



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse1, vertreten durch Vertreter, Adresse2, vom 11. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburger Land vom 2. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem unverändert gebliebenen Bescheid vom 18.12.2008 (Berufungsverfahrensentscheidung) zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

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

Er machte diesbezüglich als Betriebsausgaben pauschale Aufwendungen von 12% der Einnahmen (4.2000,- Euro) sowie einen Freibetrag für investierte Gewinne (im Folgenden: FBiG) iHv. 4.801,62 Euro geltend. Das Finanzamt erkannte den FBiG im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. Dezember 2008 nicht an.

Gegen diesen Bescheid erhob die steuerliche Vertretung des Bw. am 11. Dezember 2008 Berufung, in der sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte:

"Nach Auffassung des Finanzamtes ist eine gleichzeitige Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß §17 EStG und des Freibetrages für investierte Gewinne (FBiG) gemäß §10 EStG nicht zulässig. Diese Auffassung ist gesetzlich nicht gedeckt. Eine gleichzeitige Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß §17 EStG und des Freibetrages für investierte Gewinne gemäß §10 EStG ist somit möglich. Dies wird wie folgt begründet: § 10 EStG knüpft an die Gewinnermittlung nach §4 Abs. 3 EStG an. Die Ermittlung der Betriebsausgaben mittels Basispauschalierung ersetzt nicht die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sondern erweitert diese lediglich. Da nach der Pauschalierung gemäß §17 Abs. 1 EStG die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß §4 Abs. 3 EStG mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden können, lässt die Pauschalierung daher die Art der Gewinnermittlung unberührt. Es werden lediglich bestimmte Komponenten der Ausgaben pauschal ermittelt. Nach dem Gesetzeswortlaut besteht daher keine Einschränkung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen.

Der FBiG stellt keine fiktive Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung dar und kann aus diesem Grund kein Teil der pauschalierten Betriebsausgaben gemäß §17 EStG sein. Die Ermittlung des FBiG setzt nach Abschluss der „normalen“ Gewinnermittlung an, somit nach Abzug aller Betriebsausgaben. Auch eine Deckelung mit 10% des Gewinnes weist darauf hin, dass der FBiG an den nach §4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn anknüpft und somit kein Teil der pauschalierten Betriebsausgaben ist.

Für den Eventualfall, dass das Finanzamt die Rechtsauffassung vertritt, dass die Basispauschalierung gemäß §17 EStG und der Freibetrag für investierte Gewinne nicht gleichzeitig geltend gemacht werden können, wird beantragt, statt des Betriebsausgabenpauschales von Euro 4.200,- den Freibetrag für investierte Gewinne im Ausmaß von Euro 4.801,62 zu berücksichtigen.“

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2008 teilweise statt, wobei dem Eventualantrag nachgekommen wurde. Statt des Betriebsausgabenpauschales in der Höhe von Euro 4.200,- wurde der FBiG in der Höhe von Euro 4.801,62 berücksichtigt.

Daraufhin beantragte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung wurde lediglich auf die Ausführungen des Berufungsschreibens verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, wozu jedenfalls (ua.) ein Forschungsfreibetrag i.H.v. bis zu 25% bzw. bis zu 35% für Forschungsaufwendungen (zB. eigene Forschung, experimentelle Entwicklung, Entwicklung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen oder Auftragsforschung; Z 4, Z 4a und Z 4b) bzw. ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen (Z 8 und 10) sowie - zeitlich befristet - ein Lehrlingsfreibetrag i.H.v. 1.460 € (§ 124b Z 31 EStG 1988) zählen.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 (BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 99/2007) können natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, 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 Personenbeförderung 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.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBI. I Nr. 100/2006) können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 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.

Im gegenständlichen Fall ist allein die Rechtsfrage strittig, ob der vom Bw. geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne von dem im Rahmen der Basispauschalierung ermittelten Gewinn abgezogen werden kann.

Der Gesetzeswortlaut des § 10 EStG 1988 gibt nicht explizit darüber Auskunft, 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).

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. Der FBiG stellt - unabhängig davon, ob abnutzbare Wirtschaftsgüter oder bestimmte Wertpapiere angeschafft werden - zweifellos keine bei dieser Gewinnermittlung eine 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"*. Er kann daher unter diesem Titel jedenfalls nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden (UFS 3.7.2008, RV/0588-L/08).

Demnach ist für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage 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.

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 werden 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 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.

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 Berufungswerbers als unberechtigt (UFS 13.6.2008, RV/0452-L/08).

Pauschalierungen bezwecken eine Vereinfachung der Besteuerung, sie sind immer optional. Daraus resultiert aber zwangsläufig eine weiterer Vorteil: Sie ermöglichen, das Ergebnis einer regulären mit dem Ergebnis der vereinfachten Gewinnermittlung zu vergleichen und nur das niedrigere Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen. Von diesem Vorteil sind Steuerpflichtige ausgeschlossen, denen die Inanspruchnahme einer Pauschalierung nicht möglich ist. Es besteht kein Zwang zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Pauschalierung. Verweigert man Pauschalierern den FBiG, sind sie nicht grundsätzlich, sondern als Ergebnis ihres Wahlrechts von der Begünstigung ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige kann jederzeit durch Verzicht auf die Pauschalierung bei Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen einen

FBiG in Anspruch nehmen. Der VfGH sieht im Erkenntnis vom 3. 3. 1987, G 170/86, den Umstand, dass Einnahmen-Ausgaben-Rechner vom unbeschränkten Verlustvortrag ausgeschlossen sind, als verfassungsrechtlich unbedenklich an: Der Ausschluss ist im Hinblick auf die unterschiedliche Art der Gewinnermittlung und die Möglichkeit, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 freiwillig zu wählen, nicht verfassungswidrig (Atzmüller, Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung, SWK 32/2008, S 859).

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 ihres 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 (UFS 13.6.2008, RV/0452-L/08).

Aufgrund der oben dargestellten Rechtslage wird allerdings ihrem Eventualantrag stattgegeben. Der Freibetrag für investierte Gewinne in der Höhe von Euro 4.801,62 wird anstatt des Betriebsausgabenpauschales in der Höhe von Euro 4.200,- berücksichtigt. Weitere Ausgaben wurden vom Berufungswerber weder in der Berufung noch im Vorlageantrag geltend gemacht.

Der Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 4. Februar 2009