

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alfred Thallinger und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Susanne Haim in Vertretung von Mag. Karin Peherstofer, DI Christoph Bauer und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache VN NN, Ort 12, 3456 Ort2 gegen die Bescheide des Finanzamt ABC vom 09.09.2014, betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013 in der Sitzung am 25. Juni 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob neben der Handelsvertreterpauschalierung im Sinne des BGBl. II Nr. 95/2000 die Inanspruchnahme eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages iSd § 10 EStG zulässig ist.

Die Einkommensteuererklärung für 2011 wurde am 1.10.2012 elektronisch eingereicht. Am 2. Oktober 2012 erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Die Einkommensteuererklärung für 2012 wurde am 24.6.2013 elektronisch eingereicht. Am 25.6.2013 erfolgte die erklärungskonforme Veranlagung.

Die Einkommensteuererklärung für 2013 wurde am 23.6.2014 elektronisch eingereicht.

Mit BP Bericht vom 8.9.2014 (ABNr. 124) stellte die Betriebsprüfung für die streitgegenständlichen Jahre folgendes fest: (auszugsweise)

TZ 1: Allgemein

Der Gewinn sei im Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 mittels Einnahmen- u. Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden.

Zusätzlich zu den Betriebsausgaben sei die Betriebsausgaben- und Vorsteuerpauschalierung für Handelsvertreter gem. BGBl. II Nr. 95/2000 geltend gemacht worden.

#### TZ 2: FBiG f. Wertpapiere

In den Jahren 2011 bis 2013 sei neben dem Gewinnfreibetrag von jährlich € 3.900,00 (Grundfreibetrag) ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag beantragt worden.

Zur Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages seien Wertpapiere der Allianz-Investmentbank AG in der nachstehend angeführten Höhe erworben worden.

2011	€ 13.000
2012	€ 6.000
2013	€ 3.000

Bei der Betriebsausgabenpauschalierung würden Betriebsausgaben nach einem Durchschnittssatz ermittelt (§ 17 EStG).

In den Jahren 2011 bis 2013 seien nachstehende Handelsvertreterpauschalen vom Steuerpflichtigen geltend gemacht worden:

2010	€ 5825
2011	€ 5825
2012	€ 6524 (Höchstgrenze + € 699 VSt.-Pauschale)
2013	€ 6524 (Höchstgrenze + € 699 VSt.-Pauschale)

#### Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 10 Abs. 1 Zi. 6 stehe bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung nur der Grundfreibetrag zu. Ein zusätzlicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag könne daher nicht geltend gemacht werden.

#### Auswirkung:

##### Keine Anerkennung der Betriebsausgaben- FBiG f. Wertpapiere

2011	€ 9.393,60
2012	€ 5.514,94
2013	€ 1.609,82

Im Zuge der SB sei auf das Handelsvertreterpauschale in der geltend gemachten Höhe von € 5825,00 im Jahr 2011 verzichtet worden. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag bleibe für 2011 somit aufrecht. Für die tatsächlichen Reiseaufwendungen sei ein Betrag in Höhe von € 1076,59 für 2011 im Zuge der SB beantragt worden.

Mit Bescheiden vom 9.9.2014 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2012 wiederaufgenommen, und mit Bescheiden gleichen Datums neue Einkommensteuerbescheide für 2011 und 2012 erlassen. Für 2013 wurde ein Einkommensteuerbescheid (Erstbescheid) ausgefertigt.

Begründend wurde auf den BP-Bericht verwiesen.

In der Folge wurden mit Schreiben vom 7. Oktober 2014 Beschwerden gegen die Einkommensteuer 2011 bis 2013 erhoben und jeweils ausgeführt:

"Die Bestimmung im § 10 Abs. 1 Z 6 EStG lautet: "Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden."

Daraus kann nur abgeleitet werden, dass in erster Linie die Art der Gewinnermittlung maßgebend sein kann bei der Beurteilung, ob ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu steht oder nicht.

Wie in der Einkommensteuererklärung klar ersichtlich ist, wird von mir der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 (vollständige Einnahmen- und Ausgabenrechnung) ermittelt. Es erfolgt somit keine pauschale Gewinnermittlung gemäß § 17.

Es muss in diesem Zusammenhang unerheblich sein, dass ein Teil der Betriebsausgaben auf Basis einer Verordnungsmöglichkeit aus dem § 17 zum Ansatz gebracht wurde. Bei der sogenannten Vertreterpauschale handelt es sich um eine Pauschalierung von genau definierten und taxativ aufgezählten Aufwendungen (Tagesgelder, Ausgaben für im Wohnverband gelegene Räume, Bewirtung von Geschäftsfreunden, Trinkgelder und auswärtige Telefonkosten). Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 4 Abs. 3 ermittelt wurde. Auch in EStR 2000 RZ 4357 wird eindeutig davon gesprochen, dass es sich hier um eine Betriebsausgabenpauschalierung handelt, die sowohl für Bilanzierung als auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Betracht gezogen werden kann und es sich somit nicht um eine Gewinnermittlungspauschalierung handelt.

Sollte wider erwarten die Finanzbehörde meinen obigen Ausführungen nicht folgen und bei ihrer Auslegung, wie im Bescheid vorgebracht bleiben, möchte ich hier deponieren, dass ich der Auffassung bin, dass gegen die Bestimmungen des § 10 Abs. 1 Z 6 EStG - bei einer derartigen falschen Auslegung - begründete Bedenken wegen einer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Einschränkung im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 B-VG) bestehen. Bei der gem § 17 EStG bei der Gewinnermittlung in Anspruch genommen Teilpauschalierung für Handelsvertreter (Versicherungsagent) werden klar definierte Aufwendungen pauschaliert ( Tagesgelder, Ausgaben für im Wohnverband gelegene Räume, Bewirtung von Geschäftsfreunden und Trinkgelder und auswärtige Telefonkosten). Es ist hier in keinem Falle der Vergleich mit

einer Vollpauschalierung möglich. Es geht bei dieser Betriebskostenpauschalierung einzig und allein darum, den Verwaltungsaufwand für den Steuerpflichtigen auf der einen Seite und für die Steuerbehörde auf der anderen Seite zu verringern. Es kann daher nicht sein, dass nur dadurch, dass man die gesetzlich mögliche Vereinfachung in Anspruch nimmt, gegenüber einem Anderen, der sich die zusätzliche Arbeit auferlegt (unzählige kleine Belege zu sammeln), nur aus diesem Grunde von der Begünstigung des §10 EStG - in diesem Falle für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag - ausgeschlossen wird.

Ich bin jedoch der festen Überzeugung, dass sich die Bestimmungen des § 10 Abs.1 Z 6 und der Inanspruchnahme einer Vertreterpauschale nicht entgegenstehen.

Ich beantrage daher, dass für 2011 die Vertreterpauschale in Höhe von Euro 5.825,-- zuzüglich der Vorsteuerpauschalierung in Höhe von Euro 699,-- (insgesamt somit Euro 6.524,--) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb angerechnet werden und gleichzeitig gemäß den obigen Ausführungen der geltend gemachte investitionsbedingte Freibetrag gem. § 10 EStG in Höhe von Euro 9.393,60 bestehen bleibt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2011 somit mit Euro 88.265,86 festgesetzt werden."

Für die Jahre 2012 und 2013 wurde der investitionsbedingte Freibetrag zusätzlich zum bestehenden Pauschale beantragt.

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdevereinscheidungen vom 15. Dezember 2014 abgewiesen. Begründend wurde jeweils ausgeführt:

Gem. § 10 Abs.1 Z 6 EStG könne ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht geltend gemacht werden, wenn der Gewinn nach § 17 o d e r auf einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt wird. Bei der Handelvertreterpauschalierung handelt es sich um eine auf § 17 EStG gestützte Pauschalierung.

Mit Anträgen auf Beschwerde vorlage für die Jahre 2011 bis 2013 jeweils vom 9. Jänner 2015 brachte der Bf. vor:

"Betreff: Berufungsvorentscheid betreffend Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2011 vom 9. September 2014:

1. Antrag auf Vorlage zur Entscheidung meiner Bescheidbeschwerde an das BFG
2. Antrag auf Entscheidung durch den Senat
3. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung
4. Antrag auf Aussetzung der Einhebung

Aus meiner Sicht interpretiert die Finanzbehörde den § 10 Abs.1 Z 6 EStG falsch. In diesem Paragraph wird bestimmt, dass der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nicht geltend gemacht werden kann, wenn der **Gewinn** nach § 17 oder auf einer darauf gestützt Pauschalierungsverordnung ermittelt wird.

Ich habe den Gewinn 2011 gem. § 4 Abs. 3 ermittelt. Die Inanspruchnahme einer Betriebsausgabenpauschalierung (in diesem Falle die sogenannte Handelsvertreterpauschalierung) kann aus meiner Sicht nicht dazu führen, dass der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nicht mehr angesetzt werden kann bzw. zum Verlust des investitionsbedingten Gewinnfreibetrag führt. Es gibt verschiedene andere Pauschalierungsverordnung gem. § 17 EStG - z.B. für Landwirte, Gastronomiebetriebe oder Lebensmittelhändler- bei denen tatsächlich die Gewinne auf Basis dieser Verordnungen ermittelt werden. Der maßgebende Unterschied besteht darin, dass bei diesen Verfahren eine Pauschalierung aller Aufwendungen mit Ausnahme einiger weniger, jeweils konkret festgelegter Betriebsausgaben erfolgt. Diese konkret festgelegten, nicht unter die Pauschalierung fallend Betriebsausgaben beinhalten jedoch nicht den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag sondern im Umkehrschluss kann man davon ausgehen, dass der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in den pauschalierten Betriebsausgaben enthalten sein soll. Aus diesem Beweggrund ist auch die Bestimmung des § 10 Abs.1 Z 6 seitens des Gesetzgebers verständlich, da dieser vermeiden wollte, dass Betriebsausgaben doppelt angesetzt werden können. Bei der Handelsvertreterpauschalierung handelt es sich jedoch darum, dass einige wenige, ganz konkret festgelegte Betriebsausgaben pauschal ermittelt werden können. Über 95% aller Betriebsausgaben wurden von mir gemäß den Bestimmungen des § 4 Abs. 3 einzeln und mit entsprechenden Belegen dokumentiert und für die Gewinnermittlung zum Ansatz gebracht. Weiters verweise ich auf meine Ausführungen in meiner Beschwerde.

Ich beantrage daher:

1. Für 2011 die Vertreterpauschale in Höhe von Euro 5.825,-- zuzüglich der Vorsteuerpauschalierung in Höhe von Euro 699,-- (insgesamt somit Euro 6.524) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb angerechnet werden und gleichzeitig gemäß den obigen Ausführungen der geltend gemachte investitionsbedingte Freibetrag gem. § 10 EStG in Höhe von Euro 9.393,60 bestehen bleibt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2011 somit mit Euro 88.265,86 festgesetzt werden. 2. Die Entscheidung über meiner Beschwerde durch den gesamten Senat getroffen wird. 3. Über die Beschwerde in einer mündlichen Verhandlung abgehandelt wird. 4. Aussetzung"

Für 2012 und 2013 wurde in ansonsten gleichlautenden Schriftsätzen der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag neben dem Handelsvertreterpauschale beantragt.

Die Beschwerden wurden am 14. Jänner 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2015 wurden die in den Beschwerden gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und ergänzend ausgeführt: 1. Die Vertreterwerbekostenpauschale sei im Verordnungswege auf Basis des § 17 Abs. 7 EStG festgelegt worden. Im Absatz 6 heiße es wörtlich "Zur Ermittlung von Werbungskosten können vom Bundesministerium für Finanzen Durchschnittssätze

für Werbungskosten im Verordnungsweg für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen in der Praxis festgelegt werden." Daraus gehe eindeutig hervor, dass es sich bei der Vertreterpauschale um keine Gewinnermittlungspauschale handle sondern sich ausschließlich auf die Ermittlung pauschaler Werbungskosten beziehe. Somit liege in diesem Fall auch keine Gewinnermittlung nach § 17 EStG vor. Interessant sei auch, dass ab 2003 keine separaten Berechnungsunterlagen für dieses Werbungskostenpauschale der Erklärung beigelegt werden müssen - EStR Rz 4359.

2. Besonders widersprüchlich werde die Auslegung der Finanzverwaltung, wenn man die Regelung für Sportler heranziehe. Hier werde trotz einer Pauschalierung (in diesem Falle sogar des Gewinnes - nur 33 % der Einkünfte werden in der Verordnung als Gewinn anerkannt) nach § 17 der investitionsbedingte Freibetrag nach § 10 EStG anerkannt. (EStR Rz 3822 - Rechtslage am 2012).

Über die Beschwerden hat der Senat am 25. Juni 2015 beraten und entschieden.

### Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig.

### Rechtslage

§ 10 EStG in der ab 1.1.2011 (BudBG 2011, BGBl I 2011/111) geltenden Fassung lautet:  
Gewinnfreibetrag

§ 10. (1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen

- Veräußerungsgewinne (§ 24),
- Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.

2. Der Gewinnfreibetrag beträgt:

- Für die ersten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%,
- für die nächsten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 7%,
- für die nächsten 230 000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5%,

insgesamt somit höchstens 45 350 Euro im Veranlagungsjahr.

3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro, höchstens daher mit 3 900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

4. Übersteigt die Bemessungsgrundlage 30 000 Euro, steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

5. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

**6. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten**

**Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.**

7. Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben und übersteigt die Bemessungsgrundlage in Summe den Betrag von 175 000 Euro, ist wie folgt vorzugehen:....

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ....

(3) Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind:

1. Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ...

2. Wohnbauanleihen, die dem Anlagevermögen ...

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden: ....

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus ....

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist ....

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 4) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für...

**Gemäß § 17 Abs. 4 EStG können für die Ermittlung des Gewinns mit Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden.**

Die Handelsvertreter-VO, BGBl II 200/95, lautet:

**Auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988**, des § 14 Abs. 1 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 sowie des § 184 der Bundesabgabenordnung wird verordnet:

**§ 1.** Bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, können im Rahmen

1. der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben
  2. der Entrichtung der Umsatzsteuer bestimmte abziehbare Vorsteuersteuerbeträge
- jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden.

**§ 2.** Bei der Anwendung von Durchschnittssätzen gilt folgendes:

(1) Durchschnittssätze können nur für die in Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge angesetzt werden. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben oder Vorsteuerbeträge nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden.

(2) Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfaßt

- Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988),
- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten),
- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden,
- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.

Der Durchschnittssatz beträgt 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung), höchstens jedoch 5825 Euro jährlich.

(3) Der Durchschnittssatz für Vorsteuerbeträge gilt die bei Betriebsausgaben im Sinne des Abs. 2 anfallenden Vorsteuern ab. Der Durchschnittssatz beträgt 12% des sich aus Abs. 2 ergebenden Durchschnittssatzes.

Als Vorsteuer darf höchstens ein Betrag von 699 Euro jährlich angesetzt werden. Soweit die abziehbare Vorsteuer nach einem Durchschnittssatz berechnet wird, ist das Unternehmen von der Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 Abs. 2 Z 5 und 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 befreit.

**§ 3.** Die Anwendung der Pauschalierung ist nur zulässig, wenn aus einer der Abgabenbehörde vorgelegten Beilage hervorgeht, daß der Steuerpflichtige von dieser Pauschalierung Gebrauch macht. Der Steuerpflichtige hat in der Beilage die Berechnungsgrundlagen darzustellen.

**§ 4.** Die Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.

## Erwägungen

Wie bereits einleitend festgestellt, ist im gegenständlichen Verfahren strittig, ob neben der Handelsvertreterpauschalierung im Sinne des BGBl. II Nr. 95/2000 die Inanspruchnahme eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages iSd § 10 EStG zulässig ist.

Nach Ansicht der Amtspartei ist dies aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes des § 10 Abs. 1 Z 6 EStG nicht zulässig.

Nach Ansicht des Bf. sei die Handelsvertreterpauschalierung keine Gewinnpauschalierung und falle daher nicht unter den Ausschluß des § 10 Abs. 1 Z. 6 EStG. Zudem würden verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

Zunächst ist demnach zu prüfen, ob die Handelsvertreterregelung eine Gewinnpauschalierung nach § 17 EStG ist.

Der Bf. führt diesbezüglich aus, es liege eine Ermittlung pauschaler Werbungskosten vor. Somit liege in diesem Fall auch keine Gewinnermittlung nach § 17 EStG vor. Interessant sei auch, dass ab 2003 keine separaten Berechnungsunterlagen für dieses Werbungskostenpauschale der Erklärung beigelegt werden müssen - EStR Rz 4359. Besonders widersprüchlich werde die Auslegung der Finanzverwaltung, wenn man die Regelung für Sportler heranziehe. Hier werde trotz einer Pauschalierung (in diesem Falle sogar des Gewinnes - nur 33 % der Einkünfte werden in der Verordnung als Gewinn anerkannt) nach § 17 der investitionsbedingte Freibetrag nach § 10 EStG anerkannt.

Dazu wird ausgeführt, dass die Sportlerpauschalierung (BGBl II 2000/418) keine Pauschalierung nach § 17 EStG darstellt, da sie keine Einkünfteermittlung darstellt sondern nur der Anteil an den Einkünften pauschal ermittelt wird, der einer inländischen Besteuerung offensteht. In der Verordnung wird auch nicht auf § 17 EStG verwiesen, sondern auf die §§ 2 und 33 EStG

Der Senat stellt dazu fest, dass in der VO zur Handelsvertreterpauschalierung ausdrücklich auf § 17 EStG verwiesen wird. Zudem wird in § 1 angeführt, dass "bei der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben... jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden."

Auch wenn nur einzelne Betriebsausgaben pauschaliert werden, wird insoweit auch ein Teil des Gewinnes pauschal ermittelt. Der Einwand, der Bf. habe seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, geht daher nach Ansicht des Senates ins Leere. Die Handelsvertreterpauschalierung stellt eine Sonderform der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dar.

Wie unten noch genauer angeführt, stellen Pauschalierungen vereinfachte Gewinnermittlungsmöglichkeiten dar, die nicht in Anspruch genommen werden müssen.

Der Argumentation des Bf. die Handelsvertreterpauschalierung stelle keine Gewinnpauschalierung dar, kann demnach nicht gefolgt werden, zumal auch die Fachliteratur (bsp. Ryda/Langheinrich, Die Investitionsbegünstigung des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988, FJ 2010, 301; Hubert W. Fuchs, Gewinnfreibetrag (GFB) ersetzt ab 2010 FBiG, UFSaktuell 2009, 68) einhellig davon ausgeht, dass die Handelsvertreterpauschalierung vom Ausschluss des § 10 Abs. 1 Z 6 EStG umfasst ist.

Richtig ist, dass die Neuregelung des Gewinnfreibetrages (zuvor Freibetrag für investierte Gewinne) mit dem Steuerreformgesetz 2009 mit Wirkung ab der Veranlagung 2010 zB. für Handelsvertreter und Künstler/Schriftsteller eine Verschlechterung durch die Beschränkung des Anspruchsrechts auf den Grundfreibetrag eingetreten ist, während für Basispauschalierer insofern ein Vorteil eingetreten ist, dass diese nunmehr den Grundfreibetrag geltend machen dürfen.

Die Bf. vertritt weiters die Rechtsansicht, die Bestimmung des § 10 Abs. 1 Z 6 EStG verstoße gegen Art. 7 B-VG (Gleichheitssatz).

Nach Art. 135 Abs. 4 B-VG ist auf Verwaltungsgerichte Art. 89 B-VG sinngemäß anzuwenden. Bestehen für das Bundesfinanzgericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es daher aufgrund Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ob solche Bedenken bestehen, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Bestehen nach dieser Prüfung Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer Norm nicht, so besteht auch keine Veranlassung für eine Antragstellung im Sinne des Art. 89 Abs. 2 B-VG (OGH 12.8.1997, 10 ObS 229/97t).

Dazu stellt der Senat fest:

Pauschalierungen bezwecken eine Vereinfachung der Besteuerung, sie sind immer optional. Daraus resultiert aber zwangsläufig ein 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. Jede Pauschalierungsregelung enthält demnach zwangsläufig Elemente einer Begünstigung (vgl. *Doralt*, EStG12, § 17 Tz. 5; Renner, SWK 2008, S 517).

Beim Bf. lässt sich das auch sehr gut erkennen: Für das Jahr 2011 verzichtete der Bf. im Zuge der BP auf die Handelsvertreterpauschale, weil dies durch den höheren investitionsbedingten Gewinnfreibetrag für ihn steuerlich vorteilhafter war. Obwohl die Handelsvertreterpauschale in Höhe von € 5825,-- geltend gemacht wurde, konnten anstatt des Betrages nur tatsächliche Ausgaben in Höhe von € 1076,59 nachgewiesen werden. Für die Jahre 2012 und 2013 war für den Bf. hingegen die Pauschalierung günstiger,

weshalb er anstelle des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages die Pauschalierung beibehielt.

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 investitionsbedingten Gewinnfreibetrag, sind sie nach Ansicht des Senates 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 investitionsbedingten Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen.

In diesem Sinne hat der VwGH im Erkenntnis vom 27.2.2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt: "Nach allgemeiner Erfahrung nehmen Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen steht, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vor und entscheiden sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken - ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart ist es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen."

Weiter führt der VwGH in seiner Entscheidung zu den verfassungsrechtlichen Bedenken aus, dass Differenzierungen durch Ausnahmebestimmungen im Einkommensteuergesetz dann unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes des Art. 7 Abs. 1 B-VG unbedenklich sind, wenn sie entweder unwesentlich oder - obgleich wesentlich - durch Unterschiede im Tatsächlichen sachlich gerechtfertigt sind (Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes - Probleme der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei den "Steuerbegünstigungen" der österreichischen Einkommensteuer, Wien 1971, 172).

Hubert W. Fuchs bezeichnet den Ausschluss der Pauschalierer vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag als systematisch inkonsequent und sachwidrig, weil das der Hauptzielsetzung des Gesetzgebers für die Neuregelung des § 10 widerspreche. (UFS aktuell, 2009,68)

Vertritt der Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Auffassung, dass eine Gewinnermittlung durch Pauschalierung nach der Handelsvertreter-VO gesamthaft für ihn günstiger ist, hat er die Wahlmöglichkeit, zu dieser Sonderform der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überzugehen. Macht ein Steuerpflichtiger von einem derartigen Wahlrecht Gebrauch, muss er dann auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit diesem System verbunden sind. Zu diesen Nachteilen gehört die Unmöglichkeit der Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages. Ein derartiger Nachteil ist bei einer Gesamtschau in Ansehung der Vorteile einer Pauschalierung bzw. der damit eingeräumten

Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten nach Ansicht des Senates verfassungsrechtlich unbedenklich

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).

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf., dass eine Ungleichbehandlung von zwei vergleichbaren Steuerpflichtigen vorläge, von denen einer pauschaliert ist und der andere nicht, wird festgestellt: Wenn von zwei vergleichbaren Steuerpflichtigen nur einer Investitionen iSd § 10 EStG 1988 tätigen und den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag nach dieser Bestimmung geltend machen will, steht es ihm frei, den Gewinn unter Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben zu ermitteln. Gründe, warum es aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten sein sollte, dass die Pauschalierung nach der Handelsvertreter-VO und der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG kumuliert werden können, werden durch den Bf. nicht vorgebracht.

Der Senat hat unter diesen Gesichtspunkten keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 10 Abs. 1 Z 6 EStG.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass nach Ansicht des Senates eine kumulative Beanspruchung des Handelsvertreterpauschales und des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gem. § 10 EStG nicht möglich ist.

Die Beschwerden waren abzuweisen.

### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Verfahren war der Sachverhalt unstrittig und ergibt sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetzestext. Ob die Bestimmung des § 10 Abs. 1 Z 6 EStG wie in der Beschwerde angeführt verfassungswidrig ist, kann allenfalls durch den VfGH entschieden werden. Der Senat geht davon aus, dass die Bestimmung verfassungskonform ist. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 25. Juni 2015