



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, C 11, xxxx C , vertreten durch Steuerberater, vom 28. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 27. September 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) vermietet in C mehrere Ferienwohnungen und betreibt dort eine Gastwirtschaft (Pub). Den daraus erzielten Gewinn aus Gewerbebetrieb ermittelt er nach der *Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmittel und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes*, BGBl. II 1999/227 idF BGBl II 2001/416 (in weiterer Folge kurz: Gaststättenpauschalierungs-VO).

In der am 23. September 2005 eingereichten Beilage zur Einkommensteuer für 2004 beantragte er für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in der Höhe von 2.833,19 €.

Mit Bescheid vom 27. September 2005 wies das Finanzamt den Antrag auf die angeführte Investitionszuwachsprämie ab und führte zur Begründung aus, da im Jahr 2004 die Gewinnermittlung nach der Gaststättenpauschalierungs-VO vorgenommen worden sei und somit die AfA abpauschaliert sei, sei die Beanspruchung einer Investitionszuwachsprämie nicht zulässig.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 28. Oktober 2005 erhoben Berufung brachte der Bw vor, die Unzulässigkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für Abgabepflichtige, die den Gewinn nach der Verordnung BGBI II 1999/227 ermitteln, könne aus § 108e EStG 1988 nicht abgeleitet werden. Durch § 108e EStG 1988 (Voraussetzung einer Absetzung für Abnutzung im Wege der §§ 7 und 8) werde lediglich bestimmt, dass die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nur für Wirtschaftsgüter möglich sei, die zur Erzielung von betrieblichen Einkünften verwendet würden.

Gemäß § 3 Abs. 1 dieser Verordnung könne der Gewinn aus einem Betrieb des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes wie folgt ermittelt werden:

Der Gewinn sei im Rahmen einer Einnahmen- Ausgaben- Rechung mit einem Durchschnittssatz von 2.180 € zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 € anzusetzen. Die ansonsten gemäß §§ 4-14 EStG 1988 zu ermittelnden Betriebsausgaben seien im Rahmen obiger Verordnung abzugsfähig und umfassten daher auch die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 und 8 EStG 1988, sodass die Voraussetzungen des § 108e Abs. 1 EStG 1988 erfüllt seien. Durch die Einführung der Investitionszuwachsprämie sollten alle Betriebe prämiert werden, die über dem Durchschnitt der letzten Jahre Investitionen getätigt haben und sie werde nicht davon abhängig gemacht, welche Gewinnermittlungsart zur Anwendung komme.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2005 führte das Finanzamt in der Begründung im Wesentlichen aus, bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung sei die Investitionszuwachsprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert sei. Damit stehe die Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter, der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung und der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende zu. (EStR 2000, Rz 8216). Voraussetzung sei, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung abzusetzen seien. Nach der Gaststättenpauschalierungs-

VO dürften von dem sich nach Durchschnittssätzen ergebenden Gewinn keine Betriebsausgaben abgezogen werden. Die Absetzung für Abnutzung sei somit abpauschaliert.

Mit Eingabe vom 7. Dezember 2005 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob bei der Gewinnermittlung nach der Gaststättenpauschalierungs-VO die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie erfüllt sind. Der Bw ist offensichtlich der Ansicht, es genüge, dass die Wirtschaftsgüter zur Erzielung von betrieblichen Einkünften verwendet werden, auch wenn bei der pauschalierten Gewinnermittlung die Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7 und 8 EStG 1988 nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden könne.

Nach § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung **im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden**. Nach Abs. 2 leg.cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Nach dem systematisch im dritten - die Gewinnermittlung regelnden - Abschnitt des Einkommensteuergesetzes enthaltenen § 7 EStG 1988 sind 'bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen".

Nach § 3 Abs. 1 der vom Bw als Rechtsgrundlage für seine Gewinnermittlung herangezogenen Gaststättenpauschalierungs-VO, BGBI II 1999/227, ist "der Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Durchschnittssatz von 2.180 Euro zuzüglich 5,5% der Betriebseinnahmen, mindestens jedoch mit einem Betrag von 10.900 Euro anzusetzen. Von dem sich danach ergebenden Gewinn dürfen keine Betriebsausgaben abgesetzt werden". Systematisch handelt es sich hierbei - im Gegensatz zu anderen Pauschalierungsverordnungen - um eine Vollpauschalierung.

Betrachtet man nun die Frage der Behandlung der Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7 und 8 EStG 1988 in den einzelnen Pauschalierungsverordnungen, so ergibt sich folgendes Bild:

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuer bei nichtbuchführenden Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern, BGBl. II 1999/228:
§ 3 Abs. 1 letzter Satz enthält eine identische Regelung, wie die vom Bw herangezogene VO BGBl. II 1999/227; d.h. ein Abzug einzelner Betriebsausgaben ist nicht möglich;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Drogisten, BGBl. II 1999/229:
Nach § 2 ist der Gewinn nach Maßgabe des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 zu ermitteln; somit dürfen neben dem Pauschale nur Ausgaben für Wareneingänge, Lohnaufwendungen und Pflichtversicherungsbeiträge (vgl. § 17 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988) abgezogen werden;
- Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, BGBl. II 2000/95 idF BGBl. II 2001/416:
Unter den Durchschnittssatz für Betriebsausgaben fallen gemäß § 2 Abs. 1 Tagesgelder iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben;
- Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Künstlern und Schriftstellern, BGBl. II 2000/417 idF BGBl. II 2001/416:
Nach § 2 Abs. 2 umfasst der Durchschnittssatz Aufwendungen für übliche technische Hilfsmittel, Aufwendungen für Telefon und Büromaterial, Aufwendungen für Fachliteratur und Eintrittsgelder, betrieblich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, etc., Tagesgelder iSd § 4 Abs. 5 EStG 1988, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben;

- Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern, BGBl II 1999/230:
Nach § 3 dürfen neben pauschal ermittelten Betriebsausgaben, Ausgaben für Wareneingang sowie für Löhne und Beiträge iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 abgesetzt werden;
- Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen von Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 2001/382:
Nach § 5 dürfen bei Inanspruchnahme der Pauschbeträge keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden;
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl II 2001/54:
Nach § 13 ist eine den vorläufigen Gewinn darstellende "*Zwischensumme*" (bestimmter Prozentsatz des Einheitswertes bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung der Betriebsausgaben mit einem Prozentsatz der Betriebseinnahmen) u.a. um vereinnahmte Pachtzinse zu erhöhen bzw. um Ausgedingelosten, Sozialversicherungsbeiträge sowie bezahlte Pachtzinsen zu vermindern.

Auch die Einkommensteuerrichtlinien 2000, auf die das Finanzamt Bezug nimmt, setzen sich im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie mit der Frage der Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung von Wirtschaftsgütern bei pauschalierter Gewinnermittlung auseinander. Es wird ausdrücklich betont, dass diese Richtlinien keine für den Unabhängigen Finanzsenat in irgendeiner Weise bindende Rechtsquelle sind. Dennoch können sie wie auch übrige Literatur als kommentarähnlicher Auslegungsbehelf für gesetzliche Bestimmungen herangezogen werden, soweit sie keine überausdrückliche derartige Bestimmungen hinausgehenden bzw. ihnen entgegenstehenden Regelungen enthalten.

Die EStR 2000 führen insoweit in Rz 8216 aus:

"Als Investitionsanreiz kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern erstmalig für 2002 und letztmalig für 2004 eine Investitionszuwachsprämie iHv. 10% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung im Anspruchszeitraum für die Investitionszuwachsprämie ist diese nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht die

Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBI. II Nr. 95/2000), der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBI. II Nr. 417/2000) zu.

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden. Mit der Absetzung für Abnutzung muss noch nicht im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden (Rz 8217)".

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates geht aus dem Wortlaut der oben zitierten Pauschalierungsverordnungen eindeutig hervor, dass die jeweiligen Gewinnermittlungen auf unterschiedlichen Parametern beruhen:

Einerseits erfolgt - so wie auch in der vom Bw als Grundlage für seine Gewinnermittlung herangezogenen VO BGBI II 1999/227 - eine Vollpauschalierung, d.h. das Betriebsergebnis wird mit einem Durchschnittssatz zuzüglich eines bestimmten Prozentsatzes der Betriebseinnahmen, nach unten hin beschränkt mit einem Mindestgewinnbetrag angesetzt, wobei die (zusätzliche) Berücksichtigung von Betriebsausgaben nicht möglich ist.

Andererseits berücksichtigen andere Pauschalierungsverordnungen mit einem bestimmten Prozentsatz der Betriebseinnahmen bestimmte Betriebsausgaben pauschal, wobei in unterschiedlichem Ausmaß noch zusätzliche Betriebsausgaben in tatsächlichem Ausmaß anerkannt werden. Eine explizite Berücksichtigung der AfA betrieblicher Wirtschaftsgüter ist - wie auch aus Rz 8216 EStR 2000 hervorgeht - nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (VO BGBI. II Nr. 2000/95) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (VO BGBI. II Nr. 2000/417) vorgesehen.

Der Ansicht des Bw, wonach die Investitionszuwachsprämie allen Betrieben zukomme, die über den Durchschnitt der letzten drei Jahre Investitionen getätigt haben, unabhängig davon, welche Gewinnermittlungsart zur Anwendung komme, findet im Gesetz keine Deckung. Wenn § 108e Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 als Voraussetzung für die Geltendmachung bestimmt, *"dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden"* so ist hiezu festzuhalten, dass verschiedene Methoden der Gewinnermittlung jedenfalls die Absetzung für Abnutzung explizit als Betriebsausgabe berücksichtigen. Zumal es sich bei den §§ 7 und 8 EStG 1988 um Gewinnermittlungsvorschriften handelt, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates angesichts des Wortlautes und der Systematik davon auszugehen, dass mit "absetzen" ein gewinnminderndes Absetzen gemeint ist.

Der Verweis in der angeführten Gesetzesbestimmung auf die Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Wege der AfA unter zusätzlicher Anführung der hiefür geltenden einschlägigen Gesetzesbestimmungen (§§ 7, 8 EStG 1988) ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats dahingehend zu verstehen, dass tatsächlich nur bei jenen Gewinnermittlungsformen, die die AfA ausdrücklich als Betriebsausgabe zulassen, die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie möglich ist (vgl. auch *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e, Tz 6; *Renner*, Pauschalierung und Investitionszuwachsprämie, SWK-Heft 22/2005, S 657 ff; *Renner*, Pauschalierung und Investitionszuwachsprämie, SWK-Heft 22/2005, S 657 ff).

Hätte die bloße (prinzipielle) Abnutzbarkeit der Wirtschaftsgüter als entsprechende Voraussetzung ausgereicht, so wäre ein Verweises auf die Absetzung gemäß der §§ 7 und 8 EStG 1988 nicht nötig gewesen; denn § 108e Abs. 2 EStG 1988 legt ohnehin ausdrücklich fest, dass *"prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind."* Gerade der Wortlaut des § 108e Abs. 2 EStG 1988 lässt dem § 108 e Abs. 1 zweiter Satz keine andere Bedeutung beimessen, als dass die Investitionszuwachsprämie an eine Gewinnermittlungsart "geknüpft" ist, bei der die AfA als "eigene Betriebsausgabe" gewinnmindernd geltend gemacht wird. Die Gewinnermittlung nach der Gaststättenpauschalierungs-VO wird diesem Anforderungsprofil jedoch nicht gerecht, daher kann dem Bw die beantragte Investitionszuwachsprämie nicht zugesprochen werden.

Abgesehen davon wäre es dem Bw unbenommen gewesen, im Jahr der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie eine andere - die AfA als Betriebsausgabe ausdrücklich berücksichtigende - Gewinnermittlungsart zu wählen. Damit hätte er aber (wie in den Vorjahren, in denen er den Gewinn in Form einer Ein- und Ausgabenrechnung ermittelt hat) unter Umständen auch einen höheren Gewinn und damit eine höhere Steuervorschreibung in Kauf nehmen müssen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Dezember 2007