



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., A., A.-Straße 9-11, vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhandges m.b.H., 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. November 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist wesentlich beteiligter geschäftsführender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. In seiner über Finanzonline elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte er unter Beanspruchung der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG folgende Ein- und Ausgaben geltend:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Betriebseinnahmen	38.585,16 €
Eigene Pflichtversicherungsbeiträge und Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen	-1.118,24 €
Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988)	-3.283,76 €

Basispauschalierung (12% der Betriebseinnahmen)	-4.630,33 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	29.553,83 €

Mit Bescheid vom 4. November 2008 veranlagte das Finanzamt den Bw. unter anderem mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 35.152,75 € und begründete dies damit, dass gemäß § 17 EStG 1988 bei einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 leg.cit. lediglich ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% zustünde. Zudem könnte bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung ein Freibetrag für investierte Gewinne nicht geltend gemacht werden.

Die gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobene Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung des Freibetrages für investierte Gewinne. In der Begründung wurde vorgebracht, gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 könnten natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten, einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes, maximal 100.000,00 € gewinnmindernd geltend machen. Nach dem Gesetzeswortlaut handle es sich bei diesem Freibetrag um eine Investitionsbegünstigung und ähnlich wie früher der Investitionsfreibetrag wirke er wie eine fiktive Betriebsausgabe. Während Betriebsausgabenpauschalien das Ziel verfolgten, den tatsächlichen Aufwand durch eine vereinfachte Ermittlungsform zu erheben, sollten Investitionsbegünstigungen bestimmte Investitionen fördern. Das Betriebsausgabenpauschale decke also die tatsächlichen Aufwendungen ab, der Freibetrag für investierte Gewinne habe demgegenüber als fiktive Betriebsausgabe zur Förderung von Investitionen einen anderen Gesetzeszweck. Die Rechtsmeinung des Bw. entspreche jener bei Beiser, *Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen*, in SWK 2008, S. 692, der zu folgendem Ergebnis komme: „*Freibeträge für investierte Gewinne sollen nach ihrem Gesetzeszweck Investitionen in bestimmte Sach- oder Finanzanlagen mit einer mindestens vierjährigen Behaltesdauer auslösen. Dieser Gesetzeszweck lässt eine Abgeltung durch Betriebsausgabenpauschalien nicht zu, denn der Investitionsanreiz würde durch eine Pauschalierung vernichtet. Eine Kontrolle der vierjährigen Mindestbehaltesdauer wäre nicht möglich. Den Sinn des Gesetzes (hier: den Investitionsanreiz) durch eine Pauschalierung von Betriebsausgaben zu konterkarieren widerspricht dem Sinn der Pauschalierung. Der Gesetzeszweck des Freibetrages für investierte Gewinne, nämlich Investitionen und damit die Wirtschaft zu fördern, kann nur erreicht werden, wenn die Basispauschalierung diesen Freibetrag für investierte Gewinne nicht erfasst.*“

Da somit nach Auffassung des Bw. der geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne auch im Fall der Pauschalierung gewinnmindernd zu berücksichtigen sei, werde beantragt, der Berufung stattzugeben und den angefochtenen Bescheid zu berichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Auf die dortige ausführliche Begründung wird verwiesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde der Berufungsantrag aufrecht erhalten und auf die Ausführungen im Berufungsschriftsatz verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob der Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG) bei der Gewinnermittlung im Rahmen der Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) zusteht.

Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I. Nr. 24/2007 wie folgt geregelt: 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 100.000,00 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100.000,00 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.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I. Nr. 100/2006 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 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 13.200,00 €, sonst 12%, höchstens jedoch 26.400,00 €, 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.

In der Berufung wurde sinngemäß die Auffassung vertreten, Betriebsausgabenpauschalien bezweckten die Abdeckung der tatsächlichen Aufwendungen. Demgegenüber stelle der Freibetrag für investierte Gewinne eine Investitionsbegünstigung dar, wirke daher wie eine „fiktive“ Betriebsausgabe. Könne dieser Freibetrag nicht zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht werden, könne der Gesetzeszweck der Investitionsförderung nicht erreicht werden.

Die vom Bw. vertretene Rechtsauffassung wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0333, nicht geteilt. Das Höchstgericht hat dargelegt, dass es ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung abhänge, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch um bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden dürfe. Dabei komme der Unterscheidung zwischen „fiktiven“ und „nicht fiktiven“ Betriebsausgaben keine Bedeutung zu. Genauso wenig komme dem Umstand Bedeutung zu, ob, wie dies insbesondere bei Investitionsbegünstigungen der Fall sei, dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung der Betriebsausgabe zur Wahl gestellt sei.

Zur Veranschaulichung seiner Rechtsmeinung hat der Gerichtshof zwei zwischenzeitlich außer Kraft getretene Normen, die Betriebsausgabenpauschalierungen regelten, gegenüber gestellt, die bereits Gegenstand des Erkenntnisses vom 6. Februar 1990, 89/14/0069, waren, § 9 EStG 1972 sowie die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 475/76.

§ 9 Abs. 1 EStG 1972 (Investitionsrücklage) bestimmte unter anderem, dass bei einer Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. oder § 5 leg. cit. steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 25% des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben gebildet werden können. § 9 Abs. 3 EStG 1972 legte unter anderem fest, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 leg. cit. ermitteln, in der Steuererklärung beantragen können, einen Betrag bis zu 25% des Gewinnes steuerfrei zu belassen.

§ 2 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 475/76, führte aus, dass neben den mittels eines Durchschnittssatzes (§ 1 leg. cit.) berechneten Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung unter anderem der steuerfreie Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Aus der Sicht des Höchstgerichtes stellte der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972 eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 dar, weil es mit einer globalen, schätzungsweisen Inanspruchnahme von Betriebsausgaben unvereinbar sei, daneben noch

eine einzelne Betriebsausgabe, wie eben den steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972, gesondert geltend zu machen. Im Gegensatz dazu hatte die genannte Verordnung nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes infolge der ausdrücklichen Anführung des steuerfreien Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 keine globale Abgeltung der Betriebsausgaben zum Ziel, sondern nur eine Abgeltung jener Betriebsausgaben, die nach dem Willen des Bundesministers für Finanzen (Verordnungsgebers) nicht gesondert geltend gemacht werden könnten (siehe dazu auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 9 Tz 2).

Im Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0333, hat das Höchstgericht auch Aussagen zum Begriff "fiktive Betriebsausgaben" getroffen. Danach würden "fiktive Betriebsausgaben" durch eine Begünstigungsregelung, welche die über tatsächlich getätigten Aufwendungen hinausgehende Minderung des steuerlichen Gewinnes eines Betriebes zum Inhalt habe, festgelegt. Das gelte auch dann, wenn das Gesetz das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränke. Eine solche Formulierung, die auch Teil der Regelungen betreffend die Investitionsrücklage nach § 9 EStG 1972 gewesen sei, sei dahingehend zu verstehen, dass der Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden sei, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt werde.

§ 10 EStG 1988 sei zu entnehmen, dass der Freibetrag für investierte Gewinne den Jahresgewinn eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners mindere. Der Freibetrag stelle daher ohne Zweifel eine Betriebsausgabe dar, und zwar eine "fiktive" Betriebsausgabe (ebenso Doralt/Heinrich, EStG¹², §10 Tz 16). Der Freibetrag mindere nämlich den Gewinn, unabhängig davon führten die tatsächlich aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter (spätestens in nachfolgenden Wirtschaftsjahren) zu steuerlichen Auswirkungen.

Bei der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 würden die Betriebsausgaben mit 6% oder 12% der Umsätze ermittelt. Welche Kategorien von Betriebsausgaben (einschließlich "fiktive" Betriebsausgaben) bei der Gewinnermittlung zusätzlich in Abzug gebracht werden dürften, lege das Gesetz im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 fest. Diese taxative Aufzählung enthalte den Freibetrag für investierte Gewinne nicht.

Auch der Umstand, dass bei der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Geltendmachung des in Rede stehenden Freibetrages nicht möglich sei, stehe dem vom Gesetzgeber mit diesem Freibetrag verfolgten Zweck der Förderung bestimmter Investitionen nicht entgegen, sei doch kein Steuerpflichtiger gehalten, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Der mit dem Freibetrag verfolgte Investitionsanreiz (samt der Mindestbehaltezeit für entsprechend getätigte Investitionen) sei gesichert, weil der Steuerpflichtige seine Gewinnermittlung auch nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Erfassung der tatsächlichen

Ausgaben führen könne. Denn grundsätzlich entscheide der Steuerpflichtige für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweise. In diesem Sinne habe der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt, dass nach allgemeiner Erfahrung Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen stehe, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vornehmen und sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken - entscheiden, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart sei es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen.

Die Rechtsmeinung des Höchstgerichtes, dass der Freibetrag für investierte Gewinne eine "fiktive" Betriebsausgabe darstellt und die jeweilige Pauschalierungsregelung festlegt, ob die Inanspruchnahme der Pauschalierung und die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne nebeneinander möglich sind, wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt. Da § 17 Abs. 1 EStG 1988 taxativ aufzählt, welche Betriebsausgaben zusätzlich zum Pauschale berücksichtigt werden dürfen und in dieser Aufzählung der Freibetrag für investierte Gewinne nicht angeführt ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. April 2009