



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0367-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 16. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch die K.D. Nairz Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch OR Mag. Bruno Knapp, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1996 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1998 nach in Innsbruck durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist als Wirtschaftstreuhänder in I tätig. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung, umfassend die Jahre 1993 bis 1996, traf der Prüfer eine Reihe

von Feststellungen (vgl. den Bp-Bericht vom 14. April 1998, Bp abc). Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 29. bzw. 30. April 1998 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen neue Sachbescheide ua. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994 und 1996. Am 30. April 1998 wurde (auf der Grundlage des neuen Einkommensteuerbescheides 1996) auch ein neuer Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1998 erlassen.

Gegen die genannten Sachbescheide erhob der Abgabepflichtige am 2. Juni 1998 fristgerecht Berufung. Die Berufung richtete sich "*gegen die in den Steuerbescheiden ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen*". Zur Begründung wurde auf eine anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung zu den Prüfungsfeststellungen abgegebene Stellungnahme vom 15. Jänner 1998 sowie die zwischenzeitlich eingereichten Steuererklärungen verwiesen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2002 wurde die Berufung gegen die genannten Bescheide als unbegründet abgewiesen und vornehmlich darauf verwiesen, dass die Prüfungsfeststellungen in der Stellungnahme vom 15. Jänner 1998 "*zur Kenntnis genommen*" worden seien.

Am 7. Mai 2002 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Kenntnisnahme einer Prüfungsfeststellung noch keine Zustimmung zur Rechtsauffassung der Abgabenbehörde darstelle. Nach einem Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO iVm § 279 Abs. 1 leg.cit. durch die Finanzlandesdirektion für Tirol reichte der Abgabepflichtige ein Schreiben (Mängelbehebung) vom 22. Oktober 2002 ein, dem erstmals zu entnehmen war, in welchen Punkten die genannten Bescheide angefochten werden und welche Änderungen beantragt werden; auch eine Begründung wurde nachgereicht.

Zu der am 16. Oktober 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist der Abgabepflichtige nicht erschienen.

Der Senat hat erwogen:

1) Krankenversicherungsbeiträge 1993:

Der Prüfer stellte fest, dass die an die Austria Versicherungsgesellschaft im Jahr 1993 mit 27.933 S bezahlten Krankenversicherungsbeiträge freiwillige Zahlungen darstellten, die nicht als Betriebsausgaben, sondern lediglich als Sonderausgaben (Höchstbetrag 40.000 S) absetzbar seien (vgl. Tz 16 des Bp-Berichtes vom 14. April 1998, Bp abc).

Im Schreiben vom 22. Oktober 2002 führte der Berufungswerber dazu aus, dass Prämien zu einer freiwilligen Krankenversicherung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben absetzbar seien, es sei denn, dass das Element der Freiwilligkeit in den Hintergrund trete und die Beiträge mit der Einkunftszielung in Zusammenhang stünden. Gemäß § 6 WTBO (nunmehr § 10 WTBG) sei der Wirtschaftstreuhänder verpflichtet, die Berufsausübung in geordneten Verhältnissen auszuüben. Eine Nichtversicherung im Krankheitsfall würde die Existenz des Wirtschaftstreuhänders ernsthaft gefährden, weil die Möglichkeit der Einkunftszielung nicht mehr gegeben wäre. Die Zahlung der Prämien an eine Krankenversicherung, hier freiwillig, sei sohn mit der Einkunftszielung unmittelbar verbunden. Es werde daher beantragt, die freiwilligen Zahlungen an die Krankenversicherung als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a und b EStG 1988 in der für das Streitjahr 1993 geltenden Fassung sind Betriebsausgaben die Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sowie die Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen. Bei den im Jahr 1993 an die Austria Versicherungsgesellschaft zur Polizze Nr. X geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen (27.933 S) handelt es sich weder um Beiträge des Berufungswerbers zur **Pflichtversicherung** in der gesetzlichen Krankenversicherung noch um **Pflichtbeiträge** zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Es liegen – wie dies auch der Berufungswerber bestätigte – vielmehr **freiwillige** Beiträge vor, die zudem an eine vom Tatbestand des § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a und b EStG 1988 nicht erfasste private Krankenversicherung geleistet wurden. Beiträge an eine private Krankenversicherung stellen jedoch keine Betriebsausgaben, sondern Sonderausgaben dar (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, § 4 Tz 279).

In weiterer Folge ist zu untersuchen, ob die vom Berufungswerber freiwillig geleisteten Krankenversicherungsbeiträge allenfalls nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff als Betriebsausgaben abzugsfähig sein können. Offensichtlich zielt der Berufungswerber darauf ab, wenn er einwendet, dass das Moment der Freiwilligkeit in den Hintergrund trat und die Beiträge mit einer gewissen beruflichen Notwendigkeit aufgewendet werden mussten. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Beiträge zu einer freiwilligen Personenversicherung fallen dann nicht mehr unter die Sonderausgaben, sondern unter den allgemeinen Betriebsausgabenbegriff, wenn das Moment der Freiwilligkeit in den Hintergrund tritt und die Beiträge zu einer – keine Pflichtversicherung bildenden – "freiwilligen" Personenversicherung

anlässlich der Erzielung von Einkünften mit einer gewissen beruflichen Notwendigkeit aufgewendet werden müssen (VwGH 28.11.1978, 1951/76; VwGH 21.12.1989, 89/14/0103).

Einen notwendigen Zusammenhang der im Jahr 1993 geleisteten Krankenversicherungsbeiträge mit der Erzielung der Einkünfte als Wirtschaftstreuhänder kann der Senat nicht erkennen. Es ist nämlich darauf abzustellen, ob dem Steuerpflichtigen die Einkünfte verloren gegangen wären, wenn er die Versicherungsbeiträge nicht entrichtet hätte, ob sich der Steuerpflichtige den Beitragsleistungen nicht entziehen könnte und ob dem Steuerpflichtigen die Beitragszahlungen als Voraussetzung für die Erzielung seiner Einkünfte aufgezwungen waren (VwGH 24.11.1982, 81/13/0116, 82/13/0043; VwGH 12.1.1983, 81/13/0206; VwGH 21.12.1989, 89/14/0103).

Im Streitfall gibt es nun keinen Anhaltspunkt dafür, dass dem Berufungswerber seine (damals noch als Einzelunternehmer erzielten) Einkünfte als Wirtschaftstreuhänder verloren gegangen wären, wenn er die strittigen Krankenversicherungsbeiträge nicht entrichtet hätte. Die Krankenversicherungsbeiträge bewirkten vielmehr eine allgemeine Vorsorge für die Zukunft des Berufungswerbers, nämlich für Krankheitsfälle. Damit stellen die Krankenversicherungsbeiträge als Beiträge zu einer freiwilligen Versicherung iSd § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 Sonderausgaben dar.

Auch der Hinweis des Berufungswerbers auf § 6 WTBO (nunmehr § 10 WTBG) ist nicht zielführend. § 6 WTBO spricht die geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse des Wirtschaftstreuhänders an. Diese sind insbesondere bei Personen nicht gegeben, über deren Vermögen innerhalb der letzten zehn Jahre schon einmal der Konkurs oder zweimal das Ausgleichsverfahren eröffnet worden ist, sowie bei Personen, gegen die innerhalb der letzten zehn Jahre ein Antrag auf Konkurseröffnung gestellt, der Antrag aber mangels eines hinreichenden Vermögens abgewiesen worden ist; es sei denn, der Konkurs oder das Ausgleichsverfahren ist durch den Konkurs oder das Ausgleichsverfahren eines Dritten verursacht worden, oder der Schuldner hatte nur eine Stundung der Forderungen oder einen Nachlass von Nebengebühren erwirkt. In § 6 WTBO findet sich keine Bestimmung, wonach der Berufungswerber gezwungen gewesen wäre, die strittigen Krankenversicherungsbeiträge als Voraussetzung für die Erzielung seiner Einkünfte als Wirtschaftstreuhänder zu leisten. Eine solche Bestimmung ist auch im gesamten Abschn. II der WTBO ("Erfordernisse für die Erlangung der Berufsbefugnisse sowie für die Berufsausübung") nicht enthalten.

2) Pensionsversicherung 1994 und 1996:

Der Prüfer stellte fest, dass die Pensionsversicherungsbeiträge für die Jahre 1994 und 1996 falsch ermittelt worden seien. Der geltend gemachte Aufwand sei um 3.943,22 S (im Jahr 1994) und 12.059,52 S (im Jahr 1996) zu kürzen (vgl. Tz 17 des Bp-Berichtes vom 14. April 1998, Bp abc).

Im Schreiben vom 22. Oktober 2002 führte der Berufungswerber dazu aus, dass der Prüfer die vorgeschriebenen Verzugszinsen und Gerichtsgebühren nicht in den Aufwand einbezogen habe. Diese seien "selbstverständlich" betrieblich veranlasst und gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 14. November 2002 wurde der Berufungswerber aufgefordert, die behaupteten Vorschreibungen von Verzugszinsen und Gerichtsgebühren durch die Pensionsversicherungsanstalt (1994: 3.943,22 S; 1996: 12.059,52 S) sowie die entsprechenden Zahlungsbelege zur Einsichtnahme vorzulegen. Er wurde auch ersucht, die Verbuchung dieser Zahlungen bekannt zu geben und die entsprechenden Buchungsunterlagen vorzulegen. Schließlich hätte er mitteilen sollen, worauf die Vorschreibung der Gerichtsgebühren zurückzuführen war.

Die geforderten Nachweise zu den vorgeschriebenen Verzugszinsen und Gerichtsgebühren wurden vom Berufungswerber in der Folge trotz mehrmaliger Aufforderung (vgl. etwa den Mängelbehebungsauftrag vom 18. Februar 2003) nicht erbracht. Anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung wurde durch Befragen der Pensionsversicherungsanstalt erhoben, dass an diese Einrichtung im Jahr 1994 ein Betrag von 61.185,62 S und im Jahr 1996 ein solcher von 32.851,80 S überwiesen wurde. Dabei handelt es sich um jene Beträge, die vom Prüfer auch als Betriebsausgaben anerkannt wurden (vgl. Tz 17 des Bp-Berichtes vom 14. April 1998, Bp abc). Diese Beträge wurden auch auf dem Konto "Pensionsversicherung" (Konto Nr. 7730) als Aufwand gebucht. Der Berufungswerber hat somit weder dem Grunde noch der Höhe nach einen Nachweis erbracht bzw. glaubhaft gemacht, dass es sich bei den vom Prüfer ausgeschiedenen Beträgen um Verzugszinsen und Gerichtsgebühren gehandelt hat, die von der Pensionsversicherungsanstalt vorgeschrieben worden wären und als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

3) Hälftesteuersatz Übergangsgewinn 1994:

Der Prüfer stellte fest, dass für den Übergangsgewinn zum 31. Jänner 1994 (Einbringung gemäß Art. III UmgrStG) von 121.974 S lt. Einkommensteuererklärung 1994 der Hälftesteuersatz geltend gemacht worden sei. Die Halbsatzbegünstigung sei mit 1. Jänner 1994 durch das SteuerreformG, BGBl. Nr. 818/1993, ersetztlos gestrichen worden. Übergangsgewinne seien nur mehr halbsatzbegünstigt, wenn sie anlässlich einer

Betriebsveräußerung oder -aufgabe ermittelt würden und die Veräußerung oder Aufgabe deswegen erfolge, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Da diese Voraussetzungen nicht vorlägen, sei die Halbsatzbegünstigung nicht anzuerkennen (vgl. Tz 19 des Bp-Berichtes vom 14. April 1998, Bp abc).

Im Schreiben vom 22. Oktober 2002 führte der Berufungswerber dazu aus, dass § 37 Abs. 1 EStG 1988 einen Hälftesteuersatz für außerordentliche Einkünfte normiere. In "Abs. 5" seien vier Tatbestände genannt, die zwingend eintreten und sohin den begünstigten Halbsatz begründen. Hinsichtlich eines freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlungsart, so wie hier bei einer Einbringung, und der Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes sei im Gesetz keine weitere Voraussetzung enthalten.

Mit Einbringungsvertrag vom 25. Oktober 1994 brachte der Berufungswerber den ganzen Betrieb seines nicht protokollierten Steuerberatungskanzleiunternehmens "KN" mit allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 1994 mit dem Stichtag dieser Bilanz in die "KN-GmbH" unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG mit allen Aktiven und Passiven ein. Der Gewinn für das Einzelunternehmen wurde bis zum 31. Jänner 1994 gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Anlässlich der Einbringung ermittelte der Berufungswerber einen Übergangsgewinn von 121.973 S, für den er den Hälftesteuersatz beantragte.

Gemäß § 37 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 2) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Gemäß § 37 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 sind außerordentliche Einkünfte Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes entstehen und der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor und wurden vom Berufungswerber auch nicht behauptet.

Die (gegenüber der früheren Regelung) einschränkende Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 idF des SteuerreformG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, ist ab dem 1. Jänner 1994 (bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994), somit auch für den streitgegenständlichen Übergangsgewinn anzuwenden (vgl. Art. I Z 65, BGBl. Nr. 818/1993). In seinem Schreiben vom 22. Oktober 2002 bezog sich der Berufungswerber auf das Erk. des VwGH vom 2.2.2000,

98/13/0164, das zum Ausdruck bringt, dass hinsichtlich von Gewinnen aufgrund eines freiwilligen Wechsels der Gewinnermittlungsart im Gesetz außer der Einhaltung der Sperrfrist von sieben Jahren keine weitere Voraussetzung enthalten ist. Dieses Erk. ist auf den Streitfall nicht anwendbar, weil es sich mit § 37 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr **1990** geltenden Fassung auseinander setzte.

4) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1996:

Der Prüfer stellte fest, dass der Berufungswerber am 27. November 1996 an die H-GmbH ein Kaufanbot für das Geschäftslokal in I, I 28, gestellt habe. Die Unterzeichnung des Kaufvertrages und somit die Anschaffung des Geschäftslokales sei erst am 27. Jänner 1997 erfolgt. Für das Jahr 1996 stehe daher keine AfA (8.740 S) zu (vgl. Tz 20 des Bp-Berichtes vom 14. April 1998, Bp abc).

Im Schreiben vom 22. Oktober 2002 führte der Berufungswerber dazu aus, dass eine AfA grundsätzlich ab der Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes anzusetzen sei. Bei der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" würde dies bedeuten, dass der Ansatz einer AfA ab der Erzielung von Einnahmen, also erst ab der tatsächlichen Vermietung, möglich sei. Nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sei bei Vermietungstatbeständen eine AfA bereits ab der Anschaffung bzw. Fertigstellung anzusetzen. Kaufe zB ein Steuerpflichtiger ein Mietgebäude, um es nach einer Sanierung zu vermieten, dann könne er mit der AfA von den Anschaffungskosten bereits ab der Anschaffung beginnen. Da bereits am 27. November 1996 ein rechtsverbindliches Kaufanbot unterfertigt worden und sohin nach steuerlichen und zivilrechtlichen Normen die Anschaffung erfolgt sei, sei im Jahr 1996 eine Halbjahres-AfA anzusetzen.

Werden Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann können die Aufwendungen nur im Wege der AfA berücksichtigt werden. Die §§ 7 und 8 EStG 1988 und die daraus abgeleiteten Grundsätze gelten sinngemäß (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988). Die AfA beginnt mit der Inbetriebnahme (diesfalls der Vermietung) des Wirtschaftsgutes. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der "Verwendung oder Nutzung" (vgl. § 7 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988). Daher ist der Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes für den Beginn der AfA grundsätzlich nicht maßgebend (VwGH 11.8.1993, 91/13/0159). Der Anschaffungszeitpunkt ist ausnahmsweise bei einer altersbedingten Abnutzung dann maßgeblich, wenn die tatsächliche Abnutzung des Wirtschaftsgutes von der Inbetriebnahme unabhängig ist (zB bei Gebäuden). Voraussetzung ist jedoch, dass sich die

ernsthafte Vermietungsabsicht erweist (VwGH 27.11.1984, 83/14/0046, 0048; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Nach Ansicht des Senates kann es im Streitfall dahingestellt bleiben, ob für den Beginn der AfA der Zeitpunkt der Inbetriebnahme (Vermietung des Geschäftslokales) oder jener der Anschaffung maßgeblich ist; dies deshalb, weil die Anschaffung des Geschäftslokales in I, I 28, nicht im Jahr 1996 erfolgte und daher **aus diesem Grund** eine AfA nicht bereits in diesem Jahr zulässig ist.

Unter Anschaffung ist nach des Wortes eigentümlicher Bedeutung die Zuführung des Wirtschaftsgutes in das (Betriebs)Vermögen zu verstehen. Zum Begriff der Anschaffung gehört die Entgeltlichkeit. Anschaffen ist daher der entgeltliche Erwerb eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes bzw. - konkreter - das entgeltliche Überführen eines Wirtschaftsgutes von einer fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht (Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung³, Tz 12 zu § 255). Der Begriff Anschaffung ist steuertechnisch zu verstehen. Es kommt dabei nicht auf zivilrechtliche Aspekte an, sondern auf die Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über das von der Anschaffung betroffene Wirtschaftsgut. Maßgeblich ist daher jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht). Es entscheidet die tatsächliche (betriebliche) Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten (VwGH 12.6.1991, 90/13/0028; VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; VwGH 8.3.1994, 93/14/0179; VwGH 25.2.1997, 97/14/0006). Der Zeitpunkt der Anschaffung ist demnach **der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums** an einem Wirtschaftsgut, somit der Zeitpunkt der Lieferung (Gassner/Lahodny-Karner/Urtz, in Straube², HGB, § 203 Rz 8; Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, Tz 51 zu § 6; Doralt, EStG, 6. Lieferung, § 6 Tz 67 und 68; Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Kommentar, Tz 7 zu § 10; VwGH 3.7.1991, 91/14/0062). Auf den Zeitpunkt der Bestellung, der Rechnungslegung, der Bezahlung sowie der Inbetriebsetzung des Wirtschaftsgutes kommt es nicht an (Hofstätter-Reichel, a.a.O., Tz 7 zu § 10).

Am 27. November 1996 richtete der Berufungswerber an die H-GmbH ein unwiderrufliches **Kaufanbot** für das Geschäftslokal in I, I 28. Auf der Grundlage dieses Kaufanbotes konnte der Berufungswerber über das Geschäftslokal noch nicht verfügen, dazu bedurfte es der Annahme des Kaufanbotes durch die Verkäuferin und der Erstellung eines entsprechenden Kaufvertrages. Der Kaufvertrag über das Geschäftslokal wurde erst am 27. bzw. 30. Jänner 1997 abgeschlossen. In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erk. des VwGH vom

11.3.1992, 90/13/0230, verwiesen, in dem zum Ausdruck gebracht wurde, dass die rechtsverbindliche Zusage, über Wunsch ein Wirtschaftsgut dem Vertragspartner zum Kauf anzubieten, noch keine Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes bedeutet. Selbst dann, wenn die Lieferung eines Wirtschaftsgutes im Rahmen eines Verpflichtungsgeschäftes rechtsverbindlich vereinbart und das Verpflichtungsgeschäft vom Käufer durch Bezahlung des vereinbarten Entgelts bereits erfüllt ist, liegt ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich dieses Wirtschaftsgutes noch nicht vor, weil es dazu erst der Vertragserfüllung durch den Verkäufer bedarf.

Pkt. IV) des Kaufvertrages über das Geschäftslokal in I, I 28, hielt fest, dass Besitz, Genuss, Wag und Gefahr und die Verpflichtung zur Übernahme der mit dem Vertragsgegenstand verbundenen Kosten, insbesondere Betriebs- und Heizungskosten, mit Übergabe bzw. Übernahme dieser Liegenschaftsanteile, "*die nach beglaubigter Unterfertigung dieses Vertrages und Bezahlung des Kaufpreises, wie in Pkt. III) dieses Vertrages ausgewiesen, erfolgt*", auf den Käufer übergehen. Die beglaubigte Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgte am 27. bzw. 30. Jänner 1997. Gemäß Pkt. III) dieses Kaufvertrages war die letzte Kaufpreisrate "*acht Tage vor schlüsselfertiger Übergabe des kaufgegenständlichen Geschäftslokales (spätester Fertigstellungstermin: 30.9.1997)*" zu bezahlen. Dazu ist festzuhalten, dass der Berufungswerber zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 27. bzw. 30. Jänner 1997 gar kein schlüsselfertiges Geschäftslokal übernehmen hätte können, dieses musste "*aufgrund von Umbaumaßnahmen und Neuparifizierung ua.*" erst entstehen (vgl. Pkt. I) und II) des Kaufvertrages vom 27. bzw. 30. Jänner 1997). Nur am Rande sei daher erwähnt, dass der Berufungswerber selbst zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 27. bzw. 30. Jänner 1997 die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über das streitgegenständliche Geschäftslokal noch nicht erlangt hatte und daraus noch keinen Nutzen ziehen konnte. Im Streitjahr 1996 ist eine AfA erst recht nicht zulässig.

5) Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1998:

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 leg.cit. festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenden Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr erhöht.

Für die Vorauszahlungen der Jahre 1996 bis 1998 gilt gemäß § 121 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 in der Fassung des ab 1. Mai 1996 geltenden StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, dass der nach § 45 EStG 1988 unter Beachtung der Z 1 und 2 ermittelte Betrag an Vorauszahlungen um 5 % zu erhöhen ist.

Auf der Grundlage der angeführten gesetzlichen Bestimmungen erließ das Finanzamt am 30. April 1998 den angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1998 und Folgejahre, mit dem die Vorauszahlungen mit 94.600 S festgesetzt wurden. Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betraf das Jahr 1996, konkret den angefochtenen Bescheid vom 30. April 1998 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996. Gegen die festgesetzte Höhe der Vorauszahlungsbeträge wurden vom Berufungsgericht keine gesonderten Einwände erhoben. Da der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 durch die vorliegende Berufungsentscheidung unverändert bleibt, ergibt sich auch keine Änderung des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 16. Oktober 2003