

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV über die Beschwerde des A, vertreten durch Steuerberater, vom 29.06.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes vom 11.06.2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Bf bezog im Jahr 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Malerei und Anstreicherei) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach Durchführung einer Außenprüfung über die Jahre 2011 bis 2013 kam es ua. zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2012 und es wurde am 11.06.2015 ein neuer Sachbescheid erlassen.

Mit Schriftsatz vom 29.06.2015 brachte der Bf ua. gegen den (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2012 mit nachstehender Begründung Beschwerde ein:

Es werde 13 % Gewinnfreibetrag für die Erhöhung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb beantragt und zwar 13 % von 21.494,-- Euro, das sind 2.794,22 Euro. Aufgrund der durchgeführten Außenprüfung sei der Gewinn des Bf für das Jahr 2012 um 21.494,-- Euro erhöht worden, sohin im Jahr 2012 von bisher 39.254,41 Euro auf nunmehr 60.748,41 Euro.

Im Jahr 2012 habe der Bf lediglich einen Gewinn von insgesamt 9.325,25 Euro ausgewiesen. Abzüglich 13 % Gewinnfreibetrag von 1.212,28 Euro ergebe sich ein Gewinn von 8.112,97 Euro. Hier habe der Bf ein Kraftfahrzeug Sharan um 39.691,73 Euro

am 15.10.2012 angeschafft. Auf Grund der Erhöhung des Gewinnes im Jahr 2012 ergebe sich, dass der Gewinnfreibetrag in Höhe von 13 % der Gewinnerhöhung zu erhöhen sei.

Das Finanzamt habe mitgeteilt, dass der Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG 1988 von der Außenprüfung nicht geändert werde, nicht geändert werden müsse und nicht geändert werden könne. Dies sei absolut unrichtig. Unrichtig deswegen, weil die Einkommensteuerrichtlinien, Randziffer 3834, hierbei nicht herangezogen werden dürften und nicht einmal die Einkommensteuerrichtlinien diese Rechtsansicht deckten. Sogar unter Beachtung der nicht dem Rechtsbestand angehörenden Einkommensteuerrichtlinien würde dem Bf der 13 %ige investitionsbedingte Gewinnfreibetrag auf Grund der Erhöhung des Gewinnes zustehen.

Abschließend werde beantragt, dass eine negative Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben habe, und dass eine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchgeführt werde.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 09.09.2015 wurde diese Beschwerde unter Hinweis auf eine Beteiligung an der Personengesellschaft abgewiesen.

Der Bf beantragte daraufhin die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und führte dazu ergänzend aus, dass es sich bei der Mitunternehmerschaft um eine Hausgemeinschaft, welche die Vermietung betreibe, handle und ein Zusammenhang mit den zu ermittelnden Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht erklärbar sei.

Mit Vorlagebericht vom 21.10.2015 legte das Finanzamt die Akten dem Bundesfinanzgericht vor und hielt darin fest, dass die fälschliche Begründung der Beschwerdeverentscheidung nicht aufrechterhalten würde, sondern diese - wie folgt - ersetzt werde:

Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag sei bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- und Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränke die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit könne ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen habe, dies innerhalb der Beschwerdefrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) würden jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen führen. Dies bedeute, dass das betragliche Ausmaß eines möglichen Gewinnfreibetrages mit den konkret zur Bedeckung herangezogenen Wirtschaftsgütern und den jeweiligen gewählten Summen beschränkt sei.

In einem Vorhalt vom 09.06.2016 gab das Bundesfinanzgericht dem Bf die nach seiner Ansicht vorzunehmende Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2012 bekannt, übersah dabei aber, dass in dem an die Fa. KG ergangenen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2012 dem Bf als Beteiligtem ein Grundfreibetrag von 3.900,-- zuerkannt wurde.

Nachdem der steuerliche Vertreter das Bundesfinanzgericht auf diesen Fehler aufmerksam gemacht hatte und erklärte, dass ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag von insgesamt 4.006,50 beim Einzelbetrieb zu berücksichtigen sei, nahm das Bundesfinanzgericht im Vorhalt vom 13.06.2016 eine korrigierte Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2012 vor.

In Reaktion auf dieses Vorhalteverfahren legte der Bf ein Verzeichnis, in welchem Umfang die Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags finden, vor und zog den Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Dazu wird erwogen:

A) gesetzliche Grundlagen:

Bei natürlichen Personen kann nach **§ 10 Abs. 1 EStG** in der für 2012 geltenden Fassung BGBl I 76/2011 bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13 % des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100.000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen – soweit sie für den gegenständlichen Fall relevant sind - gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn.
2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen.
3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit
 - der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und
 - der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nach **§ 10 Abs. 2 erster Satz EStG 1988** idF BGBl I 76/2011 nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen.

Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z. 3 sind nach **§ 10 Abs. 3 EStG 1988** idF BGBl I 76/2011:

1. Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier

Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient.

Für Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag **nach § 10 Abs. 4 erster Teilstrich EStG 1988** idF BGBl I 76/2011 nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Nach **§ 10 Abs. 7 EStG 1988** idF BGBl I 76/2011 sind Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z. 3):

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.

B) Sachverhalt:

Laut der vom Bf am 08.10.2013 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 bezog der Bf in diesem Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem in xyz betriebenen Einzelunternehmen und zusätzlich aus einer Beteiligung an der Fa. KG, Str.Nr. abc. Des Weiteren erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung eines bebauten Grundstücks in xyz und aus einer Beteiligung an der Fa. Mitunternehmerschaft, Str.Nr. 93 090/1830.

Der Bf betrieb im Streitjahr 2012 eine Malerei in Form eines Einzelunternehmens. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 wies er einen Gewinn in Höhe von 8.112,97 Euro aus, wobei in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 ein Gewinnfreibetrag von 13 % des „Gewinns vor Gewinnfreibetrag“ in der Höhe von 1.212,28 Euro geltend gemacht wurde. In der Einkommensteuererklärung 2012 findet sich unter Kennzahl 9221 „Grundfreibetrag“ ein Eintrag von 1.212,28 Euro.

Der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 war auch ein Verzeichnis „Anlagenentwicklung im Jahre 2012“ angehängt. Der „Anlageentwicklung im Jahre 2012“ sind nachstehende Zugänge zu entnehmen:

Anlagegut	Zugang	Abschreibung
1 Spritze Wagner	855	20/1
1 Mobiltelefon	498,33	25/1
1 Müllcontainer	456,--	20/2
1 Spiegelreflexkamera	441,66	20/2
1 Computer TECElectronic	668,75	25/2
1 Sharan	39.691,73	20/2

Der Gewinnanteil des Bf bei der Fa. KG beträgt laut dem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden, rechtskräftigen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 08.10.2013 im Jahr 2012 27.241,44 Euro, wobei - aufgrund der am 07.10.2013 eingereichten Erklärung - beim Gewinnanteil des Bf ein Grundfreibetrag von 3.900,-- berücksichtigt wurde. Der „Gewinn vor Gewinnfreibetrag“ beträgt 31.141,44 Euro.

In der am 08.10.2013 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 werden vom Bf Beteiligungseinkünfte in Höhe von 31.141,44 Euro angegeben.

Mit Bescheid vom 10.10.2013 erfolgte die erklärungskonforme Veranlagung zur Einkommensteuer 2012. Nachdem gegen diesen Bescheid Berufung erhoben worden war, erging am 30.10.2013 eine abändernde Berufungsvorentscheidung, die nicht bekämpft wurde.

Die im nunmehr angefochtenen (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.06.2015 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen sich wie folgt zusammen:

Einzelunternehmen	29.606,97
Beteiligung	31.141,44
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	60.748,41

Bei Ermittlung des im Rahmen des Einzelunternehmens erzielten Gewinns wurde von Seiten der Außenprüfung im Jahr 2012 eine Gewinnerhöhung um 21.494,-- Euro vorgenommen, die Einkünfte aus dem Mitunternehmeranteil unverändert aus den Einkommensteuererklärung 2012 übernommen und unverändert ein Grundfreibetrag von 1.212,28 Euro als Betriebsausgabe angesetzt.

Im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens brachte der Bf zum Ausdruck, dass der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag 4.006,50 beim Einzelunternehmen betragen müsse, und legte ein gesondertes Verzeichnis für die Investitionen gemäß § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988 vor, in welchem ein am 15.10.2012 angeschaffter VW Sharan mit 39.691,73 Euro ausgewiesen wird.

C) rechtliche Beurteilung:

1 Einleitung

Mit dem StRefG 2009 BGBl I 2009/26 wurde der mit KMU-Förderungsgesetz 2006 BGBl I 2006/101 eingeführte Freibetrag für investierte Gewinne durch den Gewinnfreibetrag abgelöst. Der Freibetrag für investierte Gewinne sollte die Einnahmen-Ausgaben-Rechner stärken. Durch die Steuerfreistellung eines Gewinnanteils sollte diesen Unternehmen mehr Geld zur Verfügung gestellt werden und überdies ein Anreiz zu Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter geschaffen werden. Der Gewinnfreibetrag steht demgegenüber nicht nur Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, sondern auch bilanzierenden Steuerpflichtigen zu. Seit Inkrafttreten des StRefG 2009 BGBl I 2009/26 besteht für Gewinne bis zu 30.000,-- Euro kein Erfordernis einer Investitionsdeckung, für diese Gewinne stellt der Gewinnfreibetrag eine reine Steuerentlastungsmaßnahme dar, die als Gegenstück zur Sechstelbegünstigung im Sinne des § 67 EStG 1988 für nichtselbständig Erwerbstätige eingeführt worden ist. Für die darüber hinausgehenden Gewinne bis zu einem Freibetrag von höchstens 100.000,-- Euro bleibt das Investitionserfordernis bestehen. (vgl. Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm 3 zu § 10, Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2015, § 10 Rz 1 und 3).

Der Gewinnfreibetrag beträgt 13 % des Gewinnes und wird in der Form eines Grundfreibetrages einerseits und des zusätzlichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages andererseits gewährt. Der Grundfreibetrag steht bis zu einem Gewinn von 30.000,-- Euro zu und hängt nicht von Investitionen ab. Soweit der Gewinn 30.000,-- Euro übersteigt, kann der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, insoweit Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1988 getätigt worden sind. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ. 2.2 und 4.2 zu § 10).

Der Gewinnfreibetrag steht natürlichen Personen mit betrieblichen Einkünften zu. Uneingeschränkt gilt dies bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung und durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Bei Mitunternehmerschaften können die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag geltend machen. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 2.2 zu § 10).

Im gegenständlichen Fall kommt somit für den in in xyz als Einzelunternehmen geführten Malereibetrieb, dessen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde, im Streitjahr 2012 grundsätzlich ein Gewinnfreibetrag im Sinne des § 10 EStG 1988 in Betracht. Ebenso kann der Bf als Gesellschafter der Fa. KG den Gewinnfreibetrag geltend machen.

2 Grundfreibetrag – betriebliche Einkünfte aus mehreren Betrieben:

Der Grundfreibetrag nach § 10 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000,-- Euro zu. Aus dem Satz von 13 % ergibt sich ein maximaler Grundfreibetrag von 3.900,-- Euro. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 4.2 zu § 10).

Grundsätzlich wird der Grundfreibetrag automatisch zuerkannt und von Amts wegen im Einkommensteuerverfahren berücksichtigt. (Kanduth-Kristen, EStG, 2015, § 10 Rz 36).

Erzielt der Steuerpflichtige betriebliche Einkünfte aus mehreren Betrieben, kann er frei wählen, wie er den Grundfreibetrag (für Gewinne bis in Summe 30.000,-- Euro) den einzelnen Betrieben zuordnet. Als Betriebe gelten dabei sowohl die Einzelunternehmen als auch die Mitunternehmerbeteiligungen. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 4.2 zu § 10).

Der Bf beantragte als Gesellschafter der Fa. KG den Grundfreibetrag und dieser fand auch im Ausmaß von 3.900,-- Euro bei Ermittlung seines Gewinnanteils im (rechtskräftigen) Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 08.10.2013 auch Berücksichtigung, sodass der Gewinnanteil mit 27.241,44 Euro angesetzt wurde. Zusätzlich machte der Bf in der Einkommensteuererklärung 2012 unter der Kennzahl 9221 einen Grundfreibetrag von 1.212,28 Euro geltend, gab aber gleichzeitig die Höhe der Einkünfte aus der Mitunternehmerbeteiligung mit 31.141,44 Euro an, was dem „Gewinn vor dem Gewinnfreibetrag“ entspricht. Durch diese Vorgangsweise ist zunächst unklar geblieben, wie der Bf von seinem bei Vorhandensein mehrerer Betriebe bestehenden Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes des Grundfreibetrages tatsächlich Gebrauch machen wollte.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 10.10.2013, in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2012 vom 30.10.2012 und auch im angefochtenen (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.06.2015 wurde im Zusammenhang mit dem Einzelunternehmen unverändert ein Grundfreibetrag von 1.212,28 Euro zuerkannt. Gleichzeitig wurde in allen Bescheiden, so auch im angefochtenen (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheiden 2012 vom 11.06.2015, der Mitunternehmeranteil - entgegen dem Inhalt des an die Fa. KG ergangenen Bescheides über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2012 vom 08.10.2013, aber in Übereinstimmung mit der vom Bf eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 - mit 31.141,44 Euro, dh ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrages, angesetzt. Dies hat zu dem Ergebnis geführt, dass im angefochtenen (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.06.2015 lediglich ein Grundfreibetrag von 1.212,28 Euro anstatt des zustehenden Betrages von 3.900,-- Euro Berücksichtigung fand.

Im Zuge des beim Bundesfinanzgerichts durchgeführten Vorhalteverfahrens wurde letztlich deutlich, dass der Bf aufgrund des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2012 vom 08.10.2013 von einer Zuordnung des Grundfreibetrages zur Mitunternehmerbeteiligung ausging (in den Einkommensteuerbescheiden 2012 scheint

jeweils nur der Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dh ohne Aufgliederung in Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteil, auf) und dies auch so gewollt hatte.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu dem Ergebnis, dass entsprechend dem Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2012 vom 08.10.2013 der Grundfreibetrag zur Gänze der Mitunternehmerbeteiligung zuzuordnen ist.

3 Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (iGFB):

Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000,-- Euro, so kann wahlweise ein iGFB in Anspruch genommen werden.

Der iGFB kann allerdings nur insoweit geltend gemacht werden, als er in Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1988 des betreffenden Betriebes Deckung findet.

Sinn und Zweck der Bestimmung des § 10 EStG idF StRefG 2009 BGBl I 2009/26, ist – wie einleitend festgehalten - hinsichtlich des iGFB die Förderung der Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter. (vgl. auch BFG vom 01.10.2015, RV/5101154/2012).

3.1 begünstigte Investitionen - ausgeschlossene Wirtschaftsgüter :

Die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages setzt im entsprechenden Veranlagungszeitraum getätigte Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter (Anschaffung oder Herstellung) voraus. Begünstigt sind ua. Investitionen in abnutzbare körperliche Anlagegüter mit einer betrieblichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 15 zu § 10).

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist betraglich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter begrenzt. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, TZ 16 zu § 10).

§ 10 Abs. 4 EStG 1988 enthält eine abschließende Aufzählung all jener Wirtschaftsgüter, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht geltend gemacht werden kann. Dazu zählen ua. Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge.

Der Begriff der Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge ist dem Verständnis der zu § 8 Abs. 6 Z. 1 EStG 1988 sowie § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 ergangenen VO, BGBl II 193/2002 entsprechend auszulegen und von LKW abzugrenzen. (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 5 zu § 10, VwGH vom 21.09.2006, 2006/15/0185).

Nach § 1 VO, BGBl II 193/2002 fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“.

Unter einem Kleinbus ist nach § 5 VO, BGBl II 193/2002, ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die aufgrund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal

zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird.

Laut der Liste der vorsteuerberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Kleinautobusse) wird das Kraftfahrzeug VW Sharan vom Bundesministerium für Finanzen als Kleinbus gemäß § 5 VO BGBl II 193/2002 eingestuft. (<https://www.bmf.gv.at/steuern/fahrzeuge/vorsteuerabzugsberechtigte-fahrzeuge.html>).

Das vom Bf im Jahr 2012 laut der „Anlagenentwicklung im Jahre 2012“ angeschaffte Kraftfahrzeug VW Sharan fällt somit nicht unter die nach § 10 Abs. 4 EStG 1988 ausgeschlossenen Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge. Zusätzlich weist es eine Nutzungsdauer von fünf Jahren auf. Es handelt sich somit bei diesem Kraftfahrzeug um ein begünstigtes körperliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1988.

3.2 rechtzeitige Inanspruchnahme:

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des iGFB für begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind nach § 10 Abs. 7 EStG 1988 dessen Ausweis in der Einkommensteuererklärung an der dafür vorgegebenen Stelle (Z. 1) und der Ausweis der begünstigten körperlichen Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, im Anlageverzeichnis bzw in der Anlagekartei (Z. 2). In diesem Verzeichnis ist für jedes Wirtschaftsgut anzugeben, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. (vgl. auch Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 77 zu § 10).

Vorweg ist dazu festzuhalten, dass der Bf in der am 08.10.2013 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 einen Eintrag unter der Kennzahl 9221 „Grundfreibetrag“ in Höhe von 1.212,28 Euro vornahm, wobei in der Gewinnermittlung 2012 ein „Gewinn vor Gewinnfreibetrag“ in Höhe von 9.325,25 Euro ausgewiesen wurde und der Betrag von 1.212,28 Euro 13 % dieses ausgewiesenen „Gewinns vor Gewinnfreibetrag“ ausmacht. Gleichzeitig setzte er – wie bereits unter Pkt 2 ausgeführt – als Einkünfte aus der Mitunternehmerbeteiligung den „Gewinn vor Gewinnfreibetrag“ an, trotzdem er im Rahmen seiner Beteiligung an der Fa. KG den Grundfreibetrag ebenfalls beantragte. Das Bundesfinanzgericht geht – wie unter Punkt 2 dargestellt – letztlich davon aus, dass der Bf nach dem ihm in § 10 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 eingeräumten Wahlrecht tatsächlich eine Zuordnung des Grundfreibetrages zum Mitunternehmeranteil wollte. Dementsprechend ist der Eintrag des Gewinnfreibetrages von 1.212,28 Euro unter der Kennzahl 9221 in der Einkommensteuererklärung 2012 als unrichtig anzusehen.

Dieser Eintrag unter der Kennzahl 9221 der Einkommensteuererklärung 2012 in der maximalen Höhe von 13 % der Gewinns aus dem Einzelunternehmen spricht aber aus

Sicht des Bundesfinanzgerichts im gegenständlichen Fall dafür, dass der Bf jedenfalls nicht auf eine Geltendmachung des Gewinnfreibetrages vergessen hat.

Hätte der Bf bereits in den ursprünglichen Erklärungen 2012 seine Wahl eindeutig zum Ausdruck gebracht, so hätte er für den im Rahmen des Einzelunternehmens erzielten Gewinn aufgrund eines Gesamtgewinns von über 30.000,-- Euro, soweit er in Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1988 des Einzelunternehmens Deckung findet, einen iGFB durch Eintragung des Betrages von 1.212,28 Euro unter Kennzahl 9227, anstelle von 9221, geltend machen können. Tatsächlich ist in der der Abgabenbehörden auf Verlangen vorgelegten Gewinnermittlungen 2012 „Die Anlagenentwicklung im Jahre 2012“ enthalten. Daraus ist ersichtlich, dass beispielsweise im Oktober 2012 ein VW Sharan und damit – wie unter Pkt. 3.1 dargestellt – ein begünstigtes Wirtschaftsgut um 39.691,73 Euro angeschafft wurde. Der Bf hätte somit die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z. 3 erster Teilstrich EStG 1988 zweifellos bereits im Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2012 – noch vor der infolge der Außenprüfung erfolgten Gewinnerhöhung - erfüllt.

Zur letzten Anmerkung ist noch ergänzend festzuhalten, dass es infolge der durchgeführten Außenprüfung zu einer Gewinnerhöhung um 21.494,-- Euro kam, die nach Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 in den nunmehr angefochtenen (wiederaufgenommen) Einkommensteuerbescheid 2012 Eingang gefunden hat.

Es stellt sich somit im gegenständlichen Verfahren letztlich die Frage, ob der Bf nach der Bestimmung des § 10 Abs. 7 EStG 1988 im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens im Zusammenhang mit seinem Einzelunternehmen einen iGFB in der Gesamthöhe von 4.006,50 Euro geltend machen kann oder nicht, wobei der Bf durch den Eintrag in Kennzahl 9221 den grundsätzlichen Willen zur Beantragung eines Gewinnfreibetrages im höchstmöglichen Ausmaß und im Beschwerdeverfahren eine Berücksichtigung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Höhe von konkret 4.006,50 Euro, zum Ausdruck gebracht und im Beschwerdeverfahren ein dem § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988 entsprechendes Verzeichnis vorgelegt hat und es sich dabei um eine Nachmeldung von bereits im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern handelt.

In § 10 Abs. 7 Z. 2 letzter Satz EStG 1988 idF BGBl I 76/2011 ist dazu festgehalten: *„Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.“*

Der Gewinnfreibetrag ist – wie bereits ausgeführt - durch das StRefG 2009 BGBl I 2009/26 eingeführt worden und enthielt bereits in dieser Fassung in § 10 Abs. 7 Z. 2 den zuvor zitierten Satz.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2009 (54 der Beilagen XXIV.GP – Regierungsvorlage –Materialien) wird dazu ausgeführt:

„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 .“

RZ 3834 der für die Verwaltungspraxis der Finanzämter maßgeblichen EStR 2000 enthält wortgleich dieselben Ausführungen wie die angeführten Gesetzesmaterialien und darüber hinaus noch die Schlussfolgerung, „dass das betragliche Ausmaß eines möglichen Gewinnfreibetrages mit den konkret zur Bedeckung herangezogenen Wirtschaftsgütern und den jeweiligen gewählten Summen beschränkt ist“.

Die Beschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages „bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft“ wird in der Literatur kritisch gesehen. So lasse sich diese Einschränkung aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten und entspricht auch nicht der bisher zum Freibetrag für investierte Gewinne geltenden Rechtslage (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2015, § 10 Rz 37, Atzmüller/Hammerl/Schlager, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2009, in RdW 2009, 869, Nitsch in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 10, Anm 80). Die Eintragung bereits in der Steuerklärung diene dem Zweck der Evaluierung einer vom iGFB ausgehenden Anreizwirkung auf Investitionen sowie der budgetären Kosten. Eine Versagung der Begünstigung nur wegen einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung stelle vor dem Hintergrund des Normzweckes einen Gesetzesexzess dar (vgl. Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Tz 80 zu § 10).

Dazu darf angemerkt werden, dass die Auslegungsregeln des § 6 ABGB, welche auch im Bereich des öffentlichen Rechts uneingeschränkt gelten (vgl. VwGH vom 18.03.1997, 96/08/0167), zwar in keinem starren Rangverhältnis zueinander stehen, dass allerdings der Auslegung, die sich lediglich am Wortlaut und Bedeutungszusammenhang orientierend zu einem eindeutigen Ergebnis gelangt, insofern ein Vorrang gegenüber der subjektiv-historischen und teleologischen Interpretation zukommt, als sie eine Heranziehung dieser Auslegungsmethoden regelmäßig überflüssig macht. (vgl. Schwimann/Posch, ABGB², I § 6 Rz 25)

Die Gesetzesmaterialien sind weder das Gesetz selbst noch stellen sie eine authentische Interpretation dar. Was nur in den Gesetzesmaterialien steht und im Gesetz keinen

Niederschlag findet, kann daher auch nicht im Wege der Auslegung Geltung erlangen.

(vgl. Schwimann/Posch, ABGB², I § 6 Rz 17, VfGH vom 28.10.1994, 92/17/0046)

Zusätzlich ist als durch den Stufenbau der Rechtsordnung bedingtes Kriterium der Aspekt der Konformität mit höherstufigem Recht zu beachten. So darf im Zweifel ein Gesetz nicht so ausgelegt werden, dass es als mit der Verfassung im Widerspruch stehend erscheint.

(vgl. Schwimann/Posch, ABGB², I § 6 Rz 25 bis 27).

Der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 7 B-VG verbietet es ua., sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz ist also ein Sachlichkeitsgebot immanent. (vgl. VfGH vom 01.10.1993, G 134/92, VfGH vom 18.06.2015, G28/2015).

Im gegenständlichen Fall gibt der Wortlaut des Gesetzes keinen Anlass zu Zweifeln über seinen Inhalt. Die Formulierung „die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich“ lässt keine Eingrenzung auf eine erstmalige Rechtskraft erkennen. (vgl. BFG vom 11.04.2016, RV/4100119/2014).

Dieses Auslegungsergebnis wird auch durch einen Vergleich mit der Vorgängerregelung bestätigt.

Wie bereits ausgeführt, löste das StRefG 2009 BGBl I 2009/26 den mit KMU-Förderungsgesetz 2006 BGBl I 2006/101 eingeführten Freibetrag für investierte Gewinne durch den Gewinnfreibetrag ab. Für Einnahmen-Ausgaben-Rechner bildet der iGFB die unmittelbare Nachfolge des Freibetrages für investierte Gewinne.

Nach § 10 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl I 99/2007 waren Voraussetzung für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt hinsichtlich körperlicher Wirtschaftsgüter und Wertpapiere ausgewiesen. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung) möglich.

2. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3) bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern ausgewiesen. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z. 4, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird, sind in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen, das der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen ist..

In RZ 3714 Richtlinie des BMF vom 16.06.2008, BMF-010203/0299-VI/2008 hieß es dazu:

„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.“

Der Ausweis in der Steuererklärung und die Dokumentation der begünstigten Wirtschaftsgüter erfolgte gleich wie nunmehr beim iGFB. Der Freibetrag für investierte Gewinne konnte allerdings bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen werden und bis dahin – somit auch in einem wiederaufgenommenen Verfahren – beim jeweiligen Wirtschaftsgut im Anlageverzeichnis ausgewiesen und somit auch in Anspruch genommen werden. (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 10, Anm 91)

Da die Wortfolge „bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides“ unverändert geblieben ist, kann diese aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes auch im § 10 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl I 76/2011 nicht entgegen dem Wortlaut auf eine erstmalige Rechtskraft eingegrenzt werden.

Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass eine Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses nur bis zum Eintritt der erstmaligen Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides zulässig sein soll, so wäre es ihm unbenommen gewesen, den Gesetzestext entsprechend zu formulieren. Dies ist nicht geschehen, so dass es gerechtfertigt erscheint, entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes auch im Falle einer späteren Rechtskraftdurchbrechung dem Steuerpflichtigen bis zur Rechtskraft des neuen Sachbescheides die Möglichkeit zur Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses einzuräumen. (vgl. BFG vom 01.10.2015, RV/5101154/2012).

Dieses Auslegungsergebnis steht auch mit Sinn und Zweck der Bestimmung des § 10 EStG 1988 sowohl nach dem KMU-Förderungsgesetz 2006 BGBl I 2006/101 als auch nach dem StRefG 2009 BGBl I 2009/26 im Einklang. Es sollte dadurch nach den Erläuterungen des Initiativantrages (1466 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats XXII GP) zum KMU-Förderungsgesetz 2006 und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2009 (54 der Beilagen XXIV.GP – Regierungsvorlage – Materialien) ein Anreiz zu Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter geschaffen werden. Es liegt auf der Hand, dass dieser Zweck auch bei späteren Rechtskraftdurchbrechungen erfüllt wird, weil entsprechende Wirtschaftsgüter zur Deckung des iGFB vorhanden sein müssen. (vgl. BFG vom 01.10.2015, RV/5101154/2012).

Diese dem Wortlaut des § 10 Abs. 7 Z. 2 letzter Satz EStG 1988 und dem Zweck der Bestimmung des § 10 EStG 1988 entsprechende Auslegung führt auch zu einem sachgerechten Ergebnis.

So ermöglicht diese Auslegung eine sachgerechte Reaktion auf die in einem wiederaufgenommenen Verfahren bzw. generell nach anderen in der BAO vorgesehenen Rechtskraftbeseitigungen erfolgte Richtigstellung oder Klarstellung des in § 10 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 vorgesehenen Wahlrechts hinsichtlich des Grundfreibetrages, auf den § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988 laut dem Gesetzeswortlaut nicht anzuwenden ist. Änderungen betreffend den Grundfreibetrag nach erfolgter Rechtskraftbeseitigung können – wie

der gegenständliche Fall zeigt – unmittelbare Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Geltendmachung eines iGFB dem Grunde und der Höhe nach haben.

Zusätzlich stellt diese Auslegung sicher, dass im Falle einer infolge einer Außenprüfung nach Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgten Gewinnerhöhung bei einer in der Erklärung erfolgten Geltendmachung eines Gewinnfreibetrages im Höchstausmaß und bei getätigten Investitionen in begünstigte, im Anlageverzeichnis bereits enthaltenen Wirtschaftsgüter eine entsprechende Anpassung möglich ist.

Abschließend darf noch auf das zu § 108e Abs. 4 EStG 1988 ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.2015, 2012/13/0117, eingegangen werden, in dem festgehalten wird, dass mit dem „Eintritt der Rechtskraft“ in § 108e Abs. 4 EStG 1988 deren erstmaliger Eintritt gemeint war, sodass das Gesetz hier keinen weiteren Fristenlauf für die Fälle einer Wiederaufnahme oder Bescheidänderung eröffnete.

§ 108e EStG 1988 sah für die Jahre 2002 bis 2004 eine zeitlich begrenzte Investitionszuwachsprämie auf Antrag als Anreiz für Investitionen vor.

Das Verfahren betreffend Investitionszuwachsprämie ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein eigenständiges Verfahren. Das Verfahren betreffend Investitionszuwachsprämie wird erst mit dem Antrag auf Zuerkennung der Prämie in Gang gesetzt. Der Prämienantrag ist nicht Teil der Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung. Das Verfahren betreffend Überprüfung und gegebenenfalls Festsetzung der Investitionszuwachsprämie bildet somit keinen Teil dieser Verfahren. (VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0160, VwGH vom 21.09.2006, 2006/15/0133, VwGH vom 15.01.2008, 2007/15/0268).

In der Tatsache, dass die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie keinen Teil des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsverfahrens bildet, liegt bereits ein wesentlicher Unterschied zu dem in § 10 EStG 1988 vorgesehenen Gewinnfreibetrag, der im Rahmen dieser genannten Verfahren zu behandeln ist und einen Teil des Spruchs der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer oder Feststellungsbescheide bildet. Dieser Unterschied lässt bereits eine Heranziehung der zu § 108e Abs. 4 EStG 1988 ergangenen Judikatur fraglich erscheinen.

Die Prämie kann nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF SteuerreformG 2005 BGBl I 57/2004 nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden.

Die Norm des § 108e Abs. 4 EStG legte die zeitliche Grenze für die Antragstellung fest. In der Stammfassung des § 108e EStG 1988 war die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nur bis zur Einreichung der Jahressteuererklärung möglich. Mit dem StReformG 2005 BGBl I 57/2004 hat der Gesetzgeber die Frist bis zum Eintritt

der formellen Rechtskraft hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Feststellung nach § 188 BAO verlängert.

Im Falle des § 108e EStG 1988 hat der Gesetzgeber also eine ursprünglich enge Befristung mit der Abgabe der Jahressteuerklärung durch das SteuerreformG 2005 erstreckt und die Geltendmachung bis zum Eintritt der (formellen) Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zugelassen. Laut dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes war daher mit dem „Eintritt der Rechtskraft“ in § 108e Abs. 4 EStG BGBl I 57/2004 deren erstmaliger Eintritt gemeint und er verweist dazu ua. auf Sutter, AnwBl 2008,37. Laut Sutter, AnwBl 2008, 37, ergibt sich aus den Erläuterungen zum SteuerreformG 2005 sehr klar die Teleologie der legislatischen Maßnahme: Durch Zulassung einer begrenzten einmaligen Nachfrist zur sonst ja in § 108e Abs. 4 Satz 1 EStG wieder bekräftigten Grundregel der Einreichung mit der Steuerklärung sollten Härten in der bisherigen Verwaltungspraxis legislatisch aufgefangen werden, die sich aus der Kürze der bisherigen Frist ergeben konnten.

Eine Beschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung des iGFB bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft im Wege einer teleologischen Interpretation des § 10 Abs. 7 EStG 1988 kann demgegenüber aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht erfolgen, da der Gesetzgeber in den Erläuterungen des Initiativantrages (1466 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats XXII GP) zum KMU-Förderungsgesetz 2006 betreffend Freibetrag für investierte Gewinne eine derartige Beschränkung nicht vorsah, sondern ganz im Gegenteil die Finanzverwaltung auch in einem wiederaufgenommenen Verfahren die Inanspruchnahme zuließ (vgl. RZ 3714 Richtlinie des BMF vom 16.06.2008, BMF-010203/0299-VI/2008). Es lässt sich somit aus der Entstehungsgeschichte des § 10 EStG, welcher mit dem KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl I 101/2006 zur Gänze neu gefasst wurde, nicht ableiten, dass mit der Wortfolge „bis zum Eintritt der Rechtskraft“ in § 10 Abs. 7 EStG 1988 deren erstmaliger Eintritt gemeint ist. Aus diesem Grund kann aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 108e Abs. 4 EStG 1988 nicht zur Auslegung des § 10 Abs. 7 Z 2 letzter Satz EStG herangezogen werden.

Letztlich wird daher § 10 Abs. 7 Z. 2 letzter Satz EStG 1988 so verstanden, dass eine Antragstellung und eine Berichtigung bzw. Abänderung des Verzeichnisses auch noch bei späteren Durchbrechungen der Rechtskraft – bis zur Rechtskraft des neuen Sachbescheides – möglich ist. (Vgl. BFG vom 01.10.2015, RV/5101154/2012).

4 Berechnung des Gewinnfreibetrages und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Im Zuge der Berechnung des Gewinnfreibetrages und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2012 ist nunmehr der Grundfreibetrag in voller Höhe (beim Mitunternehmeranteil) zu berücksichtigen und der iGFB beim Einzelunternehmen aufgrund des Vorhandenseins begünstigter Wirtschaftsgüter, konkret aufgrund der im Jahr 2012 erfolgten Anschaffung des Kraftfahrzeuges VW Sharan zu gewähren.

	Einzelunternehmen	Beteiligung
--	-------------------	-------------

Gewinn lt. angefochtenem (wiederaufgenommenen) ESt-Bescheid	29.606,97	31.141,44
Zuzügl. Gewinnfreibetrag lt. AP	1.212,28	
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	30.819,25	31.141,44
Davon beantragte 13 % bei EU	4.006,50	
Investition Sharan	39.691,73	
Grundfreibetrag lt. F-Bescheid		3.900,--
iGFB	4.006,50	
Gewinnfreibetrag gesamt	4.006,50	3.900,--
Gewinn endgültig	26.812,75	27.241,44
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	54.054,19	

Entsprechend der unter Pkt. C 1 bis 4 erfolgten Ausführungen wird der Beschwerde gegen den (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2012 daher stattgegeben.

5 Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall zulässig, weil eine Rechtsprechung zur rechtzeitigen Inanspruchnahme des iGFB (vgl. Pkt 3.2) fehlt.

Salzburg-Aigen, am 23. Juni 2016