



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., F., V. 19/59, vertreten durch Allgäuer & Sturm, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, vom 15. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11. Mai 2009 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.) erzielte im Streitjahr unter anderem als Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Ermittlung des Gewinnes erfolgte unter Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988, wobei in der über Finanzonline elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung folgende Ein- und Ausgaben geltend gemacht wurden:

#### Einkünfte aus selbständiger Arbeit

|   |             |
|---|-------------|
| <b>Einnahmen</b>  | 78.122,00 € |
| <b>Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) von Wertpapieren</b> | -7.812,20 € |

|   |              |
|---|--------------|
| <b>Übrige und pauschale Ausgaben</b>      | -20.645,48 € |
| <b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b> | 49.664,32 €  |

Mit Bescheid vom 11. Mai 2009 veranlagte das Finanzamt den Bw. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 57.476,52 € und begründete dies damit, dass die Geltendmachung eines Freibetrages für investierte Gewinne bei der Gewinnermittlung gemäß § 17 EStG 1988 (Basispauschalierung) nicht zulässig sei.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass der in der Steuererklärung geltend gemachten Freibetrag für investierte Gewinne bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werde. In der Begründung wurde vorgebracht, der gegenständliche Freibetrag stehe in Zusammenhang mit dem erklärten Geschäftsführerbetrieb, für den die Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 geltend gemacht worden sei. Die Geltendmachung eines Freibetrages für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG sei auch bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 möglich. Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf die überzeugenden Argumente bei Beiser, Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, in SWK 26/2008, S. 692ff, verwiesen und diese hiermit zum Bestandteil der Berufungsbegründung erklärt. Die von Beiser vertretene Rechtsmeinung werde zwar in der Literatur zum großen Teil abgelehnt (z.B. Atzmüller, Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, in SWK 32/2008, S. 859ff), die dabei vorgebrachten Argumente seien aber nicht überzeugend. Dasselbe gelte für das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.3.2009, 2008/15/0333, dem zumindest verfassungsrechtliche Bedenken (Art. 7 B-VG) entgegenstünden.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

In Streit steht, ob bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 neben der Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch der Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 in Abzug gebracht werden kann.

Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 24/2007 wie folgt geregelt: 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 100.000,00 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100.000,00 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.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. 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 13.200,00 €, sonst 12%, höchstens jedoch 26.400,00 €, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 4.3.2009, 2008/15/0333 und vom 28.4.2009, 2008/13/0247, die Rechtsauffassung vertreten, dass die Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 EStG 1988) die Geltendmachung eines Freibetrages für investierte Gewinne (§ 10 EStG) ausschließt und damit diese in der Literatur umstrittene Frage aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates geklärt. Der Gerichtshof hat argumentiert, dass die Basispauschalierung eine Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung darstelle und dass daher das in § 10 Abs. 1 EStG 1988 normierte Erfordernis einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfüllt sei. Er hat im Weiteren unter Verweis auf seine Rechtsprechung zum Energieförderungsgesetz 1979 und zum Lehrlingsfreibetrag klargestellt, dass der Freibetrag für investierte Gewinne eine "fiktive" Betriebsausgabe darstelle, da er ebenso wie tatsächlich getätigte Aufwendungen den Jahresgewinn eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners mindere. Der Gerichtshof hat auch zum Ausdruck gebracht, es stehe der fiktiven Betriebsausgabeneigenschaft nicht entgegen, dass § 10 EStG 1988 in der streitgegenständlichen Fassung das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränke. Eine solche Formulierung sei dahingehend zu verstehen, dass der

Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden sei, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt werde. Es sei auch ohne Belang, ob der Freibetrag für investierte Gewinne eine Investitionsbegünstigung darstelle (vgl. Beiser, SWK 2008, S 692) oder eine Form der Sparförderung oder Eigenkapitalförderung (vgl. Atzmüller, SWK 2008 S 859, und SWK 2006, S 863). Er stelle jedenfalls eine rechnerische Größe dar, die der Gesetzgeber als Betriebsausgabe anerkenne.

Der Gerichtshof hat zudem die Auffassung vertreten, dass es ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung abhängt, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch um bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden dürfe. Dabei komme der Unterscheidung zwischen „fiktiven“ und „nicht fiktiven“ Betriebsausgaben keine Bedeutung zu. Genauso wenig komme dem Umstand Bedeutung zu, ob, wie dies insbesondere bei Investitionsbegünstigungen der Fall sei, dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung der Betriebsausgabe zur Wahl gestellt sei.

Zur Veranschaulichung seiner Rechtsmeinung hat der Verwaltungsgerichtshof zwei zwischenzeitlich außer Kraft getretene Normen, die Betriebsausgabenpauschalierungen regelten, gegenüber gestellt, die bereits Gegenstand des Erkenntnisses vom 6. Februar 1990, 89/14/0069, waren, § 9 EStG 1972 sowie die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 475/76. § 9 Abs. 1 EStG 1972 (Investitionsrücklage) bestimmte unter anderem, dass bei einer Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. oder § 5 leg. cit. steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 25% des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben gebildet werden können. § 9 Abs. 3 EStG 1972 legte unter anderem fest, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 leg. cit. ermitteln, in der Steuererklärung beantragen können, einen Betrag bis zu 25% des Gewinnes steuerfrei zu belassen.

§ 2 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 475/76, führte aus, dass neben den mittels eines Durchschnittssatzes (§ 1 leg. cit.) berechneten Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung unter anderem der steuerfreie Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Aus der Sicht des Höchstgerichtes stellte der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972 eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 dar, weil es mit einer globalen, schätzungsweisen Inanspruchnahme von Betriebsausgaben unvereinbar sei, daneben noch eine einzelne Betriebsausgabe, wie eben den steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG

1972, gesondert geltend zu machen. Im Gegensatz dazu hatte die genannte Verordnung nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes infolge der ausdrücklichen Anführung des steuerfreien Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 keine globale Abgeltung der Betriebsausgaben zum Ziel, sondern nur eine Abgeltung jener Betriebsausgaben, die nach dem Willen des Bundesministers für Finanzen (Verordnungsgebers) nicht gesondert geltend gemacht werden könnten (siehe dazu auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 9 Tz 2).

Zur Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 führte der Verwaltungsgerichtshof aus, die Betriebsausgaben würden mit 6% oder 12% der Umsätze ermittelt. Welche Kategorien von Betriebsausgaben (einschließlich "fiktive" Betriebsausgaben) bei der Gewinnermittlung zusätzlich in Abzug gebracht werden dürften, lege das Gesetz im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 fest. Diese taxative Aufzählung enthalte den Freibetrag für investierte Gewinne nicht.

Der Gerichtshof sah auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken und insbesondere keine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art. 7 B-VG im Umstand, dass die Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 und der Freibetrag nach § 10 leg. cit. nicht kumuliert werden könnten. Denn kein Steuerpflichtiger sei gehalten, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Der mit dem Freibetrag verfolgte Investitionsanreiz (samt der Mindestbeholdedauer für entsprechend getätigte Investitionen) sei deshalb gesichert, weil der Steuerpflichtige den Gewinn unter Erfassung der tatsächlichen Ausgaben ermitteln könne. Zudem enthalte grundsätzlich jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Elemente einer Begünstigung. Es entscheide aber der Steuerpflichtige für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweise. In diesem Sinne habe der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt, dass nach allgemeiner Erfahrung Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen stehe, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vornehmen und sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken – entscheiden würden, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machten oder nicht. Solcherart sei es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen.

Wie obig dargelegt, wird die Rechtsmeinung des Höchstgerichtes, der Freibetrag für investierte Gewinne stelle eine "fiktive" Betriebsausgabe dar und die jeweilige Pauschalierungsregelung lege fest, ob die Inanspruchnahme der Pauschalierung und die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne nebeneinander möglich seien, auch

vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt. Da § 17 Abs. 1 EStG 1988 taxativ aufzählt, welche Betriebsausgaben zusätzlich zum Pauschale berücksichtigt werden dürfen und in dieser Aufzählung der Freibetrag für investierte Gewinne nicht angeführt ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Juli 2009