



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Petra Rohatschek, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 (Formular E 6) sowie die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften

(Gemeinschaften) für das Jahr 2003 (Formular E 106) der Bw. langten laut Eingangsstempel am 5. August 2004 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt erließ am 16. August 2004 einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003. Mit Anbringen vom 19. Oktober 2004 stellte die Bw. einen Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung dieses Bescheides und begründete dies mit der Nichtberücksichtigung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 infolge der verabsäumten Einreichung eines Verzeichnisses nach § 108e EStG 1988 als Beilage zur Feststellungserklärung für 2003. Die Bw. legte als Beilage zu diesem Antrag ein Verzeichnis nach § 108e EStG 1988 vor und beantragte die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 2.704,60. Der Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 4. November 2004 mit der Begründung, die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG stelle keinen Spruchbestandteil des Bescheides dar, abgewiesen. Der Antrag auf Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid vom selben Tag wegen nicht fristgerechter Einbringung zurückgewiesen. Mit Anbringen vom 15. Dezember 2004 stellte die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2003, da die von einer Gesellschafterin an die Sozialversicherung geleisteten Zahlungen in Höhe von € 811,42 in der Abgabenerklärung nicht als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt worden seien. Als Beilagen zu diesem Antrag wurden eine berichtigende Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 und ein Verzeichnis nach § 108e EStG 1988 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 2.704,60 für das Jahr 2003 vorgelegt. Dem Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 22. Dezember 2004 stattgegeben. Mit Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 vom 22. Dezember 2004 wurde die Investitionszuwachsprämie mit € 0,00 festgesetzt. Diese Entscheidung wurde mit der verspäteten Einbringung des Verzeichnisses gemäß § 108e EStG begründet.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 3. Februar 2005 brachte die Bw. im Wesentlichen folgendes vor: Da die mit 15. Dezember 2004 eingebrachte berichtigende Steuererklärung als eine erstmalige (richtige) anzusehen sei, sei das gleichzeitig als Beilage eingebrachte Verzeichnis gemäß § 108e EStG 1988 nach den EStR 2000, Rz 8229 i.d.F. des Änderungserlasses vom 22. Juli 2003 rechtzeitig eingebracht worden. Das BMF habe in den EStR 2000 ausgesprochen, dass auch nach Ergehen des Abgabenbescheides die Geltendmachung von Prämien durch Einreichung des betreffenden Formulars in den Fällen

zulässig sei, in denen aus der Abgabenerklärung oder einer Beilage die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie hervorgehe. Das Ankreuzen des entsprechenden Kästchens am Ende des Erklärungsformulars E 1 (Einzelpersonen) werde also bereits als Verzeichnis, besser gesagt als "Anbringen" im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO anerkannt und somit als verbesserungsbedürftiges Verzeichnis gemäß § 85 Abs. 2 BAO behandelt. In den Erklärungsformularen E 6 (Personengesellschaften) und K 1 (Körperschaften) für das Jahr 2003 sei aber eine solche Möglichkeit des Ankreuzens nicht vorgesehen. Hier liege ein schwerwiegendes Ungleichgewicht vor, dessen Beseitigung mit Erlass des BMF vom 20. Juli 2004 nur hinsichtlich der Körperschaften (Formular K 1) geregelt worden sei. Die gesetzlichen Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2005 in Bezug auf die Prämien, gültig ab 2004, würden also bereits im Jahr 2003 für Körperschaften gelten. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO wäre gemäß dem angeführten Erlass nur für Körperschaften eine Möglichkeit, um die Geltendmachung der Prämie auch nach formeller Rechtskraft der Bescheide zu beantragen. Diese Ungleichbehandlung sei im Hinblick auf das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit der Staatsbürger vor dem Gesetz bedenklich.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22. Februar 2005 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dieser Entscheidung wurde sehr ausführlich dargelegt, dass die Gewährung der beantragten Investitionszuwachsprämie wegen der verspäteten Einbringung des Verzeichnisses nach § 108e EStG 1988 aufgrund der Rechtslage nicht zulässig wäre.

Mit Anbringen vom 23. März 2005 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Wenn § 108e Abs. 4 EStG 1988 normiere, dass der Abgabenerklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen sei und das Verzeichnis als Abgabenerklärung gelte, dann habe laut BAO ein eigenes Veranlagungsverfahren stattzufinden. Die Entscheidung über die Investitionszuwachsprämie sei vom Verfahren zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO abgekoppelt und müsse nicht in diesem Verfahren des betreffenden Jahres bei der Feststellung der Einkünfte berücksichtigt werden. Eine Einreichung nach der in § 108e EStG 1988 genannten Frist verzögere das Feststellungsverfahren des betreffenden Jahres nicht. Das Gesetz regle zwar, dass die Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie mit der Abgabenerklärung E 6 abzugeben sei. Eine Rechtsfolge bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie gleichzeitig mit der Abgabenerklärung E 6 sehe § 108e EStG 1988

jedoch nicht vor. Rechtsfolgen einer verspätet abgegebenen Abgabenerklärung bestimme vielmehr § 135 BAO. Abgabenerklärungen – und nur solche – seien mit der Sanktion des Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO bedroht. Der Verspätungszuschlag sei eine gesetzlich vorgesehene Sanktion bei Verletzung der Erklärungsfrist (Stoll, BAO, § 135, 1539). § 135 BAO bestimme, dass die Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen, der die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahre, einen Zuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen könne, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Dass im Falle einer Gutschrift kein Verspätungszuschlag bei Verletzung der Erklärungspflicht festzusetzen sei, ergebe sich ebenfalls aus § 135 BAO. Die Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie sei eine eigenständige Abgabenerklärung, die auch im Falle einer verspäteten Einreichung in einem Verfahren nach der BAO abzuhandeln sei. Die Rechtsfolge, dass bei einer Einreichung der Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie nach Ergehen des Bescheides für das betreffende Jahr die Investitionszuwachsprämie nicht mehr gewährt werden könne, sei weder aus dem EStG 1988 noch aus der BAO herauszulesen und daher durch das Gesetz nicht gedeckt. Mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I Nr. 57/2004, anzuwenden für das Jahr 2004 betreffende Prämien, sei der letzte Satz in § 108e EStG 1988 - "Das Verzeichnis ist eine Abgabenerklärung" – ersatzlos gestrichen. Die Rechtsauslegung durch die EStR 2000 in Rz 8229 bewirke im Falle der Bw., die 2003 den Betrieb einer Galerie eröffnete und Anfangsverluste verzeichnete, eine zur Größe des Verschuldens (das Formular E 6 enthalte keinen Hinweis für ein anzuschließendes Formular E 108e, so wie dies im Formular E 1 vorgesehen sei) unverhältnismäßige Rechtsfolge. Eine solche Auslegung des Gesetzes sei eine exzessive Rechtsauslegung und somit gegen das dem Gleichheitsgrundsatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstoßend und verfassungswidrig.

Die EStR 2000 würden in Rz 8229 auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 1983, 83/13/0091 verweisen, das zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 ergangen sei. Diese Entscheidung könne jedoch nicht auf die Regelung des § 108e EStG 1988 übertragen werden, da es sich hier um eine Abgabenerklärung und nicht um einen Antrag handle.

In der derzeit geltenden Fassung der EStR 2000 (Erlass des BMF vom 20. Februar 2004, GZ. 06 0104/3-IV/6/04) sei die Rz 8229 bereits grundlegend verändert worden. Die Begründung durch das erwähnte VwGH-Erkenntnis sei ersatzlos weggefallen. Das Steuerreformgesetz 2005 ermögliche eine Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Feststellungsbescheides. Nun sei diese Regelung erstmals für das Kalenderjahr 2004 betreffende Prämien anzuwenden. Für Abgabepflichtige,

die eine Körperschaftsteuererklärung (Formular K 1) einreichen werde aber durch den Erlass des BMF vom 20. Juli 2004 die Möglichkeit eingeräumt, diese Regelung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 bereits für das Jahr 2003 anzuwenden. Wie schon in der Berufungsschrift ausgeführt worden sei, werfe diese Vorgangsweise verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der Ungleichbehandlung auf und verletzte jene Steuerpflichtigen, die eine Feststellungserklärung (Formular E 6) einreichen und für die diese Regelung nicht gelte, im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz. § 108e EStG 1988 normiere ganz klar, dass es sich beim Verzeichnis um eine Abgabenerklärung handle und dass die Gutschrift auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben sei, es sei denn, es sei ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen und dass auf die Gutschriften die Bestimmungen der BAO anzuwenden seien, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten würden. Offensichtlich sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass eine antragsbedürftige Entscheidung zu fällen gewesen sei. Das würde aber bedingen, dass die Einreichung des Verzeichnisses der Investitionszuwachsprämie ein Antrag sei, dass die Prämie nur auf Antrag gutgeschrieben werde, dass dieser Antrag bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung befristet sei und dass es sich um eine so genannte Präklusionsfrist handle. Aus verfahrensrechtssystematischen Gründen müssten alle diese Merkmale in § 108e EStG 1988 ausdrücklich enthalten sein. Da aufgrund des Gesetzestextes des § 108e EStG 1988 keine antragsbedürftige Entscheidung zu treffen sei, habe jedenfalls ein amtswegiges Verfahren stattzufinden. Im Sinne der Lehre vom Stufenbau der Rechtsordnung ergebe sich die Gebundenheit des rechtsanwendenden Organs. Ziel des Art. 18 B-VG sei es, "staatliches Handeln vorhersehbar und berechenbar zu machen" (Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, 101). Das Legalitätsprinzip fordere also im Abgabenverfahren eine besonders genaue Determinierung. Die Rechtsanwendung in der Berufungsvorentscheidung müsse aufgrund des Legalitätsprinzips im Falle des § 108e EStG 1988 ausdrücklich so im Gesetz festgelegt sein, was nicht der Fall sei. Durch das Steuerreformgesetz 2005 sei der § 108e EStG 1988 dahingehend geändert worden, dass die Geltendmachung der Prämie bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides möglich sei. Der oben geforderten Fristenregelung sei also nun teilweise entsprochen worden, wobei diese Regelung erst ab 2004 gültig sei. Aufgrund des Legalitätsprinzips und des Gleichheitsgebotes sowie der Rechtssystematik des Verfahrensrechts könne gesagt werden, dass die Berufungsvorentscheidung nur dann richtig wäre, wenn der Gesetzgeber in § 108e EStG 1988 ausdrücklich formuliert hätte, dass die

Prämie nur auf Antrag zu gewähren sei und dass dieser Antrag bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung bei sonstigem Verlust der Prämie gestellt werden müsse. Tatsächlich sei das Verzeichnis nach § 108e EStG 1988 gemäß dieser Bestimmung jedoch eine Abgabenerklärung und kein Antrag. Da in jedem Fall ein amtswegiges Verfahren stattzufinden habe, müsse die Behörde eine Entscheidung innerhalb der Verjährungsfrist fällen. Aufgrund der bereits stattgefundenen Änderungen des § 108e EStG 1988 und der EStR 2000 sei vom Gesetzgeber nach dem Erachten der Bw. bereits einigen oben angeführten Ausführungen Recht gegeben worden. Aus den dargelegten Gründen werde die Anerkennung der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 2.704,60 für das Jahr 2003 beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden, das Jahr 2003 betreffenden, Sachverhaltes ist unter Zugrundelegung der gesetzlichen Bestimmungen des § 108e EStG 1988 in der vor dem zeitlichen Geltungsbereich des Steuerreformgesetzes 2005 anzuwenden Fassung vorzunehmen.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 i.d.F BGBl. I Nr. 155/2002, 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.

In § 108e Abs. 2 EStG 1988 ist normiert, welche Wirtschaftsgüter prämienbegünstigt sind.

In § 108e Abs. 3 EStG 1988 ist normiert, wie der die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie bildende Investitionszuwachs zu ermitteln ist.

Gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 ist der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

Gemäß § 108e Abs. 5 EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer

geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

In § 201 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 i.d.F BGBl. I Nr. 97/2002, ist normiert: *"Ordnen Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."*

Soweit sich die Bw. auf den Inhalt der EStR 2000 beruft, ist dazu festzustellen, dass es sich bei den EStR 2000 nicht um Anordnungen des Gesetzgebers handelt. Da der Unabhängige Finanzsenat eine weisungsfreie Behörde ist, ist er bei seinen rechtlichen Beurteilungen nicht an diese ihrer Rechtsnatur nach generelle Weisungen an nachgeordnete Dienststellen darstellenden Rechtsinterpretationen des Bundesministeriums für Finanzen gebunden.

In diesem Sinne ist vom Unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, ob der mit Berufung angefochtene Bescheid den vom Gesetzgeber erlassenen Rechtsnormen entspricht.

Im Folgenden wird die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur berufungsgegenständlichen Problematik dargestellt:

Mit Erkenntnis vom 21. September 2006, 2004/15/0104, wurde vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988, wenn er nicht mit der Einreichung der Abgabenerklärung gestellt wird, verspätet ist.

In diesem Erkenntnis wurde dargelegt, dass die Frage, ob der erste Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 dahingehend auszulegen ist, dass das dort genannte Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres gleichzeitig mit der Steuererklärung des betreffenden Jahres einzureichen ist, also der Wortfolge "ist anzuschließen" auch ein zeitlicher Aspekt innewohnt, zu bejahen ist: Nach § 108e Abs. 1 EStG 1988 ist die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen, woraus sich ergibt, dass sie nur auf Antrag zu gewähren ist. Nach Abs. 4 dieser Bestimmung ist der Steuererklärung ein Verzeichnis

anzuschließen, das die ermittelte Prämie zu enthalten hat. Das Gesetz sieht damit eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeichnisses vor. Nach dem letzten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 gilt das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres als Abgabenerklärung. Die Fristen der BAO für die Einreichung von Abgabenerklärungen sind auf die gegenständliche Abgabenerklärung jedoch nicht anzuwenden. Abgabenerklärungen nach § 108e EStG 1988 sind im § 134 Abs. 1 BAO nicht genannt; der Antragsteller ist zur Einreichung einer solchen Abgabenerklärung nicht verpflichtet. Wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung des betreffenden Jahres den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie stellt, aber nicht die Formvorschrift des § 108e Abs. 4 EStG 1988 einhält, wird das Finanzamt gemäß § 85 Abs. 2 BAO vorzugehen und dem Steuerpflichtigen die Behebung des Formgebrechens aufzutragen haben. Der Gesetzgeber hat nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988 eine Antragsfrist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht ausdrücklich formuliert. Nach der Systematik und Teleologie der Regelungen sind sie dahingehend zu verstehen, dass mit der Wortfolge "ist anzuschließen" der zeitliche Rahmen der Antragstellung festgelegt wird. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie – in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 – keine Befristung vorgesehen hat (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104).

Eine zusammenhängende Betrachtung der Regelungen der Prämien nach § 108c bis § 108f EStG 1988 lässt erkennen, dass der Gesetzgeber jeweils eine überschaubare Frist für die Einreichung des Antrages auf Prämienengewährung festgelegt hat (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104).

Ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie, der nach Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt wird, ist verspätet (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104).

Im gegenständlichen Fall beruft sich die Bw. auf den Umstand, dass die von ihr ursprünglich eingereichte, am 5. August 2004 beim Finanzamt eingelangte, Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 fehlerhaft war und aus diesem Grunde nach Einreichung einer berichtigten Steuererklärung samt Verzeichnis gemäß § 108e EStG 1988 mit Anbringen vom 15. Dezember 2004 eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2003 durchgeführt wurde.

Dem in diesem Zusammenhang erstatteten Vorbringen der Bw., dass das gleichzeitig mit der berichtigten Steuererklärung eingebrachte Verzeichnis nach § 108e EStG 1988 rechtzeitig

eingebraucht worden sei, da die berichtigende Steuererklärung als eine erstmalige (richtige) anzusehen wäre, kann, ebenso wie den übrigen von der Bw. vorgebrachten Argumenten, nicht gefolgt werden.

Diese rechtliche Beurteilung stützt sich auf das zu einem gleich gelagerten Sachverhalt ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2006, 2006/15/0049. Die zentralen Erwägungen des Höchstgerichtes werden im Folgenden dargestellt:

Der bloße Umstand, dass in einer Abgabenerklärung materiell unrichtige Steuerbemessungsgrundlagen ausgewiesen werden, nimmt dieser Erklärung nicht ihre Eigenschaft als Abgabenerklärung im Sinne des § 133 BAO (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0049).

Mit der Wortfolge "ist anzuschließen" in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 wird der zeitliche Rahmen der Antragstellung exakt festgelegt. Demnach ist im Falle der Bw. mit der Einreichung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 am 5. August 2004 die gesetzliche Frist zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 abgelaufen.

Die Abgabe einer weiteren (berichtigenden) Steuererklärung ändert am bereits eingetretenen Fristenlauf nichts (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0049).

Dass § 108e EStG 1988 die Antragstellung nicht mit einem bestimmten, für alle Steuerpflichtigen gleich langen Zeitraum befristet, erscheint sachgerecht, weil zum einen davon ausgegangen werden kann, dass im Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorliegen, die in Bezug auf die Geltendmachung der Prämie benötigt werden, und dem Abgabepflichtigen zum anderen eine Antragstellung nach § 134 Abs. 2 BAO (mit entsprechender Folgewirkung für die Frist zur Abgabe des Verzeichnisses gemäß § 108e EStG 1988 in seiner Stammfassung) offen steht (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0049).

Gegen das Auslegungsergebnis, dass nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988 (geltend für die Investitionszuwachsprämien 2002 und 2003) der Prämienantrag nicht nach Einreichung der Abgabenerklärung betreffend Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (bzw. Gewinnfeststellungserklärung) wirksam gestellt werden kann, spricht auch nicht der Umstand, dass der Gesetzgeber für die Investitionszuwachsprämie 2004 mit Bundesgesetz BGBl. I 2004/57 normiert hat, dass der Prämienantrag noch bis zum Eintritt der Rechtskraft des

Einkommen-, Körperschaftsteuer oder Feststellungsbescheides gestellt werden kann. Schon im Hinblick auf die klare Inkrafttretensbestimmung der durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 vorgenommenen Neufassung des § 108e Abs. 4 (vgl. § 124b Z 105 EStG 1988) ist deren Anwendung auf die Investitionszuwachsprämie 2002 und 2003 ausgeschlossen. Gleichheitsrechtliche Bedenken erwachsen dadurch, dass die Neuregelung einheitlich erst für die Investitionszuwachsprämien 2004 gilt, nicht (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0049).

Aufgrund der dargestellten Rechtslage erfolgte die Einreichung des Verzeichnisses nach § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 mit Anbringen vom 15. Dezember 2004 zu spät, so dass die Vornahme einer Gutschrift der geltend gemachten Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 2.704,60 für das Jahr 2003 auf dem Abgabenkonto der Bw. durch das Finanzamt rechtswidrig gewesen wäre.

Aus der Anordnung des § 108e Abs. 5 EStG 1988, wonach die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben ist, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen, ergibt sich implizit, dass in jenen Fällen, in denen keine Gutschrift erfolgen kann - bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – die Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 201 BAO zulässig ist.

Nach herrschender Lehre kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 1 BAO unter anderem unter der Voraussetzung, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist, erfolgen. Eine Selbstberechnung ist "nicht richtig", wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung sein (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 114). Da dieser Aspekt im Zusammenhang mit der verspäteten Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 zweifellos maßgeblich war, kann an der Versagung der begehrten Gutschrift des Betrages von € 2.704,60 auf dem Abgabenkonto durch die Erlassung des angefochtenen Feststellungsbescheides gemäß § 201 BAO, mit welchem die Höhe der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 mit € 0,00 festgesetzt wurde, keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Juni 2007

