



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SW, vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 22. April 2008 betreffend Einkommensteuer für 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) erzielt ua. Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Sonderklassegebühren an einem Krankenhaus. Die Ermittlung des diesbezüglichen Gewinnes erfolgte durch Anwendung der Pauschalierung gem. § 17 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 (gesetzliche „Basispauschalierung“).

Sie machte diesbezüglich als Betriebsausgaben pauschale Aufwendungen von 12% der Umsätze (3.021,43 Euro), Sozialversicherungsbeiträge iHv. 89,76 Euro sowie einen Freibetrag für investierte Gewinne (im Folgenden: FBiG) iHv. 2.206,74 Euro im Zusammenhang mit dem Erwerb von Wertpapieren geltend.

(2) Das Finanzamt erkannte den FBiG im Einkommensteuerbescheid vom 22. April 2008 mit der Begründung nicht an, dass bei der Basispauschalierung kein FBiG zustehe.

(3) Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. am 20. Mai 2008 Berufung, in der sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte:

§ 10 EStG 1988 knüpfe den FBiG an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und an bestimmte Investitionen an; eine Inkompabilität zwischen FBiG und Pauschalierungen sei in

dieser Bestimmung nicht verankert.

§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 normierten die gesetzliche Pauschalierung von Betriebsausgaben „im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988“. Diese Pauschalierung lasse die Art der Gewinnermittlung (nämlich nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) unberührt (vgl. *Beiser*, Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, SWK 33/2006, S 905 ff). Sohin verankere § 10 EStG 1988, der an eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 anknüpfe, keine Unvereinbarkeit mit einer Pauschalierung von Betriebsausgaben.

Zu einem konsistenten Ergebnis führe in diesem Zusammenhang sowohl der Wortlaut, als auch der Zweck des Gesetzes: Die Art der Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bleibe durch die Pauschalierung von Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 unberührt. Somit könne der FBiG im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auch dann beansprucht werden, wenn Betriebsausgaben pauschal abgezogen würden. Es sei nicht entscheidend, ob die Abschreibung pauschaliert oder nach einer Anlagenkartei exakt ermittelt werde, weil es sich beim FBiG um eine Investitionsbegünstigung handle. Neben einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 würden Investitionen in begünstigte abnutzbare Sachanlagen oder in bestimmte Wertpapiere und deren Halten im Betriebsvermögen während einer vierjährigen Behaltdauer vorausgesetzt.

In dieser Begünstigung von Investitionen als erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen zeige sich der Wesensunterschied zwischen FBiG und Betriebsausgaben. Während bei Sachanlagen die Abschreibung im Regelfall mit der tatsächlichen Nutzung und somit möglicherweise erst im Folgejahr beginne, greife die Abschreibung nicht, wenn nur in begünstigte Wertpapiere investiert werde. Somit begünstige der Gesetzgeber Investitionen ohne Rücksicht auf Betriebsausgaben, welche aus Investitionen entstünden.

Teleologisch schließe dies eine Unvereinbarkeit des FBiG mit Betriebsausgabenpauschalien aus, das der FBiG auch „betriebsausgabenfreie“ Investitionen durch den begünstigten Aufbau von Wertpapierreserven unterstütze. Solange eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vorliege, sei es für den FBiG nicht entscheidend, ob Betriebsausgaben pauschal oder exakt ermittelt würden.

Zu einem gleich bleibenden Ergebnis führten sowohl der Wortlaut des Gesetzes und dessen Systematik, als auch das Ziel des Gesetzes: Der FBiG sei nicht als Betriebsausgabe, sondern als Investitionsbegünstigung zu sehen.

Die in § 10 EStG 1988 vorgesehene Deckelung, welche es ermögliche bis zu 10% des Gewinnes gewinnmindernd geltend zu machen, zeige dass der FBiG an den nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinn anknüpfe und somit nicht in den pauschalierten

Betriebsausgaben enthalten sein könne. Daher sei auch bei einer Geltendmachung von pauschalierten Betriebsausgaben iSd. § 17 Abs. 1 EStG 1988 der FBiG zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

(4) Die für den gegenständlichen Berufungsfall maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

(4/1) Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist „Gewinn“ der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Nach Abs. 3 leg.cit. darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasste Ausgaben, wozu jedenfalls (ua.) ein Forschungsfreibetrag i.H.v. bis zu 25% bzw. bis zu 35% für Forschungsaufwendungen (zB. eigene Forschung, experimentelle Entwicklung, Entwicklung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen oder Auftragsforschung; Z 4, Z 4a und Z 4b) bzw. ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen (Z 8 und 10) sowie – zeitlich befristet – ein Lehrlingsfreibetrag i.H.v. 1.460 € (§ 124b Z 31 EStG 1988) zählen.

(4/2) Bei Einkünften aus einer Tätigkeit iSd. § 22 oder § 23 EStG 1988 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit Durchschnittssätzen ermittelt werden (§ 17 Abs. 1 erster Satz EStG 1988), der 6% bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung, einer Tätigkeit i.S.d. § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit) bzw. 12% bei sonstigen Tätigkeiten ausmacht (§ 17 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988).

Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Betriebsausgaben nur der Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind, Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, sowie Pflichtversicherungsbeiträge i.S.d. § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 abgesetzt werden.

(4/3) Gem. § 10 Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 leg.cit. ermitteln, bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 für die Deckung der Abfertigungsrückstellung geeigneten Wertpapieren einen Freibetrag für

investierte Gewinne (FBiG) bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, höchstens jedoch 100.000 Euro, gewinnmindernd geltend machen. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) wird dadurch nicht berührt. Der FBiG kann nach Abs. 3 nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes, in dem bei Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 diese dem Anlagevermögen mindestens vier Jahre gewidmet werden, geltend gemacht werden.

(5) Der Gesetzeswortlaut des § 10 EStG 1988 gibt keine explizite Auskunft darüber, ob Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen, auch den FBiG beanspruchen können (*Atzmüller*, Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung, SWK 31/2006, S 863). Aus dem ersten Satz oben angeführten § 17 Abs. 1 EStG 1988, nach der die Bw. ihren Gewinn ermittelt hat, ergibt sich jedoch zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung ausdrücklich als „*Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3*“ ansieht, bei welcher – von bestimmten in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigenden Aufwendungen abgesehen – die Betriebsausgaben mit – von der jeweiligen Tätigkeit bzw. bestimmten Einkünften abhängigen – Durchschnittssätzen pauschal ermittelt werden. Demnach käme als Zwischenergebnis im vorliegenden Fall die Gewährung des FBiG prinzipiell in Betracht, weil § 10 erster Satz EStG 1988 hierfür eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 voraussetzt (UFS 13.6.2008, RV/0451-L/08; vgl. hierzu *Renner*, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 19/2008, S 517).

(6) Damit ist aber noch nicht darüber entschieden, ob der FBiG tatsächlich bei der Basispauschalierung zur Anwendung kommt. Es ist nämlich die Frage zu klären, welcher Rechtsnatur die gewinnmindernde Wirkung des FBiG ist.

(6/1) Da der Zweck des FBiG im Ergebnis eine Minderung des betrieblichen Ergebnisses darstellt, ist darauf hinzuweisen, dass der vorletzte Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 bzw. 6 % nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zulässt (arg „*Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ...*“).

Der FBiG stellt – unabhängig davon, ob abnutzbare Wirtschaftsgüter oder bestimmte Wertpapiere angeschafft werden – zweifellos keine bei dieser Gewinnermittlung ein Betriebsausgabe darstellende Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge dar und ist jedenfalls auch keine „*Ausgabe für den Eingang an Waren, ..., die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen wären*“ (UFS 13.6.2008, RV/0451-L/08). Er kann daher unter diesem Titel jedenfalls nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

(6/2) Für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist somit entscheidend, ob der nach § 10 EStG 1988 die Einkommensteuer mindernde FBiG als – allenfalls sonstige bzw. zusätzlich zu berücksichtigende - Betriebsausgabe iSd. § 17 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist, oder ob er eine – so die Ansicht der Bw. – davon unabhängige und somit offenbar für jedwede Gewinnermittlungsart zulässige Investitionsbegünstigung darstellt, womit er im Ergebnis mit im Einkommensteuerrecht ebenfalls enthaltenen gewinnunabhängigen „Prämien“ (vgl. etwa die bis einschließlich 2004 in Geltung stehende Investitionszuwachsprämie, die Bildungsprämie oder die Lehrlingsausbildungsprämie) vergleichbar wäre.

Wie in Tz 4/1 dargestellt, ist im Einkommensteuerrecht die zentrale Bestimmung, welche Betriebsausgaben betrifft, § 4 Abs. 4 EStG 1988. In dieser Gesetzesbestimmung sind einerseits Aufwendungen oder Ausgaben angeführt, denen ein realer Geldmittelabfluss gegenübersteht (zB. Versicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge oder Aus- und Fortbildungsmaßnahmen), aber auch Aufwendungen, denen kein effektiver Geldmittelabfluss gegenübersteht und deren - „fiktiver“ - Betriebsausgabencharakter nur kraft gesetzlicher Anordnung besteht. Hierzu zählen insbesondere die in Tz 4/1 angeführten „Freibeträge“, die zusätzlich zu den realen – ihrerseits Betriebsausgaben darstellenden – Ausgaben gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Da diese rein rechnerischen Größen somit Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 darstellen, sind sie prinzipiell folglich auch solche gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988, sie werden jedoch bei der Basispauschalierung durch die als Betriebsausgaben anzusehenden Prozentsätze der Umsätze berücksichtigt und wirken sich somit betragsmäßig nicht explizit aus.

(6/3) Es ist daher die Frage zu klären, ob auch der FBiG eine derartige fiktive Betriebsausgabe darstellt. Diesbezüglich vermitteln die Freibeträge für Forschung und Bildung zusätzliche fiktive Betriebsausgaben, die rechnerisch durch Anwendung eines Prozentsatzes auf tatsächliche Aufwendungen ermittelt werden, während der Lehrlingsfreibetrag mit einem bestimmten Betrag fixiert ist.

In § 10 EStG 1988 ist sowohl im ersten Satz des ersten Absatzes als auch in Abs. 3 und 4 die – dem Abgabepflichtigen freistehende - Möglichkeit („können“ bzw. „kann“) der Geltendmachung eines (gewinnmindernden) Freibetrags angeführt.

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%, höchstens 100.000 Euro, abgezogen werden. Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellt diese letzte Abzugspost – wie sich aus der Systematik des FBiG ergibt - funktionell ebenfalls eine fiktive Betriebsausgabe dar (ebenso *Zorn* in Hofstätter-Reichel, § 10 Tz 2, *Doralt/Heinrich*, EStG¹¹, §10 Tz 16, *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG § 10 Rz 8, bzw. *Fuchs*, Pauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG i.d.F.

KMU-FG 2006, SWK 29/2005, S 814, allerdings nur in Bezug auf abnutzbare Wirtschaftsgüter) für die gegenteilige Ansicht der Bw. die offenbar *Beiser* (aaO, 905) folgt, bietet weder § 10 noch § 17 EStG 1988 Raum (vgl. hierzu auch die überzeugenden Argumente *DoraltHeinrichs*, aaO, § 10, Tz 16 in Bezug auf den seinerzeitigen Investitionsfreibetrag).

(6/4) Nach *Fuchs*, aaO., S 814, würde sich jedoch beim Erwerb von Wertpapieren mangels deren Abnutzbarkeit eine Berücksichtigungsmöglichkeit des FBiG ergeben, weil diesbezüglich jedenfalls die AfA nicht abpauschaliert sein könne.

Dem ist zu entgegnen: Der Ausdruck „fiktive Betriebsausgabe“ hat in diesem Zusammenhang eine zweifache Bedeutung: während bei Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Wirtschaftsgüter Betriebsausgaben – wie etwa beim Forschungsfreibetrag - zusätzlich zu den tatsächlichen Aufwendungen (dh. den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der entsprechenden Abschreibung) in Abzug gebracht werden können, liegt die Fiktion der Betriebsausgaben beim Erwerb bestimmter Wertpapiere darin, dass die Anschaffungskosten an sich in voller Höhe – begrenzt mit 10% des „vorläufigen“ Gewinnes sowie mit dem absoluten Betrag von 100.000 Euro - geltend gemacht werden können, obwohl es sich um nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt und insoweit schon dem Grunde nach gar keine Betriebsausgabe vorliegt. Insoweit begünstigt der Gesetzgeber im Ergebnis – so wie auch die Bw. ausführt – tatsächlich Investitionen ohne Rücksicht auf Betriebsausgaben, welche aus Investitionen entstünden, ordnet diese Begünstigung allerdings wiederum – fiktiven – Betriebsausgaben zu.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lässt aber der Wortlaut des § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch für die Berücksichtigung von fiktiven Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb von Wertpapieren keinen Raum, weil die zusätzlich zum Pauschale abziehbaren Aufwendungen taxativ aufgezählt sind (vgl. oben Tz 6/1; ebenso VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019, zum „Hausrücklass“ eines an einem Spital tätigen Arztes, der aus Sonderklassegebühren Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt).

(6/5) Überdies ist aus § 10 iVm. § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Hinweis ableitbar, dass nach § 10 EStG 1988 nach identen Grundsätzen begünstigte Aufwendungen (einmal iZm. abnutzbaren Wirtschaftsgütern, ein anderes Mal iZm. Wertpapieren), bei einer bestimmten Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abgabenrechtlich unterschiedlich behandelt werden sollten.

(7) Letztlich ist auch noch darauf zu verweisen, dass die Positionierung des FBiG im EStG 1988 für eine Betriebsausgabeneigenschaft spricht. Betriebsausgaben sind nämlich im EStG 1988 ua. in den §§ 4 Abs. 4, 7, 8, 9, 10a, 11, 12 Abs. 1, 13 und 14 enthalten – gleichsam „mitten darunter“ befindet sich der FBiG. „Prämien“, die ua. auch als Investitionsförderungen dienen, aber auch andere offenbar unterstützungswürdige

Dispositionen in gewinnunabhängiger Form im Einkommensteuerrecht fördern sollen, finden sich hingegen in den §§ 108 bis 108g EStG 1988. Sollte also der FBiG nach dem Willen des Gesetzgebers tatsächlich eine derartige Investitionsförderung und keine Betriebsausgabe darstellen, wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Positionierung im 8. Teil des EStG 1988 (Sondervorschriften) nahe liegend. Dass der Wille des Gesetzgebers mit der Einführung des FBiG war, Einnahmen-Ausgaben-Rechner, somit klassische „KMUs“ zu stärken und hievon ein allenfalls beträchtlicher Teil seinen Gewinn pauschal ermittelt (vgl. *Hödl*, FBiG versus pauschale Gewinnermittlung – oder doch beides?; SWK 9/2008, S 350), vermag den FBiG somit gesetzestechnisch nicht zu einer – wie die Bw. offenbar vermeint - bloßen Investitionsbegünstigung zu machen.

Die Berufung war daher aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, am 3. Juli 2008