



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/1455-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Gertraud Hausherr, Karl Studeregger und Johann Figl im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des P., Q, vertreten durch R, vom 5. Mai 2004 gegen den Bescheid des C, vertreten durch Oberrätin Mag. Melitta Schweinberger, vom 16. April 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 19. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führt einen landwirtschaftlichen Betrieb.

Diesen Betrieb hat er mit Übergabevertrag vom 23. März 2000 zum Stichtag 1. Juni 2000 erworben.

In den Jahren 2000 und 2001 ermittelte der Bw. seine landwirtschaftlichen Einkünfte gemäß der Verordnung BGBl II 430/1997 bzw. den §§ 2 ff der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 2001/54 (LuF PauschVO 2001), im Rahmen einer Vollpauschalierung.

Im Jahre 2002 wechselte der Bw. seine Gewinnermittlungsart von einer Vollpauschalierung zu einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und ermittelte die Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988.

Mit Schreiben vom 19. November 2002 stellte der Bw. den Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG (Optionsantrag) und ermittelte rückwirkend mit 1. Jänner 2002 seine Umsätze gemäß den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes.

Für das Jahr 2003 macht der Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 geltend.

Diese errechnete er wie folgt:

Ermittlung des Durchschnitts an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter

Vergleichszeitraum Anzahl der Wirtschaftsjahre	2000	2001	2002	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	0,00	17.366,00	41.576,00	Betrag A 19.647,33
Anschaffungskosten- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003				Betrag B 41.139,95
Abzüglich Betrag A				-19.647,33
Daraus resultiert ein Zuwachs in Höhe von				Betrag C 21.492,62

Ermittlung der Bemessungsgrundlage Betrag E

Investitionszuwachs Betrag C 21.492,62

Abzüglich 0,00

Bemessungsgrundlage Betrag E 21.492,62

Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2003 Betrag E $21.492,62 \times 10\% = \text{Betrag F}$
2.149,26

Den Antrag auf Investitionszuwachsprämie 2003 wies das Finanzamt mit der Begründung ab, dass in den Kalenderjahren 2000 bis 2001 die Vollpauschalierung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Anspruch genommen worden sei.

Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung sei die Investitionszuwachsprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert sei.

Die Investitionszuwachsprämie stehe auch dann nicht zu, wenn ab dem Kalenderjahr 2002 der Gewinn aus der Landwirtschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werde, weil Voraussetzung für die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie die Nachweisführung hinsichtlich der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten

prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum einerseits und im Kalenderjahr 2003 gegeben sein müsse.

Da bei der Inanspruchnahme der Vollpauschalierung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die Nachweisführung fehle, könne die beantragte Investitionszuwachsprämie nicht gewährt werden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass der Gewinn ab dem Kalenderjahr 2002 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werde und somit die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert sei. Die Nachweisführung hinsichtlich der Anschaffungs- und /oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum könne sehr wohl erbracht werden, da ein Anlagenverzeichnis vorliege. Eine Aufstellung der im Vergleichszeitraum angeschafften Wirtschaftsgüter werde der Berufung beigelegt. Nach Erachten des Bw. und des steuerlichen Vertreters sei die Gewinnermittlungsart des Antragsjahres maßgebend.

Es werde um Gewährung der beantragten Investitionszuwachsprämie ersucht und bei Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat eine mündliche Berufungsverhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

Anlagegut	Anschaffungs-datum	Kosten	Nutzungs-dauer	Buchwert 1.Jänner03	Zugang	Abgang	Abschreibung	Buchwert 31.Dezember03
Schweinestall	1974	50.200	33.	7.606			1.521	6.085
Schweinestall	1992	72.670	33.	48.447			2.202	46.245
Maschinenhalle	1992	36.600	33.	24.200			1.100	23.100
Maschinenhalle	1982	50.900	33.	18.509			1.542	16.967
Garage	1969	5.090	33.	1				1
Anlagen Tierhaltung								
Getreide-Futtersilo	1980	2.000	20.	1				1
Stallmiststreuer	1967	2.400	15.	1				1
Schrot-Mischanlage	1975	3.800	15.	1				1
Körnerschnecke	1977	460	15.	1				1
Körnerschnecke	1996	1.090	15.	582			72	510
Körnerkanone	1985	730	15.	1				1
Getreidereiniger	1985	730	15.	1				1
Getreidereiniger	30.04.2001	1.160	15.	1.006			77	929
Ballenförderer	1975	680	15.	1				1
Güllefass 1/3	1996	2.900	15.	1.547			193	1.354
Hochdruckreiniger	1997	1.000	10.	400			100	300
Hochdruckpresse	1965	1.900	15.	1				1
Bus LKW LD 35	1999	1.450	3.	1				1
Traktor mit Lader	1976	17.220	10.	1				1
Waschmaschine	29.01.2003	726	5.		726		145	
Maschinen Geräte								
Traktor 9094	1994	50.870	10.	5.087		1	5.087	
Traktor 6420	05.12.2003	39.000	10.		39.000		1.950	37.050

Traktor 9078	25.03.2002	33.616	10.	30.255			3.361	26.894
Fronthubwerk	25.03.2002	3.263	10.	2.937			326	2.611
Stapler	1991	6.100	10.	1				1
Anhänger 5t	1965	2.400	15.	1				1
Anhänger 6t	1970	3.270	15.	1				1
Anhänger 7t	1980	5.450	15.	1				1
Anhänger 14t	30.04.2001	16.206	15.	13.998			1.077	12.921
Mähdrescher 88 Maxi gebraucht	07.01.2003	30.000	7.		30.000		4.285	25.715
Mähdrescher	1990	29.069	7.	1		1	1	
Kartoffelvollernter	1990	27.620	10.	1				1
Kartoffellegem. 1/3	1983	2.910	15.	1				1
Kartoffelfräse	1985	9.450	10.	1				1
Kartoffelkisten 60 St	1980	870	15.	1				1
Sämaschine	1986	3.050	15.	1				1
Unkrautriegel	1975	1.190	15.	1				1
Kunstdüngerstreuer	1986	1.450	15.	1				1
Grubber	1980	2.900	15.	1				1
Saatbetkombination	1977	2.620	15.	1				1
Feldspritze gebraucht	02.02.2000	7.850	10.	5.495			785	4.710
Rübenhacke	06.05.2002	4.000	15.	3.734			266	3.468
Einzelkornsäm. 1/5	1975	580	15.	1				1
Walze	1986	1.450	15.	1				1
Häcksler 1/2	1995	730	5.	1				1
Zwangsmischer	1990	1.100	10.	1				1
Kreiselegge	1990	4.360	10.	1				1
Pflug	1996	10.200	10.	3.060			1.020	2.040

Mulcher 1/5	04.06.2002	697	10.	627			70	557
Computer	1999	1.169	4.	1		1	1	
PC-Medi ATX-USB	12.12.2003	1.414	3.		1.414		235	1.179
Dieselöltank 2000 l	1980	1.000	10.	1				1
Dieselöltank 1000 l	1991	450	10.	1				1
Geräte Werkstätte								
Schweißgerät	1990	580	10.	1				1
Autogen + Flaschen	1989	1.090	10.	1				1
Schutzgas gebraucht	2001	1.200	10.	960			120	840
Kompressor	1995	450	10.	90			45	45
Metallsäge	1996	800	10.	240			80	160
Summe AFA							25.661	

In der am 19. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass auch im Jahr 2004 eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt worden sei und bereits ein entsprechender Einkommensteuerbescheid ergangen sei.

Die Vertreterin des Finanzantes schloss sich über Vorhalt Rz 8216 EStR 2000 idF AÖF 167/2004 durch den Vorsitzenden der in der aktuellen Fassung der Einkommensteuer-richtlinien enthaltenen Rechtsaufassung an.

Allerdings sei nach Ansicht des Finanzamtes der Nachweis hinsichtlich der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter nicht erbracht; eine Glaubhaftmachung genüge nicht.

Unstrittig seien die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der dem Finanzamt bekannt gegebenen Wirtschaftsgüter. Es sei allerdings nach Ansicht des Finanzamtes nicht der Nachweis der Vollständigkeit erbracht.

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre eine derartige Nachweisführung dann gegeben, wenn bereits neben der Pauschalierung ein anderes Anlageverzeichnis geführt worden wäre.

Allgemein sei festzuhalten, dass bei mehreren landwirtschaftlichen Betrieben eine Zuordnung im Nachhinein in der Regel sehr schwierig sein würde.

Erhebungen hinsichtlich der Vollständigkeit der im Anlageverzeichnis angeführten Wirtschaftsgüter seien vom Finanzamt nicht gepflogen worden.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass es wenig einsichtig sei, im Hinblick auf die AfA Wirtschaftsgüter nicht in das Anlageverzeichnis aufzunehmen, verweise das Finanzamt darauf, dass nach derzeitiger Rechtslage jährlich ein Rückwechsel zur Pauschalierung möglich sei und bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von 15, 20 Jahren die Nichtaufnahme in das Anlageverzeichnis im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage für die IZP wirtschaftlich sinnvoll sein könnte.

Der Bw. führte aus, dass eine Rückkehr zur Pauschalierung im Hinblick auf das mittlerweile Überschreiten der Einheitswertgrenzen nicht möglich wäre.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass etwa 2002 ein Traktor samt Zubehör angeschafft worden sei, der die Bemessungsgrundlage für die IZP entsprechend reduziert habe.

Das Finanzamt stimme der Berichterstatterin zu, dass durch den Verzicht auf die pauschale Besteuerung der Umsätze gemäß § 22 Abs. 6 UStG ab dem Jahr 2002 der Bw. für mindestens fünf Jahre an die allgemeinen Regeln zur Ermittlung der Umsätze des UStG gebunden ist, somit mindestens bis einschließlich 2006.

Das Finanzamt könne einer Berufungsvorentscheidung nicht näher treten und es ersuche im Hinblick auf ähnlich gelagerte Fälle um eine Entscheidung durch den UFS.

Der steuerliche Vertrater führte abschließend aus, dass der Bw. einen Nachteil erleiden würde, wenn er zu aktivierende Wirtschaftsgüter aus den Vorperioden nicht in das Anlageverzeichnis aufnehme, da dadurch die AfA im Streitzeitraum sowie in den Folgejahren verloren gehen würde.

Der Bw. führte aus, dass das Anlageverzeichnis vollständig sei. Es sei auf kein Wirtschaftsgut vergessen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Der Bw. ermittelte seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2000 gemäß der PauschVO BGBI II 430/1997 und im Jahr 2001 gemäß den § 2 ff LuF PauschVO 2001, somit der Gewinnermittlungsart der Vollpauschalierung.

Mit dem Jahr 2002 wechselte der Bw. seine Gewinnermittlungsart. Ab 2002 ermittelte er den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Strittig zwischen den Parteien des Verfahrens ist die Rechtsfrage, ob für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie im Jahr 2003 die Inanspruchnahme der Gewinnermittlung gemäß der Vollpauschalierung in den vor dem Antragsjahr liegenden Jahren der Gewährung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 entgegensteht.

Auszugehen ist von folgender rechtlich relevanten Bestimmung:

Im § 108e EStG 1988 in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung wird gemäß Abs. 1 festgelegt, dass für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionsprämie von 10% geltend gemacht werden kann. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§ 7 und § 8) abgesetzt werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Im ersten Satz des § 108e Abs. 3 EStG 1988 wird die Investitionszuwachsprämie als die Differenz zwischen den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2002, 1.1.2003, 1.1.2004 enden, definiert.

Von beiden Seiten unbestritten ist, dass es sich bei den im Antrag angeführten Wirtschaftsgütern um prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter handelt.

Die Auffassungen des Bw. und des Finanzamtes gehen bei der Ermittlung der Differenz zwischen den Anschaffungskosten des Jahres 2003 und den Anschaffungskosten der vor dem 1.1.2003 liegenden drei Wirtschaftsjahre 2002, 2001 und 2000 auseinander.

Grundsätzlich ist die Auffassung des Finanzamtes richtig, dass bei Inanspruchnahme der Gewinnermittlungsart der Vollpauschalierung gemäß der LuF Pausch VO 2001 alle gewöhnlichen Ausgaben und Begünstigungen abgedeckt sind.

Nun verkennt das Finanzamt jedoch, dass im vorliegenden Fall im betreffenden Jahr 2003 eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung durchgeführt wird, bei der zusätzliche Begünstigungen zu den geltend gemachten Ausgaben möglich sind, wenn die gesetzlichen Vorgaben erfüllt sind.

Der Bw. legte dem Antrag nur prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zugrunde.

Die Ermittlung der Differenz zu den Vorjahren erfolgte anhand einer Aufstellung der getätigten Anschaffungskosten der Vorjahre anhand von Rechnungen und Belegen und eines Anlageverzeichnisses.

Die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft gemäß der §§ 2 ff der LuF PauschVO 2001 impliziert, dass Anschaffungskosten und Herstellungskosten pauschal berücksichtigt werden.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Bw. diese Anschaffungskosten nicht exakt nachweisen kann, da ein Betriebsführer beispielsweise schon zur Wahrung von Gewährleistungsansprüchen oder Überprüfung von Kontoauszügen Rechnungen und Belege über Anschaffungen aufbewahrt.

Da allein die Aufbewahrung von Belegen und Rechnungen der Ermittlung des Gewinnes gemäß der Vollpauschalierung nicht entgegenstand, durfte der Bw. in den Jahren 2000 und 2001 diese in Anspruch nehmen.

Die Möglichkeit anhand der Belege eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung durchzuführen nahm der Bw. zu recht nicht in Anspruch, da auf Grund der Betriebsgröße dazu keine Verpflichtung bestand.

Die Differenz gemäß § 108e Abs. 3 EStG ist auch im vorliegenden Fall anhand der getätigten Anschaffungen zu ermitteln.

Die Formulierung in § 108e Abs. 3 EStG lautet:

„Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der drei letzten Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.“

Es muss nicht extra betont werden, dass der unabhängige Finanzsenat in seiner Tätigkeit nur an rechtsverbindliche Normen, somit im hier vorliegenden Fall an den Gesetzeswortlaut gebunden ist.

Der Gesetzeswortlaut schränkt die Gewährung der Investitionszuwachsprämie nicht darauf ein, dass im Vergleichszeitraum der Vorjahre eine bestimmte Gewinnermittlungsart in Anspruch genommen werden musste. Der Gesetzeswortlaut fordert nur den Nachweis die Differenz der Kosten ermitteln zu können.

Dies entspricht auch der Änderung der Einkommensteuerrichtlinien, die in Rz 8216 (AÖF 2004/167) nunmehr zum Ausdruck kommt.

Nun sind der Nachweisführung durch die Regeln der Bundesabgabenordnung keine Beschränkungen auferlegt. Der Nachweis kann mit allen der Sache dienlichen Mitteln erbracht werden. Die Formulierung "Nachweisführung" impliziert schon durch den Begriff, dass Glaubhaftmachung nicht genügt.

Den Nachweis der getätigten Investitionen im Vergleichszeitraum der Vorjahre hat der Bw. trotz der pauschalen Gewinnermittlung in den Vorjahren durch Vorlage des Anlagenverzeichnisses über die getätigten Investitionen geführt. Allein der Umstand, dass das Anlagenverzeichnis nicht zeitgleich mit den getätigten Anschaffungen geführt wurde, ist nicht ausreichend die Richtigkeit und Vollständigkeit als nicht erbracht anzusehen.

Die Überprüfung der Vollständigkeit der getätigten Investitionen und des Anlageverzeichnisses ist für diesen Fall im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes ebenso möglich, wie bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die endgültige Gewissheit, dass alle getätigten Investitionen auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. im Anlageverzeichnis erfasst sind, hat das Finanzamt nur bei einer erforderlichen genaueren Überprüfung der Einnahmen-Ausgaben-

Rechnung oder des Anlageverzeichnisses. Die Überprüfung ist durch die Natur der Sache immer erst im Nachhinein möglich. Genauso ist im hier gegegnständlichen Fall bei Vorlage der entsprechenden Belege eine Überprüfung möglich. Die Argumentation, dass die Vollständigkeit nicht überprüfbar sei, weil die Vollpauschalierung in Anspruch genommen worden sei, ist nicht zielführend, da eine Überprüfung eines pauschalierten Landwirtes sonst nie möglich wäre.

Der Bw. hat glaubhaft versichert, ein vollständiges Verzeichnis vorgelegt zu haben.

Es istm auch im Hinblick auf die AfA sehr unwahrscheinlich, dass der Bw. nur zur Senkung des Vergleichswertes für die Investitinszuwachsprämie in weiterer Folge auf die Geltendmachung der Afa verzichten sollte.

Schließlich hat das Finanzamt keine Prüfungshandlungen gesetzt, sondern sich auf die pauschale Beurteilung der Vollständigkeit des Anlageverzeichnisses beschränkt.

Im Antragsjahr wählte der Bw. eine Gewinnermittlungsart, bei der die Investitionszuwachsprämie nicht pauschal abgegolten ist, sondern zusätzlich geltend gemacht werden kann. Er konnte daher den Zuwachs an Investitionen ermitteln und auch im Antragsjahr zusätzlich zur Absetzung für Abnutzung der entsprechenden Wirtschaftsgüter geltend machen.

Dies entspricht auch der Auffassung des letzten Absatzes der Entscheidung des UFS vom 9. Juni 2005 (RV/0120-L/05). Einem Gastwirt der für das Antragsjahr seinen Gewinn pauschal ermittelte, wurde mitgeteilt, dass er bei der Wahl der Gewinnermittlung für das Antragsjahr eine Gewinnermittlung hätte wählen müssen, die eine Absetzung für Abnutzung ausdrücklich zulässt.

Der Bw. erfüllt daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates alle Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie und ist daher der Berufung statzugeben.

Da die Investitionszuwachsprämie eine selbstzuberechnende Prämie ist, die dem Abgabenkonto gutgeschrieben wird, ist ein Bescheid nur dann zu erlassen, wenn dem Antrag nicht stattgegeben oder dieser in der Berechnung abgeändert wird.

Gemäß § 108e Abs 5 Satz 1 EStG 1988 wird die Investitionszuwachsprämie auf dem Steuerkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben, es sei denn, dass ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen ist. Gemäß § 201 Abs 1 BAO ist die Investitionszuwachsprämie nur dann festzusetzen, wenn sich die vom Bw. bekanntgegebene Selbstberechnung der Abgabe als nicht richtig erweist.

Da die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 2.149,26 sich nicht als falsch erwiesen hat, besteht keine Voraussetzung zur Erlassung bzw. Aufrechterhaltung eines

diesbezüglichen Bescheides gemäß § 201 BAO, weshalb diesbezüglich eine ersatzlose Aufhebung erfolgt.

Die Investitionszuwachsprämie ist auf Grund der zutreffenden Selbstberechnung festzuschreiben.

Wien, am 24. Oktober 2005