

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 3.3.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 19.2.2016 betreffend Einkommensteuer 2013 **zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge** gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2013 **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** als Arzt.

Vom Beschwerdeführer wurde am 4.12.2014 die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013** eingereicht. Darin wurde kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag beantragt, die Kennzahlen 9227 und 9229 blieben leer.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 5.12.2014** wurde kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag festgesetzt.

Nach einer **Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 mit Bescheid vom 19.2.2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 19.2.2016** wurde kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag festgesetzt.

Mit Schreiben vom **3.3.2016** wurde gegen obigen Bescheid **Beschwerde** eingereicht wie folgt:

Das Finanzamt hätte für die Jahre 2012 bis 2014 eine Außenprüfung vorgenommen und aufgrund dessen sei gemäß § 303 Abs. 1 BAO im Rahmen der Wiederaufnahme ein neuer Sachbescheid für 2013 erlassen worden. Gegen die Feststellung der Außenprüfung gemäß § 150 BAO gebe es keine Einwendungen.

Aber man würde im Rahmen der Beschwerde gemäß § 243 BAO für das Jahr 2013 investitionsbedingte Gewinnfreibeträge einerseits für körperliche Wirtschaftsgüter und andererseits für Wertpapiere geltend machen.

Mit der Steuererklärung 2013 sei auch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2013 vorgelegt worden und es sei in einem Verzeichnis auf den Seiten 13 und 14 zur Geltendmachung des Gewinnfreibetrages 1.1.2013 bis 30.12.2013 am 4.12.2014, versehen mit dem Eingangsstempel "Persönlich überreicht" des Finanzamtes eingebracht und beantragt worden.

Daher würde man sowohl für die Wertpapiere iHv 11.134,67 €, die in Kz 9229 eingesetzt hätten werden müssen, als auch für das Notebook und die Untersuchungsliege den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag von 855,00 € für die Untersuchungsliege und 599,90 € für das Notebook, also insgesamt 12.589,57 € die Gewährung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sowie er auch in der Beilage zur Steuererklärung Seite 13 und 14 schon mit den abgegebenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen beantragt worden wäre.

Es werde darauf hingewiesen, dass es im Jahr 2013 im Hinblick auf das neue steuerliche Ergebnis von 137.963,25 € unter Berücksichtigung des fixen Freibetrages möglich sei, 13%, somit 12.589,57 € geltend zu machen.

Rechtliche Ausführungen:

Man wisse, dass die Rz 3834 und Rz 3835 der EStR dies an sich verweigern würden.

Es werde die Geltendmachung im Hinblick auf die Literatur beantragt. Im Rahmen der gesetzlichen Regelung im § 10 Abs. 7 EStG 1988 in der Folge BGBl Nr. 26/2009 also im Hinblick auf die allgemeinen abgabenverfahrensrechtlichen Grundsätze sei ein Abstellen auf den erstmaligen Eintritt der Rechtskraft aus folgenden Gründen wohl verfehlt:

Ein Nachholen des Antrages im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens müsse aus verfahrensrechtlichen Gründen immer möglich sein. Denn im Rahmen des

wiederaufgenommenen Verfahrens werde der frühere Bescheid zur Gänze beseitigt, womit in der neuen Sachentscheidung eine Änderung in jeder Richtung möglich sei (vgl.

Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵, Rz 569 mit Hinweis auf VwGH 28.5.1997, 94/13/0032, ÖStZ Beilage 1998, Seite 235). Da der frühere Bescheid zur Gänze beseitigt werde, seien auch alle Verfahrensschritte wieder möglich, die durch die Rechtskraft des Bescheides befristet seien (vgl. Rainer/Rief RdW 1995, Seite 404 zum Regelbesteuerungsantrag und Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵, Rz 569).

Vergleichbares gelte auch für den Fall einer Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO. Neue Vorbringen könnten somit im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren aber grundsätzlich bis zum Schluss des Verfahrens vorgebracht werden; kein Neuerungsverbot. Die Einschränkung auf die erstmalige Rechtskraft des Bescheides gemäß Rz 3834 EStR finde somit ungeachtet der verfahrensökonomischen Gründe weder im Wortlaut

der materiell rechtlichen Bestimmung des § 10 Abs. 7 EStG 1988, noch im geltenden Verfahrensrecht der BAO gesetzliche Deckung. Die Textgegenüberstellung aus den Materialeien zur Regierungsvorlage zwischen geltender FBiG-Fassung § 10 Abs. 7 Z 2 betreffend FBiG-Ausweis in der Steuererklärung (eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung sie bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich). Der für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag betreffende Antrag und Verzeichnis nun mehr normierte Fassung des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 (Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses sei bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich). Die für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag betreffende Antrag und Verzeichnis nun mehr normierte Fassung des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 (Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses sei bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides möglich) lasse keinen inhaltlichen Unterschied erkennen. Noch dazu wo bei der Einkommensteuer 2013 das Verzeichnis im vollen Umfang in der Beilage vorgelegt gewesen wäre und daher das Ankreuzen eines Kästchens in der Steuererklärung nicht zur Versagung der Steuerbegünstigung führen könne, wenn sowieso mit Abgabe der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung am 4.12.2014 auf dem Deckblatt und den Seiten 13 und 14 in der Beilage die Beantragung des GFB frei ersichtlich sei. Umso erstaunlicher sei es, dass die FBiG-Fassung laut Rz 3714 EStR im 6. Absatz zum Ergebnis führe "Da der Freibetrag bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen werden kann, kann bis dahin, somit auch in einem wiederaufgenommenen Verfahren, ein in Anspruch genommener Freibetrag beim jeweiligen Wirtschaftsgut im Anlageverzeichnis ausgewiesen werden." Dem gegenüber würden die Rz 3834 bzw. 3835 sowohl den Antrag, als auch die Berichtigung des Verzeichnisses nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft zulassen wollen. Auch die Termini "verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung" und "zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit" würden ins Leere führen. Ob es zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens in den weitaus überwiegenden Fällen wohl anlässlich einer Außenprüfung komme, sei eine Ermessensentscheidung des die Außenprüfung beauftragenden Finanzamtes. Hier seien die Grundsätze der Verfahrensökonomie zu beachten, ob Rechtsbeständigkeit oder Rechtsrichtigkeit vorgehen würde. Im Fall der im zutreffenden Entwurf geäußerten Ansicht würde zum Beispiel bei einer späteren Gewinnerhöhung im Rahmen der Außenprüfung die entsprechende Geltendmachung eines insoweit höheren Gewinnfreibetrages selbst bei Vorliegen entsprechender begünstigter Wirtschaftsgüter und Erfüllung der sonstigen Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 10 EStG 1988 nicht möglich, was unverständlich sein würde. Eine Bevorratung von zugeordneten Wirtschaftsgütern im Verzeichnis sei wegen der Nachversteuerung nicht möglich. Diesbezüglich werde hingewiesen auf die Stellungnahme des Fachsenates für Steuerrecht zum Wartungserlass Steuerrecht 2009 und auf Jakom § 10 Tz 37, wo die Kommentierung von Kanduth-Kristen ebenfalls ausführe, meines Erachtens zutreffend kritisch mangels gesetzlicher Deckung die Einschränkung der Rz 3834 EStR und ebenso

Kommentar Doralt zu § 10 Rz 80 vom kommentierenden Herrn Heinrich "Die Eintragung in der Steuererklärung dient dem Zweck der Evaluierung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages ausgehenden Anreizwirkung für Investitionen so wie der budgetären Kosten".

Eine Versagung der Begünstigung nur wegen einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung stelle nach Ansicht des Beschwerdeführers vor dem Hintergrund des Normzweckes einen Gesetzesexzess dar. In Anbetracht dieser besonderen Situation werde beantragt, den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zur Gänze zu gewähren in Folge Geltendmachung im Verzeichnis in der beiliegenden Steuererklärung. Es könne nicht maßgebend sein, ob eine Position 9227 oder 9229 richtig ausgefüllt gewesen wäre. Da in der Beilage die klare unmissverständliche Absicht des Steuerpflichtigen erkennbar gewesen wäre, sei sie zu berücksichtigen und entspreche der bestehenden Judikatur des VwGH.

Beigelegt wurde die am 4.12.2014 eingereichte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2013, die auf Seite 14 ein Verzeichnis der Wirtschaftsgüter zur Geltendmachung eines Gewinnfreibetrages enthält.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 4.4.2017** wurde obige Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Beim Beschwerdeführer hätte für die Jahre 2012 bis 2014 eine Betriebsprüfung stattgefunden. Aufgrund dieser sei unter anderem das Verfahren für das Jahr 2013 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen worden. Gegen diesen neuen Sachbescheid richte sich die gegenständliche Beschwerde. Gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung seien keine Einwendungen erhoben worden, es würden jedoch in der Beschwerde für 2013 erstmalig erhöhte investitionsbedingte Gewinnfreibeträge gemäß § 10 EStG 1988 für körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere geltend gemacht werden.

Für das Jahr 2013 sei mit Erklärungsabgabe am 4.12.2014 eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt worden. Dieser angeschlossen sei ein Verzeichnis der Anlagegüter mit Zugängen an Wertpapieren iHv 11.134,67 € und körperlichen Wirtschaftsgütern (Laptop, Untersuchungsliege) iHv 1.454,90 €. Diese Beträge hätten laut eigenem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in die Kennzahl 9229 bzw. 9227 der Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung eingetragen werden müssen. Diese Eintragung sei unterblieben. Im Rahmen der Erstveranlagung vom 5.12.2014 sei nur der Grundfreibetrag iHv 3.900,00 € berücksichtigt worden.

§ 10 Abs. 7 EStG 1988 in der für das Jahr 2013 geltenden Fassung laute:

"Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und
- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.

2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich."

Das Gesetz sehe somit eine Antragstellung bis zur Rechtskraft des Bescheides vor. Die Bestimmung sei in ihrer Kernfassung mit KMU-FG 2006 (BGBl I 2006/101 als Freibetrag für investierte Gewinne) eingeführt worden und die erläuternden Bemerkungen der Gesetzesmaterialien würden dazu ausführen:

"Um eine Evaluierung betreffend die tatsächliche Anreizwirkung einerseits und die budgetären Kosten andererseits vornehmen zu können, soll es Voraussetzung für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne sein, dass die Geltendmachung an der in der Steuererklärung vorzusehenden Stelle kundgetan wird. Zudem ist ein Verzeichnis über jene Wirtschaftsgüter beizulegen, für die der Freibetrag für investierte Gewinne in Anspruch genommen wurde.

Die Berichtigung soll bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides nach § 188 BAO) möglich sein."

Die Nachfolgebestimmung ist der "Gewinnfreibetrag" § 10 EStG idF StRefG 2009 (BGBl I 2009/26). Zu dieser würden die erläuternden Bemerkungen wie folgt ausführen:

"Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (einschließlich einer allfälligen gegenüber dem Gewinnverhältnis abweichenden Zuordnung des Grundfreibetrages im Falle zweier oder mehrerer Betriebe) ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommens- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, diese innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen.

Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sondervorgangsbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahmen."

Die Bestimmung des § 10 EStG 1988 "Gewinnfreibetrag" sei mit StRefG 2009 umfassend umgestaltet und hätte auch die neue Bezeichnung erhalten. Der in den erläuternden Bemerkungen zur Vorgängerbestimmung "Freibetrag für investierte Gewinne" dargestellte Wille des Gesetzgebers sei somit für die Nachfolgebestimmung von eingeschränkter Relevanz.

In der Beschwerde würden Literaturhinweise zur Problematik der erstmaligen Rechtskraft erfolgt sein. Diese Literatur erachte auch eine spätere Antragstellung anhand des Gesetzestextes für zulässig. Die Finanzverwaltung hätte sich den Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen zum StRefG 2009 in den Rz 3834 und 3835 der EStR 2000 angeschlossen. Es werde jedoch in Folge des Erkenntnisses des BFG 1.10.2015, RV/5101154/2012, von dieser Rechtsansicht insoweit abgewichen, als eine Erhöhung eines bereits geltend gemachten investitionsbedingten GFB nach der ersten Rechtskraft für zulässig erachtet werde, wenn diese Erhöhung auf einer nachträglichen Gewinnerhöhung beruhe. Jedoch sei eine erstmalige Berücksichtigung des investitionsbedingten GFB nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung weiterhin nach der ersten Rechtskraft nicht zulässig, wenn der Steuerpflichtige es bereits im Erstverfahren unterlassen habe, diese geltend zu machen.

Im Jahr 2013 sei seitens des Beschwerdeführers die Beantragung im Erstverfahren unterlassen worden. Es hätte bereits innerhalb der ersten Rechtsmittelfrist auffallen können, dass die relevanten Kennzahlen nicht befüllt worden wären, da über den Grundfreibetrag hinaus kein investitionsbedingter GFB im Bescheid vom 5.12.2014 enthalten gewesen wäre. Der nunmehr erstmalig beantragte investitionsbedingte GFB hätte bereits im Erstverfahren unabhängig von der Gewinnerhöhung durch die Betriebsprüfung geltend gemacht werden können und hätte auch in den Gewinnen vor Betriebsprüfung Deckung gefunden. Für diesen Fall hätte somit weiterhin die Regelung der ersten Rechtskraft zur Anwendung zu gelangen und eine Nachholung der Geltendmachung im wiederaufgenommenen Verfahren scheide aus.

Mit Schreiben vom **14.4.2017** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung gestellt und wie folgt ausgeführt:

Das Finanzamt hätte für die Jahre 2012 bis 2014 eine Außenprüfung vorgenommen und aufgrund dessen sei gemäß § 303 Abs. 1 BAO im Rahmen der Wiederaufnahme ein neuer Sachbescheid für 2013 erlassen worden. Gegen die Feststellung der Außenprüfung gemäß § 150 BAO gebe es keine Einwendungen.

Aber man würde im Rahmen der Beschwerde gemäß § 243 BAO für das Jahr 2013 investitionsbedingte Gewinnfreibeträge einerseits für körperliche Wirtschaftsgüter und andererseits für Wertpapiere geltend machen.

Mit der Steuererklärung 2013 sei auch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2013 vorgelegt worden und es sei in einem Verzeichnis auf den Seiten 13 und 14 zur Geltendmachung des Gewinnfreibetrages 1.1.2013 bis 31.12.2013 am 4.12.2014, versehen mit dem Eingangsstempel "Persönlich überreicht" des Finanzamtes eingebracht und beantragt worden.

Daher würde man sowohl für die Wertpapiere iHv 11.134,67 €, die in Kz 9229 eingesetzt hätten werden müssen, als auch für das Notebook und die Untersuchungs- und investitionsbedingten Gewinnfreibeträge von 855,00 € für die Untersuchungs- und 599,90 € für das Notebook, also insgesamt 12.589,57 € die Gewährung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sowie er auch in der Beilage zur Steuererklärung Seite 13 und 14 schon mit den abgegebenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen beantragt worden wäre.

Rechtliche Ausführungen:

Das Finanzamt berufe sich auf die Rechtsauslegung der Finanzverwaltung, dass die erstmalige Geltendmachung bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides erfolgen müsse. Dabei meine das Finanzamt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens zu spät sein würde. Dies ergebe sich aus den EStR Rz 3834 und Rz 3835. Durch genaues Lesen des Erkenntnisses des BFG vom 1.10.2015, RV/5101154/2012, ergebe sich folgende Auslegung des Gerichtes:

"Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes ist einer Auslegung der Vorzug zu geben, die zu einem sachlichen Ergebnis führt und die auch im Wortlaut des Gesetzes durchaus Deckung findet. § 10 Abs. 7 Z 2 letzter Satz spricht davon, dass die Antragstellung oder die Berichtigung des Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich ist. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass eine Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses nur bis zum Eintritt der erstmaligen Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides zulässig sein soll, so wäre es ihm unbenommen gewesen, den Gesetzestext entsprechend zu formulieren. Dies trifft jedoch nicht zu, sodass das Gericht es - ebenso wie Peth (in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuerkommentar, § 10 Rz 80) für gerechtfertigt erachtete, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, auch nach Eintritt der ersten Rechtskraft die ihm vom Gesetz eingeräumte Vergünstigung des § 10 seinem Gewinn entsprechend in Anspruch nehmen zu können. Aus diesen Gründen ist davon auszugehen, dass eine Antragstellung und eine Berichtigung bzw. Abänderung des Verzeichnisses nach Nennung von Wirtschaftsgütern auch noch bei späteren Durchbrechungen der Rechtskraft - bis zur Rechtskraft des neuen Sachbescheides - möglich ist."

Das hieße, das BFG gehe davon aus, dass, wie der Autor Peth im Kommentar Wiesner/Grabner/Wanke ausführe, auch die erstmalige Antragstellung im wiederaufgenommenen Verfahren eine sachgerechte Auslegung der Bestimmung des § 10 Abs. 7 Z 2 letzter Satz EStG 1988 darstelle. Peth führe aus, dass die Einschränkung auf die erstmalige Rechtskraft mangels gesetzlicher Deckung nicht vorzunehmen sei. Gleiches ergebe sich aus den Stellungnahmen des Fachsenates für Steuerrecht vom 14.9.2009 zum Entwurf der EStR, Wartungserlass 2009. Ähnlich argumentiere auch Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar, § 10 Rz 80, für den die Versagung der Begünstigung nur wegen einer unrichtigen und unterlassenen Eintragung vor dem Hintergrund des Normzweckes einen Gesetzesexzess darstelle. Atzmüller/Hammerl/Schlager in RdW 2009, Heft 12b, Seite 869, würden zu den EStR genauso wie die Stellungnahme der

Kammer der Wirtschaftstreuhänder festhalten, dass sich die Auffassung der EStR Rz 3834 aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten lasse und daher die Einschränkung auf die erstmalige Rechtskraft nicht dem Gesetzeswortlaut entspreche.

Es werde daher im Hinblick auf die eindeutige Aussage des BFG im obzitierten Urteil für 2013 die Gewährung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 18.4.2017** wurde obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Der zitierten Entscheidung des BFG 1.10.2015, RV/5101154/2012, liege der Sachverhalt zugrunde, dass durch die Betriebsprüfung zusätzliches betragliches "Potential" für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geschaffen werde. Dies sei vom Sachverhalt der vergessenen bzw. bewusst unterlassenen Erstantragstellung im Rahmen der Erklärungsabgabe zu unterscheiden. Es würde dem Beschwerdeführer für das Jahr 2013 bereits bei Erklärungsabgabe möglich gewesen sein, den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend zu machen. Dies sei unterlassen worden, womit für das beschwerdegegenständliche Jahr von einem anderen Sachverhalt als bei BFG 1.10.2015, RV/5101154/2012, auszugehen sei.

Mit **Schreiben vom 1.9.2017** wurde vom Beschwerdeführer wie folgt ergänzt:

Es werde um Berücksichtigung folgender Ergänzung ersucht:

Die Erträge aus den Wohnbauanleihen, welche sich im Betriebsvermögen befänden, seien bereits mit der Kapitalertragsteuer unter Berücksichtigung der gesetzlichen teilweisen Befreiung belegt worden.

Im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen 2016 hätte sich herausgestellt, dass die Erträge aus diesen Wertpapieren im Jahr 2013 als Ertrag angesetzt worden wären. Es werde daher gebeten, den Wertpapierertrag iHv 1.273,20 € aus der Kennzahl 9090 abzurechnen. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, welcher im Vorlageantrag vom 13.4.2017 iHv 12.589,57 € beantragt worden wäre, müsse in Höhe von 165,52 € gekürzt werden. Somit beantrage man eine Abänderung des beantragten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages auf 12.424,05 €.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 23.11.2017** wurde die Amtspartei aufgefordert, zu der im Schreiben vom 1.9.2017 beantragten Änderung der Kennzahl 9090 Stellung zu nehmen.

Mit **Schreiben vom 30.11.2017** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

"Aufgrund der vorgelegten Unterlagen erscheint es glaubhaft, dass die angeführten Kapitalerträge endbesteuerungsfähig sind und auch die 25%ige Kapitalertragsteuer einbehalten wurde. Gegen eine entsprechende Kürzung der betrieblichen Einnahmen bestehen keine Bedenken. Es wird ersucht dies bei der BFG-Entscheidung zu berücksichtigen."

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Am **4.12.2014** wurde durch den Beschwerdeführer die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013** eingereicht. Darin wurde kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag beantragt, die Kennzahlen 9227 und 9229 blieben leer. In der gleichzeitig vorgelegten

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2013 findet sich ein Verzeichnis "Gewinnfreibeträge 1.1.2013-31.12.2013", aus dem sowohl körperliche Wirtschaftsgüter, als auch Wertpapiere hervorgehen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 5.12.2014** wurde kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag festgesetzt.

Nach einer **Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 mit Bescheid vom 19.2.2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 19.2.2016** wurde kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag festgesetzt.

Im Zuge der gegenständlichen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 19.2.2016 wurde die Festsetzung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages geltend gemacht.

Strittig ist, ob eine Antragstellung iSd § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 über die erstmalige Rechtskraft eines Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides hinaus wirksam möglich ist.

Unstrittig ist die Kennzahl 9090 um den beantragten Wertpapierertrag zu mindern.

Rechtliche Begründung

§ 10 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet wie folgt:

"Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist,

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.

2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die **Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist **bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides** oder Feststellungsbescheides möglich."**

Die im gegenständlichen Fall anwendbare Fassung des § 10 EStG 1988 geht im Wesentlichen zurück auf das Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wurde insoweit zur Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags ausgeführt (54 BlgNR 24. GP 12):

"Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (einschließlich einer allfälligen gegenüber dem Gewinnverhältnis abweichenden Zuordnung des Grundfreibetrages im Falle zweier oder mehrerer Betriebe) ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sondervfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme."

In VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024, wurde wie folgt ausgeführt:

"Diese völlig selbstverständliche Voraussetzung bedürfte keiner gesonderten Regelung im Gesetz. Im Zweifel ist aber nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber Überflüssiges regelt. Wenn der Gesetzgeber daher in § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 vorgesehen hat, dass eine Antragstellung oder eine Berichtigung der Verzeichnisse bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich ist, so ist davon auszugehen, dass damit nicht - überflüssigerweise - geregelt wurde, dass derartige Anträge jeweils bis zur Rechtskraft einer Entscheidung gestellt werden können. Im Hinblick auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist vielmehr davon auszugehen, dass eine derartige Antragstellung oder Berichtigung der Verzeichnisse nur bis zur erstmaligen Rechtskraft einer Entscheidung betreffend Einkommensteuer oder Feststellung von Einkünften möglich ist (vgl. auch - zur Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 - VwGH vom 25. November 2015, 2012/13/0117, sowie - zur Antragstellung nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 - VwGH vom 10. März 2016, 2013/15/0299).

Auch aus der Entwicklung der Bestimmung des § 10 EStG 1988 ist nichts Gegenteiliges abzuleiten. Mit dem KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 101, wurde § 10 EStG 1988 neu gefasst und regelte nunmehr den "Freibetrag für investierte Gewinne". Dieser Freibetrag unterlag einer Antragstellung (vgl. § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF KMU-FG), wobei nach § 10 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 der Freibetrag in der Steuererklärung auszuweisen war; eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung war bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides möglich. Weiters waren die Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne in Anspruch genommen wurde, in einer Beilage zur Einkommensteuer- oder Feststellungserklärung des betreffenden Jahres auszuweisen, spätestens war die Beilage bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Bescheides zu übermitteln.

Mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99, entfielen sodann in § 10 Abs. 7 Z 1 und Z 2 EStG 1988 die Bestimmungen über die Berichtigung der Abgabenerklärung bzw. der Beilage.

Mit dem Steuerreformgesetz 2009 wurde § 10 EStG 1988 in den hier zu beurteilenden "Gewinnfreibetrag" umgestaltet, wobei nunmehr wiederum in Abs. 7 Z 2 EStG 1988 Bestimmungen über eine spätere Antragstellung und Berichtigung bis zum Eintritt der Rechtskraft eingeführt wurden. Damit wurde eine Regelung geschaffen, die im Ergebnis jener entsprach, die sich für die Antragstellung zur Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 (also ebenfalls einer Investitionsbegünstigung) ergeben hatte. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 108e EStG 1988 in der Stammfassung konnte die Investitionszuwachsprämie nur bis zur Einreichung der Steuererklärung geltend gemacht werden, wobei die Abgabe weiterer (berichtigender) Körperschaftsteuererklärungen am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts zu ändern vermochte. Durch die mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, vorgenommene Novellierung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 hatte der Gesetzgeber die Frist für die Geltendmachung insoweit verlängert, als der Prämienantrag noch bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides gestellt werden konnte, wobei aber damit nicht ein weiterer Fristenlauf für die Fälle einer Wiederaufnahme oder Bescheidänderung eröffnet wurde (vgl. VwGH vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0160, mwN).

Es ist daher auch aus der Entwicklung der Bestimmungen sowie der Gesetzessystematik abzuleiten, dass eine Antragstellung oder Berichtigung iSd § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 nur bis zur erstmaligen Rechtskraft eines Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides wirksam möglich ist (vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 115 Tz 25 f.)."

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung am 4.12.2014 kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag beantragt. Somit wurde auch im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 5.12.2014 kein solcher festgesetzt.

Erst nach der Wiederaufnahme des Verfahrens mit Wiederaufnahmebescheid vom 19.2.2016 und dem darauf folgenden Beschwerdeverfahren im Hinblick auf den neuen Sachbescheid vom 19.2.2016 wurde die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages eingewendet.

Nach nun vorliegender Judikatur des VwGH ist eine Antragstellung iSd § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 jedoch nur bis zur erstmaligen Rechtskraft eines Einkommensteuerbescheides wirksam möglich, weshalb die Antragstellung im gegenständlichen Fall nicht rechtzeitig erfolgte und ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht mehr zu berücksichtigen war.

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Judikatur des VwGH ist das Erkenntnis des BFG 1.10.2015, RV/5101154/2012, nicht als relevant einzustufen.

In der Frage des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages war die Beschwerde folglich als unbegründet abzuweisen.

Unstrittig ist die Kennzahl 9090 um den beantragten Wertpapierertrag zu mindern, weshalb der Beschwerde teilweise Folge zu geben war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Frage, ob eine Beantragung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages iSd § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 bis zur erstmaligen Rechtskraft des jeweiligen Bescheides oder darüber hinaus möglich ist, handelt es sich um eine reine Rechtsfrage, die durch die Judikatur des VwGH (1.6.2017, Ro 2016/15/0024) eindeutig geklärt ist. Die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich nicht zu erwarten.

Linz, am 3. Jänner 2018