichneten Beträge stellen zweifellos ebenfalls Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 und folglich auch des § 17 Abs. 1 EStG 1988 dar. Die Qualifikation des zuletzt genannten Lehrlingsfreibetrages nach § 124b Z 31 EStG 1988 als fiktive Betriebsausgabe hat der Verwaltungsgerichtshof jüngst in seinem Erkenntnis vom 27.2.2008, 2004/13/0157, bestätigt.

Um einen solchen Freibetrag handelt es sich auch bei dem im gegenständlichen Berufungsverfahren strittigen Freibetrag für investierte Gewinne.

Der Freibetrag für investierte Gewinne ist zwar ex lege nicht als Betriebsausgabe definiert, allerdings kann daraus nicht geschlossen werden, dass der FBiG aus diesem Grunde keine fiktive Betriebsausgabe sei. Dies deshalb, da § 4 Abs. 4 EStG 1988 auf Grund der

Formulierung *"Betriebsausgaben sind jedenfalls ..."* lediglich eine demonstrative und **keine taxative Aufzählung** der Betriebsausgaben enthält.

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 von der Möglichkeit, *"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 zu können"*, bzw. im dritten Absatz davon, dass *"der Freibetrag für investierte Gewinne nur **zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden kann, ...**"*.

Aus diesen Formulierungen ergibt sich einerseits, dass zunächst der vorläufige Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist. Von diesem Zwischenwert können - abhängig von der Entscheidung des Pflichtigen, ob er von dem ihm vom Gesetzgeber in § 10 EStG 1988 eröffneten zusätzlichen Abzugsposten des FBiG Gebrauch macht - über Antrag dann noch maximal 10% abgezogen werden.

Insofern ist eine korrekte Berechnung des FBiG möglich, auch wenn er Bestandteil der Basis (des Gewinnes) ist.

Eine Disqualifikation dieses Freibetrages als fiktive Betriebsausgabe aus diesem Grund ist – selbst unter Berücksichtigung der Ausführungen von Hödl in SWK 9/2008, S 350ff - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht möglich.

Andererseits ergibt sich aus den zitierten Formulierungen auch eindeutig, dass der Gesetzgeber den strittigen FBiG als Abzugsposten im Rahmen der Gewinnermittlung (arg.: *"gewinnmindernd"*, *"zu Lasten des Gewinnes"*) verstanden wissen wollte.

Der **Gewinn** ist aber nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 eine Größe, die sich aus dem Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben errechnet.

Abzugsposten anderer Art haben auf Grund dieser gesetzlichen Formulierung bei der Gewinnermittlung keinen Platz, sodass eine gewinnmindernde Geltendmachung nur als - allenfalls fiktive - Betriebsausgabe erfolgen kann, zumal der FBiG im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung entsprechend der Legaldefinition des Begriffes "Betriebsausgaben" im § 4 Abs. 4 EStG 1988 durchaus als von Gesetzes wegen (§ 10 EStG 1988) ermöglichte fiktive Aufwendung, die durch den Betrieb veranlasst wurde, betrachtet werden kann.

Der FBiG kann somit nur eine letzte Betriebsausgabe bzw. überhaupt die letzte Abzugspost und funktionell eine fiktive Betriebsausgabe darstellen (in diesem Sinne auch Zorn in

Hofstätter/Reichel, § 10 Tz 3: "Der FBiG stellte eine (letzte) Betriebsausgabe, eine fiktive Betriebsausgabe dar."; Heinrich in Doralt/Heinrich, EStG, § 10 Tz 16: "Aufwandseitige Freibeträge, die zum Zwecke der Investitionsförderung gewährt werden, stellen Betriebsausgaben dar und sind, wenn nicht explizit ausgenommen, im Rahmen von Ausgabenpauschalen mit abgegolten.").

Damit erwies sich aber die vom Bw vertretene Rechtsansicht, der Freibetrag für investierte Gewinne sei nur eine Investitionsbegünstigung und keine Betriebsausgabe, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (siehe auch bisherige, bereits oben zitierte Entscheidungspraxis) als verfehlt.

Dass bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein FBiG gemäß § 10 EStG 1988 zusteht, wird auch überwiegend von der Fachliteratur vertreten (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 10 Rz 8; Zorn, a.a.O., Tz 3 zu § 10; Heinrich, a.a.O., Tz 14 und 16 zu § 10; Atzmüller in SWK 31/2006, S 863f, und SWK 32/2008, S 859ff; Renner in SWK 19/2008, S 517ff)).

Den in Teilen der Literatur vorgebrachten Einwänden (z.B. Beiser in SWK 26/2008, S 692ff), die Erstreckung der Betriebsausgabenpauschalierung auf Freibeträge für investierte Gewinne würde den vom Gesetz angestrebten Investitionsanreiz vernichten und eine Kontrolle der Mindestbehaltefrist unmöglich machen, wird entgegnet:

Abgesehen davon, dass sich die dargelegte Sichtweise in Zusammenschau der Bestimmungen der §§ 4 Abs. 3, 10 und 17 Abs. 1 EStG 1988 bereits im Rahmen der am Beginn eines jeden Interpretationsvorganges stehenden Wortinterpretation ergibt und korrigierende Auslegungsmethoden (wie etwa die teleologische) nur im Zweifelsfalle heranzuziehen sind (siehe hiezu VwGH 20.2.2003, 2001/06/0057, und 25.2.1994, 93/12/0203, wonach über der Meinung der Gesetzesredaktoren das promulgierte Gesetz mit seinem Wortlaut und seiner Systematik steht), trifft diese Behauptung nicht auf alle Betriebsausgabenpauschalierungen, sondern bloß auf jene zu, die neben der Betriebsausgabenpauschale nur einen Katalog taxativ aufgezählter Betriebsausgaben zulassen. So ist z.B. entsprechend der anderen Konzeption der Freibetrag für investierte Gewinne bei Beanspruchung der Handelsvertreterpauschalierung nach BGBl. II 95/2000 zulässig. Eine Investition in körperliche Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung die Realwirtschaft fördern würde, liegt auch im Fall des Bw nicht vor, der die von der Berufsgruppe der Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig gewählte Variante der Anschaffung von Wertpapieren gewählt hat. Die Kontrolle einer Mindestbehaltefrist erübrigt sich im gegenständlichen Fall durch die Unvereinbarkeit des Freibetrages für investierte Gewinne mit der vom Bw freiwillig gewählten Basispauschalierung.



Letzterer Umstand führt nach Ansicht der Berufungsbehörde überdies dazu (siehe auch zitierte Entscheidung vom 25.11.2008), dass die Versagung des Freibetrages für investierte Gewinne in diesem Zusammenhang sachlich gerechtfertigt und auch mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) im Einklang steht:

Vertritt der Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Auffassung, dass eine Gewinnermittlung durch Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988 gesamthaft für ihn günstiger ist, hat er die Wahlmöglichkeit, zu dieser oben dargestellten Sonderform der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überzugehen. Macht ein Steuerpflichtiger von einem derartigen Wahlrecht Gebrauch, muss er dann auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit diesem System verbunden sind. Zu diesen Nachteilen gehört die Unmöglichkeit zusätzlicher Betriebsausgaben neben den taxativ aufgezählten und dem Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988. Ein derartiger Nachteil ist bei einer Gesamtschau in Ansehung der Vorteile der Basispauschalierung verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. das Erkenntnis des VfGH v. 3.3.1987, G 170/86, betreffend den Ausschluss des Einnahmen-Ausgaben-Rechners nach § 4 Abs. 3 EStG vom Verlustabzug, da er ja freiwillig den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln könnte).

Der Bw hätte bei (normaler) Ermittlung seines Gewinnes nach § 4 Abs. 3 (Verzicht auf die Basispauschalierung) den Freibetrag für investierte Gewinne lukrieren können. Die von ihm angestrebte kumulative Beanspruchung von Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne findet aber - wie oben dargelegt - in Zusammenschau der bezug habenden Bestimmungen der §§ 10, 17 Abs. 1 und 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 keine gesetzliche Deckung.

Darüber hinaus findet sich in den Materialien zum Ministerialentwurf betreffend das Steuerreformgesetz 2009 zur Neufassung des § 10 EStG ("Zu Z 5 und Z 20; § 10 und § 124b Z 150 und Z 151 EStG 1988") folgende Aussage des Gesetzgebers, welche für den Rechtstandpunkt des Unabhängigen Finanzsenat spricht:

*"Gewinne, die nach Durchschnittssätzen (§ 17) oder auf Grundlage einer darauf gestützten Verordnung durch Teil- oder Vollpauschalierung pauschal ermittelt worden sind, können ebenfalls in die Ermittlung des Freibetrages einbezogen werden. Für derartige Gewinne steht allerdings nur der Grundfreibetrag zu, ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann hingegen nicht geltend gemacht werden. Nach der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz 3701 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) und Rechtsprechung (z.B. UFS Linz 15.7.2008, RV/0575-L/08) stand der Freibetrag für investierte Gewinne bei Pauschalierungen im Allgemeinen nicht zu."*

Aus den obenstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Februar 2009