



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 4. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien xy vom 30. Mai 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) nahm im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) aus der von ihr ausgeübten Tätigkeit als praktische Ärztin im Streitzeitraum, wie auch schon im Jahr 2000, die Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 (in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern, BGBl. II Nr. 230/1999 =kurz *PauschVO*) in Anspruch.

Gemeinsam mit den eingereichten Steuererklärungen für 2002 langte am 9. Juli 2003 auch die Beilage zur Einkommensteuererklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 (Formular E108e) beim Finanzamt ein. In diesem Formblatt beantragt die Bw. eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 357,00.

Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 3. Oktober 2003 erklärungsgemäß. In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid führte es zur geltend gemachten Investitionszuwachsprämie wörtlich aus:

"Bei Inanspruchnahme einer Individualpauschalierung ist die Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 nur dann zulässig, wenn die AfA nicht abpauschaliert ist. In Ihrem Fall konnte die Investitionszuwachsprämie daher nicht berücksichtigt werden."

Mit Schriftsatz vom 21. Oktober 2003 erhob die Berufungswerberin (=Bw.) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 03. Oktober 2003, eingelangt am 06. Oktober 2003, im Speziellen gegen die Abweisung der Investitionszuwachsprämie 2002.

Die Bw. begehrte darin die Gutschrift der geltend gemachten Investitionszuwachsprämie 2002 gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 357,00.

Unter Hinweis auf § 2 Abs. 1 der Verordnung über die Individualpauschalierung vertrat die Bw. die Auffassung, dass die Individualpauschalierung nicht die Definition der Betriebsausgaben dem Grunde nach regelt, sondern nur die pauschale Berechnungsmethode der Betriebsausgaben. Dadurch sei auch die Absetzung für Abnutzung und anderer Betriebsausgaben durch den Ansatz einer Pauschalberechnung berücksichtigt. Dadurch sei aber die Voraussetzung des § 108e Abs. 1, 2. Satz, EStG 1988, nämlich dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden, erfüllt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2004 wies das Finanzamt die Berufung vom 21. Oktober 2003 gegen den Bescheid vom 3. Oktober 2003 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 20. Februar 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies auf die Begründung in der Berufungsschrift vom 21. Oktober 2003.

Der unabhängige Finanzsenat Außenstelle Wien wies die Berufung mit Entscheidung vom 18. März 2005, zzz, als unzulässig zurück, da nur der Spruch eines Abgabenbescheides mit einem Rechtsmittel angefochten werden könne, nicht aber seine Begründung. Dies deshalb, weil nur der Spruch jene normativen Wirkungen zu entfalten vermag, die geeignet sind, in Rechte des Bescheidadressaten einzugreifen (vgl. auch Stoll, BAO-Kommentar Band 3, Seite 2787).

Da demnach der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2002 weder normative Aussagen über das Bestehen des Anspruches beinhaltete, noch geeignet gewesen wäre, hinsichtlich der beantragten Investitionszuwachsprämie eine entsprechende normative Kraft zu entfalten, die Begründung des Bescheides aber nicht anfechtbar ist, hat sich die Berufung als unzulässig

erwiesen und war daher im Sinne des § 273 BAO zurückzuweisen.

Schließlich versagte das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 31. Mai 2005 die beantragte Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie in Höhe von 357 Euro, da eine Investitionszuwachsprämie nur dann gewährt werden könne, wenn die Absetzung für Abnutzung (=AfA) nicht pauschaliert sei.

In der Folge brachte die Bw. dagegen Berufung ein und wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen in der Berufung vom 21. Oktober 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2005 wurde die Berufung abgewiesen und ausgeführt, dass die Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter, der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung und der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende zustünde.

Der Verweis im § 108e Abs. 1 EStG 1988 auf die Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Wege der AfA unter Anführung der hiefür einschlägigen Gesetzesbestimmungen (§§ 7 und 8 EStG 1988) sei dahin zu verstehen, dass nur bei jenen Gewinnermittlungsformen, die die AfA ausdrücklich als Betriebsausgabe zulassen, die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie möglich sei.

In der Folge brachte die Bw. einen Vorlageantrag an den unabhängigen Finanzsenat ein.

Die Bw. führte darin aus, dass sich nach § 2 Abs. 1 der Pausch-VO (Individualpauschalierung) die Höhe der Betriebsausgaben an einem durchschnittlichen Prozentsatz der Betriebsausgaben orientiere.

Es werde somit nicht die Definition der Betriebsausgaben dem Grunde nach geregelt, sondern nur deren pauschale Ermittlung.

Da dieser pauschale Betrag aber auch die AfA beinhalte, stünde auch für AfA-fähige Wirtschaftsgüter die Investitionszuwachsprämie zu.

Die Bedingung im § 108e Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 wolle damit regeln, dass nur für AfA-fähige Wirtschaftsgüter eine Investitionszuwachsprämie zulässig sei.

Laut Bericht des Finanzausschusses sollte mit der Einführung der Investitionszuwachsprämie ein Investitionsanreiz zur Belebung Konjunktur geschaffen werden, unabhängig von der Form der Gewinnermittlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Verfahrensparteien strittig, ob der Bw., die ihre Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Ärztin pauschal nach § 17 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt, für im Jahre 2002 angeschaffte, nach er §§ 7 und 8 EStG 1988 abnutzbare Wirtschaftsgüter, die Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 zusteht.

Die Bw. vertritt den Standpunkt, dass es für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie nur darauf ankomme, dass die angeschafften Wirtschaftsgüter AfA-fähig im Sinne der §§ 7 und 8 EStG 1988 sind.

Die Amtspartei geht davon aus, dass die von der Bw. in Anspruch genommene PauschVO nach kein gesonderten Ansatz für die AfA zulasse, diese also abpauschaliert sei und infolge dessen auch keine Investitionszuwachsprämie zustehe.

Nach § 108e. Abs. 1 EStG 1988 in der für den Berufszeitraum maßgeblichen Fassung kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Nach Abs. 2 leg.cit. sind "prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens".

Nach dem systematisch im dritten -die Gewinnermittlung regelnden- Abschnitt des Einkommensteuergesetzes enthaltenen § 7 EStG 1988 sind "bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen) die Anschaffungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen".

Die Bw. hat ihren Gewinn nach den Bestimmungen der PauschVO (Individualpauschalierung BGBl. II 230/1999) ermittelt.

Nach § 2 dieser PauschVO bestimmt sich die Höhe der Betriebsausgaben als durchschnittlicher Prozentsatz der Betriebsausgaben der Kalenderjahre 1997, 1998 und 1999 im Verhältnis zu den Umsätzen, die in der Folge noch genauer definiert werden. Als Maximum kann das sich so ergebende arithmetische Mittel der drei genannten Kalenderjahre zum Ansatz kommen.

§ 3 der PauschVO regelt, welche Betriebsausgaben zusätzlich in Abzug gebracht werden dürfen. Diese sind:

1. Ausgaben für den Eingang von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 der Bundesabgabenordnung) einzutragen sind oder einzutragen wären.

2. Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden.
3. Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Für die Klärung der im Verfahren strittigen Frage, ob bzw. inwieweit bei der von der Bw. gewählten Form der Gewinnermittlung die Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7 und 8 EStG 1988 - allenfalls in pauschalierter Form - Betriebsausgabe darstellt, ist es zweckmäßig, die entsprechenden Regelungen in anderen Pauschalierungsverordnungen im Vergleich heranzuziehen. Zusammengefasst stellen sich die relevanten Bestimmungen wie folgt dar:

a)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1999 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführungspflichtigen Gewerbetreibenden, BGBl. 1990/55, (insgesamt 54 Gewerbebezüge):

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

b)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge bei nichtbuchführenden Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern, BGBl. II. 1999/228:

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

c)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge bei nichtbuchführenden Drogisten, BGBl. II 1999/229:

Nach § 2 ist der Gewinn nach Maßgabe des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 zu ermitteln; somit dürfen neben dem Pauschale nur Ausgaben für Wareneingänge, Lohnaufwendungen und Pflichtversicherungsbeiträge (vgl. § 17 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988) abgezogen werden;

d)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, BGBl. II 2000/95:

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

e)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Künstlern und Schriftstellern, BGBl. II 2000/417:

Nach § 2 Abs. 2 umfasst der Durchschnittssatz Aufwendungen für übliche technische Hilfsmittel, Aufwendungen für Telefon und Büromaterial, Aufwendungen für Fachliteratur und Eintrittsgelder, betrieblich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, etc., Tagesgelder i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG 1988, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Ausgaben anlässlich einer Geschäftsfreundebewirtung sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben;

f)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern, BGBl. II 1999/230:

Nach § 3 dürfen neben pauschal ermittelten Betriebsausgaben Ausgaben für Wareneingang sowie für Löhne abgesetzt werden;

g)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen von Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 2001/382:

Nach § 5 dürfen bei Inanspruchnahme der Pauschbeträge keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden;

h)

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl. II 2001/54:

Nach § 13 ist eine den vorläufigen Gewinn darstellende "Zwischensumme" (bestimmter Prozentsatz des Einheitswertes bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung der Betriebsausgaben mit einem Prozentsatz der Betriebseinnahmen) u.a. um vereinnahmte Pachtzinse zu erhöhen bzw. um Ausgedingelasten, Sozialversicherungsbeiträge sowie bezahlte Pachtzinsen zu vermindern.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates geht aus dem Wortlaut der oben zitierten Pauschalierungsverordnungen eindeutig hervor, dass die jeweiligen Gewinnermittlungen auf unterschiedlichen Parametern beruhen:

Einerseits erfolgt nach der VO BGBl. II 1999/227 eine Vollpauschalierung, d.h. das Betriebsergebnis wird mit einem Durchschnittssatz zuzüglich eines bestimmten Prozentsatzes der Betriebseinnahmen, nach unten hin beschränkt mit einem Mindestgewinnbetrag angesetzt, wobei die (zusätzliche) Berücksichtigung von Betriebsausgaben nicht möglich ist.

Andererseits berücksichtigen andere Pauschalierungsverordnungen mit einem bestimmten Prozentsatz der Betriebseinnahmen bestimmte Betriebsausgaben pauschal, wobei in unterschiedlichem Ausmaß noch zusätzliche Betriebsausgaben in tatsächlichem Ausmaß anerkannt werden. Eine explizite Berücksichtigung der AfA betrieblicher Wirtschaftsgüter ist nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (VO BGBl. II Nr. 95/2000), der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (VO BGBl. II Nr. 417/2000) und der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewebetreibende (Verordnung BGBl. II Nr. 55/1990) vorgesehen.

Wenn daher § 108e Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 als Voraussetzung für die Geltendmachung bestimmt, "dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden" so ist hiezu festzuhalten, dass verschiedene Methoden der Gewinnermittlung jedenfalls die Absetzung für Abnutzung *explizit* als Betriebsausgabe berücksichtigen.

Der Verweis in der angeführten Gesetzesbestimmung auf die Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Wege der AfA unter zusätzlicher Anführung der hierfür geltenden einschlägigen Gesetzesbestimmungen (§§ 7, 8 EStG 1988) ist daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats dahingehend zu verstehen, dass tatsächlich nur bei jenen Gewinnermittlungsformen, die die AfA ausdrücklich als Betriebsausgabe zulassen, die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie möglich ist. Hätte die bloße (prinzipielle) Abnutzbarkeit der Wirtschaftsgüter als entsprechende Voraussetzung (hinsichtlich derer im gegenständlichen Fall nach dem Streitvorbringen offenkundig kein Zweifel besteht) gereicht hätte es des zusätzlichen Verweises, wonach die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege Absetzung gemäß der §§ 7 und 8 EStG 1988 abgesetzt werden, demnach nicht bedurft. Einer allenfalls in einer pauschalierten Gewinnermittlungsart mittelbar enthaltene Form einer Abschreibung von Wirtschaftsgütern, die der Bw. offenbar für ausreichend erachtet, steht als Voraussetzung für die Geltendmachung die Systematik und der Wortlaut des EStG entgegen (vgl. auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, § 108, Tz 3, wonach "zumindest ein Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten über AfA nach §§ 7, 8 abgeschrieben" werden müsse).

Auch die Verwaltungspraxis (EStR 2000), setzt sich mit den Voraussetzungen der Frage der Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung von Wirtschaftsgütern bei pauschalierter Gewinnermittlung auseinander. Es ist ausdrücklich zu betonen, dass diese Richtlinien keine für

den unabhängigen Finanzsenat in irgendeiner Weise bindende Rechtsquelle sind. Dennoch können sie wie auch übrige Literatur als kommentarähnlicher Auslegungsbehelf für gesetzliche Bestimmungen herangezogen werden, soweit sie - keine über ausdrückliche derartige Bestimmungen hinausgehenden bzw. ihnen entgegenstehenden Regelungen enthalten (siehe auch die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 5. Juli 2005, RV/0120-L/05).

Die EStR 2000 führen insoweit aus:

"Als Investitionsanreiz kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern erstmalig für 2002 und letztmalig für 2004 eine Investitionszuwachsprämie iHv. 10% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung im Anspruchszeitraum für die Investitionszuwachsprämie ist diese nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht die Investitionszuwachsprämie im Fall einer Pauschalierung im Anspruchszeitraum für die Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000), der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 417/2000) und der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewebetreibende (Verordnung BGBl. II Nr. 55/1990) zu (Rz 8216).

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abzusetzen waren. Mit der Absetzung für Abnutzung muss noch nicht im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden (Rz 8217)".

Die Rz 8217 der EStR 2000 ist so zu verstehen, dass die Inbetriebnahme nicht im Jahre der Geltendmachung der Prämie erfolgen muss.

Demnach gehen auch die EStR 2000 getragen von den oa. Überlegungen davon aus, dass bei Anwendung der Individualpauschalierung keine Investitionszuwachsprämie zusteht.

Diese nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates rechtsrichtige Interpretation ergibt sich aus der oben dargelegten Gesetzessystematik und dem Fehlen einer expliziten Zulassung der AfA nach der Pausch-VO.

Demnach wird die in der gegenständlichen Entscheidung vertretene Rechtsansicht des unabhängigen Finanzsenates auch von den EStR untermauert.

Der Bw. ist zwar dem Grunde nach beizupflichten, dass die Investitionszuwachsprämie eine Form eines Investitionsanreizes darstellen soll. Die Ergründung der Motive, warum der Gesetzgeber insoweit verschiedene Gewinnermittlungsformen ungleich behandelt, liegt jedoch nicht in der Kompetenz des unabhängigen Finanzsenates. Der Bw. wäre es jedenfalls freigestanden, im Jahr der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie eine andere - die

AfA als Betriebsausgabe ausdrücklich berücksichtigende - Gewinnermittlungsart zu wählen, dadurch aber unter Umständen eine höhere Bemessungsgrundlage in Kauf zu nehmen.

Aus den genannten Gründen war daher das Berufungsbegehren abzuweisen.

Im Spruch des angefochten Bescheides wurde zwar nicht wie für Bescheide nach § 201 BAO vorgesehen, die Investitionszuwachsprämie 2002 mit einem bestimmten Betrag (im vorliegenden Fall Null) festgesetzt, sondern wurde die erklärungskgemäß beantragte, als Selbstberechnungsabgabe zu qualifizierende Investitionszuwachsprämie, mittels Abweisungsbescheid versagt.

Der Bescheidspruch ist zwar formal rechtswidrig, führt aber inhaltlich zu einem rechtsrichtigen Bescheidergebnis, nämlich der Nichtgewährung der beantragten Investitionszuwachsprämie.

Der Bescheidwille kommt somit klar zum Ausdruck und erfährt die Bw. auf Grund der Abweisung ihres Begehrens, statt der Festsetzung mit Null keine Beschwer bzw. ist dadurch in ihren Rechten nicht verletzt. Eine Bescheidaufhebung konnte daher unterbleiben.

Graz, am 13. Juli 2006