



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Ebendorferstraße 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das berufungsgegenständliche Jahr 2007 aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei er den diesbezüglichen Gewinn durch Anwendung der Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 ermittelte (gesetzliche „Basispauschalierung“). Überdies machte der Bw. im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wertpapieren den Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 geltend.

Vom Finanzamt wurde im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 dieser Freibetrag für investierte Gewinne mit der Begründung nicht anerkannt, dass bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung der Freibetrag nicht zustünde.

Im Berufungsschriftsatz brachte der Bw. vor, dass seiner Rechtsansicht nach die Basispauschalierung darauf abziele, bestimmte Betriebsausgaben im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung pauschal statt durch Einzelbelege und Einzelaufzeichnungen exakt zu ermitteln. Pauschalierungen seien im Sinne der Verwaltungsökonomie zulässig, hätten jedoch danach zu streben, den tatsächlichen Aufwand zu erfassen. Der Freibetrag für investierte Gewinne ziele

darauf ab, Investitionen in abnutzbare Anlagegüter oder in Finanzanlagen auszulösen. Hier verfolge der Gesetzgeber unterschiedliche Zielsetzungen. Eine Erstreckung von Betriebsausgabenpauschalen auf Freibeträge für investierte Gewinne würde den vom Gesetz angestrebten Investitionsanreiz vernichten. In gewissen Konstellationen könnte der Freibetrag für investierte Gewinne auch höher sein als eine Basispauschalierung. Der Freibetrag sei deshalb auch im Falle einer Pauschalierung von Betriebsausgaben zulässig. Es sei sachlich nicht zu rechtfertigen, Steuerpflichtige aufgrund einer Basisbetriebsausgabenpauschalierung von der Investitionsbegünstigung eines Freibetrages für investierte Gewinne auszuschließen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass in § 17 Abs. 1 EStG 1988 ausgeführt sei, dass neben dem Pauschbetrag nur bestimmte explizit aufgezählte Ausgaben als Betriebsausgaben angesetzt werden dürfen. Die Aufwendungen gemäß § 10 EStG 1988 seien hier nicht angeführt.

Daraufhin stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Die für den gegenständlichen Rechtsstreit maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

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. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, wozu jedenfalls (ua) ein Forschungsfreibetrag iHv bis zu 25 % bzw. bis zu 35 % für Forschungsaufwendungen bzw. ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20 % der Aufwendungen sowie - zeitlich befristet - ein Lehrlingsfreibetrag iHv € 1.460,00 zählen.

Bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 EStG können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden (§ 17 Abs. 1 erster Satz EStG), der 6 % bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit bzw. 12 % bei sonstigen Tätigkeiten beträgt (§ 17 Abs. 1 zweiter Satz EStG). Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 letzter Satz EStG 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 im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG abgesetzt werden.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG können natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG für die Deckung der Abfertigungsrückstellung geeigneten Wertpapieren einen Freibetrag für investierte Gewinne 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) wird dadurch nicht berührt. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nach Abs. 3 leg.cit. 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 diese dem Anlagevermögen mindestens vier Jahre gewidmet werden, geltend gemacht werden.

Dass bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG der Freibetrag für investierte Gewinne nicht zusteht, hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) schon in einer Reihe von Berufungsentscheidungen ausgesprochen (ua vom 13.6.2008, RV/0451-L/08; 3.7.2008, RV/0588-L/08; 15.7.2008, RV/0575-L/08; 2.10.2008, RV/0784-L/08; 27.11.2008, RV/2241-W/08; 19.1.2009, RV/1245-L/08; 4.2.2009, RV/0002-S/09; 9.2.09, RV/0983-L/08).

Die Argumentationskette des UFS kann dabei wie folgt zusammengefasst werden:

Der Gesetzeswortlaut des § 10 EStG gibt keine explizite Auskunft darüber, ob Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen, auch den Freibetrag für investierte Gewinne beanspruchen können. Aus dem ersten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 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 die Gewährung des Freibetrages für investierte Gewinne prinzipiell in Betracht, weil § 10 erster Satz EStG hierfür eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG voraussetzt.

In weiterer Folge ist die Frage zu klären, welcher Rechtsnatur die gewinnmindernde Wirkung des Freibetrages für investierte Gewinne ist.

Da der Zweck des Freibetrages für investierte Gewinne im Ergebnis eine Minderung des betrieblichen Ergebnisses darstellt, ist darauf hinzuweisen, dass der vorletzte Satz des § 17 Abs.

1 EStG neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 bzw. 6 % nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zulässt („Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ...“). Beim Freibetrag für investierte Gewinne handelt es sich - unabhängig davon, ob abnutzbare Wirtschaftsgüter oder bestimmte Wertpapiere angeschafft werden - zweifellos nicht um eine Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge bzw. um eine „Ausgabe für den Eingang an Waren, ..., die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen wären“. Der Freibetrag kann daher unter diesem Titel jedenfalls nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Entscheidend ist somit, ob der nach § 10 EStG von der Einkommensteuer freigestellte Freibetrag für investierte Gewinne als (sonstige) Betriebsausgabe iSd § 17 Abs. 1 EStG anzusehen ist oder ob er eine - so auch die Ansicht des Bw. im gegenständlichen Berufungsfall - davon unabhängige und somit offenbar für jedwede Gewinnermittlungsart zulässige Investitionsbegünstigung darstellt, womit er im Ergebnis mit im Einkommensteuerrecht ebenfalls enthaltenen gewinnunabhängigen „Prämien“ (zB etwa die bis einschließlich 2004 zugestandene Investitionszuwachsprämie, die Bildungsprämie oder die Lehrlingsausbildungsprämie) vergleichbar wäre.

Die zentrale Bestimmung im Einkommensteuerrecht zu den Betriebsausgaben findet sich in § 4 Abs. 4 EStG. Darin sind einerseits Aufwendungen bzw. Ausgaben angeführt, denen ein realer Geldmittelabfluss gegenübersteht (zB Versicherungsbeiträge, Pflichtbeiträge oder Aus- und Fortbildungsmaßnahmen), aber auch Aufwendungen ohne effektiven Geldmittelabfluss, deren - „fiktiver“ - Betriebsausgabencharakter nur kraft gesetzlicher Anordnung besteht. Hierzu zählen insbesondere die als steuerliche Begünstigung zuerkannten „Freibeträge“ (Bildungsfreibetrag, Forschungsfreibetrag und Lehrlingsfreibetrag). Diese rein rechnerischen Größen und damit als „fiktive Betriebsausgaben“ bezeichneten Beträge stellen zweifellos ebenfalls Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG und folglich prinzipiell auch des § 17 Abs. 1 EStG dar, wobei sie aber bei der Basispauschalierung durch die als Betriebsausgaben anzusehenden Prozentsätze der Umsätze berücksichtigt werden und sich demnach betragsmäßig nicht auswirken.

Es ist daher die Frage zu klären, ob auch der Freibetrag für investierte Gewinne eine derartige „fiktive Betriebsausgabe“ darstellt. Diesbezüglich vermitteln die Freibeträge für Bildung und Forschung zusätzlich fiktive Betriebsausgaben, die rechnerisch durch Anwendung eines Prozentsatzes auf tatsächliche Aufwendungen ermittelt werden, während der Lehrlingsfreibetrag mit einem bestimmten Betrag fixiert ist. In der Begünstigungsbestimmung des § 10 EStG ist sowohl im ersten Satz des Abs. 1 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 € 100.000,00, abgezogen werden. Diese letzte Abzugspost stellt damit aber funktionell ebenfalls eine „fiktive Betriebsausgabe“ dar (ebenso Zorn in Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, EStG-Kommentar, § 10 Tz 2 und 3; Doralt/Heinrich, EStG<sup>11</sup>, § 10 Rz 16; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 10 Rz 8; Atzmüller, Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierung, SWK 31/2006, S. 863; Renner, Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne, SWK 19/2008, S. 517).

In Anbetracht der Möglichkeit als den strittigen Freibetrag vermittelnde Investition auch - gar keiner ordentlichen Abnutzung unterliegende - Wertpapiere als Wirtschaftsgüter anzuschaffen, kommt es offensichtlich nicht darauf an, ob durch eine Pauschalierung die Absetzung für Abnutzung abgegolten ist oder nicht.

Aus der Textierung des § 17 Abs. 1 EStG ist die Absicht des Gesetzgebers erkennbar, neben den pauschalierten Betriebsausgaben nur die dort taxativ aufgezählten Ausgaben als gewinnmindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabepauschale in Höhe von 12 % der Umsätze nach § 17 Abs. 1 EStG übersteigt meist die Erfahrungswerte und wirkt dann wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung. Eine angestrebte kumulative Beanspruchung beider Begünstigungen - Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne - scheint mit dem das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit auch nicht mehr vereinbar.

Für die gegenteilige Ansicht, die insbesondere von Beiser (Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, SWK 26/2008, S. 692; Freibetrag für investierte Gewinne trotz Pauschalierung?, SWK 33/2006, S. 905) vertreten wird und in der es im Kern darum geht, dass es das verfassungsrechtliche Verbot ungerechtfertigter Differenzierung verbiete, eine Investitionsbegünstigung „mit abzupauschalieren“, bietet weder § 10 noch § 17 EStG Raum.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen von Atzmüller, „Nochmals: Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen“, SWK 32/2008, S. 859, hingewiesen, wonach zu beachten ist, dass

- Steuerpflichtige, die eine Pauschalierung in Anspruch nehmen können, gegenüber solchen, die das nicht können, begünstigt sind, weil sie die Möglichkeit haben, zwischen alternativen Bemessungsgrundlagen zu wählen;
- die Pauschalierung keine Verpflichtung darstellt und der Steuerpflichtige sich stets durch Wahl der regulären Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einen Freibetrag für investierte Gewinne verschaffen kann;
- die Ausgestaltung des Freibetrages für investierte Gewinne starke Züge einer allgemeinen steuerlichen Sparförderung hat, die über den Charakter einer Investitionsbegünstigung hi-

nausgeht;

- eine Pauschalierung nur dann ihren Vereinfachungszweck erfüllt, wenn sie klar ist, was für eine enge Auslegung im Rahmen einer Pauschalierung spricht.

Zuletzt sei noch auf den Ministerialentwurf betreffend das Steuerreformgesetz 2009 verwiesen, wo es in Bezug auf die geplante Neufassung des § 10 EStG wie folgt heißt: *„Gewinne, die nach Durchschnittssätzen (§ 17) oder auf Grundlage einer darauf gestützten Verordnung durch Teil- oder Vollpauschalierung pauschal ermittelt worden sind, können ebenfalls in die Ermittlung des Freibetrages einbezogen werden. Für derartige Gewinne steht allerdings nur der Grundfreibetrag zu, ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann hingegen nicht geltend gemacht werden. Nach der bisherigen Verwaltungspraxis (RZ 3701 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) und Rechtsprechung (z.B. UFS Linz 15.7.2008, RV/0575-L/08) stand der Freibetrag für investierte Gewinne bei Pauschalierungen im Allgemeinen nicht zu.“*

Der UFS sieht deshalb auch im vorliegenden Fall keine Veranlassung, von seiner ständigen Rechtsprechung abzuweichen.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Februar 2009