



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb.ges, vom 31. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 20. Mai 2005 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers (Bw) für das Jahr 2004 langte – elektronisch übermittelt – am 30. März 2005 ein. Der daraufhin vom Finanzamt erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 war mit 4. April 2005 datiert.

Mit am 30. März 2005 (von der steuerlichen Vertretung) unterfertigtem und aufgegebenem und am 31. März 2005 beim Finanzamt eingelangtem Antrag – "Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e" (Formular E 108e) – gab der Bw Investitionen im Vergleichszeitraum von durchschnittlich 28.088,51 € (2001: 29.300,71 €, 2002: 42.682,99 €, 2003: 12.281,84 €) sowie Anschaffungs(Herstellungs)kosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Jahr 2004 in Höhe von 156.313,17 € und somit einen Zuwachs von 128.224,66 € bekannt und beantragte eine Investitionszuwachsprämie von 12.822,47 € für das Jahr 2004 (ESt-Akt BI 3f/2004).

Mit Schreiben vom 4. April 2005 wurde das Anlageverzeichnis des Bw für das Jahr 2004 an das Finanzamt übersandt (ESt-Akt BI 8ff/2004).

Einem Schreiben vom 6. April 2005 (Poststempel 7. April 2005, Eingangsstempel 8. April 2005) wurde eine berichtigte Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend Investitionszuwachsprämie (Formular E 108e) mit folgenden Unterschieden zu dem vorher eingereichten Formular E 108e eingereicht: Investitionen im Vergleichszeitraum von durchschnittlich 14.302,75 € (2002: 1.325,70 €), Investitionszuwachs: 142.010,42 €, beantragte Investitionszuwachsprämie: 14.201,04 €; im Begleitschreiben wurde die Berichtigung mit der im Jahr 2002 beantragten Prämie laut Formular E 108d/j begründet (ESt-Akt BI 5ff/2004).

Der Bw hatte mit Formular E108d/j als Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 eine Sonderprämie für die katastrophengebundene Ersatzbeschaffung gemäß § 108d EStG 1988 iHv 3.288,53 € aufgrund von acht Wirtschaftsgütern mit Anschaffungskosten von insgesamt 32.885,34 € beantragt (ESt-Akt BI 16f/2002). Diese Prämie war am 10. Dezember 2003 auf das Steuerkonto des Bw gutgeschrieben worden.

Mit E-Mail vom 6. Mai 2005 wurden von der steuerlichen Vertretung des Bw an das Finanzamt die Berechnungen der Investitionszuwachsprämien für die Jahre 2002 und 2004 sowie die Berechnung der katastrophengebundenen Ersatzbeschaffungssonderprämie übermittelt (ESt-Akt BI 17ff/2004)

Anm: Obwohl eine E-Mail-Eingabe an eine Abgabenbehörde auf keinem gemäß §§ 85ff BAO iVm Telefax-Verordnung BGBl 1991/494 idgF und FinanzOnline-Verordnung BGBl II 2002/46 idgF vorgesehenen Wege eingebracht wird, kann die gegenständliche – rein informative – E-Mail mit unbedenklicher Authentizität nach Ansicht der Berufsbehörde gemäß § 166 BAO wie jedes andere Beweismittel für das Verfahren herangezogen werden (vgl in diesem Sinne zu Telefonaten: Ritz, BAO², § 85 Tz 9). Da es sich bei der gegenständlichen Information um kein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten etc iSd § 85 Abs 1 BAO (bspw Berufung, Fristverlängerungsantrag) handelt, hat keine Zurückweisung oder Ignorierung im Sinne der Entscheidungsbesprechung von Maurer, UFSaktuell 2005, 34f zu erfolgen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei bei der Berechnung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 ein Vergleichswert (Durchschnitt der Jahre 2001 bis 2003) iHv 25.264,53 € heranzuziehen, der aus dem Ansatz von Anschaffungs(Herstellungs)kosten im Jahr 2002 von 34.211,04 € resultiere, welche wiederum aus zunächst 54.614,04 € Anschaffungs(Herstellungs)kosten abzüglich zuordenbare, zweckgebundene Spenden von 20.403 € (laut E-Mail vom 6. Mai 2005) ohne weiteren Abzug der Investitionen, für die die katastrophengebundene Ersatzbeschaffungssonderprämie beantragt und gewährt worden war, resultierten. 156.313,17 € abzüglich 25.264,53 € sei 131.048,64 €, wovon 10% Investitionszuwachsprämie 13.104,86 € sei. (Schreiben des Finanzamtes vom 18. Mai 2005, ESt-Akt BI 21ff/2004).

Das Finanzamt erließ einen entsprechenden, mit 20. Mai 2005 datierten Bescheid zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit 13.104,86 € (Gutschrift).

Dagegen wurde mit Schreiben vom 31. Mai 2005 Berufung erhoben mit dem Begehren nach Bescheidaufhebung und Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit 14.201,04 € (ESt-Akt Bl 27f/2004).

Gemäß § 108e Abs 3 Z 2 EStG 1988 seien von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämierten Wirtschaftsgüter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für welche die Begünstigungen nach § 10c Abs 2 oder § 108d Abs 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht worden seien, abzuziehen. § 108e Abs 3 Z 2 EStG 1988 schränke die Berücksichtigung dieser Begünstigungen auf keinen der beiden Vergleichszeiträume ein, sondern statuiere, dass von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämierten Wirtschaftsgüter diese Begünstigungen abzuziehen seien. Aus dem Wortlaut der Bestimmung sei nicht ableitbar, dass die Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämierten Wirtschaftsgüter des Jahres 2002 bei der Ermittlung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 ein anderer Betrag sein könne als die Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämierten Wirtschaftsgüter des Jahres 2002 bei der Ermittlung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur ordnungsgemäßen Antragstellung:

Infolge der Novellierung durch Art I Z 26 des StRefG 2005 (BGBl I 2004/57) ist für die berufsgegenständliche Investitionszuwachsprämie 2004 der § 108e Abs 4 EStG 1988 in folgender Fassung anzuwenden: „(4) Die Prämie kann 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. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.“

Dieser Gesetzeswortlaut steht in einem Spannungsverhältnis zur ebenfalls gesetzlich (§ 42 Abs 1 EStG 1988) normierten elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung, bei der jedoch technisch die Beilage des Formulars E 108e nicht möglich ist. Im gegenständlichen Fall ist jedenfalls die am 7. April 2005 zur Post gegebene und am 8. April 2005 beim Finanzamt eingelangte berichtigte Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 'nachgereicht' im Sinne des § 108e Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 und

damit die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ordnungsgemäß bzw wirksam. Damit kann dahingestellt bleiben, ob die am 30. März 2005 aufgegebene und am 31. März 2005 beim Finanzamt eingelangte Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (zeitlich) 'nachgereicht' worden und/oder in welchem eingeschränkten Sinn der § 108 Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 eventuell zu verstehen wäre.

Zur inhaltlichen Streitfrage, ob sich § 108e Abs 3 Z 2 Satz 1 EStG 1988 auf die Summe der Anschaffungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter nur hinsichtlich des Jahres, für das die strittige Prämie beantragt wird, bezieht (Ansicht des Finanzamtes) oder auch hinsichtlich des Vergleichsjahres 2002 bezieht:

In zumindest zeitlichem Zusammenhang mit dem Hochwasser des Jahres 2002 wurde mit BGBl I 2002/155 neben dem § 108d (betr katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung) u.a. der § 108e in das EStG 1988 eingefügt, dessen Abs 3 hinsichtlich der Streitfrage ursprünglich normierte:

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

Dabei gilt Folgendes:

1. ...

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt."

Durch Art 2 Z 5 des Wachstums- und Standortgesetzes, BGBl I 2003/133, wurde zwecks Ausdehnung der Investitionszuwachsprämie (IZP) auf das Jahr 2004 – ohne spezifische Änderung hinsichtlich der Streitfrage – der erste Satz des § 108e Abs 3 EStG 1988 folgendermaßen neu gefasst: "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 letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden."

Die IZP geht auf einen im Finanzausschuss des Nationalrates eingebrachten Abänderungsantrag zur RV zurück und wird im Ausschussbericht (1285BlgNR XXI.GP) wie folgt erläutert:

"Als Anreiz für Investitionen wird eine befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwächsen in der Form einer Investitionszuwachsprämie von 10% gewährt. Diese

Prämie berechnet sich von der Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), beweglichen körperlichen Wirtschaftsgütern, die im Kalenderjahr 2002 bzw. 2003 angefallen sind und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vergleichbarer Wirtschaftsgüter der jeweils drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. 1. Jänner 2003 enden. Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die in den Rumpfwirtschaftsjahren angefallen sind, sind nicht zu berücksichtigen.

Es folgt ein Beispiel (Investitionszuwachs im Jahr 2003 in Höhe von 30 gegenüber den drei Vorjahren mit durchschnittlich 70) mit drei Zusatzvarianten, bei denen (Kürzungs)Beträge im Sinne von § 10c Abs 2 und § 108d Abs 2 Z 2 EStG 1988 vorkommen:

	Variante 1	Variante 2	Variante 3
	2003	2003	2003
Investitionen bewegl. WG	120	120	120
– GWG, gemäß § 13	20	20	20
– gebrauchte WG	–	–	–
– in ausl. BSt verwendete WG	–	–	–
Basis	100	100	100
§ 10c Abs. 2	20	50	50
§ 108d Abs. 2 Z 2		20	30
Summe	80	30	20
Investitionszuwachs	30	30	30
Kürzung Investitionszuwachs	nein	nein	–10

In diesem Beispiel kommt es lediglich bei der Variante 3 zu einer Kürzung des Investitionszuwachses um 10. Als Bemessungsgrundlage für die 10%ige Investitionszuwachsprämie sind bei der Variante 3 daher nur 20 zugrunde zu legen. Bei den Varianten 1 und 2 beträgt die Bemessungsgrundlage 30.

Methodisch ist zunächst der Investitionszuwachs im Sinne der obigen Ausführungen zu ermitteln. Im nächsten Schritt ist dieser Investitionszuwachs den hierfür in Betracht kommenden Wirtschaftsgütern zuzuordnen. Bei dieser Zuordnung besteht ein Wahlrecht. Es ist auch ‚anteilige‘ Zuordnung zulässig (insbesondere bei Zuteilung einer Restgröße an Investitionszuwachs). Sodann ist von dem den Wirtschaftsgütern zugeordneten Investitionszuwachs die Prämie zu berechnen."

Der Wortlaut von § 108e Abs 3 Z 2 EStG 1988 läßt drei Möglichkeiten zu, welche "Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten" gemeint ist, von der dann (Kürzungs)Beträge im Sinne von § 10c Abs 2 und § 108d Abs 2 Z 2 EStG 1988 abgezogen werden:

- Nur die Summe des Jahres, für das die Prämie beantragt wird (Interpretationsmöglichkeit 1): Diese Interpretation entspräche sprachlich am ehesten dem ersten Satz von § 108e Abs 3 Z 2 EStG 1988 (argumento: Summe in Einzahl). Damit wäre allerdings das erläuternde Beispiel im Ausschussbericht falsch, das ähnlich in Rz 8226 der EStR 2000 übernommen worden ist, denn dann wäre bereits die "Basis" (=Summe der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter) um 20 (Variante 1) bzw 70 (Variante 2) bzw 80 (Variante 3) und gleichermaßen der Investitions"zuwachs" zu kürzen, sodass sich in den Varianten 2 und 3 kein Zuwachs, sondern eine Reduktion ergäbe.
- Die Summe des Jahres, für das die Prämie beantragt wird, und die Summen der Jahre im Vergleichszeitraum (Interpretationsmöglichkeit 2): Dies entspräche der Ansicht des Bw; dagegen spräche jedoch, dass in § 108e Abs 3 Z 2 Satz 1 EStG 1988 die "Summe" und nicht die 'Summen' und auch nicht die 'Summe und der Durchschnittswert (der Vergleichsjahre)' angesprochen werden.
- In Zusammenhang mit dem zweiten Satz von § 108e Abs 3 Z 2 EStG 1988 hat der Gesetzgeber unter der gegenständlichen Summe offenbar den Investitionszuwachs verstehen wollen (Interpretationsmöglichkeit 3): Damit wäre zwar der erste Satz dieser Gesetzesstelle äußerst unexakt formuliert, jedoch ließe sich nur damit – im Gegensatz zur Interpretationsmöglichkeit 1 – der Einklang mit den drei Varianten im Beispiel laut Ausschussbericht hinsichtlich des prämienbegünstigten Investitionszuwachses des Jahres 2003 herstellen.
Bei dieser Interpretationsmöglichkeit wäre der Investitionszuwachs und damit die Summe des Jahres gemeint, für das die Prämie beantragt wird, und nicht die Investitionszuwächse bzw Summen des Vergleichszeitraumes, denn der zweite Satz von § 108e Abs 3 Z 2 EStG 1988 bezieht sich mit der Aussage "ist ... prämienbegünstigt" nur auf das Jahr, für das die Prämie beantragt wird.

Hier wird der letztgenannten Interpretationsmöglichkeit gefolgt, weil sie dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers entspricht.

Bei der Ermittlung des Vergleichswertes zu Ermittlung des Investitionszuwachses des Streitjahres 2004 sind somit die Anschaffungs- und Herstellungskosten in den Vergleichsjahren – also auch im gegenständlich betroffenen Jahr 2002 – nicht um Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs 2 oder § 108d Abs 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht worden ist, zu kürzen.

Die Rechtsauffassung hinsichtlich Ermittlung der Höhe der Investitionszuwachsprämie (IZP) mit 13.104,86 €, auf der der angefochtene Bescheid beruht, ist daher zu bestätigen.

Gemäß § 108e Abs 5 EStG 1988 sind auf die Gutschrift der IZP die Bestimmungen der BAO für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben anzuwenden. Im Sinne des § 108e Abs 5 BAO handelt es sich bei dem angefochtenen Bescheid um einen Bescheid gemäß § 201 BAO, dh die bescheidmäßige Festsetzung einer nicht richtig bekanntgegebenen Selbstbemessungsabgabe. Laut maßgebender zweiter Geltendmachung vom April 2005 beantragte der Bw eine IZP von 14.201,04 €. Richtig ist jedoch eine IZP iHv 13.104,86 €. Weiters ist die Voraussetzung des § 201 Abs 2 Z 1 BAO idF BGBl I 2002/97 (AbgRmRefG) erfüllt, dass die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages (im ggstdl Fall im April 2005) von Amts wegen erfolgen kann.

Es handelt sich jedoch infolge der Formulierung "kann" um eine Ermessensentscheidung. Da die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG der Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und Veranlagungsbescheiden bezweckt hat, orientiert sich die Ermessensübung, ob die Festsetzung mit einem anderen als dem vom Bw an IZP geltend gemachten Betrag erfolgt oder nicht, an der Ermessensübung bei vergleichbaren Maßnahmen zu Veranlagungsbescheiden, dh Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO und amtswegige Verfahrenswiederaufnahme: primär Berücksichtigung der Rechtsrichtigkeit und des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (=Gleichmäßigkeit der IZP-Gewährung); keine Bescheiderlassung bei Geringfügigkeit (vgl auch Ritz, BAO-Handbuch, 113ff). Die Abweichung zwischen beantragter IZP und rechtsrichtig zu gewährender IZP beträgt 1.096,18 €. Dieser Betrag ist weder absolut noch relativ geringfügig. Es wird daher bei der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegeben und die Erlassung des angefochtenen Bescheides bestätigt. Die Berufung wird daher abgewiesen.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. Y

Wien, am 7. November 2005