



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch V, vom 12. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. August 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2003 wurde eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 64.384,33 gem. § 108e EStG 1988 geltend gemacht. Im Jahr 2008 fand bei der Berufungswerberin eine Außenprüfung statt. Dabei wurde ua festgestellt, dass bei der Ermittlung des Investitionszuwachses im Kalenderjahr 2003 Anlagen in Höhe von € 595.346,70 erfasst wurden, welche erst im Februar 2004 geliefert wurden. Weiters wurde die Prämie für eine Software im Ausmaß von € 25.489,65 geltend gemacht. Bei der Schlussbesprechung wurde beantragt einen Investitionszuwachs auf Grund der Feststellung hinsichtlich der aus der Bemessungsgrundlage für die IZP ausgeschiedenen Anschaffungskosten zu berechnen und eine entsprechende Investitionszuwachsprämie 2004 gutzuschreiben. Mit Bescheid vom 4.6.2008 wurde die Investitionszuwachsprämie 2003 mit € 2.300,70 festgesetzt (Nachzahlung € 62.083,63).

Mit Schreiben vom 26.6.2008 wurde beantragt innerhalb der offenen Frist des Wiederaufnahmebescheides 2004 und des Körperschaftsteuerbescheides 2004 die

Investitionszuwachsprämie 2004 mit € 30.876,22 festzusetzen. Dem Antrag war angeschlossen die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie. Durch die Feststellung der Betriebsprüfung (Verschieben der Anlagenzugänge iHv € 595.346,70) in das Jahr 2004 ergebe sich auf Basis der geänderten Bemessungsgrundlagen eine Investitionszuwachsprämie iHv € 30.876,22. Die Antragstellung erfolge dem Gesetzeswortlaut entsprechend in einer vor dem Eintritt der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides nachgereichten Beilage. Ein Erlass des BMfF sehe zwar eine zeitliche Schranke vor, wonach eine Berücksichtigung nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft nicht mehr möglich sei, doch sei dieser Erlass für den vorliegenden Fall nicht anwendbar. So seien die Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionszuwachs 2004 beantragt werde, bereits in einer Beilage enthalten gewesen. Für die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter sei nachweislich bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft 2003 eine Investitionszuwachsprämie beantragt worden. Bei richtiger Berechnung hätte sich für 2004 eine Prämie ergeben und wäre für diese ein entsprechender Antrag gestellt worden. Das Antragsrecht sei während der gesamten Geltungsdauer der Prämie ausgeübt worden. Zudem lasse sich die geänderte Erlassmeinung nicht aus dem Gesetzestext ableiten und sei bis zur Veröffentlichung dieses Erlasses anders interpretiert worden. Wäre, wenn auch ein falscher Antrag für 2004 gestellt worden, dann hätte ein Nullbescheid erlassen werden müssen. Nach den EStR Rz 8221 letzter Satz sei für die Ermittlung des Investitionszuwachses stets das Gesamtvolumen an Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsjahres gegenüberzustellen. Das bedeute, dass im Falle der Erlassung eines Nullbescheides oder Falschbescheides für 2004 nunmehr eine Korrektur im Hinblick auf das richtige Gesamtvolumen der investitionszuwachsberechtigten Wirtschaftsgüter für 2004 vorzunehmen wäre und sich die nunmehr rechnerisch richtige Prämie ergeben würde. Wäre die nunmehrige Erlassmeinung vom 4.2.2008 bereits zu dem für die spätest mögliche Abgabe des Antrages 2004 möglichen Zeitpunkt bekannt gewesen, dann wäre selbstverständlich ein (falscher) Antrag auf Erteilung der Investitionszuwachsprämie für 2004 gestellt worden. Dies wäre aber zu diesem Zeitpunkt aufgrund der bis zum 4.2.2008 vertretenen Rechtsauffassung des BMfF gar nicht notwendig gewesen, da in diesem Fall unter Berufung auf die EStR RZ 8229 Pkt. 2 jedenfalls die nachträgliche Geltendmachung der in richtiger Höhe ermittelten Investitionszuwachsprämie im Rahmen der offenen Berufsfrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheides möglich gewesen wäre. Läge demnach ein Bescheid über die Investitionszuwachsprämie 2004 vor, so könnte ein Antrag auf Abänderung des Bescheides gem. § 295 a oder § 295 Abs. 3 BAO gestellt werden. So aber würde die neue Erlassmeinung diese Möglichkeit nehmen. Letztendlich wurde ein Antrag gem. 236 BAO gestellt, für den Fall, dass dem Antrag nicht entsprochen werden sollte.

Mit Bescheid vom 1.8.2008 wies das Finanzamt den Antrag ab; so werde in den Einkommensteuer-Richtlinien ausgeführt, dass ein Nachreichen der Beilage nur bis zum Eintritt der erstmaligen Rechtskraft (Ablauf der Berufungsfrist) möglich sei. Da die betreffenden Wirtschaftsgüter nicht in einer Beilage für das Jahr 2004 enthalten waren und die am 27. Juni 2008 eingereichte Beilage als verspätet anzusehen sei, sei der Antrag abzuweisen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 12.8.2008 Berufung erhoben. Dabei wurden zunächst die bereits im Antrag vom 26.6.2008 angestellten Überlegungen wiedergegeben. Ergänzend wurde vorgebracht; hätte der Gesetzgeber gewollt, dass die Prämie nur in einer bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft des Bescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden könne, hätte er dies durch Einfügen des Wortes "erstmaligen" zum Ausdruck bringen können. Auch in den erläuternden Bemerkungen finde sich kein diesbezüglicher Hinweis. Da sich für das Jahr 2004 kein Investitionszuwachs ergeben habe, sei auch kein Antrag gestellt worden. Bereits im Jahr 2005 nur im Hinblick auf mögliche Feststellungen einer künftigen Betriebsprüfung eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 iHv € 0 (sicherheitshalber) zu beantragen, um einen Nullbescheid zu erhalten, der dann aufgrund der Festsetzung der Betriebsprüfung abzuändern wäre, entspreche wohl nicht einer üblichen zumutbaren Vorgangsweise und könne vom Gesetzgeber so auch nicht gewollt gewesen sein. Zudem seien das Objektivitätsgebot und das Parteigehör (§§ 115 Abs. 2 und 3 BAO) Ausdruck der gesetzlichen Grundhaltung, sodass es dem Abgabepflichtigen möglich sein müsse, seine Rechte auf vertretbare Weise durchzusetzen. Wozu aber auch gehöre, dass die Finanzverwaltung nicht einfach Maßnahmen setzen könne, die aufgrund bloßer Zufälligkeiten (hier vermeintliche Verteilung der Investitionen) den Abgabepflichtigen von seiner Möglichkeit zur Inanspruchnahme seiner Rechte abschneide. Letztendlich wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Schreiben vom 10.6.2009 wurde seitens der erkennenden Behörde unter Zitierung des Einkommensteuerkommentars von Hofstätter/Reichl zu § 108e darauf hingewiesen, dass der erstmalige Eintritt der formellen Rechtskraft gemeint sei. Mit Schriftsatz vom 23.6.2009 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen und ergänzend vorgebracht, dass sich für 2004 kein Investitionszuwachs ergeben habe und deshalb kein Antrag zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gestellt worden sei. Die von der Betriebsprüfung in das Jahr 2004 verschobenen Anlagezugänge seien bereits in einem Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie –und zwar für das Jahr-2003 enthalten gewesen. Die von Zorn vertretene Rechtsansicht des erstmaligen Eintritts der formellen Rechtskraft, sei nur für jene Wirtschaftsgüter anzuwenden, für die die Prämie überhaupt noch nicht geltend gemacht worden sei. Für den vorliegenden Sachverhalt hätte

nach Meinung Zorns bei Berichtigung unrichtiger Werte für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine bescheidmäßige Anpassung zu erfolgen. Im gegenständlichen Fall seien ursprünglich die Anschaffungskosten für das Jahr 2003 zu hoch angenommen und für das Jahr 2004 zu niedrig angesetzt worden. Dies sei durch die Betriebsprüfung berichtigt worden, weshalb in Anlehnung an die gesetzgeberische Wertentscheidung des § 108 e Abs. 3 Z1 EStG 1988 ebenfalls eine bescheidmäßige Anpassung zu erfolgen habe. Verfahrensrechtlich komme dabei nach Ansicht Zorns die erstmalige Festsetzung iSd § 201 BAO in Betracht, bzw. wenn bereits Bescheide vorliegen, sehr wohl auch die Wiederaufnahme nach § 303 BAO. Noch einmal wurde auf das Gebot des § 115 BAO hingewiesen. Letztendlich wurde noch hervorgehoben, dass die Nichtgewährung einer Investitionszuwachsprämie 2004 für Wirtschaftsgüter, die bereits in einem Verzeichnis für das Jahr 2003 enthalten waren und welche auf Grund der Feststellungen der Prüfung in der Jahr 2004 verschoben wurden, im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stehe und auch verfassungsrechtlich bedenklich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e Abs 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2004/57 (StReformG 2005), gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen, lautet: "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."

Mittels der Ergänzung einer einmonatigen Nachfrist in § 108e Abs 4 EStG 1988 durch StReformG 2005, anzuwenden ab IZP 2004, sollten Härten der früheren Regelung aufgefangen, jedoch nicht das Ziel der besonderen spezialgesetzlichen Befristung aufgegeben werden. Indem nach einer Fallfrist eine (erfolgreiche) Antragstellung nicht mehr möglich ist, stehen das Prämienvolumen und damit der finanzielle Bedarfsbedarf des Staates zeitnah fest.

Die Berufungswerberin vermeint mit der Antragstellung für 2003 die Frist für die in das Jahr 2004 verschobenen Anlagegüter gewahrt zu haben und dass es sich bei dem Antrag vom 26.6.2008 um keinen erstmaligen Antrag handelt. Diese Ansicht kann so nicht geteilt werden.

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass die Gitterschweißanlage, die erst im Februar 2004 geliefert wurde nicht in die Bemessungsgrundlagen 2003, sondern erst 2004 einzufließen hat. Gem. § 108e Abs. 1 erster Satz EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. 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 (§ 108e EStG 1988). Bereits daraus folgt, dass der richtigen zeitlichen Zuordnung eine besondere Bedeutung zukommt. Der UFS hat bereits mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass selbst in Fällen, in denen sich die Anspruchsvoraussetzungen erst später herausstellen, eine Nachreichung des Verzeichnisses nicht möglich sei (UFS RV/0013-G/06). Dies hat auch wohl für jene Fälle zu gelten, in denen eine falsche zeitliche Zuordnung der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter hervorkommt.

Aber auch der Standpunkt dass es sich bei dem Antrag vom 26.6.2008 um keinen erstmaligen Antrag handelt kann nicht geteilt werden, erfordert jedes Wirtschaftsjahr exakte zeitliche Abgrenzungen. Zudem führt die Berufungswerberin selbst aus, dass, da sich für das Jahr 2004 ursprünglich kein Investitionszuwachs ergeben hat, auch kein Antrag auf Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie 2004 gestellt wurde. Dass mit der Antragstellung für 2003 die Frist für 2004 gewahrt sei, kann aus dem Gesetz nicht abgeleitet werden. Vielmehr wird das jeweilige, betreffende Jahr konkret angesprochen. Die IZP ist grundsätzlich als Jahresprämie konzipiert.

Bei dem Antrag vom 26.6.2008 handelt es sich um einen Erstantrag. Das kommt auch durch die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 klar zum Ausdruck.

§ 108e Abs 4 EStG 1988 geht von der Geltendmachung der IZP iZm der Einreichung der Steuererklärung aus. Für Wirtschaftsgüter, für die nicht bis zum (erstmaligen) Eintritt der formellen Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides die IZP geltend gemacht wird, ist eine nachträgliche Geltendmachung der IZP nicht mehr möglich. (Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG Rz 10 und Sutter in AnwBl 2008). Denn § 108e Abs 4 geht von der Geltendmachung im Verzeichnis iZm der Einreichung der Steuererklärung aus. Abs 4 idF StReformG 2005 erlaubt zwar die Einreichung des Verzeichnisses bis zur (formellen) Rechtskraft des (ESt-, KSt, Gewinnfeststellungsbescheides), also auch noch bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung. Aus der in Abs. 4 vorgesehenen Anknüpfung an die Abgabenerklärung ist aber abzuleiten, dass der erstmalige Eintritt der Rechtskraft gemeint ist. Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO oder ein anderer Verfahrenstitel zur

Wiedereröffnung des ESt-, KSt- bzw Gewinnfeststellungsverfahrens eröffnet nicht eine neue Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (nicht anderes kann gelten, wenn sich erst durch Aktivierungen im Zuge der Betriebsprüfung ein Investitionszuwachs ergibt).

Die Berufungsfrist des ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheides 2004 ist am 13.7.2005 abgelaufen. Der Berufungsfall weist aber insofern eine Besonderheit auf, als bei der Bw. ein nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vorliegt (Bilanzstichtag 31.7.2005). Bei Bestehen eines abweichenden Wirtschaftsjahres ergibt sich nämlich die Problematik, dass der Jahresabschluss, welcher der KöSt.-Erklärung zu Grunde gelegt wird, nach dem Wirtschaftsjahr erstellt wird, im § 108e Abs 3 EStG hingegen auf die Investitionen eines Kalenderjahres abgestellt wird. Die Investitionszuwachsprämie ist in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die in einem bestimmten Kalenderjahr angeschafft wurden, zu gewähren. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist die Investitionszuwachsprämie für ein bestimmtes Kalenderjahr mit der Abgabenerklärung für das folgende Kalenderjahr zu beantragen, weil erst zu diesem Zeitpunkt die für die Geltendmachung erforderlichen Daten vollständig vorliegen (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0116 und VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104). Das Gesetz verlangt nur einen Antrag (Verzeichnis) pro Kalenderjahr. Im Fall eines abweichendes Wirtschaftsjahres kann somit der Antrag bis zu jenem Zeitpunkt gestellt werden, in dem die Steuererklärung mitsamt der Bilanz eingereicht wird, in welcher die letzte Monate des betreffenden Kalenderjahres erfasst sind. Für die IZP 2004 hätte die Beilage spätestens bis zum erstmaligen Eintritt der formellen Rechtskraft des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2005 eingereicht werden müssen. Dieser Bescheid trägt das Datum 16.2.2007. Die Beilage datiert mit 26.6.2008 wurde jedoch nicht bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist (§ 245 Abs 1 BAO) eingereicht, sondern langte diese erst am 27.6.2008 beim Finanzamt ein. Die verspätete Geltendmachung der Prämie hat zur Rechtfolge, dass ein die Prämie abweisender Bescheid zu ergehen hatte (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104, SWK 17/2004, S 584).

Der häufigste Anwendungsfall der nachträglichen Änderung der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten wird der der nachträglichen Preisänderung sein (s. beispielsweise Schwaiger in Taxlax 2007; Die Investitionszuwachsprämie Teil II). Nicht darunter zu verstehen ist jedenfalls eine falsche zeitliche Zuordnung bzw. Geltendmachung.

Stellt sich heraus, dass der Stpfl von unrichtigen Werten für die Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgegangen ist, dann spricht man von einer Berichtigung. Eine Berichtigung im Sinne der zitierten Literatur liegt aber nicht vor, wenn eine falsche zeitliche Zuordnung vorgenommen wurde. Somit bestand keine Handhabe für eine Anpassung (§ 115

BAO). Die Entscheidungen des UFS bezüglich der zeitlichen, periodengerechten Abgrenzung von Lieferungen sind zahlreich. Dass seinerzeit bereits die zeitlich richtige Antragstellung nicht möglich bzw mit besonderen Schwierigkeiten verbunden gewesen wäre, ist nicht einmal behauptet worden. Bei einer richtigen zeitlichen Zuordnung stellt sich der Bedarf nach einer mitunter falschen Antragstellung, um einen Nullbescheid zu erhalten, der in der weiteren Folge bekämpft werden kann, aber von vornherein nicht.

Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen sind für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindend, weshalb eine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Argumenten zu unterbleiben hatte.

Somit war aber spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Juli 2009