



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E.W., vertreten durch H&K, vom 4. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch M, vom 9. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an welcher er im streitgegenständlichen Jahr (2007) zu mehr als 25% beteiligt war. Der Berufungswerber ermittelte den Gewinn aus selbständiger Arbeit im Streitjahr 2007 unter Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988. Er errechnete Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 95.432,60, indem er von seinen Betriebseinnahmen (€ 122.664,00) pauschale Betriebsausgaben von 6% der Einnahmen (€ 7.350,84) und Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 9.871,56 sowie als Freibetrag für investierte Gewinn einen Betrag von € 10.000,00 in Abzug brachte.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die Absetzung des geltend gemachten Freibetrages für investierte Gewinn nicht und erhöhte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um € 10.000,00 auf € 105.432,80, die sie der Besteuerung unterzog.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen unter anderem ausgeführt, dass den in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz zur Geschäftszahl RV/0451-

L/08 angeführten Berufungsgründen dieses Berufungswerbers vollinhaltlich zugestimmt werde. Der Begründung des Unabhängigen Finanzsenates, dass es sich bei dem Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 um eine Betriebsausgabe handle werde nicht gefolgt. Der Unabhängige Finanzsenat vergleiche den Freibetrag für investierte Gewinne mit dem Forschungsfreibetrag und den Bildungsfreibetrag und sei der Meinung, dass auch der Freibetrag für investierte Gewinne eine Betriebsausgabe darstelle. Die Parteienvertreterin vertrete jedoch die Ansicht, dass der Freibetrag für investierte Gewinne keine Betriebsausgabe darstellen könne, weil er im § 10 EStG 1988 und nicht wie alle anderen Betriebsausgaben im § 4 angeführt werde. Die Parteienvertreterin schließe sich daher der von Dr. Beiser vertretenen Rechtsansicht (SWK 26/2008, S 692 f) an, wonach bei einer Pauschalierung der Betriebsausgaben der Freibetrag für investierte Gewinne eine Betriebsausgabe darstelle.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Rechtsfrage, ob der Freibetrag für investierte Gewinne von einem im Wege der Basispauschalierung iSd § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 ermittelten Gewinn in Abzug gebracht werden könne.

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 (§ 10 Abs. 1 idF BGBl. I. Nr. 101/2006).

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 EUR, - sonst 12%, höchstens jedoch 26.400 EUR, 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 (§ 17 Abs. 1 EStG 1988, zuletzt geändert durch BGBl. I. Nr. 100/2006).

Das oben dargestellte Vorbringen der Parteienvertreterin zeigt, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0333 ausgeführt hat, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

A) Aus dem ersten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung als Möglichkeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit Pauschalierung der Betriebsausgaben ansieht. Das Betriebsausgabenpauschale lässt 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 ist sohin erfüllt (vgl. Beiser, SWK 2006, S 905). Der in Rede stehenden Regelung des § 10 EStG 1988 ist zu entnehmen, dass der Freibetrag für investierte Gewinne den Jahresgewinn eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners mindert. Der Freibetrag stellt daher ohne Zweifel eine Betriebsausgabe dar, und zwar eine "fiktive" Betriebsausgabe (ebenso Doralt/Heinrich, EStG¹², § 10, Tz 16). Der Freibetrag mindert nämlich den Gewinn, unabhängig davon führen die tatsächlich aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter (spätestens in nachfolgenden Wirtschaftsjahren) zu steuerlichen Auswirkungen.

Entgegen der Ansicht der Parteienvertreterin, die auf die Ausführungen von Dr. Beiser verweist, steht es dem Betriebsausgabencharakter des Freibetrages für investierte Gewinne nicht entgegen, dass die Regelung betreffend diesen Freibetrag nicht Teil des § 4 EStG 1988 ist. Regelungen über Betriebsausgaben finden sich im EStG 1988 insbesondere in den §§ 4 bis 14. Auch die Regelung betreffend den Lehrlingsfreibetrag in § 124b Z. 31 EStG 1988 hat Betriebsausgaben geschaffen.

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

B) Der Abs. 1 des § 9 EStG 1972 (Investitionsrücklage) hat u. a. normiert:

"Wird der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt, so können steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 25 v. H. des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben gebildet werden."

In Abs. 3 des § 9 EStG 1972 ist u.a. festgelegt gewesen:

"Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 ermitteln, können in der Steuererklärung beantragen, dass ein Betrag bis zu 25 v. H. des Gewinnes steuerfrei bleibt."

Auch die Stammfassung des EStG 1988 enthielt in § 9 vergleichbare Regelungen über eine Investitionsrücklage. Durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 818, wurde die Investitionsrücklage für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1993 enden, beseitigt. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Februar 1990, 89/14/0069, ist zu § 9 EStG 1972 ergangen. Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis 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. Im selben Erkenntnis ist der Verwaltungsgerichtshof auch auf eine durch Verordnung geregelte Betriebsausgabenpauschalierung, nämlich die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden BGBl. Nr. 475/76 eingegangen.

Diese Verordnung führte in ihrem § 2 aus:

"Neben den mittels eines Durchschnittssatzes (§ 1) berechneten Betriebsausgaben sind bei der Gewinnermittlung noch nachstehende Posten - ausgenommen Aufwendungen für betriebsfremde Zwecke (Entnahmen, § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1972) - als Betriebsausgaben zu berücksichtigen:

7. Steuerfreier Betrag nach § 9 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1972."

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis 89/14/0069 erkannt, dass diese Verordnung 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 führen auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 9, Tz 2, aus, dass die Pauschalierung der Betriebsausgaben der zusätzlichen Berücksichtigung des steuerfreien Betrages nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 entgegensteht. Demgegenüber verweisen sie zur Betriebsausgabenpauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende BGBI. 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.

C) Aus dem Vorstehenden ergibt sich:

Es hängt ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung ab, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch um bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden darf. Dabei kommt der Unterscheidung zwischen "fiktiven" und "nicht fiktiven" Betriebsausgaben keine Bedeutung zu. Genauso wenig kommt dem Umstand Bedeutung zu, ob, wie dies insbesondere bei Investitionsbegünstigungen der Fall ist, dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung der Betriebsausgabe zur Wahl gestellt ist. Eine Begünstigungsregelung, welche die über tatsächlich getätigte Aufwendungen hinausgehende Minderung des steuerlichen Gewinnes eines Betriebes zum Inhalt hat, legt "fiktive" Betriebsausgaben fest. Das gilt auch dann, wenn das Gesetz das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränkt. Eine solche Formulierung - sie ist auch Teil der Regelungen betreffend die Investitionsrücklage nach § 9 EStG 1972 und EStG 1988 sowie der Rücklage nach dem Energieförderungsgesetz 1979 gewesen - ist dahingehend zu verstehen, dass der Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden ist, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt wird.

D) Für die im gegenständlichen Verfahren in Anspruch genommene Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 gilt:

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

Damit ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass grundsätzlich jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Elemente einer Begünstigung enthält (vgl. Doralt, EStG¹², § 17, Tz. 5; Renner, SWK 2008, S 517). Grundsätzlich entscheidet der Steuerpflichtige für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweist. In diesem

Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt:

"Nach allgemeiner Erfahrung nehmen Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen steht, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vor und entscheiden sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken -, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart ist es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen."

Atzmüller merkt in SWK 2008, S 859 an, es sei zwar nicht primäres Ziel einer Pauschalierung, dem Steuerpflichtigen laufend die Wahlmöglichkeit zwischen alternativen Bemessungsgrundlagen zu eröffnen, räumt aber eine solche Möglichkeit ein. Auch vor diesem Hintergrund der begünstigenden Wirkung der Pauschalierung erscheint es erforderlich, dass die Pauschalierungsregelung festlegt, ob deren Inanspruchnahme mit der Geltendmachung zusätzlicher steuerlicher Begünstigungen kumuliert werden kann. Differenzierungen durch einkommensteuerliche Ausnahmebestimmungen sind 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 sind (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 ist, 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 lässt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof auch in dieser Hinsicht nicht zu einer Antragstellung nach Art 140 Abs. 1 B-VG veranlasst gesehen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 27. Mai 2009