

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Commendatio Wirtschaftstreuhand GmbH, 1070 Wien, Hermanngasse 21/10, vom 31. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. nimmt die Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EstG 1988 in Anspruch. Bei der Einkommensteuer-Veranlagung für das Jahr 2007 des Bw. berücksichtigte das Finanzamt den beantragten Freibetrag für investierte Gewinne bemäß § 10 EStG mit folgender Begründung nicht:

„Bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung steht kein Freibetrag für investierte Gewinne zu, da diese bereits mit dem Pauschale abgegolten ist. Der Betrag iHv € 500,-- wurde demzufolge nicht als Freibetrag gewährt.“

Dagegen brachte der Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

„In ihrem Bescheid vom 3. Dezember 2008 begründen Sie die Ablehnung der Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne dahingehend, dass bei

---

Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung kein Freibetrag zustehe, da dieser bereits mit dem Pauschale abgegolten ist.

Wir hingegen vertreten aus nachstehenden Gründen die Meinung, dass die Berücksichtigung neben dem Pauschale zulässig sein muss:

Kein gesetzliches Verbot einer gemeinsamen Geltendmachung

Der Gesetzestext des § 10 (1) EStG („Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können …“) verlangt als Voraussetzung eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung).

Der Gesetzestext des § 17 (1) EStG („Bei den Einkünften 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“) stellt klar, dass die Basispauschalierung eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG darstellt (vgl. Doralt, EStG § 17 Rz 26).

Daher ergibt sich unseres Erachtens (vgl. Beiser SWK 33/2006 S 905), dass die Anwendung des § 10 EStG auch bei Anwendung einer Pauschalierung prinzipiell zulässig ist. In weiterer Folge stellt sich nur noch die Frage, ob im Rahmen eines Betriebsausgabenpauschales auch der FBiG mitumfasst ist.

FBiG ist keine (fiktive) Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung

In Ihrer Urteilsbegründung erläutern Sie, dass der Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten ist. Sie gehen somit davon aus, dass der FBiG als fiktive Betriebsausgabe einzustufen ist.

„Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können einen Freibetrag für investierte Gewinne ... geltend machen“ (§ 10 Abs. 1 erster Satz EStG).

„Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem ...“ (§ 10 Abs. 3 erster Satz EStG).

Aus dem Gesetzestext lässt sich eindeutig ableiten, dass es sich hierbei um eine freiwillige Inanspruchnahme des FBiG handelt.

Echte Betriebsausgaben iS.d. § 4 Abs. 4 erster Satz EStG mindern den Gewinn zwingend. Betriebsausgaben sind von den Betriebseinnahmen abzuziehen. Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen besteht hinsichtlich des Abzugs von Betriebsausgaben nicht. Der Abzug von Betriebsausgaben ist nach § 4 Abs. 4 EStG ebenso zwingend für die Einkunftsermittlung wie die Abzugsverbote nach § 20 EStG (vgl. Beiser, SWK 26/2008, S 269).

---

Der Gesetzeswortlaut des § 10 EStG zeigt jedoch eindeutig, dass die Inanspruchnahme des FBiG nicht verpflichtend ist, sondern im Ermessen des Steuerpflichtigen liegt. Somit kann der Ansicht der Finanzbehörde, den FBiG als Betriebsausgabe zu qualifizieren, nicht gefolgt werden, da der Zwangscharakter als Betriebsausgabe beim FBiG nicht gegeben ist.

Weiters definiert das Gesetz nicht ex lege den FBiG als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG, somit scheitert diesbezüglich schon das Verständnis als fiktive Betriebsausgabe. Auch die weitere Ausgestaltung spricht gegen eine Einstufung als Betriebsausgabe. Der Freibetrag berechnet sich aus dem Gewinn des Betriebes, einer ex lege exakt definierten Größe. Der Gewinn ist definiert als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Gemäß § 10 EStG ist der Gewinn Basis und Ausgangspunkt der Berechnung. Wie soll dieser korrekt berechnet werden, wenn er Bestandteil der Basis ist? Auch aus diesem Grund kann der FBiG unseres Erachtens keine fiktive Betriebsausgabe sein (vgl. Hödl, SWK 9/2008, S 355).

Dass der FBiG keine Betriebsausgabe sein kann, zeigt sich auch in der Tatsache, dass der FBiG nur in einer Gewinnsituation geltend gemacht werden kann. Betriebsausgaben sind jedoch immer anzusetzen und können auch zu einem Verlust führen. Der Investitionsfreibetrag in der alten Form führte jedoch auch zu einem Verlust und konnte im Form der Wartetastenverluste vorgetragen werden.

Daher ist vielmehr der Einstufung des FBiG als Investitionsbegünstigung zu folgen. Auch der Gesetzeswortlaut definiert den FBiG als Investitionsbegünstigung: Die Bezeichnung als ‚Freibetrag für investierte Gewinne‘ in der gesetzlichen Überschrift zu § 10 EStG, die Anknüpfung an Investitionen in Form einer Anschaffung oder Herstellung von Sach- oder Finanzanlagen einer ausdrücklich definierten Qualität und eine vierjährige Mindesthaltezeit unter den Sanktionen einer Nachversteuerung (§ 10 Abs. 5 EStG) lassen den FBiG nach § 10 EStG als Investitionsbegünstigung erkennen.

Dass der FBiG ebenso wie der frühere Investitionsfreibetrag wie eine fiktive Betriebsausgabe wirkt, ist bereits Teil der Rechtsfolge einer solchen Investitionsbegünstigung und ändert nichts an der Qualität als Investitionsbegünstigung. Auch stimmt die Stellung im Gesetz in § 10 EStG exakt mit der früheren Stellung des Investitionsfreibetrages überein. Diese Stellung entspricht also in ihrer Positionierung exakt einer klassischen Investitionsbegünstigung (vgl. Baiser, SWK 26/2008, S 695).

Somit kann eindeutig der Schluss gezogen werden, dass der FBiG bei Teilpauschalierungen gemäß § 17 Abs. 1 EStG nicht bereits als fiktive Betriebsausgabe abpauschaliert sein kann, da der FBiG nach obiger Ausführung nicht als Betriebsausgabe einzustufen ist.

---

Begünstigung auch von nicht abnutzbarem und grundsätzlich nicht betriebsnotwendigem Vermögen

Die EStR (Rz 3701) führen aus, dass bei Inanspruchnahme einer Teilpauschalierung der Freibetrag nur bei der Handelsvertreter- und der Künstler/Schriftsteller-Pauschalierung zusteht, da nur durch diesen Pauschalierungsverordnungen ein Freibetrag nach § 10 EStG nicht vom Betriebsausgabenpauschale erfasst ist. Dies deshalb, da in diesen Fällen die Afa nicht abpauschaliert ist. Diese Verknüpfung des FBiG mit der Abschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter ist dem Wortlaut des Gesetzes oder der Verordnung nicht zu entnehmen.

Als begünstigt werden gemäß § 10 Abs. 1 EStG auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z. 4 angesehen. Wird nur in begünstigte Wertpapiere investiert, greift die Afa nicht. Der Gesetzgeber begünstigt somit Investitionen ohne Rücksicht auf Betriebsausgaben aus diesen Investitionen.

Begünstigt der FBiG also auch „betriebsausgabenfreie“ Investitionen durch den begünstigten Aufbau von Wertpapierreserven, so schließt dies teleologisch eine Unvereinbarkeit des FBiG mit Betriebsausgabenpauschalien aus. Somit lässt sich auch hier wieder eindeutig ableiten, dass es sich beim FBiG nicht um eine Betriebsausgabe handelt, sondern um eine Investitionsbegünstigung, die nicht vom Ausgabenpauschale umfasst ist.

Dem Gesetzeszweck nach ist es somit möglich, den FBiG ausschließlich mit Wertpapierinvestitionen auszunützen. Die Wertpapiere werden dann zu Betriebsvermögen, obwohl dies bei anderen Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs. 1 EStG, EStR Rz 554 und 3860e) nicht möglich ist. Der Steuerpflichtige kann hier Vermögensaufbau betreiben, ohne auch nur einen Cent in betrieblich sinnvolle Investitionen zu stecken. Außerdem wäre ein etwaiger Wertverlust der (an sich sicheren) Wertpapiere dann eine Betriebsausgabe, während bei anderen Gewinnermittlungsarten bzw. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht steuerbare Spekulationsverluste anfallen würden.

FBiG stellt eine verdeckte Progressionsermäßigung – ähnlich dem § 11a EStG – dar

Im Rahmen des KMU-Förderungsgesetzes 2006 wurde der FBiG für Einnahmen-Ausgaben-Rechner eingeführt, um diesen – wegen des Ausschlusses vom § 11a EStG, der nur für bilanzierende Unternehmen gilt – eine ähnliche Steuerbegünstigung zu geben. Dies ist in den Stenografischen Protokollen der 150. Sitzung des Nationalrates vom 23. Mai 2006 klar ersichtlich.

---

Der § 11a EStG ist als Progressionsermäßigung konzipiert und knüpft an den halben Durchschnittssteuersatz nach § 37 (1) EStG an. Diese Begünstigung ist nur in einer Gewinnsituation möglich.

Auch der FBiG ist nur in einer Gewinnsituation möglich. Aus unserer Sicht ist auch der FBiG als Progressions- und Steuerermäßigung anzusehen, da bei konsequenter und maximaler Ausnützung über mehrere Jahre die Einkünfte um 10 % und somit auch die daraus resultierende Steuer um 10 % gesenkt werden können, ohne dass auch nur ein Cent in eine wirklich betriebliche Investition fließt.

Auch wenn der FBiG im Gesetz unter den betrieblichen Einkünften eingeordnet ist, stellt er aus unserer Sicht eine Progressions- und Steuerermäßigung dar, die allen § 4 (3) Ermittlern zukommen muss, also auch den pauschalierenden Betrieben.

#### Gesetzeszweck

Investitionsbegünstigungen zielen auf die Förderung bestimmter Investitionen. Der FBiG will Investitionen in bestimmt Sach- oder Finanzanlagen auslösen. Dieser Gesetzeszweck lässt eine Abgeltung durch Betriebsausgabenpauschalien nicht zu. Der Investitionsreiz würde durch eine Pauschalierung vernichtet. Den Sinn des Gesetzes durch eine Pauschalierung von Betriebsausgaben zu durchkreuzen, widerspricht dem Sinn einer Pauschalierung und lässt somit eine Pauschalierung im Sinne der Rechtsprechung des VfGH nicht zu:

„Die Freiheit des Gesetzgebers, im Sinn der Verwaltungsökonomie zu vereinfachen und zu pauschalieren ist nicht schrankenlos; sie findet ihre Grenze dort, wo andere Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen (VfGH 11.3.1994, G 127 – 129/93).“

Der FBiG ist in Relation zum Basispauschale in Höhe von 6 % oder 12 % der Umsatzerlöse von zu großem Gewicht um in diesen Pauschalien Platz zu finden. Weiters ist angesichts der einfachen Berechnung durch eine Pauschalierung eines FBiG eine Ersparnis an Verwaltungsökonomie nicht zu erwarten.

Es ist nicht ersichtlich warum der Gesetzgeber eine für Klein- und Mittelbetriebe ausgerichtete steuerliche Investitionsförderung jenen Steuerpflichtigen vorenthalten sollte, die von der eingeräumten Möglichkeit einer vereinfachten Gewinnermittlung Gebrauch machen (vgl. Beiser, SWK 26/2008, S 696).

Pauschalierung dient der Verwaltungsökonomie und ist keine Begünstigung

Wie Beiser (SWK 26/2008, S. 692 und SWK 33/2008, T 194) ausführt, stellen Pauschalierungen Vereinfachungen im verwaltungsökonomischen Sinne dar. Pauschalierungen haben stets danach zu streben, den tatsächlichen Aufwand zu erfassen.

Dass der FBiG nicht von der Basispauschalierung mit umfasst sein kann, zeigt sich beispielhaft anhand von Schätzung (§ 184 BAO) nach Betriebsprüfungen, bei denen Gewinne von § 4 Abs. 3 Ermittlern mangels ordnungsmäßiger Aufzeichnungen mit den pauschalen Sätzen nach § 17 (1) Abs. EStG geschätzt werden können. Bei sonstigem Vorliegen aller Voraussetzungen für den FBiG käme es zu einer zusätzlichen Bestrafung des Steuerpflichtigen durch die Nichtanerkennung des FBiG, nur weil man der Finanzverwaltung die Abschätzung der übrigen Ausgaben vereinfacht hat.

Wenn Pauschalierungen der Anforderung einer sachgerechten Schätzung der Ausgaben nicht gerecht werden, hat der Gesetzgeber diese sachwidrigen Pauschalierungen aufzuheben, jedoch auf gesetzlicher Basis. Literaturmeinungen (Atzmüller, SWK 32/2008, S 850) und Erlässe können jedoch mögliche gesetzgeberische Versäumnisse nicht ausgleichen. Dies hat der UFS in der Vergangenheit in mehreren Entscheidungen (zB Investitionszuwachsprämie, steuerfreie Weihnachtsgeschenke) zum Ausdruck gebracht und damit auch Gesetzesänderungen ausgelöst.

#### Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG Art. 2 StGG)

Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Judikatur aus dem Gleichheitssatz ein allgemeines Gebot der Sachlichkeit von Gesetzen abgeleitet (vgl. Korinek, FS Melichar [1983] 39). Diese Sachverhaltsprüfung zielt auf eine Bewertung der Relation des von einer Regelung erfassten Sachverhaltes zu der vorgesehenen Rechtsfolge. Ist diese Relation exzessiv oder beruht sie schon an sich auf keinem ‚vernünftigen Grund‘, so macht das die geprüfte Regelung gleichheitswidrig (vgl. VfSg 13.9.75; Mayer, Das österreichische Bundes-Verfassungsrecht [2007] Anm. IV.I zu Art 2 StGG).

Für die Beurteilung der hier in Rede stehenden Frage, ob ein FBiG durch Betriebsausgabenpauschalien abgegolten ist oder nicht, wird es mithin darauf ankommen, aus welchen Gründen diese gesetzliche Regelung vorgenommen wird: wie schon auf Seite 5 und 6 dieser Berufung ausgeführt, wurde der FBiG für Einnahmen-Ausgaben-Rechner eingeführt, um diesen – wegen des Ausschlusses vom § 11a EStG, der nur für bilanzierenden Unternehmen gilt – eine ähnliche Steuerbegünstigung zu geben. Der FBiG will Investitionen in bestimmte Sach- oder Finanzanlagen auslösen – eine Abgeltung durch Betriebsausgabenpauschalien würde diesem Gesetzeszweck zuwiderlaufen.

Das ein Freibetrag für investierte Gewinne nicht durch Betriebsausgabenpauschalien abgegolten ist, sondern zwingend neben einem Betriebsausgabenpauschale beansprucht werden kann, wir durch Überlegungen zum Sachlichkeitsgebot nach Art. 7 B-VG bestätigt: Beispiel – in Anlehnung an Beiser, in SWK 26/2008, S 698.

,Zwei Steuerpflichtige derselben Branche ermitteln nach Abzug eines Betriebsausgabenpauschales einen Gewinn von EUR 180.000. Der FBiG beträgt somit EUR 18.000. Der eine Steuerpflichtige möchte in nach § 10 EStG begünstigte Wertpapiere investieren, wenn er den FBiG nutzen kann. Der andere möchte nicht investieren, weil er aufgrund von Verlusten aus anderen Einkunftsquellen ohnehin nur wenig Einkommensteuer zahlt.'

Es wäre sachwidrig anzunehmen, beim einen beinhaltet das Betriebsausgabenpauschale einen FBiG, beim anderen dagegen nicht. Die historische Entwicklung unterstreicht diese Überlegung: Die Basispauschalierung und die Betriebsausgabenpauschalien nach Verordnungen sind nicht aufgrund des Freibetrages für investierte Gewinne mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2007 erhöht worden, obwohl dieser Freibetrag für investierte Gewinne mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2007 neu eingeführt worden ist. Es stellt sich somit berechtigterweise die Frage, wie ein Freibetrag in Höhe von maximal 10 % des Gewinnes und absolut EUR 100.000,00 bei Pauschalierungen vernachlässigt werden kann, sollten die Pauschalierungen auch diesen Freibetrag für investierte Gewinne abgelten. Somit kann der Zweck des FBiG, nämlich die Förderung von Investitionen nur erreicht werden, wenn die Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG den FBiG nicht erfassen.

#### Eigentumsfreiheit (Art 5 StGG: Art 1 1. ZProtMRK

Die Eigentumsfreiheit des Art 5 StGG schützt an sich nur jedes vermögenswerte Privatrecht (VfSlg 13.141), Ansprüche, die im öffentlichen Recht wurzeln, waren nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes nicht vom Eigentumsschutz des Art 5 StGG umfasst. So hat der Verfassungsgerichtshof etwa einen Eingriff in das verfassungsgesetzlich geschützte Eigentumsrecht dann verneint, wenn es sich um Ansprüche auf Verleihung einer Kino- (VfSlg 1842), Gasthaus- (VfSlg 4023) oder Apothekenkonzession (VfSlg 11.957) gehandelt hat.

Der EGMR hat dagegen Art 1 1.ZProtMRK als Schutz von Vermögenswerten schlechthin – dh ohne Rücksicht darauf, ob sie im öffentlichen oder im privaten Recht wurzeln – verstanden.

Der Verfassungsgerichtshof ist in seiner neueren Judikatur dem EGMR teilweise gefolgt und geht nunmehr allgemein davon aus, dass auch öffentlich-rechtliche Ansprüche dann, wenn sie auf Leistungen des Anspruchsberechtigten beruhen (zB Pensionszahlungen), vom verfassungsrechtlichen Eigentumsschutz umfasst sind (VfSlg 15.129, 15.448; Öhlinger, JBI 1998, 441).

Ein solcher Eingriff liegt jedoch vor, wenn eine für Klein- und Mittelbetriebe ausgerichtete steuerliche Investitionsförderung nicht allen jenen Steuerpflichtigen zukommen soll, sondern nur diejenigen Anspruch darauf haben, die nicht von einer eingeräumten Möglichkeit einer vereinfachten Gewinnermittlung Gebrauch machen. Gleichzeitig liegt auch ein Verstoß gegen den vom VfGH in seiner ständigen Judikatur zum Gleichheitssatz entwickelten fundamentalen Rechtssatz vor, demnach „Gleiches grundsätzlich gleich, Ungleiches grundsätzlich ungleich zu behandeln ist“: Es gibt keinen sachlich gerechtfertigten Grund, warum eine steuerliche Investitionsförderung von der Methode der Gewinnermittlung abhängig gemacht werden soll.

---

Nicht nur, dass der FBiG unseres Erachtens nicht als Betriebsausgabe zu qualifizieren ist, sondern als Investitionsbegünstigung, der wie das Gesetz ausführt, auf Basis des Gewinnes ermittelt wird, stehen somit auch verfassungsrechtliche Bedenken im Sinne des Sachlichkeitsgebotes und des Gleichheitssatzes gemäß Art 7 B-VG und Art 2 StGG als auch Bedenken im Sinne des Art 5 StGG, Art 1 1. ZProtMRK im Raum.

### Zusammenfassung

Zusammenfassend sind wir der Ansicht, dass

Der FBiG keine Betriebsausgabe darstellt und daher nicht von einer Pauschalierung mit umfasst sein kann. Vielmehr stellt der FBiG eine Investitionsbegünstigung bzw. eine Form einer Progressions- und Steuerermäßigung von 10% dar.

Eine Pauschalierung iSd § 17 EStG, die dem Zweck der Verwaltungökonomie dient, kann jedoch nicht Investitionsbegünstigungen und Progressionsermäßigungen mit umfassen, sondern nur echte Betriebsausgaben.

Ein Ausschluss des FBiGs von der Pauschalierung kann daher nur durch Klarstellungen des Gesetzgebers erfolgen, nicht jedoch durch Erlässe und Literaturmeinungen-

Darüber hinaus stellen sich auch im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes die verfassungsrechtlichen Fragen:

Warum können Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit nicht auch durch reines Ansparen von Wertpapieren einer Progressionsermäßigung unterliegen?

Durch die Geltendmachung eines FBiG werden (an sich nicht betriebsnotwendige) Wertpapiere zu Betriebsvermögen und führen bei Wertverlusten zu ausgleichsfähigen Ausgaben bzw. Verlusten. Warum erfolgt hier eine Besserstellung gegenüber außerbetrieblichen Einkunftsarten, bei denen wegen des Vorliegens von Spekulationsverlusten ein Ausgabenabzug bzw. Verlustvortrag nicht oder nur eingeschränkt möglich ist.

Gemäß § 284 BAO beantragen wir die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Wir ersuchen, wie oben umfangreich ausgeführt, um Berücksichtigung des Freibetrages für investierte Gewinne gemäß der eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 in Höhe von € 500,--.“

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde am 6. April 2009 zurückgezogen.

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

Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im § 10 Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 99/2007 wie folgt geregelt:

*§ 10. (1) 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.*

*(2) Bei Gesellschaften, ...*

*(3) Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem*

*1. im Falle der Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese*

*a) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und  
b) in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb des EU/EWR-Raumes eingesetzt werden, nicht als in einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum verwendet.*

*2. im Falle der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 diese dem*

*Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2.*

*(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein Freibetrag für investierte Gewinne nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:*

- Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.

- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.

- Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b oder die Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wurde.

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht, gilt Folgendes: ...

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist ...

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne sind:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt hinsichtlich körperlicher Wirtschaftsgüter und Wertpapiere ausgewiesen. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung) möglich.

2. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3) bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern ausgewiesen. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird, sind in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen, das der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen ist.

Im gegenständlichen Fall ist allein die Rechtsfrage strittig, ob der vom Bw. geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne von dem von ihm im Rahmen der Basispauschalierung ermittelten Gewinn abgezogen werden kann, was das Finanzamt verneint.

Die so genannte Basispauschalierung wird in den Absätzen 1 bis 4 des mit der Überschrift "Durchschnittssätze" versehenen § 17 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 100/2006 wie folgt geregelt:  
 § 17. (1) 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.*

*(2) Die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 setzt voraus, dass*

- 1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,*
- 2. die Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220 000 Euro betragen,*
- 3. aus der Steuererklärung hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.*

*(3) Geht der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften über, so ist eine erneute Ermittlung der Betriebsausgaben mittels des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.*

Aus dem ersten Satz des eben zitierten § 17 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber die Basispauschalierung ausdrücklich als Möglichkeit der "Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3" mit Pauschalierung der Betriebsausgaben anbietet. Demnach kommt die Gewährung des Freibetrages für investierte Gewinne nach dem Wortlaut des oben zitierten § 10 EStG 1988 in Betracht. Diese Begünstigung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner soll der Stärkung der kleinen und mittleren Unternehmen durch Freistellung von 10% des Gewinnes (gedeckelt mit 100.000,00 €) dienen.

Der vorletzte Satz des oben zitierten § 17 Abs. 1 EStG 1988 lässt neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 bzw. 6 % nur die Absetzung der dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Betriebsausgaben zu ("Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ..."). Der Freibetrag für investierte Gewinne stellt zweifellos keine Ausgabe für Löhne, Fremdlöhne oder Sozialversicherungsbeiträge dar. Der vom Bw. im gegenständlichen Fall für den Kauf des Wertpapiers aufgewendete Betrag ist auch keine "Ausgabe für den Eingang an Waren, ..., die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen wären. Im Wareneingangsbuch nach § 128 BAO ist nämlich nur der Erwerb zur Weiterveräußerung bestimmter Waren zu erfassen. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann jedoch nur für den Erwerb (Herstellung) von Anlagevermögen geltend gemacht werden.

Für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist demnach entscheidend, ob der nach § 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer freigestellte Freibetrag für investierte Gewinne als (sonstige) Betriebsausgabe iSd § 17 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist.

§ 4 Abs. 1, 3 und 4 EStG 1988 enthalten zur Gewinnermittlung folgende Aussagen:

(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. ...

(3) Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. ...

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

...

4. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, ...

...

8. und 10. Ein Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen, ...

Im Zuge der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 werden demnach nicht nur tatsächliche Ausgaben als Betriebsausgaben gewinnmindernd abgesetzt, sondern auch durch den Gesetzgeber als steuerliche Begünstigung zuerkannte Freibeträge (Bildungsfreibetrag, Forschungsfreibetrag, Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988). Diese rein rechnerischen Größen und als "fiktive Betriebsausgaben" bezeichneten Beträge stellen zweifellos ebenfalls Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 und folglich auch des § 17 Abs. 1 EStG 1988 dar. Die Qualifikation des zuletzt genannten Lehrlingsfreibetrages nach § 124b Z 31 EStG 1988 als fiktive Betriebsausgabe hat jüngst der Verwaltungsgerichtshof bestätigt (VwGH 27.02.2008, 2004/13/0157).

Dem möglichen Argument, der Freibetrag für investierte Gewinne könne schon deshalb keine fiktive Betriebsausgabe sein, weil das Gesetz ihn nicht als Betriebsausgabe definiere, ist entgegen zu halten, dass § 4 Abs. 4 EStG 1988 auf Grund der Formulierung "Betriebsausgaben sind jedenfalls...." lediglich eine demonstrative und keine taxative Aufzählung der Betriebsausgaben enthält.

Es bleibt daher die Frage übrig, ob auch der Freibetrag für investierte Gewinne eine derartige fiktive Betriebsausgabe darstellt. Die oben genannten Freibeträge für Forschung und Bildung vermitteln zusätzliche fiktive Betriebsausgaben, die rechnerisch durch Anwendung eines

Prozentsatzes auf tatsächliche Aufwendungen ermittelt werden. Der oben erwähnte Lehrlingsfreibetrag war hingegen mit 1.460,00 € betraglich fixiert. Die Begünstigungsbestimmung des § 10 EStG 1988 spricht im ersten Absatz (vgl. Abs. 4) hingegen von der Möglichkeit ("können") "...einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes, ...gewinnmindernd geltend machen." bzw. im dritten Absatz "Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, ...". 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% abgezogen werden. Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellt diese letzte Abzugspost funktionell ebenfalls eine fiktive Betriebsausgabe dar. Diese Rechtsauffassung teilen auch Zorn (in Hofstätter-Reichel, § 10 Tz 2), nach dessen eindeutiger Formulierung "Dieser FBiG stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar, die zusätzlich gewinnmindernd berücksichtigt wird." und Heinrich, in Doralt/Heinrich, EStG, §10 Tz 16: "Aufwandseitige Freibeträge, die zum Zwecke der Investitionsförderung gewährt werden, stellen Betriebsausgaben dar ..." (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0157). Damit erweist sich die vom Bw. vertretene Rechtsansicht, der Freibetrag für investierte Gewinne sei nur eine Investitionsbegünstigung und keine Betriebsausgabe, als verfehlt und das Begehr des Bw. als unberechtigt.

Dass bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Freibetrag für investierte Gewinn gemäß § 10 EStG 1988 zusteht, wird auch überwiegend von der Fachliteratur vertreten (Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 10 Rz 8, Zorn, aaO. § 10 Tz 3; Heinrich, aaO, §10 Tz 14, Atzmüller in, SWK 2006, S 864).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist auch aus der Textierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Absicht des Gesetzgebers erkennbar, neben den pauschalierten Betriebsausgaben nur die dort taxativ aufgezählten Ausgaben als Gewinn mindernde Posten zuzulassen (vgl. VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% bzw. 6% der Umsätze nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 übersteigt meist die Erfahrungswerte und wirkt dann wie eine undifferenzierte Steuerbegünstigung (Doralt, aaO, §17 Tz 5).

Für die im vorliegenden Fall 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 Auszählung enthält den Freibetrag für investierte Gewinne nicht. Damit ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden (vgl. VwGH ZI. 2008/15/0333 vom 4. März 2009).

Der Bw. argumentiert mit der Einstufung des Freibetrags für investierte Gewinne als Investitionsbegünstigung, verkennt bzw. übersieht dabei jedoch die oben dargestellten Grenzen der Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988. Dem Argument des Bw., der Investitionsreiz würde durch eine Pauschalierung vernichtet, wird entgegnet:

Diese Behauptung trifft nicht auf alle Betriebsausgabenpauschalierungen, sondern nur auf jene zu, die neben dem Betriebsausgabenpauschale nur einen Katalog taxativ aufgezählter Betriebsausgaben zulassen. So ist z.B. entsprechend der anderen Konzeption der Freibetrag für investierte Gewinne bei Beanspruchung der Handelsvertreterpauschalierung nach BGBl. II 95/2000 zulässig. Eine Investition in körperliche Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung die Realwirtschaft fördern würde, liegt auch im Falle des Bw. nicht vor, der die Anschaffung von Wertpapieren gewählt hat. Die Kontrolle einer Mindestbehaltefrist erübrigts sich im gegenständlichen Fall durch die Unvereinbarkeit des Freibetrages für investierte Gewinne mit der vom Bw. freiwillig gewählten Basispauschalierung. Letzterer Umstand führt nach Ansicht der Berufungsbehörde auch dazu, dass die Versagung des Freibetrages für investierte Gewinne hier sachlich gerechtfertigt und entgegen der Rechtsansicht des Bw. sehr wohl mit dem von ihm ins Treffen geführten Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG) im Einklang steht:

Vertritt der Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Auffassung, dass eine Gewinnermittlung durch Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988 gesamthaft für ihn günstiger ist, hat er die Wahlmöglichkeit, zu dieser oben dargestellten Sonderform der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überzugehen. Macht ein Steuerpflichtiger von einem derartigen Wahlrecht Gebrauch, muss er dann auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit diesem System verbunden sind. Zu diesen Nachteilen gehört die Unmöglichkeit zusätzlicher Betriebsausgaben neben den taxativ aufgezählten und der Betriebsausgabenpauschale des § 17 EStG 1988. Ein derartiger Nachteil ist bei einer Gesamtschau in Ansehung der Vorteile der Basispauschalierung verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. das Erkenntnis des VfGH 03.03.1987, G 170/86, betreffend den Ausschluss des Einnahmen-Ausgaben-Rechners nach § 4 Abs. 3 EStG vom Verlustabzug, da er ja freiwillig den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln könnte).

Der Bw. hätte bei (normaler) Ermittlung seines Gewinnes nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Verzicht auf die Basispauschalierung) den Freibetrag für investierte Gewinne lukrieren können. Die vom Bw. angestrebte kumulative Beanspruchung beider Begünstigungen - Basispauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne - scheint mit dem das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 9. Auflage, S 17 Rz 22) auch nicht mehr vereinbar.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Wien, am 8. April 2009