



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Prokuristin, P., vertreten durch Moore Stephens Uniconsult Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4600 Wels, Edisonstraße 2, vom 9. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 1. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat gegen den erklärungskgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Sie beantrage in Anwendung der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Berücksichtigung der ASVG Beiträge 2007 in Höhe von € 16.826,10 und des 6 %-igen Betriebsausgabenpauschales in Höhe von € 6.339,77 sowie des Freibetrages für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von € 8.249,69 als Betriebsausgaben, sodass sich demnach ein Gewinn in Höhe von € 74.247,23 ergebe.

Rechtlich sei auszuführen, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 natürliche Personen bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10 % des Gewinnes gewinnmindernd geltend machen könnten.

Der Gesetzestext des § 17 Abs. 1 EStG 1988 gehe von einer Gewinnermittlung im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 aus. Die gesetzliche Betriebsausgabenpauschalierung bzw. Basispauschalierung sei daher eine Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Der Freibetrag für investierte Gewinne sei nicht Teil der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sondern sei gemäß § 10 Abs. 7 EStG 1988 ausschließlich in der Steuererklärung auszuweisen. Der Freibetrag für investierte Gewinne stelle eine sonstige Investitionsbegünstigung dar (vgl. Beiser, SWK 2008, 692ff) und könne demgemäß auch bei einer Inanspruchnahme einer Vollpauschalierung angesetzt werden.

In der Eingabe vom 11. Februar 2009 zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung hat die Bw. im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

"Sollte die Betriebsausgabenpauschalierung gemeinsam mit der Inanspruchnahme des Freibetrags für investierte Gewinne seitens des VwGH nicht anerkannt werden, wird von der Betriebsausgabenpauschalierung Abstand genommen werden und nur die Wertpapiere festgesetzt werden (abzgl. eventuell weitere Betriebsausgaben). Somit ergeben sich unstrittige Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 79.953,02."

Erträge lt. Lohnkonto	105.662,79
ASVG-Beiträge 2007	16.826,10
Wertpapiere	8.883,67
6 % pauschale Ausgaben	0,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	79.953,02

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur gegenständlichen Streitfrage – Berücksichtigung des Freibetrages für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 - im Rahmen der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 im Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0333 im Wesentlichen Nachstehendes zu Recht erkannt:

"1. 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).

2. § 1 des Energieförderungsgesetzes 1979, BGBl. 567/1979, hat bestimmten Unternehmen das Recht eingeräumt, zu Lasten des Gewinnes bestimmter Wirtschaftsjahre steuerfreie Rücklagen im Ausmaß von bis zu 50 % des Gewinnes (vor Bildung der Gewerbesteuerückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben) zu bilden. Im Hinblick auf jene Rücklage hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 96/14/0017, VwSlg. 7135/F, ausgesprochen, die Bildung unversteuerter Rücklagen führe zu "fiktiven" Betriebsausgaben. Auch "fiktive" Betriebsausgaben führen zur Minderung des Gewinnes.

Auch in Zusammenhang mit dem Lehrlingsfreibetrag nach § 124b Z 31 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof von "fiktiven" Betriebsausgaben gesprochen (vgl. beispielsweise das hg Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2004/13/0157).

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 des Beschwerdeführers 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.

3. ...

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 6. Februar 1990, 89/14/0069 zu Recht erkannt, die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des

Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden BGBl. Nr. 475/76 habe 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 können.

4. 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.

5. Für die im Beschwerdefall 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 Beschwerde bereits entschieden."

Somit konnte der Berufung im eigentlichen Streitpunkt – Berücksichtigung des Freibetrages für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 im Rahmen der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 - kein Erfolg beschieden sein. Hingegen war dem in der Eingabe vom 11. Februar 2009 unter gleichzeitigem Widerruf der Basispauschalierung – der Antrag auf Basispauschalierung kann bis zur Rechtskraft des Bescheides widerrufen werden (vgl. UFS 28.5.2004, RV/0326-K/02) – gestellten Eventualantrag auf Berücksichtigung der unstrittigen Betriebsausgaben einschließlich des Freibetrages für investierte Gewinne im

Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu entsprechen, sodass sich für das Streitjahr ein Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 79.953,02 ergibt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 3. August 2010