



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FH, vom 16. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 18. Oktober 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gastwirt, der seinen Gewinn gemäß der Verordnung für Gastwirte gemäß BGBl. II 227/1999 pauschaliert ermittelt.

Für das Jahr 2003 machte er mittels einer am 28. September 2004 übermittelten Beilage zur Einkommensteuererklärung eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 im Ausmaß von 3.1642,52 € betreffend die Anschaffung eines Tiefkühlschranks, eines Mikrowellenherdes, einer Verpackungsmaschine sowie eines Kleinbusses geltend.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2004 setzte das Finanzamt die Prämie mit einem Betrag von 0 € fest und führte zur Begründung aus:

“Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung im Anspruchszeitraum für die Investitionszuwachsprämie ist diese nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Bei der Ermittlung des Gewinnes gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. II 227/1999 für Gastwirte ist die Absetzung für Abnutzung abpauschaliert. Aus diesem Grund steht die Investitionszuwachsprämie für den Zeitraum 2003 nicht zu.“

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung mit im wesentlichen folgender Begründung erhoben: Im die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie ablehnenden Bescheid sei „*anscheinend*“ auf die RZ 8216 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000 Bezug genommen worden. Wie aus deren Einleitung hervorgehe, stellten diese lediglich einen Auslegungsbehelf zum EStG 1988 dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten könnten hieraus nicht abgeleitet werden.

Diese Richtlinienaussage könne aus dem Gesetzestext keinesfalls abgeleitet werden, da dort eine solche Formulierung nicht enthalten sei. Es bleibe daher unklar, woher die EStR 2000 diese Behauptung ableiteten. Vermutlich werde auf jene Voraussetzung zur Geltendmachung einer Prämie Bezug genommen, die verlange, dass die Anschaffungskosten eines prämiengünstigen Wirtschaftsgutes im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) abgesetzt würden (Rz 8217 EStR 2000). Dort werde allerdings auch ausgeführt, dass mit der AfA nicht im Jahr der Geltendmachung begonnen werden müsse.

Aus dem Anlagenverzeichnis 2003 sei ersichtlich, dass die prämiengünstigen Wirtschaftsgüter einer AfA mit einer Nutzungsdauer von fünf Jahren unterworfen worden seien. Es sei somit eindeutig nachgewiesen, dass diese Wirtschaftsgüter sehr wohl einer AfA unterlägen. Aus dem Umstand, dass die AfA nicht direkt, sondern indirekt über die Pauschalierung Eingang in die Gewinnermittlung fänden, könne keinesfalls abgeleitet werden, dass keine AfA vorliege.

Rz 8217 EStR 2000 räume ein, dass mit einer AfA nicht sofort begonnen werden müsse. Nehme man an, dass ab 2004 nicht mehr von der Pauschalierung Gebrauch gemacht werde, werde in diesem Jahr die 2003 begonnene AfA fortgesetzt und wieder direkt als Betriebsausgabe abgesetzt. Aus dieser praxisnahen Annahme ergebe sich eindeutig, dass die Anschaffungskosten des Jahres 2003 – wenn auch später – mit Sicherheit im Rahmen der AfA abgesetzt würden. Die Behauptung, dass bei einer Pauschalierung die Anschaffungskosten nicht im Rahmen der AfA abgesetzt würden, halte somit keiner Überprüfung stand und stelle sich eindeutig als gesetzwidrig dar.

Abschließend sei noch die Absicht des Gesetzgebers bei Einführung der Investitionszuwachsprämie zu betrachten. Mit ihr hätte ein Investitionsanreiz für österreichische Unternehmer entstehen sollen. Diesen Anreiz dadurch wieder zunichte zu machen, dass unterschieden werde ob die Anschaffungskosten direkt oder indirekt oder auch z.B. ein Jahr indirekt und vier Jahre indirekt im Rahmen der AfA geltend gemacht würden, könne nicht Sinn des Gesetzgebers sein. Tatsache sei, dass ein Anlagenverzeichnis geführt werde, aus dem die AfA eindeutig erkennbar sei. Diese Kosten würden bei einer angenommenen Nichtausübung der Pauschalierung in Zukunft wieder eindeutig als AfA abgesetzt. Diese durchaus praxisnahe Annahme zeige, dass es nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen sein könne, bei der AfA zu unter-

scheiden, ob diese direkt oder indirekt abgesetzt werde. Diese Absicht sei auch aus dem Gesetzestext nicht ableitbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Verfahrensparteien strittig, ob die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie insoweit erfüllt sind, als deren Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung abgeschrieben werden. Die prinzipielle Abnutzbarkeit der Wirtschaftsgüter, hinsichtlich derer die Prämie geltend gemacht wurde, steht hingegen offenbar außer Streit.

§ 108e Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 bestimmt als Voraussetzung für die Geltendmachung, *„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 - Abschnitts 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 Verordnung des Bundesminister für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln 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, 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 somit hierbei – im Gegensatz zu anderen Pauschalierungsverordnungen – um eine Vollpauschalierung.

Hinsichtlich der Klärung der im Verfahren strittigen Frage, ob bzw. inwieweit bei der vom Bw. gewählten Form der Gewinnermittlung die Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7 und 8 EStG 1988 – allenfalls in pauschalierter Form - Betriebsausgabe darstellt, können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die entsprechenden Regelungen in anderen Pauschalierungsverordnungen herangezogen werden, wobei sich zusammengefasst Folgendes ergibt:

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1999 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführungs-

pflichtigen Gewerbetreibenden, BGBl 1990/55, (insgesamt 54 Gewerbebezüge):

Nach § 2 Z 4 ist neben den in § 1 Abs. 1 angeführten Durchschnittssätzen auch die Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7 und 8 EStG 1988 möglich;

- Verordnung des Bundesminister 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 bei nichtbuchführenden Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern, BGBl II 1999/228:

§ 3 Abs. 1 letzter Satz enthält eine idente Regelung, wie die vom Bw. herangezogene VO BGBl II 1999/227; d.h. ein Abzug einzelner Betriebsausgaben ist nicht möglich;

- Verordnung des Bundesminister 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 bei 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:

Unter den Durchschnittssatz für Betriebsausgaben fallen gemäß § 2 Abs. 1 Tagesgelder i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG 1988, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume 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:

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 i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG 1988, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Ausgaben anlässlich einer Geschäftsfreundebewirtung 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 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 Ausgedingelasten, Sozialversicherungsbeiträge sowie bezahlte Pachtzinsen zu vermindern.

Auch die Verwaltungspraxis (EStR 2000), auf die der Bw. Bezug nimmt, setzt sich mit den Voraussetzungen der Frage der Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung von Wirtschaftsgütern bei pauschalierter Gewinnermittlung auseinander. Es ist ausdrücklich zu betonen, dass – wie auch in der Berufungsschrift zu Recht sinngemäß ausgeführt wird – diese Richtlinien keine für den Unabhängigen Finanzsenat in irgendeiner Weise bindende Rechtsquelle sind. Dennoch können sie wie auch übrige Literatur als kommentarähnlicher Auslegungsbefehl für gesetzliche Bestimmungen herangezogen werden, soweit sie – keine über ausdrückliche derartige Bestimmungen hinausgehenden bzw. ihnen entgegenstehenden Regelungen enthalten.

Die EStR 2000 führen insoweit aus:

„Als Investitionsanreiz kann für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen 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 im Fall einer Pauschalierung im Anspruchszeitraum für die Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000), der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 417/2000) und der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewebetreibende (Verordnung BGBl. II Nr. 55/1990) zu (Rz 8216).

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abzusetzen waren. 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 BGBl. 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 BGBl. II Nr. 95/2000), der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (VO BGBl. II Nr. 417/2000) und der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewebetreibende (Verordnung BGBl. II Nr. 55/1990) vorgesehen.

Wenn daher § 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.

Der Verweis in der angeführten Gesetzesbestimmung auf die Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Wege der AfA unter zusätzlicher Anführung der hierfür 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. Hätte die bloße (prinzipielle) Abnutzbarkeit der Wirtschaftsgüter als entsprechende Voraussetzung ausgereicht (hinsichtlich derer im gegenständlichen Fall kein Zweifel besteht), hätte es des zusätzlichen Verweises auf die Absetzung gemäß der §§ 7 und 8 EStG 1988 nicht bedurft. Einer allenfalls in einer pauschalierten Gewinnermittlungsart mittelbar enthaltene Form einer Abschreibung von Wirtschaftsgütern, die der Bw. offenbar für ausreichend erachtet, steht als Voraussetzung für die Geltendmachung die Systematik und der Wortlaut des EStG entgegen (vgl. auch *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, § 1083, Tz 3, wonach *„zumindest ein Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten über AfA nach §§ 7, 8 abgeschrieben“* werden müsse). Überdies ist zu berücksichtigen, dass die Pauschalierungsverordnung für Gastwirte keinerlei Betriebsausgaben – nicht einmal in der pauschalierten Form eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes – zum Abzug zulässt. Die – im Übrigen bloß spekulativen – Ausführungen, dass der Bw. in der Zukunft seine Gewinnermittlungsart ändern könnte und dann die Abschreibung

der angeschafften Wirtschaftsgüter sehr wohl unter die §§ 7 und 8 EStG 1988 fiele, kann an der konkreten Situation im berufsgegenständlichen Jahr nichts ändern.

Was den vom Bw. geltend gemachten Verweis auf Rz 8217 der EStR 2000 betrifft, wonach mit der Abschreibung nicht im Jahre der Geltendmachung der Prämie begonnen werden müsse, so ist diese Aussage der Verwaltungspraxis dahingehend zu verstehen, dass im Jahr der Anschaffung (Voraussetzung für die Zuerkennung der Prämie) noch keine Inbetriebnahme (Voraussetzung für die Geltendmachung der AfA) erfolgen muss.

Dem Bw. ist zwar dem Grunde nach beizupflichten, dass die Investitionszuwachsprämie eine Form eines Investitionsanreizes darstellen soll. Die Ergründung der Motive, warum der Gesetzgeber insoweit verschiedene Gewinnermittlungsformen ungleich behandelt, liegt jedoch nicht in der Kompetenz des Unabhängigen Finanzsenates. Dem Bw. wäre es jedenfalls freigestanden, im Jahr der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie eine andere – die AfA als Betriebsausgabe ausdrücklich berücksichtigende - Gewinnermittlungsart zu wählen, dadurch aber unter Umständen eine höhere Bemessungsgrundlage in Kauf zu nehmen.

Aus den genannten Gründen war daher das Berufungsbegehren abzuweisen.

Linz, am 9. Juni 2005