



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., J.gasse, vom 4. Dezember 2008, vertreten durch Dr. Walter Kristen, Wirtschaftsprüfungs- u SteuerberatungsgmbH, Lainzer Straße 35, 1130 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Mag. Ingeborg Fröhlich, vom 29. Oktober 2008 betreffend die Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Unternehmensberater und erklärte für das Jahr 2007 neben Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, Erträge aus einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 und Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 brachte der Bw. von seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) von Wertpapieren gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von 10.000,00 €, eine Pauschallierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 im Ausmaß von 11.373,80 € (6% von 189.563,40 €) und Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 2.707,16 € in Abzug.

Das Finanzamt gewährte dem Bw. mit gegenständlichem Einkommensteuerbescheid vom 29. Oktober 2008 den vom ihm beantragten FBiG nicht und führte im Begründungsteil dieses Bescheides aus, dass bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung gemäß § 17

Abs. 1 EStG 1988 kein FBiG gem. § 10 EStG 1988 geltend gemacht werden könne. Der sich daraus ergebende Nachforderungsbetrag beträgt laut Einkommensteuerbescheid 5.357,84 €.

Im dagegen erhobenen Rechtsmittel entgegnete der Bw., dass gemäß § 10 EStG 1988 natürliche Personen ihren Betriebsgewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln könnten und wenn sie in bestimmte Anlagegüter oder Wertpapiere investieren und diese mindestens 4 Jahre im Betriebsvermögen behalten, könnten sie einen Freibetrag von 10% des Gewinnes, maximal jedoch 100.000,00 € geltend machen. § 4 Abs. 3 Gewinnermittler könnten gemäß § 17 EStG 1988 Betriebsausgaben pauschal mit 6% bzw. 12% der Einnahmen ermitteln.

Daneben seien gem. § 17 EStG 1988 noch weitere taxativ angeführte Ausgaben abzugsfähig.

Der Freibetrag für investierte Gewinne sei in § 17 EStG 1988 nicht taxativ aufgezählt. Daraus schließe die Finanzverwaltung, dass bei Inanspruchnahme des Pauschalbetrages der FBiG nicht zustehe. § 10 EStG 1988 spreche von einem Freibetrag und nicht von einer

Betriebsausgabe. Demgemäß könne der Freibetrag auch nicht von der Pauschale des § 17 EStG 1988 und den dort aufgezählten zusätzlichen Betriebsausgaben erfasst sein. Bestätigt werde diese Ansicht auch durch die Tatsache, dass im ursprünglichen Gesetzesentwurf Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit b und Z 2 EStG 1988 mit Ausnahme der Hausverwalter nicht in den Genuss der Begünstigung des § 10 EStG 1988 kommen sollten. Natürliche Personen, die Einkünfte gem. dieser Bestimmungen erzielen, seien im Regelfall jene Personengruppe, die die Bestimmungen des § 17 EStG in Anspruch nehmen würden. Wäre der Gesetzgeber ursprünglich davon ausgegangen, dass bei Inanspruchnahme der Pauschalierung ein Freibetrag nach § 10 EStG nicht zustehen würde, hätte sich die ursprüngliche Ausnahme bestimmter Einkünfte erübrigt. Durch die Herausnahme aus dem Gesetzesentwurf habe der Gesetzgeber kundgetan, dass insbesondere jene Personen, die bestimmte Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen würden, auch in den Genuss der Begünstigung nach § 10 EStG kommen sollten. Es widerspreche daher dem Gesetz, wenn durch eine Bestimmung in den EStR die Begünstigung des § 10 EStG 1988 für diese Gruppe ausgeschlossen werde. Die steuerliche Vertretung des Bw. verweist in diesem Zusammenhang auf einen Artikel von Beiser in SWK Heft 26, 2008, 1068 ff.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid sei somit mit einem Rechtmangel behaftet, da der Bw. Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 erzielt habe und die Abgabenbehörde erster Instanz nicht den beantragten FBiG und die Basispauschalierung gemäß § 17 EStG berücksichtigt habe.

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

Feststeht, dass der Bw. als Unternehmensberater unter anderem Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit erzielte und im Rahmen seiner Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Möglichkeit der Pauschalierung der Betriebsausgaben gewählt hat.

In Streit steht, ob der vom Bw. außerdem beantragte FBiG bei der Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 zur Anwendung gelangen kann.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Aus der Bestimmung des § 17 EStG 1988 ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung ausdrücklich als Möglichkeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit Pauschalierung der Betriebsausgaben vorsieht.

Gemäß § 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.

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasste Ausgaben, wozu jedenfalls unter anderem ein Forschungsfreibetrag in Höhe von bis zu 25% bzw. bis zu 35% für Forschungsaufwendungen bzw. ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen (Z 8 und 10) sowie - zeitlich befristet - ein Lehrlingsfreibetrag in Höhe von 1.460,00 € zählen.

Nach § 17 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 können bei Einkünften aus einer Tätigkeit iSd § 22 oder § 23 EStG 1988 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden, 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 Zutatzen, 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.

Die Bestimmung des § 10 Abs. 1 EStG 1988 regelt, dass 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. 5 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 € gewinnmindernd geltend machen können. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) wird dadurch nicht berührt. Der FBiG kann nach Abs. 3 dieser Bestimmung 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 bei der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 diese dem Anlagevermögen mindestens vier Jahre gewidmet werden, geltend gemacht werden.

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).

In diesem Zusammenhang ist die Frage zu klären, welcher Rechtsnatur die gewinnmindernde Wirkung des FBiG ist.

Der FBiG bezweckt im Ergebnis eine Minderung des betrieblichen Ergebnisses und 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.

Der FBiG stellt - unabhängig davon, ob abnutzbare Wirtschaftsgüter oder bestimmte Wertpapiere angeschafft werden - zweifellos keine bei dieser Gewinnermittlung eine 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).

Dem Berufungsvorbringen, der § 10 EStG 1988 spreche nur von einem Freibetrag und nicht von einer Betriebsausgabe, demgemäß könne der Freibetrag auch nicht vom Pauschale des § 17 erfasst sein, ist der § 4 Abs. 4 EStG 1988 entgegenzuhalten:

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 § 4 Abs. 4 EStG 1988 angeführten Forschungs- Bildungs- und Lehrlingsfreibeträge, die zusätzlich zu den dort als Betriebsausgaben genannten 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 und werden bei der

Basispauschalierung durch die als Betriebsausgaben anzusehenden Prozentsätze der Umsätze berücksichtigt und wirken sich somit betragsmäßig nicht explizit aus (vgl. UFS 3.7.2008, RV/0588-L/08).

Aus § 10 EStG 1988 geht sowohl im ersten Satz des ersten Absatzes als auch in Abs. 3 und 4 hervor, dass der Abgabepflichtige die Möglichkeit der Geltendmachung eines (gewinnmindernden) Freibetrags hat.

Daraus ist abzuleiten, 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. 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*, EStG<sup>11</sup>, §10 Tz 16, *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG § 10 Rz 8).

Der FBiG ist somit als fiktive Betriebsausgabe zu beurteilen.

Damit erweist sich die Rechtsansicht des Bw., der FBiG sei keine Betriebsausgabe sondern eine Investitionsbegünstigung als verfehlt, zumal der Wortlaut des § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch für die Berücksichtigung von fiktiven Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb von Wertpapieren keinen Raum lässt, weil die zusätzlich zum Pauschale abziehbaren Aufwendungen taxativ aufgezählt sind. So lässt der § 17 Abs. 1 EStG 1988 ausdrücklich neben dem erwähnten Pauschale Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 als Betriebsausgaben zu, weshalb die gegenständlich geltend gemachten Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.707,16 € außerdem einnahmenmindernd zu berücksichtigen waren.

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 u.a 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 u.a 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 (vgl. UFS 3.7.2008, RV/0588-L/08)

Aus diesen Gründen war die Berufung – wie im Spruch ersichtlich – als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. Februar 2009