



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Gabriele Krafft, LIM Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk über die Berufung des WW, M, vertreten durch Auer und Hofmann Steuerberatungs OG, 3500 Krems, Rechte Kremszeile 62, vom 27. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vom 26. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Herr WW (Berufungswerber, Bw.) beantragte in seiner Steuererklärung für das Jahr 2007 die Berücksichtigung eines Freibetrages für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 (FBiG) im Ausmaß von 10% des gem. § 17 EStG 1988 ermittelten Gewinnes von € 27.452.- somit einen Betrag von € 2.745,20.

Das Finanzamt lehnte die Anerkennung des steuerfreien Betrages (FBiG) mit der Begründung ab, dass bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung der Freibetrag nicht zustünde, sondern vom Betriebsausgabenpauschale erfasst sei.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass der FBiG dem Gesetzeswortlaut entsprechend eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG voraussetze. Da im Rahmen der gesetzlichen Basispauschalierung die Gewinnermittlungsart unverändert jene nach § 4 Abs. 3 EStG sei und nur die Ausgaben pauschal ermittelt würden, sei das Anwendungskriterium für die Berücksichtigung des FBiG erfüllt und finde sich auch im Gesetz

kein ausdrücklich normierter Ausschluss des FBiG bei Anwendung der gesetzlichen Basispauschalierung.

Unter Hinweis auf einen Fachartikel wird weiters ausgeführt, dass Investitionen erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen seien, wobei bei Wertpapieren – anders als bei abnutzbaren Anlagegütern – keine laufenden Abschreibungen zu einer Steuerwirksamkeit führen würden. Somit stelle die Ausgabe für die Investition keine erfolgswirksame Betriebsausgabe dar. Bei Investitionsbegünstigungen, die des steuerlichen Anreizes wegen geschaffen würden, könne nicht von einem Wertabgang iS. einer Betriebsausgabe gesprochen werden. Des Weiteren spreche die Deckelung mit 10% des Gewinnes und der damit verbundenen Anknüpfung an den Gewinn nicht dafür, dass der FBiG eine abpauschalierte Betriebsausgabe sei.

Ziel des FBiG sei die Förderung und Stärkung der Einnahmen – Ausgaben – Rechner. Hätte der Gesetzgeber bestimmte Gruppen von Einnahmen – Ausgaben – Rechnern von der Begünstigung ausschließen wollen, hätte er dies in den Gesetzesentwurf aufnehmen müssen. Überdies wäre in einem solchen Fall der FBiG tatsächlich eine Betriebsausgabe und keine Begünstigung.

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

Aus Akteninhalt ergibt sich unstrittig, das der Bw. im Veranlagungsjahr 2007 Einnahmen als Gesellschaftergeschäftsführer in Höhe von 35.200.- (davon 7.200.- Sachbezug) erzielte. An Ausgaben machte der Bw. den Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung in Höhe von 5.636,00 sowie das Betriebsausgabenpauschale von 6% im Betrag von € 2.112,00 geltend.

In seiner Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 wies er Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 27.452,00. Im Jahr 2007 hatte er Wertpapiere im Betrag von € 3.000 erworben. Bezogen auf seinen errechneten Gewinn ermittelte er den FBiG mit einem Höchstbetrag von 2.745,00.

Strittig ist, ob bei Ermittlung des Gewinnes im Wege der gesetzlichen Basispauschalierung ein FBiG gemäß § 10 EStG 1988 einkommensmindernd berücksichtigt werden kann.

§ 10 EStG 1988 idF BudBG 2007, BGBl. I 2007/24 und BGBl I 2007/99 normiert:

(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, ..... , höchstens jedoch 100 000 Euro gewinnmindernd geltend machen. ..... 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) Z 2 Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem 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.....

(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 angeschafften Wertpapiere stellen unstrittig Wirtschaftsgüter dar, für die grundsätzlich ein FBiG in Anspruch genommen werden kann.

§ 17 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I 2006/100 lautet:

*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,.....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.*

Dem Bw. ist daher zu folgen, wenn er ausführt, dass die gesetzliche Basispauschalierung gemäß § 17 EStG grundsätzlich eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG darstellt.

Der vorletzte Absatz des oben zitierten § 17 Abs. 1 EStG lässt neben den mit 6% abpauschalierten Betriebsausgaben nur die dort taxativ aufgezählten Betriebsausgaben zu und der geltend gemachte FBiG ist in dieser Aufzählung ebenso wenig enthalten, wie die Anschaffungskosten für die Wertpapiere oder Absetzung für Abnutzung anderer – allenfalls in die Bemessungsgrundlage für den FBiG fallenden – angeschaffter Anlagegüter.

Entscheidend für die zulässige Geltendmachung des FBiG im Bereich der gesetzlichen Basispauschalierung ist daher die Frage, ob dieser eine sonstige und damit vom Ausgabenpauschale umfasste Betriebsausgabe iSd § 4 Abs. 3 EStG darstellt

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

Es bleibt daher die Frage offen, ob auch der Freibetrag für investierte Gewinne 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 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 ...*" und die bisherige Entscheidungspraxis (UFS 15.7.2008, RV/0575-

L/08, Senat 3; 18.7.2008, RV/0671-I/08, Senat 4, [Referent], 3.10.2008, RV/0782-L/08 Senat 3, [Referent]; 20.10.2008, RV/ 1167-L/08; 22.1.2009, RV/1474-L/08; 25.11.2008, RV/1237-L/08; 19.1.2009, RV/1245-L/08; 2.10.2008, RV/0784-/08; 27.11.2008, RV/2241-W/08; 3.7.2008, RV/0588-L/08; 7.1.2009, RV/3673-W/08; 13.6.2008, RV/0452-L/08; RV/0451-L/08; 27.10.2008, RV/0783-L/08; 10.12.2008, RV/0605-S/08)).

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

Das vom Bw. ausgeführte Argument, dass die Deckelung mit 10% des Gewinnes und die rechnerische Ermittlung derselben gegen die Abpauschalierung spreche, ist im Hinblick auf die obigen Ausführungen zu den Forschungs-, Bildungs- und Lehrlingsfreibeträgen nicht schlüssig.

Auch die Berufungsausführungen, dass Betriebsausgaben stets einen Wertabgang voraussetzen würden, ist im Hinblick auf die oben erwähnten, im Gesetz ausdrücklich vorgesehene fiktiven Betriebsausgaben nicht zutreffend. Als weitere fiktive Betriebsausgabe ist auf § 12 Abs. 8 EStG hinzuweisen, welche Bestimmung die Bildung eines steuerfreien Betrages in Veräußerungsjahr und bestimmungsgemäße Verwendung im folgenden Kalenderjahr zulässt und somit auch - trotz Behandlung als Betriebsausgabe - keinen Wertabgang im Betriebsvermögen zum Inhalt hat.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist 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 (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% der Umsätze nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 übersteigt erfahrungsgemäß meist die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben und wirkt daher wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung (Doralt, aaO, §17 Tz 5). 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. 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.

Die Ausgestaltung der Anspruchsvoraussetzungen für den FBiG lässt überdies erkennen, dass dieser –anders als vom Bw. ausgeführt - nicht nur als Investitionsanreiz anzusehen ist. Neben den anspruchsbegründenden tatsächlichen Investitionen in das Betriebsvermögen – welche im

Bereich der § 17 EStG Pauschalierung zu keinen zusätzlich abzugsfähigen Betriebsausgaben führen – lässt der Gesetzgeber mit der Anschaffung von Wertpapieren auch Wirtschaftsgüter für die Bemessung des FBiG zu, die im Rahmen einer üblichen Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG mangels betrieblichen Zusammenhangs keine Aufnahme in des (notwendige) Betriebsvermögen finden würden. Ein Abgabepflichtiger der nicht investiert sondern Wertpapiere anschafft und diese über vier Jahre in einem gesonderten Verzeichnis ausweist, kommt ebenfalls in den Genuss der steuerlichen Begünstigung. Nach Ablauf der Behaltefrist können die Wertpapiere sanktionslos verkauft oder ins Privatvermögen entnommen werden. Eine tatsächliche Investition muss nicht erfolgen, im Gegenteil kann der Veräußerungserlös zu neuerlichen, anspruchsbegründenden Anschaffung von Wertpapieren verwendet werden.

In diesem Zusammenhang führt Atzmüller in SWK 2008, S 859 aus: „*Entfernt sich die Wertpapieranschaffung von ihrer vom Gesetzgeber zugesetzten Funktion des betrieblichen Liquiditätsaufbaus zwecks Investitionsfinanzierung völlig, stellt die Ausgestaltung der Wertpapierbegünstigung im Rahmen des § 10 EStG 1988 somit eine reine steuerliche Sparförderung dar. Insofern hat der FBiG den Charakter einer allgemeinen, Einnahmen-Ausgaben-Rechnern vorbehaltenen Begünstigung für Wertpapiersparen.*“

Der Berufungssenat kann daher schon von der systematischen Einordnung dem Bw. nicht zustimmen, dass im strittigen Fall eine Investitionsbegünstigung vorliegt. Vielmehr handelt es sich um eine weitere, als zusätzliche (fiktive) Betriebsausgabe gestaltete steuerliche Begünstigung zur Eigenkapitalstärkung bzw. eine Art der Sparförderung.

Damit erweist sich die vom Bw. (vgl. Beiser in, SWK 2006, S 905) vertretene Rechtsansicht, der Freibetrag für investierte Gewinne sei keine Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung, als verfehlt und das Begehr des Bw. somit als unberechtigt.

Weshalb tatsächliche Investitionen in das Betriebsvermögen für einen basispauschalierenden Steuerpflichtigen hinsichtlich FBiG gar nicht und die Anschaffung von Wertpapieren, die grundsätzlich außerhalb des notwendigen Betriebsvermögens liegen, sehr wohl anspruchsbegründend sein sollten, vermag der Bw. in seiner Berufung nicht schlüssig darzustellen.

Weiters ist dem Bw. nochmals entgegen zu halten, dass kein Zwang zur Inanspruchnahme der Basispauschalierung besteht und er daher bei vollständiger Einnahmen - Ausgaben - Rechnung die Begünstigung in Anspruch nehmen hätte können. 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, je nachdem nach welcher Berechnungsmethode sich die niedrigere Bemessungsgrundlage ergibt (VwGH 27.2.2003, 99/15/0143).

Der Bw. hätte jederzeit die Möglichkeit gehabt unter Verzicht auf die Begünstigung der Basispauschalierung die steuerliche Begünstigung des FBiG in Anspruch zu nehmen. Die Nichtanwendbarkeit der Begünstigung des FBiG ist daher das Ergebnis dieses Wahlrechtes.

Ergänzend wird auf die Regierungsvorlage zum SteuerreformG 2009 (RV) und die entsprechenden erläuternden Bemerkungen (EB) verwiesen. Laut Z 8 der RV steht jenen Steuerpflichtigen die ihren Gewinn gemäß § 17 EStG ermitteln ab 1.1.2010 kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag, sondern lediglich der Grundfreibetrag zu. Die EB zur RV verweisen hinsichtlich der geltenden Regelung auf die bisherige Judikatur und Verwaltungspraxis und wird mit der Änderung der § 10 EStG in diesem Punkt die bisherige herrschende Rechtsansicht ausdrücklich im Gesetz wiedergegeben.

Wien, am 11. Februar 2009