



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch TPA Horwath Wtrhd u Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 21. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 24. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das zu versteuernde Einkommen beträgt Euro 116.152,49.

Die Einkommensteuer beträgt Euro 48.992,25.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 1 EStG 1988 aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt.

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgte für das Jahr 2007 gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988. Die Betriebsausgaben wurden durch Anwendung der Basispauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 wurde der Abgabenbehörde elektronisch übermittelt, wobei darin nicht angegeben war, dass hinsichtlich der Betriebsausgaben die Basispauschalierung angewendet worden war.

Die Veranlagung erfolgte mit **Bescheid vom 24. Oktober 2008** gemäß der Erklärung. Es wurde der Bemessung der Einkommensteuer ein Gesamtbetrag der Einkünfte von

Euro 104.627,24 zugrunde gelegt. Die Einkommensteuer wurde mit Euro 43.179,62 festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 18. November 2008 **Berufung** erhoben und unter Hinweis auf die Anwendung der Basispauschalierung gem. § 17 EStG 1988 eine berichtigte Einkommensteuererklärung abgegeben.

Mit **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 9. Dezember 2008** setzte die Abgabenbehörde erster Instanz die Einkommensteuer für 2007 neu fest.

Die Basispauschalierung gem. § 17 EStG wurde berücksichtigt, jedoch der in der Erklärung ebenfalls beantragte Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) gem. § 10 EStG 1988 iHv Euro 11.625,25 wurde nicht gewährt. Als Begründung führte die Abgabenbehörde an, dass neben dem Pauschbetrag gem. § 17 EStG nur explizit aufgezählte Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden könnten. Aufwendungen gem. § 10 EStG zählten nicht dazu.

Der Bemessung der Steuer wurde daher, nach Berücksichtigung des Kirchenbeitrages, ein Einkommen von 116.152,49 zugrunde gelegt und die Einkommensteuer iHv Euro 48.992,25 festgesetzt.

Im **Vorlageantrag vom 9. Jänner 2009** wurde angeführt, dass die BVE von der Erklärung und dem Erstbescheid insofern abweiche, als der FBiG nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden sei. Die dazu angeführte Begründung sei nicht ausreichend und lege nicht dar welche Grundlagen zu dieser Entscheidung geführt hätten. Da nach Ansicht der Bw. keine eindeutige gesetzliche Regelung gegeben sei, hätte dargelegt werden müssen, warum von den unterschiedlichen Literaturmeinungen, derjenigen der Vorzug gegeben worden sei, wonach der FBiG als fiktive Betriebsausgabe angesehen werde und neben der Betriebsausgabenpauschale des § 17 EStG nicht beansprucht werden könne.

Fasst man den Inhalt des Vorlageantrages zusammen, so legt der Bw., unter Hinweis auf die in § 4 Abs. 4 EStG konkret als Betriebsausgaben angeführten Freibeträge, ausführlich dar warum es sich beim FBiG um keine fiktive Betriebsausgabe handeln könne, sondern ein echter Freibetrag vorliege. Der FBiG sei als Prozentsatz vom Gewinn, somit von einer Saldogröße, die sämtliche Betriebsausgaben bereits inkludiere, geltend zu machen. In der Gesetzesbestimmung sei kein Hinweis enthalten, der darauf schließen lasse, dass der FBiG als ein Teil der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur erfassen sei. Nach der Absicht des Gesetzgebers sei der FBiG als Investitionsanreiz zu verstehen, da dieser Investitionen in Sach- und Finanzanlagen sowie Wertpapiere mit einer vierjährigen Laufzeit bzw. Widmung fördern bzw. auslösen soll. Wäre ein Nebeneinander von FBiG und Basispauschalierung nicht möglich, ginge dieser Anreiz verloren und es wäre weiters auch die Wahlmöglichkeit für die Anwendung der Basispauschalierung eingeschränkt. Denn bei einer Rückkehr zur Ermittlung

der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften um z.B. den FBiG in Anspruch zu nehmen, wäre eine neuerliche Anwendung der Basispauschalierung erst frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Es wurde beantragt, den geltend gemachten FBiG neben dem Ansatz des Betriebsausgabenpauschales zu berücksichtigen und dementsprechend den geminderten Gewinn iHv Euro 104.627,24 der Bemessung der Einkommensteuer zugrunde zu legen.

Der ursprüngliche Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde mit Schreiben vom 13. Mai 2009 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 17 Abs. 1 EStG 1988, zuletzt geändert durch BGBl. I. Nr. 100/2006, 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 € 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."

§ 10 Abs. 1 EStG 1988, idF BGBl. I. Nr. 24/2007 lautet:

"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."

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen und unter Zugrundelegung des in der Zwischenzeit zur gegenständlichen Thematik ergangenen Entscheidung des VwGH vom 4.3.2009, Zl. 2008/15/0333 und den darin angeführten Erkenntnissen wird zur berufungsgegenständlichen Frage festgestellt:

Wie aus dem ersten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu schließen ist, sieht der Gesetzgeber die Basispauschalierung als Möglichkeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit Pauschalierung der Betriebsausgaben an. Das Betriebsausgabenpauschale lässt den Charakter der Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung unberührt. Das in § 10 Abs. 1 EStG 1988 normierte Erfordernis einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird dadurch erfüllt.

Infolge der Bestimmung des § 10 EStG 1988 wird durch den FBiG der Jahresgewinn eines Einnahmen-/Ausgabenrechners gemindert. Der Freibetrag stellt somit eine Betriebsausgabe dar, und zwar eine "fiktive" Betriebsausgabe (ebenso *Doralt/Heinrich*, EStG12, §10 Tz 16). Der Freibetrag mindert den Gewinn und unabhängig davon führen die tatsächlich aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter (spätestens in nachfolgenden Wirtschaftsjahren) zu steuerlichen Auswirkungen.

Dass auch "fiktive" Betriebsausgaben zur Minderung des Gewinnes führen, hat der VwGH im Erkenntnis vom 22.10.1996, 96/14/0017 ausgesprochen. Nach der damals gegenständlichen Bestimmung des § 1 Energieförderungsgesetz 1979 konnten bestimmte Unternehmen zu Lasten des Gewinnes bestimmter Wirtschaftsjahre steuerfreie Rücklagen im Ausmaß von bis zu 50% des Gewinnes (vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben) bilden. Eine derartige Bildung unversteuerter Rücklagen führe zu "fiktiven" Betriebsausgaben und zur Minderung des Gewinnes. Von eben solchen Betriebsausgaben hat der VwGH auch in Zusammenhang mit dem Lehrlingsfreibetrag nach § 124b Z. 31 EStG 1988 gesprochen (vgl. Erkenntnis vom 27.2.2008, 2004/13/0157).

Dem Betriebsausgabencharakter des FBiG steht nicht entgegen, dass die Regelung betreffend diesen Freibetrag nicht Teil des § 4 EStG 1988 ist.

Es ist auch im gegebenen Zusammenhang nicht von Bedeutung ob der FBiG eine Investitionsbegünstigung darstellt (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 stellt jedenfalls eine rechnerische Größe dar, die der Gesetzgeber als Betriebsausgabe anerkennt.

Der VwGH hat weiters im Erkenntnis vom 6.2.1990, 89/14/0069, welches zu § 9 EStG 1972 ergangen ist, in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung ausgesprochen, der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972 stelle eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 dar. Es sei jedoch mit einer globalen, schätzungsweisen Inanspruchnahme von Betriebsausgaben unvereinbar, daneben noch eine einzelne Betriebsausgabe, wie eben den steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972, gesondert geltend zu machen.

Im selben Erkenntnis ist der VwGH auch auf eine durch Verordnung geregelte Betriebsausgabenpauschalierung, nämlich auf die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nicht buchführenden Gewerbetreibenden BGBl. Nr. 475/76 eingegangen.

Diese Verordnung führte in ihrem § 2 aus:

"Neben den mittels eines Durchschnittssatzes (§ 1) berechneten Betriebsausgaben sind bei der Gewinnermittlung noch nachstehende Posten, ausgenommen Aufwendungen für betriebsfremde Zwecke (Entnahmen, § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1972), als Betriebsausgaben zu berücksichtigen: ...

7. Steuerfreier Betrag nach § 9 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1972 ...".

Der VwGH hat im angeführten Erkenntnis 89/14/0069 erkannt, dass diese Verordnung keine globale Abgeltung der Betriebsausgaben zum Ziel habe, sondern nur eine Abgeltung jener Betriebsausgaben, die nach dem Willen des Bundesministers für Finanzen (Verordnungsgebers) nicht gesondert geltend gemacht werden können. Der steuerfreie Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 sei gesondert angeführt. Im anderen Fall einer globalen Abgeltung von Betriebsausgaben sei die Geltendmachung dieses steuerfreien Betrages ausgeschlossen. Allerdings bleibe es dem Steuerpflichtigen unbenommen, den steuerfreien Betrag unter Nachweis sämtlicher Betriebsausgaben in Anspruch zu nehmen.

Auch *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 9 Tz 2, führen diesbezüglich aus, dass die Pauschalierung der Betriebsausgaben der zusätzlichen Berücksichtigung des steuerfreien Betrages nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 entgegensteht. Demgegenüber verweisen sie zur Betriebsausgabenpauschalierung für nicht buchführende Gewerbetreibende BGBl. 55/1990 darauf, dass hier anderes gelte, weil diese Verordnung bei den zusätzlich anzusetzenden Betriebsausgaben den steuerfreien Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 ausdrücklich anführe.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass es ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung abhängt, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch um bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden darf. Dabei kommt der Unterscheidung zwischen "fiktiven" und "nicht fiktiven" Betriebsausgaben keine Bedeutung zu. Genauso wenig kommt dem Umstand Bedeutung zu, ob, wie dies insbesondere bei Investitionsbegünstigungen der Fall ist, dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung der Betriebsausgabe zur Wahl gestellt ist.

Der VwGH führt in seiner Entscheidung vom 4.3.2009, 2008/15/0333 aus, dass eine Begünstigungsregelung, welche die über tatsächlich getätigte Aufwendungen hinausgehende Minderung des steuerlichen Gewinnes eines Betriebes zum Inhalt hat, "fiktive" Betriebsausgaben festlegt. Das gilt auch dann, wenn das Gesetz das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränkt. Eine solche Formulierung - sie ist auch Teil der Regelungen betreffend die Investitionsrücklage nach § 9 EStG 1972 und EStG 1988 sowie der Rücklage nach dem Energieförderungsgesetz 1979 gewesen - ist dahingehend zu verstehen, dass der Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden ist, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt wird.

Für die im Beschwerdefall in Anspruch genommene Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 gilt: Die Betriebsausgaben werden mit 6% oder 12% der Umsätze ermittelt. Welche Kategorien von Betriebsausgaben (einschließlich "fiktive" Betriebsausgaben) bei der Gewinnermittlung zusätzlich in Abzug gebracht werden dürfen, legt das Gesetz im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 fest; diese taxative Aufzählung enthält den Freibetrag für investierte Gewinne nicht.

Grundsätzlich ist auf den wesentlichen Umstand zu verweisen, dass die jeweilige Pauschalierungsregelung normiert, ob ihre Inanspruchnahme und die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne nebeneinander möglich sind.

Der Umstand, dass bei der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Geltendmachung des in Rede stehenden Freibetrages nicht möglich ist, steht dem vom Gesetzgeber mit diesem Freibetrag verfolgten Zweck nicht entgegen, ist doch kein Steuerpflichtiger gehalten, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Der mit dem Freibetrag verfolgte Investitionsanreiz (samt der erforderlichen Behaltedauer für entsprechend getätigte Investitionen) ist gesichert, weil der Steuerpflichtige seine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Erfassung der tatsächlichen Ausgaben führen kann. In diesem Zusammenhang ist es auch ohne Bedeutung, dass die Einführung des Freibetrages für investierte Gewinne durch § 10 EStG 1988 idF BGBl. I. Nr. 101/2006 nicht mit einer Erhöhung des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 Hand in Hand gegangen ist.

Hinsichtlich verfassungsrechtlicher Bedenken im Hinblick auf eine Ungleichbehandlung von zwei vergleichbaren Steuerpflichtigen, von denen einer pauschaliert ist und der andere nicht, wird, wie auch der VwGH im angeführten Erkenntnis ausführt, festgestellt. Wenn von zwei vergleichbaren Steuerpflichtigen nur einer Investitionen iSd § 10 EStG 1988 tätigen und den Freibetrag nach dieser Bestimmung geltend machen will, steht es ihm frei, den Gewinn unter Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben zu ermitteln.

Ergänzend wird ausgeführt, dass grundsätzlich jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Elemente einer Begünstigung enthält (vgl. *Doralt*, EStG12, § 17 Tz. 5; Renner, SWK 2008, S 517). Grundsätzlich entscheidet der Steuerpflichtige für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweist.

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 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).

Da die Erzielung von Einkünften stets mit einem bestimmten Ausmaß von Aufwendungen verbunden ist, und die Wahlmöglichkeit zweier unterschiedlicher Prozentsätze in § 17 Abs. 1 EStG 1988 das Bemühen des Gesetzgebers, der tatsächlichen Höhe der Aufwendungen nahe zu kommen, erkennen lässt, hält der VwGH fest, dass diesbezüglich keine Veranlassung für einen Antrag auf Gesetzesprüfung durch den VfGH gesehen werden kann.

Infolge der gesetzlichen Bestimmungen und der Ausführungen des VwGH in seinen Erkenntnissen zum FBiG wird festgestellt, dass eine kumulative Beanspruchung der Basispauschalierung gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 und des Freibetrages für investierte Gewinne gem. § 10 EStG nicht vereinbar ist.

Dem Antrag des Bw. auf Ermittlung der Betriebsausgaben mittels eines Durchschnittssatzes gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 wird stattgegeben.

Die gleichzeitige Inanspruchnahme des Freibetrages für investierte Gewinne und die Anwendung der Basispauschalierung sind jedoch nicht möglich. Der FBiG wird somit bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 nicht gewährt.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 22. Mai 2009