



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christian Prodingner, Steuerberater, 1090 Wien, Liechtensteinstraße 20/12, vom 6. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 27. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Für das Jahr 2007 ermittelte er seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 und machte in der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung die Betriebsausgaben aufgrund der sogenannten Basispauschalierung iSd § 17 Abs. 1 bis 3 leg cit im gesetzlichen Höchstmaß von Euro 26.400,00 geltend. Neben den Ausgaben für die eigene Pflichtversicherung beantragte er im Zusammenhang mit der Anschaffung von begünstigten Wertpapieren weiters den Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) gem. § 10 leg cit iHv Euro 60.600,00.

Das zuständige Finanzamt führte die Veranlagung für das Jahr 2007 durch, gewährte jedoch mit dem in der Folge ergangenen Bescheid vom 27. Jänner 2009 den beantragten FBiG nicht. In der Begründung verwies die Behörde darauf, dass infolge der beanspruchten gesetzlichen Pauschalierung kein Freibetrag zustehe.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit Schriftsatz vom 6. Februar 2009 Berufung und beantragte, den FBiG iHv Euro 60.600,00 erklärungsgemäß zuzuerkennen.

In der Begründung wurde angeführt, es sei im gegenständlichen Fall die reine Rechtsfrage strittig, ob der beantragte Freibetrag auch neben einer Pauschalierung der Ausgaben geltend gemacht werden könne. Mit den seit dem Jahr 2008 zum Thema ergangenen Entscheidungen des UFS werde die Auffassung vertreten, dass ein solcher FBiG bei Basispauschalierung nicht zustehe. Betrachte man die wesentlichen Argumente des UFS und die seit 2006 in der Literatur hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für den FBiG geführte Diskussion, so ergeben sich folgende Aussagen:

- Die Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG sei eine Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Daher komme grundsätzlich der FBiG nach dem Wortlaut des § 10 EStG in Betracht.
- Im Rahmen dieser Pauschalierung seien die taxativ aufgezählten Betriebsausgaben angeführt.
- Der Gesetzgeber normiere in § 4 EStG diverse Betriebsausgaben, zu denen auch fiktive Betriebsausgaben, wie der Forschungsfreibetrag und der Bildungsfreibetrag zählten. Nach dem Gesetzeswortlaut kann der FBiG zu Lasten des Gewinnes eines Betriebes geltend gemacht werden, sodass vom vorläufigen Gewinn der Freibetrag abzuziehen sei. Dieser letzte Abzugsposten stelle daher funktionell ebenfalls eine fiktive Betriebsausgabe dar.
- Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% der Umsätze übersteige meist die Erfahrungswerte und wirke dann wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung. Der Bw. hätte bei normaler Ermittlung seines Gewinnes ohne Pauschalierung den FBiG lukrieren können. Die Kumulierung der Begünstigungen Basispauschalierung und FBiG widerspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

In der Judikatur werde eingeräumt, dass aus dem Wortlaut des § 10 iVm § 17 EStG keine klare Antwort abzuleiten sei. Systematisch werde jedoch argumentiert, dass der FBiG als fiktive Betriebsausgabe von einer Pauschalierung aller Betriebsausgaben ex logo mitumfasst sein müsste. Allerdings stelle diese Argumentation, wie auch *Beiser* (SWK-Heft 26/2008, S 692) zurecht argumentiere, einen reinen Zirkelschluss dar. Es werde in Wirklichkeit einfach angenommen, der FBiG stelle eine – wenn auch fiktive – Betriebsausgabe dar, die dann als logische Rechtsfolge mitabpauschaliert sein müsse. Entscheidend könne aber nicht sein, ob der FBiG grundsätzlich eine den Gewinn reduzierenden Wirkung habe, wie dies auch sämtliche Betriebsausgaben, seien es echte oder fiktive, haben. Es sei nur zu klar, dass sämtliche Maßnahmen, die auf die Steuerbemessungsgrundlage einen Einfluss haben, diese entweder erhöhen oder reduzieren. Daraus folge aber nicht, dass systematisch eine Betriebsausgabe

vorliegen müsse, die mitabpauschaliert sei.

Auch die Verweise auf andere Investitionsbegünstigungen, wie etwa den IFB nach dem (früheren) § 10 EStG, helfen nichts. Dies ergebe sich schon aus der völlig anderen Gesetzessystematik. Beim IFB handelte es sich um eine Begünstigung, die auf bestimmte Wirtschaftsgüter bzw. deren Ausgaben abstellte und eine Art Zusatzabschreibung vermittelte. Die Bildung des IFB war nicht gewinnabhängig. Die selbe Argumentation ergebe sich auch für die von den Behörden ins Treffen geführten Bildungs- und Forschungsfreibeträge, bei denen von der Summe der jeweiligen Aufwendungen ein bestimmter Prozentsatz als zusätzliche Ausgaben geltend gemacht werden könnten.

Anders sei die Systematik beim FBiG: Dieser könne nämlich nur bis zu 10% des Gewinnes und höchstens bis Euro 100.000,00 geltend gemacht werden. Auch wenn der FBiG gewisse Voraussetzungen verlange, so stelle er zum Unterschied zu den anderen genannten Begünstigungen nicht nur oder direkt auf die jeweilige Anschaffung oder Ausgabe ab, sondern vielmehr auf den Gewinn des Steuerpflichtigen. Es solle damit die Steuerfreistellung eines gewissen Gewinnes gegeben sein, wenn bestimmte Zusatzvoraussetzungen erfüllt seien. Der Steuerpflichtige, der noch so viel in Anlagevermögen oder Wertpapiere investiere, erhalte keine steuerliche Begünstigung, wenn er im betreffenden Jahr über keinen oder keinen ausreichenden Gewinn verfüge. Es könne aus der fiktiven Betriebsausgabe kein Verlust entstehen, der wie ein IFB-Verlust oder ein Verlust aus den Bildungs- oder Forschungsfreibeträgen vortragsfähig wäre. Nach den Gesetzesmaterialien solle eine Förderung von Klein- und Mittelunternehmen gegeben sein und zeige dies die Investition in Wertpapiere klar.

Nach dieser Systematik könne der FBiG nicht mit anderen Betriebsausgaben verglichen werden. Sowohl von der Denklogik als auch von der Gesetzesteleologie der Förderung von bestimmten Unternehmen sei nicht anzunehmen, dass eine Begünstigung mit einem Pauschale abpauschaliert sein solle, wenn die Begünstigung deutlich höher als das Pauschale selbst sein könne.

Gerade dies sei im gegenständlichen Fall gegeben. Das Pauschale betrage Euro 26.400,00, der FBiG sei mit Euro 60.600,00 mehr als zweimal so hoch.

Das Argument, der Steuerpflichtige hätte ja auf die Pauschalierung verzichten, eine normale Einnahmen-/Ausgabenrechnung durchführen und den FBiG beanspruchen können, führe zu nichts. Die Pauschalierung sei ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, das dieser besonders aus verwaltungsökonomischen Gründen wahrnehmen könne. Er erspare sich damit die Führung einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung, die auch kostenintensiv sein könne. Gerade in

vorliegenden Fall wären eine Vielzahl von Kleinrechnungen zu verbuchen gewesen, die damit entsprechende Mühen und Kosten ausgelöst hätten.

Die Behörden unterstellten dem Grundgedanken der Pauschalierung einen falschen Inhalt, wenn sie meinen, dass diese oftmals zu einer Steuerbegünstigung führe und eine zweifache Begünstigung hintanzuhalten sei. Der VfGH habe in ständiger Rechtsprechung (z.B. VfGH 29.9.1973, B 182/73; 11.3.1994, G 127-129/93) judiziert, dass pauschalierte Regelungen dann getroffen werden können, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen. Eine gewisse Praktikabilität des Gesetzes und die Verwaltungsvereinfachung ist auch zu gestatten und muss daher die Pauschalierung logischerweise nicht zum genau selben Ergebnis wie eine genaue Einkunftserrechnung führen. Das Pauschale darf aber nicht grundsätzlich dazu führen, dass es mit den tatsächlichen Ausgaben nicht in Einklang zu bringen ist, da diesfalls die Regelung verfassungswidrig wäre. Mit der Argumentation einer doppelten Begünstigung aus Pauschale und FBiG unterstelle der UFS in seiner Rechtsprechung daher § 17 Abs. 1 EStG einen verfassungswidrigen Inhalt. In verfassungskonformer Interpretation sei § 17 Abs. 1 EStG jedoch so auszulegen, dass er dem Grundsatz nach zu keiner Begünstigung, sondern nur einer Vereinfachung führe. Damit werde aber dem pauschalierten Steuerpflichtigen durch den FBiG nur eine einmalige Begünstigung vermittelt, was sich wiederum in historischer Interpretation schon aus dem Gesetzeswillen ergebe.

Ebenso unterstelle die bisherige Judikatur § 10 EStG bei pauschalierten Steuerpflichtigen einen verfassungswidrigen Inhalt, da zwei vergleichbare Steuerpflichtige, bei denen einer pauschaliert sei und der andere nach § 4 Abs. 3 die Einkünfte ermittle, bei genau dem selben Gewinn und genau gleichen Investition in begünstigte Wirtschaftsgüter einmal den FBiG gewährt erhielte und einmal nicht.

Im gegenständlichen Fall bedeute dies beispielsweise, dass der normal ermittelnde Steuerpflichtige, der ungefähr Euro 26.400,00 Betriebsausgaben gehabt hätte, den FBiG iHv Euro 60.600,00 hätte geltend machen können. Dies entspräche bezogen auf den Gewinn eine Reduktion von 11%, bezogen auf die Einnahmen noch immer 9,39%. Es liege daher eine signifikante Abweichung vor.

Auch die Betrachtung der neuen Gesetzesvorhaben, § 10 EStG solle dahingehend geändert werden, dass ein "Gewinnfreibetrag" auch ohne Investitionen geltend gemacht werden könne, ergebe, dass darin eine reine Steuerentlastung gegeben sei, die an keinerlei Voraussetzungen gebunden sei. Nach dieser Neuregelung sei der FBiG bei jeder Art der Pauschalierung ausgeschlossen. Daraus ergebe sich aber für die bisherige Rechtslage, dass der FBiG auch bei Basispauschalierung zugestanden habe.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass sich die bisherigen Argumente der Verwaltung und der Judikatur des UFS als nicht stichhaltig erwiesen haben und der FBiG dem Bw. in der beantragten Höhe auch neben der Basispauschalierung zugestanden werden müsse.

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 den in den Entscheidungsgründen angeführten Argumenten des Bw. wie folgt entgegnet:

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 Gewerbesteuerückstellung 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 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 die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden 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 nichtbuchführende 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.

Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 4.3.2009, 2008/15/0333 ausführt, legt eine Begünstigungsregelung, welche die über tatsächlich getätigte Aufwendungen hinausgehende Minderung des steuerlichen Gewinnes eines Betriebes zum Inhalt hat, "fiktive" Betriebsausgaben fest. 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.

Wenn der Bw. vorbringt, dass der FBiG auf die Förderung bestimmter Investitionen, insbesondere von Klein- und Mittelunternehmen, abziele, so ist grundsätzlich darauf zu verweisen, dass der Umstand wesentlich ist, dass die jeweilige Pauschalierungsregelung normiert, ob deren 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 Mindestbeholdedauer 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 der verfassungsrechtlichen Bedenken des Bw., dass eine Ungleichbehandlung von zwei vergleichbaren Steuerpflichtigen vorläge, 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. Gründe, warum es aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten sein sollte, dass die Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 und der Freibetrag nach § 10 leg. cit. kumuliert werden können, werden durch den Bw. nicht vorgebracht.

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 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).

Da die Erzielung von Einkünften stets mit einem bestimmten Ausmaß von Aufwendungen verbunden ist, und die Wahl 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.

Zusammenfassend 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.

Die Inanspruchnahme des Freibetrages für investierte Gewinne wird dem Bw. bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 nicht gewährt.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 20. April 2009