



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb-GmbH, vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des FA vom 6. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Berufungsjahr 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft. Die Steuererklärung wurde elektronisch eingebracht. Gleichzeitig teilte der Bw. dem Finanzamt (FA) Folgendes mit:

„Weil es nicht möglich ist, in der Beilage zur Einkommensteuererklärung (E1 a) den Freibetrag für investierte Gewinne im Zusammenhang mit einer Basispauschalierung einzutragen, weisen wir darauf hin, dass aus diesem Grund in der Erklärung E1 a ‚Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3‘ angekreuzt wurde, um den Freibetrag für investierte Gewinne zusätzlich zum Betriebsausgabepauschale geltend machen zu können.“

Aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass der Bw. einen Freibetrag für investierte Gewinne iHv. 3.501,40 € für die Anschaffung von Wertpapieren geltend gemacht hat.

Das FA erließ zunächst den Einkommensteuerbescheid 2007 erklärungsgemäß unter Zugrundelegung von Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv. 26.094,72 €.

Mit Bescheid vom 6. November 2008 hob das FA diesen Erstbescheid jedoch gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid für das Jahr 2007 mit um

den geltend gemachten Freibetrag für investierte Gewinne iHv. 3.501,40 € erhöhten Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv. nunmehr 29.596,12 €. Als Begründung führte es an:

Bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 steht kein Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) zu. Der vorletzte Satz des § 17 Abs 1 EStG 1988 lässt nämlich neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12% bzw. 6% nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zu. Ihr Gewinn war daher um den geltend gemachten Gewinn zu erhöhen.

Mit der dagegen eingebrachten Berufung beantragte der Bw., den Freibetrag für investierte Gewinne (in der Folge kurz FBiG) neben der gesetzlichen Basispauschalierung anzuerkennen. Dies begründete er wie folgt:

„Mit der Behauptung, Betriebsausgabenpauschalierungen erfassten auch Investitionsbegünstigungen und Steuersubventionen in Form fiktiver Betriebsausgaben (§ 10, § 4 Abs. 4 Z 4, 4a und 4b EStG 1988), wird eine Antwort vorausgesetzt, ohne sich der Frage zu stellen, ob Pauschalierungen nicht nur darauf abzielen, tatsächliche Aufwendungen/Ausgaben zu erfassen.

Wortlaut, Systematik und Sinn eines Freibetrags für investierte Gewinne nach § 10 EStG 1988 lassen die Qualität einer Investitionsbegünstigung erkennen: Freibeträge für investierte Gewinne sollen Investitionen in bestimmte Sach- oder Finanzanlagen unter Einhaltung einer Mindestbeholdedauer von vier Jahren auslösen. Eine Abgeltung durch eine Pauschalierung von Betriebsausgaben ist mit diesem Gesetzeszweck nicht zu vereinbaren. Eine Erstreckung von Betriebsausgabenpauschalien auf Freibeträge für investierte Gewinne würde den vom Gesetz angestrebten Investitionsanreiz vernichten und eine Kontrolle der Mindestbeholdedauer unmöglich machen.

Das Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG) zwingt zur Erfassung der tatsächlichen Aufwendungen/Ausgaben auch im Fall von Pauschalierungen. Durchschnittsbetrachtungen und Typisierungen sind zulässig. Das Ziel, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen, gilt für jede Pauschalierung von Betriebsausgaben. Einer solchen lebensnahen Pauschalierung entzieht sich der Freibetrag für investierte Gewinne: Die Wahl der Steuerpflichtigen hängt insbesondere von der ertragsteuerlichen Gesamtsituation (und nicht nur vom nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinn), der Finanzanlage und dem Investitionsverhalten ab. Eine Pauschalierung zerstört außerdem den vom Gesetz gewollten Investitionsanreiz eines Freibetrages für investierte Gewinne. Es wäre somit systematisch inkonsistent und sachwidrig (Art. 7 B-VG), die Zielsatzung eines Investitionsanzweizes eines Freibetrags für investierte Gewinne durch eine Einbeziehung in eine Pauschalierung von Betriebsausgaben zu zerstören.

Ein Freibetrag für investierte Gewinne ist somit auch im Fall einer Pauschalierung von Betriebsausgaben zulässig. Es ist sinnwidrig und sachlich (Art. 7 B-VG) nicht zu rechtfertigen, Steuerpflichtige aufgrund einer Betriebsausgabenpauschalierung von der Investitionsbegünstigung eines Freibetrags für investierte Gewinne auszuschließen. Das Ziel eines Freibetrags für investierte Gewinne, Investitionen in bestimmte Sach- oder Finanzanlagen mit einer vierjährigen Mindestbeholdedauer auszulösen (§ 10 EStG 1988), darf durch Pauschalierungen von Betriebsausgaben nicht durchkreuzt werden.

FBiG aus dem Gesetzeswortlaut

§ 10 EStG knüpft den Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und an bestimmte Investitionen (in bestimmte abnutzbare körperliche Anlagegüter oder in bestimmte Wertpapiere). Eine Inkompatibilität des FBiG mit Pauschalierungen ist im Gesetzeswortlaut des § 10 EStG nicht verankert.“

Die weitere Begründung der Berufung deckt sich mit dem Text eines in der SWK 2008, S 692, veröffentlichten Artikels, auf welchen zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. vertritt den Rechtsstandpunkt, der Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) könne zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 iHv. 6% der Einnahmen geltend gemacht werden. Das FA hingegen ist der Ansicht, der vorletzte Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 lasse neben dem Betriebsausgabenpauschale von 6% nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben – und somit nicht auch einen FBiG - als Betriebsausgaben zu.

Gemäß § 10 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, BGBl. Nr. 400/1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2007 gilt:

(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.

(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: ...

(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.

Die so genannte Basispauschalierung wird in den Absätzen 1 bis 3 des mit der Überschrift "Durchschnittssätze" versehenen § 17 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 100/2006 wie folgt geregelt:

§ 17 Abs. 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.

Abs. 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.

Abs. 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 § 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 zunächst auch hier die Gewährung des Freibetrages für investierte Gewinne nach dem Wortlaut des oben zitierten § 10 EStG 1988 in Betracht.

Der vorletzte Satz des § 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.

Die Absätze 1, 3 und 4 des § 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 iSd § 17 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Die Qualifikation des Lehrlingsfreibetrages nach § 124 Z 31 EStG 1988 als fiktive Betriebsausgabe hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.2.2008, 2004/13/0157, bereits bestätigt.

Um einen solchen Freibetrag handelt es sich auch bei dem im gegenständlichen Berufungsverfahren strittigen Freibetrag für investierte Gewinne.

Wenn der Bw. darauf hinweist, eine Inkompatibilität des FBiG mit Pauschalierungen sei im Gesetzeswortlaut nicht verankert, darf andererseits nicht übersehen werden, dass auch die Bestimmung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 nicht ausschließt, den FBiG als (fiktive) Betriebsausgabe zu qualifizieren, zumal dessen Formulierung „Betriebsausgaben sind jedenfalls...“ lediglich eine demonstrative und nicht eine taxative Aufzählung der Betriebsausgaben enthält.

Es ist daher die Frage zu prüfen, ob der Freibetrag für investierte Gewinne tatsächlich 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 von der Möglichkeit (Arg.: "können"), "...einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes, ...gewinnmindernd geltend zu machen. Im dritten Absatz wird festgelegt: "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 davon noch maximal 10% gewinnmindernd, also in Form einer Betriebsausgabe, abgezogen werden.

Diese letzte Abzugspost stellt sich somit funktionell als eine fiktive Betriebsausgabe dar.

Gleicher Ansicht auch Zorn in Hofstätter-Reichel, § 10 Tz 2:

"Dieser FBiG stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, die zusätzlich gewinnmindernd berücksichtigt wird."

Ebenso Heinrich, in Doralt/Heinrich, EStG, § 10, Tz 16:

"Aufwandseitige Freibeträge, die zum Zwecke der Investitionsförderung gewährt werden, stellen Betriebsausgaben dar ..."

Somit kann dem vom Bw. vertretenen Standpunkt, der Freibetrag für investierte Gewinne sei keine Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung, nicht gefolgt werden.

Dass bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Freibetrag für investierte Gewinne 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).

Freilich wird in der Literatur auch die gegenteilige Ansicht vertreten, (siehe beispielsweise Beiser, SWK 26/2008, S 692; „Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen“ sowie SWK 33/2006, S 905, „Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?“). Diese Argumentationslinie wird auch in der gegenständlichen Berufung vertreten.

Danach handle es sich beim FBiG nicht um eine Betriebsausgabe, sondern um eine Investitionsbegünstigung. Nach teleologischer Auslegung würde die Erstreckung der Betriebsausgabenpauschalierung auf den FBiG unter anderem den vom Gesetz angestrebten Investitionsanreiz vernichten und eine Kontrolle der Mindestbehaltefrist unmöglich machen.

Im Hinblick auf den oben zitierten Wortlaut der Bestimmungen der §§ 4 Abs. 3, § 10 und § 17 Abs. 1 EStG, aus welchem sich bereits im Rahmen der Wortinterpretation der dargelegte Rechtsstandpunkt des UFS ergibt, besteht im gegenständlichen Fall kein Anlass, korrigierende Auslegungsmethoden heranzuziehen.

So ist auch der VwGH unter Hinweis auf Bydlinski in Rummel, ABGB I Rz 1 zu § 6, sowie Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³, S. 101 f, 1996, der Auffassung, dass die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm bewirke und den dem Gesetz unterworfenen Organen die Disposition über das Verständnis möglichst zu entziehen sei. Dies bedeute bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung so

genannter "korrigierender Auslegungsmethoden". Daher ist zunächst nach dem Wortsinn zu fragen. (VwGH vom 20.02.2003, 2001/06/0057).

Auch eine Investition in körperliche Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung die Realwirtschaft fördern würde, liegt nicht vor, zumal der Bw. die Variante der Anschaffung von Wertpapieren gewählt hat.

Die Kontrolle einer Mindestbehaltefrist erübrigt sich im gegenständlichen Fall wegen der Unvereinbarkeit des FBiG mit der vom Bw. freiwillig gewählten Basispauschalierung.

Dies führt nach Ansicht der Berufungsbehörde auch dazu, dass die Versagung des FBiG hier sachlich gerechtfertigt und entgegen der Rechtsansicht des Bw. sehr wohl mit dem von ihm ins Treffen geführten Sachlichkeitsgebot (Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG) im Einklang steht (vgl. RV/1237-L/08 vom 25.11.2008):

Vertritt der Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Auffassung, dass eine Gewinnermittlung durch Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988 gesamthaft für ihn günstiger ist, hat er die Wahlmöglichkeit, zu dieser oben dargestellten Sonderform der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überzugehen. Macht ein Steuerpflichtiger von einem derartigen Wahlrecht Gebrauch, so muss er auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit diesem System verbunden sind. Zu diesen Nachteilen gehört die Unmöglichkeit zusätzlicher Betriebsausgaben neben den taxativ aufgezählten und der Betriebsausgabenpauschale des § 17 EStG 1988. Ein derartiger Nachteil ist bei einer Gesamtschau in Ansehung der Vorteile der Basispauschalierung verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. das Erkenntnis des VfGH 03.03.1987, G 170/86, betreffend den Ausschluss des Einnahmen-Ausgaben-Rechners nach § 4 Abs. 3 EStG vom Verlustabzug, da dieser ja freiwillig den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln könnte).

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.

Der Bw. hat zwar beide Begünstigungen - Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne – kumulativ geltend gemacht. Diese Gestaltung findet jedoch – wie oben dargestellt – im Wortlaut der Bestimmungen der §§ 4 Abs. 3, § 10 und § 17 Abs. 1 EStG keine Deckung.

Zum selben Ergebnis gelangte der UFS z.B. bereits in seinen Entscheidungen vom 15.7.2008, RV/0575-L/08, vom 27.10.2008, RV/0783-L/08, vom 25.11.2008, RV/1237-L/08.

Darüber hinaus findet sich in den Materialien zum Ministerialentwurf betreffend das Steuerreformgesetz 2009 zur Neufassung des § 10 EStG („Zu Z 5 und Z 20 (§ 10 und § 124b Z 150 und Z 151 EStG 1988“) folgende Aussage des Gesetzgebers, welche für den Rechtsstandpunkt des UFS spricht:

„Gewinne, die nach Durchschnittssätzen (§ 17) oder auf Grundlage einer darauf gestützten Verordnung durch Teil- oder Vollpauschalierung pauschal ermittelt worden sind, können ebenfalls in die Ermittlung des Freibetrages einbezogen werden. Für derartige Gewinne steht allerdings nur der Grundfreibetrag zu, ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann hingegen nicht geltend gemacht werden. Nach der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz 3701 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) und Rechtsprechung (zB UFS Linz 15. 7. 2008, RV/0575-L/08) stand der Freibetrag für investierte Gewinne bei Pauschalierungen im Allgemeinen nicht zu.“

Aus den angeführten Gründen war die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 3. Februar 2009