



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, vom 18. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. April 2008 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.) ist diplomierte Physiotherapeut und machte in der Beilage seiner Einkommensteuererklärung für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr **2007** bei Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Wesentlichen wie folgt einen **Freibetrag für investierte Gewinne** geltend:

Betriebseinnahmen aus der Tätigkeit als/aus		
dipl. Physiotherapeut	130.467,68 €	
physiotherapeutischer Vortragstätigkeit	<u>3.565,44 €</u>	
Gesamteinnahmen		134.033,12 €
Betriebsausgaben		
Basispauschalierung gemäß § 17 für physiotherapeut. Tätigkeit: 12% von 130.467,68 =	- 15.656,12 €	

Basispauschalierung für Vortragstätigkeiten: 6% von 3.565,44 =	- 213,92 €	
Sozialversicherungsbeiträge	- 13.247,61 €	
Gesamtbetrag Betriebsausgaben		<u>- 29.117,65 €</u>
Gewinn		104.915,47 €
Freibetrag für investierte Gewinne		<u>- 10.000,00 €-</u>
Steuerpflichtiger Gewinn aus selbständiger Arbeit		94.915,47 €

Aus einer Beilage ist ersichtlich, dass der Bw. am 21. Dezember 2007 um 10.400,00 € folgendes Wertpapier angeschafft hat:

10.000,00 € Nominale des 7,5% Generali Bank Europa Garant 2007-20, ISIN AT000B054812, mit einer Laufzeit von vier Jahren, 100%-iger Kapitalgarantie, 7,5% Zinsen fix im ersten Jahr, danach variabler Kupon bis zu 7,5%.

Mit **Bescheid vom 8. April 2008** veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 104.915,47 € (abzüglich des Kirchenbeitrages von 100,00 € = Einkommen von 104.815,47 €) zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Einkommensteuer 43.992,74 €) und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, könnten 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 geltend machen (§ 10 Abs. 1 EStG 1988).

Da der Bw. den Gewinn durch die gesetzliche Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 ermitte, könne der Freibetrag in der Höhe von 10.000,00 € nicht geltend gemacht werden.

Der Gewinn sei daher auf 104.915,47 € erhöht worden.

Mit Schriftsatz vom **18. April 2008** erhab der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2008, beantragte, den Freibetrag für investierte Gewinne in Höhe von 10.000,00 € zu berücksichtigen und begründete dies nach Wiedergabe der Begründung des bekämpften Bescheides im Wesentlichen wie folgt:

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 in der geltenden Fassung gewähre einen Freibetrag für investierte Gewinne. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme seien nach dem Gesetzeswortlaut:

- Steuerpflichtiger ist eine natürliche Person, die

- den Gewinn ihres Betriebes nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt und
- entweder abnutzbare Wirtschaftsgüter oder Wertpapiere nach § 14 Abs. 7 Z 4 EStG anschafft.
- Der Freibetrag ist begrenzt mit 10% des Gewinnes und maximal 100.000,00 €

Fraglich sei im gegenständlichen Fall offenbar nur die Art der Ermittlung des Gewinnes; die übrigen Voraussetzungen seien unstrittig gegeben.

- § 10 EStG knüpfe an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an und beinhalte keine Unvereinbarkeit mit einer Betriebsausgabenpauschalierung (Hinweis auf Beiser in, SWK 2006, S 905).

Die **Ermittlung der Betriebsausgaben mittels Basispauschalierung ersetze nicht die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sondern erweiterte diese lediglich.**

- **§ 17 Abs. 1 EStG** laute Auszugsweise: „...können die Betriebsausgaben **im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3** mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. ...“.
- Die Pauschalierung von Betriebsausgaben lasse daher die Art der Gewinnermittlung (nämlich § 4 Abs. 3 EStG) unberührt, es würden lediglich bestimmte Komponenten der Einnahmen bzw. Ausgaben pauschal ermittelt.

Allein nach dem Gesetzeswortlaut bestehe daher **keine Einschränkung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Teilpauschalierung in Anspruch nehmen.**

Wenn nun in den EStR in Rz 3701 darauf abgestellt werde, ob mit dem jeweiligen Betriebsausgabenpauschale die AfA mit abpauschaliert sei, so sei dazu zu sagen, dass diese Bezugnahme nicht relevant sein könne (neuerlicher Hinweis auf Beiser, aaO):

- Der Freibetrag für investierte Gewinne berechne sich dem Titel entsprechend in Abhängigkeit vom Gewinn. Betriebsausgaben dienten der Gewinnermittlung. Der in Abhängigkeit vom Gewinn berechnete FBiG könne daher logischerweise nicht bereits in den Betriebsausgaben bzw. einer dem entsprechenden Pauschale vorhanden sein. Der FBiG würde ja sonst in Abhängigkeit von sich selbst berechnet werden.
- 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 ermittelten Gewinn

anknüpfe und somit nicht Teil pauschalierter Betriebsausgaben sein könne (neuerlicher Hinweis auf Beiser, aaO).

- Der FBiG entspreche nicht einem allgemeinen Investitionsfreibetrag (bezogen auf die reinen Anschaffungskosten, ohne weitere Beschränkung und somit unabhängig vom Gewinn), sondern sei gewinn- und investitionsabhängig und sei daher auch anders zu behandeln als es diesbezügliche ältere Rechtsprechung für die rein investitionsabhängigen Investitionsbegünstigungen vorgesehen hätte.
- Mit dem Freibetrag für investierte Gewinne werde neben der Investition in abnutzbare Wirtschaftsgüter auch eine in bestimmte Wertpapiere begünstigt. Hier bestehet mangels Abnutzbarkeit überhaupt kein Zusammenhang mit der AfA und deren Abpauschalierung (neuerlicher Hinweis auf Beiser, aaO, und Fuchs in, SWK 2006, S 814).

Der Gesetzeszweck, der sich den Erläuternden Bemerkungen entnehmen lasse, sei die Förderung der Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die großteils zu den KMU gehören. Wäre aber ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner, der die Teilpauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG anwendet, vom FBiG ausgeschlossen, hätte das Gesetz von Beginn an einen Großteil seines Ziels verfehlt. Dies könnte nicht Hintergrund und Ziel des Gesetzgebers gewesen sein (Hinweis auf Fuchs, in SWK 2006, 814).

Sollte das Finanzamt diesbezüglich ohne eigenen Ermessensspielraum an anders lautende Interpretationsrichtlinien gebunden sein, werde um Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ersucht.

Im Vorlagebericht vom 23. April 2008 beantragte das Finanzamt mit folgender Begründung die Abweisung der Berufung:

Nach Ansicht des Finanzamtes könne der Freibetrag gemäß § 10 EStG im Rahmen einer Pauschalierung nur dann gewährt werden, wenn die Pauschalierung ihrer Art nach einen durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten Gewinn zum Ausdruck bringe. Des Weiteren komme es aber auch auf den konkreten Aufbau der Pauschalierung an:

Sei die Pauschalierung in einer solchen Weise geregelt, dass alle Betriebsausgaben „abpauschaliert“ seien, außer ein Katalog taxativ aufgezählter (zusätzlich geltend zu machender) Aufwendungen, könne der Freibetrag nicht zusätzlich geltend gemacht werden. Sei die Pauschalierung hingegen dergestalt, dass nur ein Katalog taxativ aufgezählter Aufwendungen „abpauschaliert“ sei und die außerhalb dieses Kataloges anfallenden Betriebsausgaben noch zusätzlich abziehbar sind, könne auch der Freibetrag für investierte Gewinne als zusätzliche Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden.

Daraus folge nach Ansicht des Finanzamtes, dass bei der Basispauschalierung nach § 17 EStG eine Berücksichtigung des beantragten Freibetrages ausgeschlossen sei.

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 BGBl. 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 Wertpapier 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.

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 spricht im ersten Absatz (vgl. Abs. 4) hingegen 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 ...“

Damit erweisen sich die vom Bw. auf den Artikel von Beiser in, SWK 2006, S 905, gestützte Rechtsansicht, der Freibetrag für investierte Gewinne sei keine Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung, 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 vertreten (Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 10 Rz 8, Zorn, aaO. § 10 Tz 3; Heinrich, aaO, §10 Tz 14, Atzmüller in, SWK 2006, S 864).

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 gewinnmindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% 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. 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. Juni 2008