

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, 9... A., K-Str. 30, vertreten durch Dipl. Vw. Klaus Ortner, 9500 Villach, Piccostraße 32, vom 29. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 29. Oktober 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., die einen Handel mit Holzprodukten betreibt, reichte am **15. Oktober 2003** die **Körperschaftssteuererklärung für 2002** beim Finanzamt ein, das am **22. Oktober 2003** den **Körperschaftssteuerbescheid 2002** erließ.

Am **7. Oktober 2004** langte beim Finanzamt die "**Beilage zur Körperschaftssteuererklärung für 2002 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (IZPr) gemäß § 108e**" iHv € 41.903,00 ein.

Im **Bescheid über die Festsetzung der IZPr für 2002** setzte das Finanzamt die IZPr mit ATS 0,00 fest. Aus § 108e EStG 1988 gehe hervor, dass die IZPr mit der Abgabenerklärung für das betreffende Jahr geltend zu machen sei. Die Geltendmachung der IZPr mit dem Verzeichnis vom 6 Oktober 2004, eingereicht am 7. Oktober 2004, sei verspätet.

Dem hielt die Bw. in der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung** entgegen, dass in der für das Jahr 2002 geltenden Fassung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 seitens des Gesetzgebers definitiv ausgeführt sei, dass das Verzeichnis als Abgabenerklärung gelte. Somit sei das Veranlagungsverfahren bzw. die Entscheidung über die IZPr 2002 vom

Körperschaftssteuerverfahren abgekoppelt. Das Verzeichnis als Abgabenerklärung sei in einem getrennten Abgabenverfahren und in einem getrennten Bescheid vom Finanzamt abzuwickeln. Eine Entscheidung gemäß § 201 BAO durch das Finanzamt könne nur erfolgen, wenn die Selbstberechnung "nicht richtig", dh. objektiv rechtswidrig sei. Das Verfahren über die IZPr sei kein Antrag, sondern laut § 108e EStG 1988 eine Abgabenerklärung. Der Bw. könne die ursprünglich eindeutig verfuschte Formulierung des § 108e Abs. 4 EStG nicht zum Nachteil gereichen. Auch die versuchten Klarstellungen zum § 108e EStG 1988 in den EStR seien für die Bw. nicht von Bedeutung, zumal sie auch noch zusätzlich zu keiner endgültigen Klarstellung der Gesetzesstelle geführt hätten. Erst durch die geänderte Formulierung im Steuerreformgesetz 2005 erfolge insoweit eine Klarstellung, als nicht mehr von einer "Abgabenerklärung" für die IZPr gesprochen werde.

Die Abweisung der Gutschrift einer IZPr wegen Überschreitens der Frist, weil sie eine materiellrechtliche Voraussetzung sei, gleiche verfahrenstechnisch einer Zurückweisung der Abgabenerklärung. Es gebe jedoch keinen rechtlichen Grund, eine zu spät eingereichte Abgabenerklärung zurückzuweisen. Die Begründung im bekämpften Bescheid, dass die Einhaltung der Abgabenfrist eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Geltendmachung der IZPr sei, passe ebenso nicht ins Verfahrensrecht wie ein Zurückweisungsbescheid, weil eine Abgabenerklärung zu spät eingereicht worden wäre. Die Interpretation verstöße gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und verletze das den Gleichheitsgebot innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot.

Hätte der Gesetzgeber im § 108e EStG (idF bis 2004) ausdrücklich formuliert, dass die IZPr nur auf Antrag zu gewähren sei und dass dieser Antrag bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Einkommen- oder Körperschaftssteuererklärung bei sonstigem Verlust der Prämie gestellt werden müsse, würden die Entscheidungen des UFS vom 1. Dezember 2003 (F.) und die Interpretation des BMF dem Legalitätsprinzip, dem Gleichheitsgebot sowie der Rechtssystematik des Verfahrens entsprechen. Durch die für das Jahr 2002 geltende Formulierung des § 108e Abs. 4 sei dies jedoch nicht der Fall.

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt aus, dass mit der Formulierung "ist anzuschließen" der Gesetzgeber eine zwingende Verknüpfung zwischen der IZPr und der Körperschaftssteuer ein und desselben Jahres hergestellt habe, der "Abkoppelung" der IZPr von der Körperschaftssteuer könne daher nicht zugestimmt werden. Nach der Verwaltungsübung würde das Verzeichnis dann noch als rechtzeitig eingebbracht gelten, wenn es bis zum Ergehen des Körperschaftssteuerbescheides eingelangt wäre. Die Bw. habe den Antrag auf IZPr ebenso wie das erforderliche Verzeichnis erst nach Einreichung der Körperschaftssteuererklärung und auch nach Ergehen des Körperschaftssteuerbescheides eingebbracht, weshalb die Selbstberechnung des Bw. objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO gewesen sei; das Finanzamt habe

folglich einen auf § 201 BAO fußenden Bescheid zu erlassen gehabt (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S 114).

Die Bw. brachte einen **Vorlageantrag** ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, bis zu welchem Zeitpunkt die IZPr "rechtzeitig" beantragt und das entsprechende Verzeichnis mit Rechtsanspruch auf Gutschrift eingereicht werden kann.

§ 108e Abs. 4 EStG 1988, der im Berufungsfall gemäß **§ 24 Abs. 6 KStG** sinngemäß Anwendung findet, lautet wie folgt:

"Der Steuererklärung ist 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."

Mag der Gesetzgeber das Verfahren betreffend die Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Körperschaftsteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Körperschaftsteuerverfahren klar abgekoppelt haben, so wird durch die Formulierung "das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen" schon vom Wortlaut her eine Koppelung zwischen der gleichzeitigen Vorlage des Verzeichnisses und jener der Steuererklärung hergestellt. Die gleichzeitige Vorlage von Verzeichnis und Steuererklärung des "betreffenden" Jahres ist sozusagen eine "materiellrechtliche" Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der IZPr und mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung befristet. Die Bw. schaffte im Jahr 2002 die Wirtschaftsgüter an, das Ausmaß der IZPr war der Bw. im Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2002 bekannt. Gegenteiliges hat die Bw. nie behauptet, ebenso wenig, dass der Einreichung des Verzeichnisses gemeinsam mit der am 15. Oktober 2003 beim Finanzamt abgegebenen Körperschaftsteuererklärung 2002 ein Hindernis entgegengestanden wäre.

In Sinne einer solchen Koppelung und Ausschlussfrist wird die zitierte Regelung auch von der Lehre verstanden. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 7 zu § 108e EStG 1988, halten zu dieser Frage fest: " *Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen.*" Des Weiteren kommentiert Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz. 15 zu § 108e EStG 1988, in diesem Sinne. Auch Thunshirn - Untiedt (SWK 3/2004, S 069) sind der (in SWK 6/2004, S 263, ergänzten) Überzeugung: " *Die IZPr muss spätestens gemeinsam mit der Abgabe der Steuererklärung mit dem Formular (E 108e) unter Anschluss der Berechnungsgrundlagen beantragt werden.*"

Letztlich bestätigen auch Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, wenngleich sie ihre Ausführungen mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung bzw. Verbesserungsvorschlägen abschließen.

Dass das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, hat ua. nur zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einreichen muss. Zweifellos ist auch nach der Antragstellung ein gesondertes Verfahren durchzuführen. Allerdings handelt es sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der lex specialis (§ 108e Abs. 4 und 5 BAO) um ein "antrags"- bzw. "verzeichnisgebundenes", fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Wenngleich das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, und auf Abgabenerklärungen § 135 BAO anzuwenden ist, so gibt es eben für die Geltendmachung der IZPr neben der für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung einzuhaltenden Fristen (deren Nichtbeachtung allenfalls die im § 135 BAO festgelegten Folgen nach sich ziehen kann) eine von Giesinger in seinen Ausführungen außer Acht gelassene zusätzliche, "materiellrechtliche" Bedingung in Form der Koppelung der Vorlage des Verzeichnisses an den Zeitpunkt der Vorlage der Körperschaftsteuererklärung. Angesichts dieser Bedingung ist die Konsequenz - nämlich die Nichtgewährung der IZPr - auch eine andere als bei der "bloßen" Nichtabgabe bzw. verspäteten Abgabe der Körperschaftsteuererklärung, bei der die Rechtsfolgen des § 135 BAO greifen. Geht es aber doch bei der IZPr um eine Geldleistung des Staates an den Abgabepflichtigen, bei der § 135 BAO gar keine Anwendung finden kann, während § 135 BAO immer bei einem Abgabenanspruch des Staates gegenüber dem Abgabepflichtigen zum Tragen kommt.

Mag das Ergebnis dem einer "Zurückweisung" entsprechen, so hat es um eine materiellrechtliche Erledigung gehandelt.

Wenn auch die EStR nach Ansicht der Bw. nicht die gewünschte Klärung gebracht haben, so war diese Erweiterung nur zum Vorteil der Abgabepflichtigen. Zwar hat die Bw. im Konkreten auf Grund des anders gelagerten Sachverhaltes davon keinen Nutzen gezogen, doch hat das BMF den Erklärungsvordruck ergänzt und den Finanzämtern mitgeteilt, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. Information des BMF vom 22. Juli 2003 in SWK 22/2003, S 545). Des Weiteren hat es am 4. Mai 2004 ausgeführt (SWK 14/15/2004, S 506), dass eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des Formulars E 108e auch noch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides zulässig sein soll, wenn aus der Körperschaftsteuererklärung 2002 die Inanspruchnahme einer IZPr hervorgeht. Wenn die Bw. nun angibt, § 108e EStG 1988 hätte als "Antrag" formuliert sein müssen, um dem Legalitätsprinzip, dem Gleichheitsgebot sowie der Rechtssystematik des Verfahrens zu entsprechen, so ist eine

Verletzung dieser "Prinzipien" auch nach der für das Jahr 2002 geltenden Fassung des § 108 e EStG 1988 nicht nachvollziehbar, weil die Bw. konkrete, nachvollziehbare Gründe für ihre Behauptung nicht dargetan hat.

Der mit **Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004**, geänderte und gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für das Kalenderjahr 2004 betreffende Prämien anzuwendende § 108e EStG 1988 lässt die Geltendmachung der Prämie bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Bescheides zu. Auf den gegenständlichen Fall ist jedoch die Neuregelung noch nicht anwendbar. Hätte der für die Bw. maßgebliche Gesetzeswortlaut für 2002 bereits den von der Bw. beigemessenen Inhalt gehabt, wäre eine Neuregelung entbehrlich gewesen und hätte sie aus einer solchen Sicht doch nur eine Einschränkung bedeutet.

Was die von der Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken anlangt, so ist es Sache des Verfassungsgerichtshofes, die Gesetze auf ihre Verfassungskonformität hin zu überprüfen. Die Bw. hat aber nur das Gleichheitsgebot, das dem Gleichheitsgrundsatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot und das Legalitätsprinzip ins Treffen geführt, ohne die jeweiligen Verletzungen näher zu konkretisieren.

Es hat bereits eine der IZPr entsprechende Regelung gegeben, und zwar im § 5 Investitionsprämiengesetz (IPrämG). Das IPrämG hat ein ähnliches Förderziel wie § 108e EStG 1988 und sieht ebenso die fristgebundene Geltendmachung durch Vorlage eines als Abgabenerklärung geltenden Verzeichnisses vor. Dementsprechend kommt die Lehre auch zum Ergebnis, dass das Verzeichnis spätestens mit der Erklärung über den Gewinn vorgelegt werden muss und dass bei verspäteter Verzeichnisvorlage der Anspruch auf die IPrämie verwirkt ist (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Anh I, Tz. 2 und 3 zu § 5 IPrämG). Mag der Wortlaut - "Die IPr kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die in einem dem Finanzamt spätestens mit der Erklärung über den Gewinn des entsprechenden Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) vorgelegten Verzeichnis einzeln abgegeben werden." - nicht derselbe wie in § 108e EStG 1988 sein, so ist die Formulierung im § 108e EStG 1988 "ist anzuschließen" keinesfalls schwächer als jene im IPrämG und ist auch im § 108e EStG 1988 das "Verzeichnis" an die "Steuererklärung des betreffenden Jahres" gekoppelt. Bei der IPr musste im Falle, dass einhebendes und festsetzendes Finanzamt nicht das gleiche waren, das Verzeichnis bzw. die Erklärung über den Gewinn bei sonstigem Verlust der IPr am gleichen Tag (!) an das jeweils zuständige Finanzamt gesendet bzw. bei diesem persönlich abgegeben werden (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Anh I, Tz. 3 zu § 5 IPrämG). Wenn somit bei der IZPr die "gleichzeitige Vorlage" anspruchsbegründend wirkt, ist eben bei verspäteter Abgabe des Verzeichnisses kein Anspruch gegeben.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden, dass für eine positive Erledigung des Begehrens der Bw. sie ein entsprechendes Verzeichnis mit der Körperschaftsteuererklärung 2002 am 15. Oktober 2003, nach der Verwaltungspraxis aber jedenfalls bis zum Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2002 am 22. Oktober 2003 einzureichen gehabt hätte. Die erst mit dem am 7. Oktober 2004 beim Finanzamt eingelangten Verzeichnis für 2002 begehrte (Selbstberechnung der) IZPr war daher objektiv rechtswidrig und damit unrichtig iSd § 201 BAO. Folglich hatte das Finanzamt den Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen (vgl. Ritz, BAO, Handbuch, S. 114).

Nach all dem Gesagten konnte somit der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 18. August 2005