



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 18. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 20. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist geschäftsführender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, an der er zu mehr als 25% beteiligt ist, und ermittelte in der über Finanzonline elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung und in Beilage derselben für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr **2007** seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach dem USt-Bruttosystem unter Beanspruchung der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 im Wesentlichen wie folgt:

a) Einnahmen (Geschäftsführervergütung, Sachbezug)		31.036,00 €
b) Ausgaben: 6% Betriebsausgabenpauschale		- 1.862,16 €
c) Gewinn 2007		29.173,84 €
d) Freibetrag für investierte Gewinne		- 2.917,38 €
e) steuerpflichtiger Gewinn 2007		26.256,46 €

Mit **Bescheid** vom **20. Oktober 2008** veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 29.173,84 € zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 und begründete dies damit, dass der Freibetrag für investierte Gewinne wegen Ermittlung des Gewinnes aus der Geschäftsführertätigkeit durch die gesetzliche Basispauschalierung nicht zustehe.

Mit Schriftsatz vom **18. November 2008** er hob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, beantragte, den Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) anzuerkennen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 26.256,46 € festzusetzen und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

- 1) Die **hM im Schrifttum** (Hinweis auf und Auseinandersetzung mit: Zorn, in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, §10 Tz 2; Heinrich, in Doralt/Heinrich, EStG, § 10 Tz 16; Atzmüller, in SWK 2006, S 863ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 10 Rz 8) gehe davon aus, dass der FBiG eine (im Rahmen der Basispauschalierung abpauschalierte) Betriebsausgabe darstelle, ohne dies auch nur mit einem einzigen stichhaltigen Argument zu untermauern.
- 2) Der **UFS** (Hinweis auf zuletzt vom 3.10.2008, RV/0782-L/08) folge der hM in seiner bisherigen Rechtssprechungslinie kritiklos. Er versuche jedoch darüber hinaus zumindest die Qualifikation des FBiG damit zu rechtfertigen, dass der Gesetzgeber in § 10 EStG formuliert, der FBiG sei "gewinnmindernd" zu berücksichtigen.
- 3) Die nach Meinung des Bw. stichhaltigen **Argumente Hödls (SWK 2008, S 350ff) und Beisers** (SWK 2006, S 905ff) bezeichne der UFS lediglich als "verfehlt", ohne dass sich der UFS inhaltlich mit deren Argumenten auseinander gesetzt hätte.
- 4) Die **(vollständige) Wortinterpretation** des § 10 Abs. 1 EStG (und nicht die vom UFS bloß auf das Wort "gewinnmindernd" reduzierte Auslegung der Bestimmung) führe zu einem Zirkelschluss, wenn man den FBiG als (fiktive) Betriebsausgabe verstehen wollte. Alleine diese Tatsache weise eindeutig darauf hin, dass der Gesetzgeber im Zuge der Textierung der Norm keine (fiktive) Betriebsausgabe zu schaffen beabsichtigt habe. Unterstelle man hingegen dem Gesetzgeber (wie dies die hM wohl mache), er habe den FBiG als Betriebsausgabe ausgestalten wollen, müsse man ihm gleichzeitig unterstellen, dass er für die Berechnung des FBiG sehenden Auges eine Berechnungsmethode normiert hätte, die in einem Zirkelschluss münde. Dass eine Gesetzesauslegung, die auf einer derartigen Prämisse basiert, strikt abzulehnen sei, bedürfe wohl keiner näheren Begründung. Die in den **EStR** entwickelte "Lösung" des (erst durch die Interpretation des FBiG als Betriebsausgabe entstehenden!) Zirkelschlusses durch eine über den eindeutigen Wortlaut des § 10 iVm. § 4 Abs. 3 EStG hinausgehenden Auslegung des Begriffes "Gewinn" (nämlich Auslegung als "Gewinn vor Berücksichtigung des Freibetrages") verbiete sich deshalb, weil jede Normauslegung ihre Grenze im Wortlaut des Gesetzes finde. Da das EStG den (auch für § 10 EStG maßgeblichen)

Gewinnbegriff in § 4 Abs. 3 eindeutig und abschließend definiere, bestehet auch keine Notwendigkeit einer Auslegung desselben.

5) Dass der Gesetzgeber den FBiG gerade nicht als eine zu einem Zirkelschluss führende Betriebsausgabe verstanden wissen wolle, belegten auch die von ihm in den **Gesetzesmaterialien** (Hinweis auf 829/A XXII. GP) verwendeten Begriffe und Formulierungen eindeutig. Einerseits wiesen die Materialien darauf hin, dass mit dem FBiG ein Gewinnanteil (!) steuerfrei bleiben solle, andererseits lasse sich aus ihnen auf Grund des Hinweises auf die Unbestimmbarkeit des Eigenkapitals bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern ableiten, dass der Gesetzgeber mit § 10 EStG ein Pendant zur (nur bilanzierenden Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden) Tarifvorschrift des § 11a EStG für Einnahmen-Ausgaben-Rechner schaffen habe wollen.

6) Die **systematische Interpretation** führe ebenfalls zu dem Ergebnis, dass § 10 EStG eine Tarifvorschrift darstelle: Der FBiG werde innerhalb des EStG unmittelbar vor der bereits bestehenden Tarifvorschrift des § 11a EStG und nicht in § 4 Abs. 4 EStG geregelt, der alle übrigen als "Freibeträge" bezeichneten Betriebsausgaben (Forschungsfreibetrag und Bildungsfreibetrag) enthalte.

7) Sinn und Zweck der Bestimmung des § 10 EStG sei es, dass Einnahmen-Ausgaben-Rechner jenen Teil des Gewinnes, den sie nicht entnehmen (sondern zwecks Anschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter im Betrieb belassen haben) nicht der Besteuerung zuführen müssen. Das Telos der Vorschrift spreche daher eindeutig dafür, dass der FBiG eine Tarifermäßigungsvorschrift (Besteuerung eines Teils des Gewinnes mit dem "ermäßigten" Steuersatz von 0 %) und keine (fiktive) Betriebsausgabe sei. Für die Interpretation des § 10 EStG als Tarifvorschrift spreche des Weiteren die Ausgestaltung der Norm im Detail: Anders als die als "Freibeträge" bezeichneten Betriebsausgaben des § 4 Abs. 4 EStG stehe der FBiG bei Verlusten nicht zu, da er mit 10 % vom Gewinn gedeckelt sei. Auch die Tatsache, dass der FBiG im Fall einer Mitunternehmerbeteiligung sowohl dem Grund als auch der Höhe nach von Faktoren beeinflusst werde, die in der Mitunternehmerebene wurzeln, belege eindeutig, dass der FBiG schon rein begrifflich keine Betriebsausgabe (verstanden als Ausgabe des Betriebes der Mitunternehmerschaft) sein könne, sondern als eine auf die jeweiligen Verhältnisse beim Steuerpflichtigen abstellende Tarifermäßigungsvorschrift konzipiert worden sei. Weiters sei zu konstatieren, dass der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber sämtliche Betriebsausgabenpauschalen erhöhen hätte müssen, wenn er einerseits den FBiG als (abpauschalierte) Betriebsausgabe verstanden haben wollte, andererseits aber am erklärten Ziel sämtlicher Pauschalierungen, nämlich trotz vereinfachter Gewinnermittlung eine – nach wie vor – möglichst realitätsnahe Besteuerungsgrundlage zu ermitteln, festhalten habe wollen. Schließlich sei zu bedenken, dass der FBiG dem Gesetzeszweck zu Folge (auch) Investitionsanreize setzen solle. Dieser

Gesetzeszweck würde vereitelt, wenn mit den "Pauschalierern" eine Vielzahl von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern von der Inanspruchnahme des FBiG ausgeschlossen werde.

Gleichgültig mit welcher Auslegungsmethode man sich der Bestimmung des § 10 EStG nähere, komme man somit zwingend zu dem Ergebnis, dass der FBiG entgegen der hM sowie der bisherigen Rechtssprechungslinie des UFS jedenfalls keine (fiktive) Betriebsausgabe sondern eine Tarifbegünstigungsvorschrift zur Setzung von Investitionsanreizen für Einnahmen-Ausgaben-Rechner darstelle. Mangle es dem FBiG an der Betriebsausgabeneigenschaft, könne er im Rahmen der im gegenständlichen Fall vom Steuerpflichtigen zur Anwendung gebrachten Basispauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG auch nicht „abpauschaliert“ sein. Der FBiG könnte somit auf das durch Pauschalierung ermittelte Ergebnis des Bw. angewendet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Personbeförderung 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 verneint.

Die so genannte Basispauschalierung wird in den Absätzen 1 bis 4 des mit der Überschrift „Durchschnittssätze“ versehenen § 17 EStG 1988 idF BGBI. 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 (gedeckelt 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 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 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 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 iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 und folglich auch des § 17 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Dem möglichen Argument, der Freibetrag für investierte Gewinne könne schon deshalb keine fiktive Betriebsausgabe sein, weil das Gesetz ihn nicht als Betriebsausgabe definiere, ist entgegen zu halten, dass § 4 Abs. 4 EStG 1988 auf Grund der Formulierung „Betriebsausgaben sind jedenfalls....“ lediglich eine demonstrative und keine taxative Aufzählung der Betriebsausgaben enthält.

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 (Fettdruck durch die Berufungsbehörde) spricht im ersten Absatz (vgl. Abs. 4) 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 ...“ (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0157).

Der Verwaltungsgerichtshof hat folgenden Rechtssatz zur Auslegung formuliert (VwGH 25.02.1994, 93/12/0203):

Die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art 18 B-VG bewirkt einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm. Aus der Funktion des Verwaltungsrechts, das Handeln der Verwaltung an das Gesetz zu binden, ergibt sich die allgemeine Tendenz, das Gesetz der Disposition durch die ihm unterworfenen Organe möglichst zu entziehen. Dies bedeutet einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung so genannter "korrigierender Auslegungsmethoden" (Hinweis: Antoniolli-Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht², 92f).

Die Qualifikation des oben genannten Lehrlingsfreibetrages nach § 124b Z 31 EStG 1988 als fiktive Betriebsausgabe hat der Verwaltungsgerichtshof mit seiner Wertung „*Dieser Lehrlingsfreibetrag war als fiktive Betriebsausgabe konzipiert und kam damit nur im „Einkunftsreich“ zum Tragen.*“ bereits bestätigt (VwGH 27.02.2008, 2004/13/0157).

Damit erweist sich die vom Bw. auf Teile der Literatur (Hödl, in SWK 2008, S 350ff; Beiser, in SWK 2006, S 905ff) gestützte Rechtsansicht, der Freibetrag für investierte Gewinne sei nur eine Investitionsbegünstigung und keine Betriebsausgabe, als verfehlt und das Begehr des Bw. als unberechtigt.

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 (Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 10 Rz 8, Zorn, aaO. § 10 Tz 3; Heinrich, aaO, §10 Tz 14, Atzmüller in, SWK 2006, S 864, und SWK 32/2008, S 859ff; Renner in SWK 19/2008, S 517ff) vertreten und entspricht der einhelligen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (RV/1245-L/08 vom 20.01.2009, RV/0605-S/08 vom 10.12.2008, und RV/3673-W/08 vom 07.01.2009, mit weiteren Nachweisen).

Dieses Ergebnis ergibt sich aus der Zusammenschau der Bestimmungen der § 4 Abs. 3, § 10 und § 17 Abs. 1 EStG 1998 bereits aus der am Beginn jedes Auslegungsvorganges stehenden Wortinterpretation, weshalb mangels Vorliegens eines Zweifelsfalles zur Beachtung des

Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) auf eine dieser nachgeordneten korrigierenden zB teleologischen Interpretation entgegen der Rechtsauffassung des Bw. nicht mehr zurück zu greifen ist (vgl. RV/1245-L/08 vom 20.01.2009, unter Hinweis auf VwGH 20.02.2003, 2001/06/0057, und 25.02.1994, 93/12/0203).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist 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 Gewinn mindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% bzw. 6% 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. argumentiert mit dem Sinn der Bestimmung des § 10 EStG, verkennt bzw. übersieht dabei jedoch die oben dargestellten Grenzen der Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988. Dem Argument des Bw, die Erstreckung der Betriebsausgabenpauschalierungen auf Freibeträge für investierte Gewinne würde den vom Gesetz angestrebten Investitionsanreiz vereiteln, wird entgegnet:

Diese Behauptung trifft nicht auf alle Betriebsausgabenpauschalierungen, sondern nur auf jene zu, die neben dem 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. 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 auch dazu, dass die Versagung des Freibetrages für investierte Gewinne hier sachlich gerechtfertigt ist und entgegen der ua von Beiser vertretenen Rechtsansicht sehr wohl mit dem von diesem ins Treffen geführten Gleichheitssatz (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 der Betriebsausgabenpauschale des § 17 EStG 1988. Ein derartiger Nachteil ist bei einer Gesamtschau in Ansehung der Vorteile der Basispauschalierung verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. das Erkenntnis des VfGH

03.03.1987, 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 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 kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 13. Februar 2009