



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch GINTHOER & PARTNER, SteuerberatungsgesmbH, 1010 Wien, Bösendorferstr. 9, vom 18. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 6. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer 2007, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob bei einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 neben der Inanspruchnahme der Basispauschalierung gem. § 17 EStG 1988 auch der Freibetrag für investierte Gewinne in Abzug gebracht werden darf.

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Ermittlung des diesbezüglichen Gewinnes erfolgte unter Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 (gesetzliche "Basispauschalierung").

Der Bw. machte als Betriebsausgaben pauschale Aufwendungen von 6 % der Umsätze (40.800 €), Sozialversicherungsbeiträge i.H.v. 7.657,99 € sowie einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) i.H.v. 3.038,62 € geltend.

Das Finanzamt erkannte den FBiG im Einkommensteuerbescheid vom 6. Juni 2008 mit der Begründung nicht an, dass bei der Basispauschalierung gem. § 17 EStG kein FBiG zustehe.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung, in der er zur Begründung im Wesentlichen ausführte:

Der Bw. beantrage die gewinnmindernde Berücksichtigung des FBiG i.H.v. 3.038,62 €.

§ 10 EStG 1988 knüpfe den FBiG an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und an bestimmte Investitionen an; eine Unverträglichkeit zwischen FBiG und Pauschalierungen sei in dieser Bestimmung nicht verankert.

§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 normieren die gesetzliche Pauschalierung von Betriebsausgaben "im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988". Diese Pauschalierung lasse die Art der Gewinnermittlung (nämlich nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) unberührt.

Somit könne der FBiG im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auch dann beansprucht werden, wenn Betriebsausgaben pauschal abgezogen würden. Es sei nicht entscheidend, ob die Abschreibung pauschaliert oder exakt ermittelt werde, weil es sich beim FBiG um eine Investitionsbegünstigung handle.

Der FBiG gem. § 10 EStG 1988 sei nach Ansicht des Bw. keine Ausgabe, sondern ein Freibetrag, der die steuerliche Bemessungsgrundlage mindere.

Die Deckelung des FBiG mit 10 % des Gewinnes zeige, dass der FBiG an den nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinn anknüpfe und sei somit nicht Teil der pauschalierten Betriebsausgaben.

In seinen Stellungnahmen vom 15. September 2008 und 16. Oktober 2008 zu den Vorhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend Inhalt und Berechnung des FBiG führt der Bw. ergänzend aus:

- Mit Stichtag 31. Dezember 2003 sei das Einzelunternehmen von Herrn A in die Firma B eingebracht worden.  
Geschäftsführer der Firma B sei seit 1. Jänner 2004 Herr A.
- Die in der Steuererklärung 2007 angeführten Einnahmen i.H.v. 40.800 € (= 3.400 x 12 Monate) sei der vom Bw. erzielte GF-Bezug.
- An Beiträgen für die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft habe der Bw. insgesamt 7.657,99 € im Jahre 2007 geleistet.
- Der Freibetrag für investierte Gewinne sei auf Grund der Anschaffung von Wertpapieren gem. § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 in folgender Höhe in Anspruch genommen worden:

Kurswert 13.12.2007	3.026,25
Zinsen	16,50
KESt	-4,13

**Summe:****3.038,62**

- Der Gewinn abzüglich des Betriebsausgabenpauschales sowie der Sozialversicherungsbeiträge belaufe sich auf 30.694,01 €.  
10 % von 30.694,01 € seien 3.069,40 €, weshalb den gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des FBiG erfüllt worden seien.
- Da zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärungsformulare mittels Finanz-Online eine Eingabe der KZ 9229 nicht möglich gewesen sei (die Gründe wären bei der Finanzverwaltung und nicht beim Bw. gelegen), sei dieser Eintrag unterblieben.  
Der Bw. lege somit die Beilage E1a seinen Ausführungen bei.
- Die gegenständlichen Wertpapiere seien Wertpapiere des Anlagevermögens mit mindestens vierjähriger Widmung, dies sei auch dem vorgelegten Anlageverzeichnis zu entnehmen.
- Der Zweck der Anschaffung dieser Wertpapiere sei die Stärkung des eher dürftig ausgestatteten Betriebsvermögens gewesen.
- Dienstnehmer habe der Bw. nicht beschäftigt.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Ermittlung des diesbezüglichen Gewinnes erfolgte unter Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 (gesetzliche "Basispauschalierung").

Der Bw. machte als Betriebsausgaben pauschale Aufwendungen von 6 % der Umsätze (40.800 €), Sozialversicherungsbeiträge i.H.v. 7.657,99 € sowie einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) i.H.v. 3.038,62 € geltend.

Der FBiG entspricht den o.a. Anschaffungskosten für Wertpapiere lt. Anlageverzeichnis.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist "Gewinn" der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Nach Abs. 3 leg.cit. darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasste Ausgaben. Bei Einkünften aus einer Tätigkeit i.S.d. § 22 oder § 23 EStG 1988 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit Durchschnittssätzen ermittelt werden (§ 17 Abs. 1 erster Satz EStG 1988), der 6% bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung, einer Tätigkeit i.S.d. § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit) bzw. 12% bei sonstigen Tätigkeiten ausmacht (§ 17 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988).

Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Betriebsausgaben nur der Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind, Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, sowie Pflichtversicherungsbeiträge i.S.d. § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 abgesetzt werden.

Gem. § 10 Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 leg.cit. ermitteln, bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, höchstens jedoch 100.000 €, gewinnmindernd geltend machen. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) wird dadurch nicht berührt.

Der FBiG kann nach Abs. 3 nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes, in dem bei Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 diese dem Anlagevermögen mindestens vier Jahre gewidmet werden, geltend gemacht werden.

Der Gesetzeswortlaut des § 10 EStG 1988 gibt keine explizite Auskunft darüber, ob Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen, auch den FBiG beanspruchen können (Atzmüller, Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung, SWK 31/2006, S 863). Aus dem ersten Satz des o.a. § 17 Abs. 1 EStG 1988, nach dem der Bw. seinen Gewinn ermittelt hat, ergibt sich jedoch zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung ausdrücklich als "Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3" ansieht, bei welcher - von bestimmten in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigenden Aufwendungen abgesehen - die Betriebsausgaben mit - von der jeweiligen Tätigkeit bzw. bestimmten Einkünften abhängigen - Durchschnittssätzen pauschal ermittelt werden. Demnach käme als Zwischenergebnis im vorliegenden Fall die Gewährung des FBiG prinzipiell in Betracht, weil §

10 erster Satz EStG 1988 hierfür eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 voraussetzt (UFS 13.6.2008, RV/0451-L/08; vgl. hierzu Renner, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 19/2008, S 517).

Damit ist aber noch nicht darüber entschieden, ob der FBiG tatsächlich bei der Basispauschalierung zur Anwendung kommt. Es ist nämlich die Frage zu klären, welcher Rechtsnatur die gewinnmindernde Wirkung des FBiG ist.

Da der Zweck des FBiG im Ergebnis eine Minderung des betrieblichen Ergebnisses darstellt, ist darauf hinzuweisen, dass der vorletzte Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 bzw. 6 % nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zulässt ("Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ...").

Der FBiG stellt - unabhängig davon, ob abnutzbare Wirtschaftsgüter oder bestimmte Wertpapiere angeschafft werden - zweifellos keine bei dieser Gewinnermittlung ein Betriebsausgabe darstellende Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge dar und ist jedenfalls auch keine "Ausgabe für den Eingang an Waren, ..., die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen wären" (vgl. UFS 13.6.2008, RV/0451-L/08). Er kann daher unter diesem Titel jedenfalls nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist somit entscheidend, ob der nach § 10 EStG 1988 die Einkommensteuer mindernde FBiG als - allenfalls sonstige bzw. zusätzlich zu berücksichtigende - Betriebsausgabe iSd. § 17 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist, oder ob er eine - so die Ansicht des Bw. - davon unabhängige und somit offenbar für jedwede Gewinnermittlungsart zulässige Investitionsbegünstigung darstellt, womit er im Ergebnis mit im Einkommensteuerrecht ebenfalls enthaltenen gewinnunabhängigen "Prämien" (vgl. etwa die bis einschließlich 2004 in Geltung stehende Investitionszuwachsprämie, die Bildungsprämie oder die Lehrlingsausbildungsprämie) vergleichbar wäre.

Wie o.a., ist im Einkommensteuerrecht die zentrale Bestimmung, welche Betriebsausgaben betrifft, § 4 Abs. 4 EStG 1988. In dieser Gesetzesbestimmung sind einerseits Aufwendungen oder Ausgaben angeführt, denen ein realer Geldmittelabfluss gegenübersteht (z.B. Versicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge oder Aus- und Fortbildungsmaßnahmen), aber auch Aufwendungen, denen kein effektiver Geldmittelabfluss gegenübersteht und deren - "fiktiver" - Betriebsausgabencharakter nur kraft gesetzlicher Anordnung besteht. Hierzu zählen insbesondere die gegenständlichen "Freibeträge", die zusätzlich zu den realen - ihrerseits Betriebsausgaben darstellenden - Ausgaben gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Da diese rein rechnerischen Größen somit Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 darstellen, sind sie prinzipiell folglich auch solche gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988, sie werden

jedoch bei der Basispauschalierung durch die als Betriebsausgaben anzusehenden Prozentsätze der Umsätze berücksichtigt und wirken sich somit betragsmäßig nicht explizit aus.

Es ist daher die Frage zu klären, ob auch der FBiG eine derartige fiktive Betriebsausgabe darstellt. Diesbezüglich vermitteln die Freibeträge für Forschung und Bildung zusätzliche fiktive Betriebsausgaben, die rechnerisch durch Anwendung eines Prozentsatzes auf tatsächliche Aufwendungen ermittelt werden, während der Lehrlingsfreibetrag mit einem bestimmten Betrag fixiert ist.

In § 10 EStG 1988 ist sowohl im ersten Satz des ersten Absatzes als auch in Abs. 3 und 4 die - dem Abgabepflichtigen freistehende - Möglichkeit ("können" bzw. "kann") der Geltendmachung eines (gewinnmindernden) Freibetrags angeführt.

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%, höchstens 100.000 €, abgezogen werden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt diese letzte Abzugspost - wie sich aus der Systematik des FBiG ergibt - funktionell ebenfalls eine fiktive Betriebsausgabe dar (ebenso Zorn in Hofstätter-Reichel, § 10 Tz 2, Doralt/Heinrich, EStG11, §10 Tz 16, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 10 Rz 8, bzw Fuchs, Pauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG i.d.F. KMU-FG 2006, SWK 29/2005, S 814, allerdings nur in Bezug auf abnutzbare Wirtschaftsgüter) für die gegenteilige Ansicht des Bw., bietet weder § 10 noch § 17 EStG 1988 Raum (vgl. hierzu auch die überzeugenden Argumente von Doralt/Heinrich, a.a.O., § 10, Tz 16 in Bezug auf den seinerzeitigen Investitionsfreibetrag).

Nach Fuchs, a.a.O., S 814, würde sich jedoch beim Erwerb von Wertpapieren mangels deren Abnutzbarkeit eine Berücksichtigungsmöglichkeit des FBiG ergeben, weil diesbezüglich jedenfalls die AfA nicht abpauschaliert sein könne.

Dem ist zu entgegnen: Der Ausdruck "fiktive Betriebsausgabe" hat in diesem Zusammenhang eine zweifache Bedeutung: während bei Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Wirtschaftsgüter Betriebsausgaben - wie etwa beim Forschungsfreibetrag - zusätzlich zu den tatsächlichen Aufwendungen (d.h. den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der entsprechenden Abschreibung) in Abzug gebracht werden können, liegt die Fiktion der Betriebsausgaben beim Erwerb bestimmter Wertpapiere darin, dass die Anschaffungskosten an sich in voller Höhe - begrenzt mit 10% des "vorläufigen" Gewinnes sowie mit dem absoluten Betrag von 100.000 € - geltend gemacht werden können, obwohl es sich um nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt und insoweit schon dem Grunde nach gar keine Betriebsausgabe vorliegt. Insoweit begünstigt der Gesetzgeber im Ergebnis - so wie auch der Bw. ausführt - tatsächlich Investitionen ohne Rücksicht auf Betriebsausgaben, welche aus

Investitionen entstünden, ordnet diese Begünstigung allerdings wiederum - fiktiven - Betriebsausgaben zu.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz lässt aber der Wortlaut des § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch für die Berücksichtigung von fiktiven Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb von Wertpapieren keinen Raum, weil die zusätzlich zum Pauschale abziehbaren Aufwendungen taxativ aufgezählt sind (vgl. VwGH vom 22.2.2007, 2002/14/0019 und vom 27.8.2008, 2006/15/0117 – wonach neben den Pauschbeträgen keine anderen Aufwendungen geltend gemacht werden können).

Überdies ist aus § 10 iVm. § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Hinweis ableitbar, dass nach § 10 EStG 1988 nach identen Grundsätzen begünstigte Aufwendungen (einmal iZm. abnutzbaren Wirtschaftsgütern, ein anderes Mal iZm. Wertpapieren), bei einer bestimmten Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abgabenrechtlich unterschiedlich behandelt werden sollten. Letztlich ist auch noch darauf zu verweisen, dass die Positionierung des FBiG im EStG 1988 für eine Betriebsausgabeneigenschaft spricht. Betriebsausgaben sind nämlich im EStG 1988 ua. in den §§ 4 Abs. 4, 7, 8, 9, 10a, 11, 12 Abs. 1, 13 und 14 enthalten - gleichsam "mitten darunter" befindet sich der FBiG. "Prämien", die ua. auch als Investitionsförderungen dienen, aber auch andere offenbar unterstützungswürdige Dispositionen in gewinnunabhängiger Form im Einkommensteuerrecht fördern sollen, finden sich hingegen in den §§ 108 bis 108g EStG 1988. Sollte also der FBiG nach dem Willen des Gesetzgebers tatsächlich eine derartige Investitionsförderung und keine Betriebsausgabe darstellen, wäre nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Positionierung im 8. Teil des EStG 1988 (Sondervorschriften) nahe liegend. Dass der Wille des Gesetzgebers mit der Einführung des FBiG war, Einnahmen-Ausgaben-Rechner, somit klassische "KMUs" zu stärken und hievon ein allenfalls beträchtlicher Teil seinen Gewinn pauschal ermittelt (vgl. Hödl, FBiG versus pauschale Gewinnermittlung - oder doch beides?; SWK 9/2008, S 350), vermag den FBiG somit gesetzestechnisch nicht zu einer - wie der Bw. offenbar vermeint - bloßen Investitionsbegünstigung zu machen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2008