

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Gertraud Hausherr, Johann Figl und Karl Studeregger im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 5. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes D, vertreten durch Oberrätin Mag. Melitta Schweinberger, vom 16. April 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 19. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Landwirt und führt seit dem Jahr 1998 einen landwirtschaftlichen Betrieb.

Er ermittelte 1998, 1999 und 2000 seinen Gewinn gemäß der Vollpauschalierung der VO BGBl I 430/1997. In den Jahren 2001 und 2002 ermittelte der Bw. seine landwirtschaftlichen Einkünfte gemäß den §§ 2ff der VO des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 2001/54 (LuF PauschVO 2001), im Rahmen der Vollpauschalierung. Im Jahre 2003 wechselte der Bw. seine Gewinnermittlungsart von einer Vollpauschalierung zu einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG und legte für das Jahr 2003 eine Bilanz vor.

Mit Schreiben vom 25. April 2003 stellte der Bw. den Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG (Optionsantrag) und ermittelte rückwirkend mit 1. Jänner 2003 seine Umsätze gemäß den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes.

Für das Jahr 2003 machte der Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 geltend.

Diese errechnete er wie folgt:

Ermittlung des Durchschnitts an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter

Vergleichszeitraum Anzahl der Wirtschaftsjahre	2000	2001	2002	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	1.650,00	5.081,00	1.902,00	Betrag A 2.878,00
Anschaffungskosten und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003				Betrag B 150.562,00
Abzüglich Betrag A				-2.878,00
Daraus resultiert ein Zuwachs in Höhe von				Betrag C 147.684,00

Ermittlung der Bemessungsgrundlage Betrag E

Investitionszuwachs Betrag C 147.684,00

Abzüglich 0,00

Bemessungsgrundlage Betrag E 147.684,00

Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2003 Betrag E 147.684,00 x 10% = Betrag F
14.768,00

Den Antrag auf Investitionszuwachsprämie 2003 wies das Finanzamt mit der Begründung ab, dass in den Kalenderjahren 2000 bis 2002 die Vollpauschalierung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Anspruch genommen worden sei.

Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung sei die Investitionszuwachsprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert sei.

Die Investitionszuwachsprämie stehe auch dann nicht zu, wenn ab dem Kalenderjahr 2003 der Gewinn aus der Landwirtschaft durch Bilanzierung ermittelt werde, weil Voraussetzung für die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie die Nachweisführung hinsichtlich der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum einerseits 2000 bis 2002 und im Kalenderjahr 2003 gegeben sein müsse. Da bei der Inanspruchnahme der Vollpauschalierung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirt-

schaft die Nachweisführung fehle, könne die beantragte Investitionszuwachsprämie nicht gewährt werden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass der Gewinn ab dem Kalenderjahr 2003 durch Bilanzierung ermittelt werde und somit die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert sei. Die Nachweisführung hinsichtlich der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum könne sehr wohl erbracht werden, da ein Anlagenverzeichnis vorliege. Die getätigten Investitionen seien auch mit Rechnungen und Belegen nachweisbar. Eine Aufstellung der im Vergleichszeitraum ange schafften Wirtschaftsgüter sei dem Erstantrag beigelegt worden. Nach Erachten des Bw. und des steuerlichen Vertreters sei die Gewinnermittlungsart des Antragsjahres maßgebend. Es werde um Gewährung der beantragten Investitionszuwachsprämie ersucht und bei Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat eine mündliche Berufungsverhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

Investitionszuwachsprämie 2003

Investitionen 2000-2002		Jahr	Wert
Telefonanlage		2000	1.050,00
Drucker		2000	600,00
Büroeinrichtung		2001	4.500,00
Motorsäge		2001	581,38
Rasenmäher		2002	700,00
Kopierer		2002	756,36
Fax		2002	445,45
Summe			8.633,19
Durchschnitt			2.877,73
Investitionen 2003			Wert
Hochdruckreiniger			858,33
Grubber			4.416,67
Frontcracker			2.333,33
Industriestaubsauger			555,29
Häcksler			4.416,67
Frontlader			6.333,33
PC Midi			853,34
Mahl und Mischanlage			11.378,29
Sämaschine			7.750,00
Feldspritze			11.250,00
Düngerstreuer			2.916,67
Traktor 9125			54.583,33
Traktor 9078			42.916,67
Summe			150.561,92
Abschlag			2.877,73
Investitionszuwachs			147.684,19
davon 10%			14.768,49

In der am 19. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Bw. verwies darauf, dass es keinen zweiten landwirtschaftlichen Betrieb von ihm mit gleichen Betriebsort gebe.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass auch im Jahr 2004 eine Bilanz erstellt worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes schloss sich über Vorhalt RZ 8216 EStR 2000 idF AÖF 167/2004 durch den Vorsitzenden der in der aktuellen Fassung der Einkommensteuer-richtlinien enthaltenen Rechtsaufassung an.

Allerdings sei nach Ansicht des Finanzamtes der Nachweis hinsichtlich der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter nicht erbracht; eine Glaubhaftmachung genüge nicht.

Unstrittig seien die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der dem Finanzamt bekannt gegebenen Wirtschaftsgüter. Es sei allerdings nach Ansicht des Finanzamtes nicht der Nachweis der Vollständigkeit erbracht.

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre eine derartige Nachweisführung dann gegeben, wenn bereits neben der Pauschalierung ein anderes Anlageverzeichnis geführt worden wäre.

Allgemein sei festzuhalten, dass bei mehreren landwirtschaftlichen Betrieben eine Zuordnung im Nachhinein in der Regel sehr schwierig sein werde.

Erhebungen hinsichtlich der Vollständigkeit der im Anlageverzeichnis angeführten Wirtschaftsgüter seien vom Finanzamt nicht gepflogen worden.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass es wenig einsichtig sei, im Hinblick auf die AfA Wirtschaftsgüter nicht in das Anlageverzeichnis aufzunehmen, verweise das Finanzamt darauf, dass nach derzeitiger Rechtslage jährlich ein Rückwechsel zur Pauschalierung möglich sei und bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von 15, 20 Jahren die Nichtaufnahme in das Anlageverzeichnis im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage für die IZP wirtschaftlich sinnvoll sein könnte.

Der Bw. führte aus, dass eine Rückkehr zur Vollpauschalierung im Hinblick auf das mittlerweile Überschreiten der Einheitswertgrenzen nicht möglich wäre.

Das Finanzamt stimmte der Berichterstatterin zu, dass durch den Verzicht auf die pauschale Besteuerung der Umsätze gemäß § 22 Abs. 6 UStG ab dem Jahr 2002 der Bw. für mindestens fünf Jahre an die allgemeinen Regeln zur Ermittlung der Umsätze des UStG gebunden sei, somit mindestens bis einschließlich 2006.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend aus, dass der Bw. einen Nachteil erleiden würde, wenn er zu aktivierende Wirtschaftsgüter aus den Vorperioden nicht in das Anlageverzeichnis aufnehme, da dadurch die AfA im Streitzeitraum sowie in den Folgejahren verloren gehen würde.

Der Bw. ergänzte, dass das Anlageverzeichnis vollständig sei. Es sei auf kein Wirtschaftsgut vergessen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Der Bw. ermittelte seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2000 gemäß der PauschVO BGBI II 430/1997 und in den Jahren 2001 und 2002 gemäß den § 2ff LuF PauschVO 2001, somit der Gewinnermittlungsart der Vollpauschalierung.

Mit dem Jahr 2003 wechselte der Bw. seine Gewinnermittlungsart. Ab 2003 wählte der Bw. die Gewinnermittlung der Bilanzierung.

Strittig zwischen den Parteien des Verfahrens ist die Rechtsfrage, ob für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie im Jahr 2003 die Inanspruchnahme der Gewinnermittlung gemäß der Vollpauschalierung in den vor dem Antragsjahr liegenden Jahren der Gewährung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 entgegensteht.

Auszugehen ist von folgender rechtlich relevanten Bestimmung:

Im § 108e EStG 1988 in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung wird gemäß Abs. 1 festgelegt, dass für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden kann. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Im ersten Satz des § 108e Abs. 3 wird die Investitionszuwachsprämie als die Differenz zwischen den deren Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2002, 1.1.2003, 1.1.2004 enden, bezeichnet.

Von beiden Seiten unbestritten ist, dass es sich bei den im Antrag angeführten Wirtschaftsgütern um prämiengünstigte Wirtschaftsgüter handelt.

Die Auffassung des Bw. und des Finanzamtes gehen bei der Ermittlung der Differenz zwischen

den Anschaffungskosten des Jahres 2003 und den Anschaffungskosten der vor dem 1.1.2003 liegenden drei Wirtschaftsjahren 2002, 2001 und 2000 auseinander.

Grundsätzlich ist die Auffassung des Finanzamtes richtig, dass bei Inanspruchnahme der Gewinnermittlungsart der Vollpauschalierung gemäß der LuF PauschVO 2001 alle gewöhnlichen Ausgaben und Begünstigungen abgedeckt sind.

Nun verkennt das Finanzamt jedoch, dass im vorliegenden Fall im betreffenden Jahr 2003 eine Bilanzierung vorliegt, bei der zusätzliche Begünstigungen geltend gemacht werden können, wenn die gesetzlichen Vorgaben erfüllt sind.

Der Bw. legte dem Antrag nur prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zugrunde.

Die Ermittlung der Differenz zu den Vorjahren erfolgte anhand einer Aufstellung der getätigten Anschaffungskosten mittels eines Anlagenverzeichnisses und durch Vorlage von Rechnungen und Belege der Vorjahre.

Die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft gemäß der §§ 2ff der LuF PauchVO 2001 impliziert, dass Anschaffungskosten und Herstellungskosten pauschal berücksichtigt werden.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Bw. diese Anschaffungskosten nicht exakt nachweisen kann, da ein Betriebsführer beispielsweise schon zur Wahrung von Gewährleistungsansprüchen oder Überprüfung von Kontoauszügen Rechnungen und Belege über Anschaffungen aufbewahrt.

Da allein die Aufbewahrung von Belegen und Rechnungen der Ermittlung des Gewinnes gemäß der Vollpauschalierung nicht entgegenstand, durfte der Bw. in den Jahren 2000, 2001, 2002 diese in Anspruch nehmen.

Die Möglichkeit anhand der Belege eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung durchzuführen nahm der Bw. rechtens nicht in Anspruch, da auf Grund der Betriebsgröße dazu keine Verpflichtung bestand.

Die Differenz gemäß § 108e Abs. 3 EStG ist anhand der getätigten Anschaffungen zu ermitteln.

Die Formulierung in § 108e Abs. 3 EStG lautet:

"Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der drei letzten Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden."

Es muss nicht extra betont werden, dass der unabhängige Finanzsenat in seiner Tätigkeit nur an rechtsverbindlichen Normen, somit im hier vorliegenden Fall an den Gesetzeswortlaut gebunden ist.

Der Gesetzeswortlaut schränkt die Gewährung der Investitionszuwachsprämie nicht darauf ein, dass im Vergleichszeitraum der Vorjahre eine bestimmte Gewinnermittlungsart in Anspruch genommen werden musste. Der Gesetzeswortlaut fordert nur den Nachweis der Ermittlung der Differenz der Kosten.

Dies entspricht auch der Änderung der Einkommensteuerrichtlinien, die in Rz 8216 (AÖF 2004/167) nunmehr zum Ausdruck kommt.

Nun sind der Nachweisführung durch die Regeln der Bundesabgabenordnung keinerlei Beschränkungen auferlegt. Der Nachweis kann mit allen der Sache dienlichen Mitteln erbracht werden. Die Formulierung "Nachweisführung" impliziert schon durch den Begriff, dass Glaubhaftmachung nicht genügt.

Den Nachweis der getätigten Investitionen im Vergleichszeitraum der Vorjahre kann und hat der Bw. trotz der pauschalen Gewinnermittlung durch Vorlage des Anlageverzeichnisses der getätigten Investitionen erbracht. Allein der Umstand, dass das Anlagenverzeichnis nicht zeitgleich mit den getätigten Anschaffungen geführt wurde, ist nicht ausreichend die Richtigkeit und Vollständigkeit als nicht erbracht anzusehen.

Die Überprüfung der Vollständigkeit der getätigten Investitionen und des Anlageverzeichnisses ist für diesen Fall im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes ebenso möglich wie bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung. Die endgültige Gewissheit, dass alle getätigten Investitionen auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung erfasst bzw. im Anlageverzeichniss angeführt sind, hat das Finanzamt nur bei einer erforderlichen dementsprechenden genaueren Überprüfung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung oder des Anlageverzeichnisses. Die Überprüfung ist durch die Natur der Sache immer erst im Nachhinein möglich. Genau so ist im hiervorliegenden Fall bei Vorlage der entsprechenden Belege eine Überprüfung möglich. Die Argumentation, dass die Vollständigkeit nicht überprüfbar sei, weil eine Vollpauschalierung in Anspruch genommen worden sei, ist nicht zielführend, da eine Überprüfung eines vollpauschalierten bzw. teilpauschalierten Landwirtes sonst nie möglich wäre.

Der Bw. hat glaubhaft versichert, ein vollständiges Verzeichnis vorgelegt zu haben.

Es ist auch im Hinblick auf die AfA sehr unwahrscheinlich, dass der Bw. nur zur Senkung der Vergleichswerte für die Investitionszuwachsprämie in weiter Folge auf die Geltendmachung der AfA verzichten sollte.

Schließlich hat das Finanzamt auch keine Prüfungshandlungen gesetzt, sondern sich auf die pauschale Beurteilung der Vollständigkeit des Anlageverzeichnisses beschränkt.

Im Antragsjahr wählte der Bw. eine Gewinnermittlungsart, bei der die Investitionszuwachsprämie nicht pauschal abgegolten ist, sondern zusätzlich geltend gemacht werden kann.

Er konnte daher den Zuwachs an Investitionen ermitteln und auch im Antragsjahr zusätzlich zur Absetzung für Abnutzung der entsprechenden Wirtschaftsgüter geltend machen.

Dies entspricht auch der Auffassung des letzten Absatzes der Entscheidung des UFS vom 9. Juni 2005 (RV/0120-L/05). Einem Gastwirt, der seinen Gewinn pauschal ermittelte, wurde mitgeteilt, dass die Wahl der pauschalen Gewinnermittlung für das Jahr der Geltendmachung der Gewährung der Investitionszuwachsprämie entgegenstand und nicht die Wahl der pauschalen Gewinnermittlung der Vorjahre. Er hätte für das Jahr eine pauschale Art der Gewinnermittlung wählen müssen, die die AfA als Betriebsausgabe ausdrücklich berücksichtigte.

Der Bw. erfüllt daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates alle Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG und ist daher der Berufung stattzugeben.

Da die Investitionszuwachsprämie eine selbstzuberechnende Prämie ist, die dem Abgabenkonto gutgeschrieben wird, ist ein Bescheid nur dann zu erlassen, wenn dem Antrag nicht stattgegeben oder dieser in der Berechnung abgeändert wird.

Gemäß § 108e Abs 5 Satz 1 EStG 1988 wird die Investitionszuwachsprämie auf dem Steuerkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben, es sei denn ein Bescheid gemäß § 201 BAO wäre zu erlassen. Gemäß § 201 Abs 1 BAO ist die Investitionszuwachsprämie nur dann festzusetzen, wenn sich die vom Bw. bekanntgegebenen Selbstberechnung der Abgabe als nicht richtig erweist. Da die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 14.768,00 sich nicht als falsch erwiesen hat, besteht keine Voraussetzung zur Erlassung bzw. Aufrechtserhaltung eines diesbezüglichen Bescheides gemäß § 201 BAO, weshalb diesbezüglich eine ersatzlose Aufhebung erfolgt.

Die Investitionszuwachsprämie ist auf Grund der zutreffenden Selbstberechnung gutzuschreiben.

Wien, am 24. Oktober 2005