

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Walter Angerer, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 28. März 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ließ im Jahr 2002 eine Photovoltaikanlage zur Erzeugung und Lieferung elektrischer Energie errichten. Am 15. Mai 2003 hat er die und Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beim Finanzamt eingereicht. Mit Bescheiden vom 19. Mai 2003 wurde er zur Umsatz- und Einkommensteuer 2002 veranlagt, wobei die Festsetzung der Einkommensteuer vorläufig erfolgte.

Am 5. November 2003 langte beim Finanzamt ein mit 7. August 2003 datiertes Verzeichnis (Formblatt E 108e) zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 in Höhe von 1.682,92 € ein.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie als unzulässig zurück, hob den Zurückweisungsbescheid betreffend die Investitionszuwachsprämie nach einer dagegen erhobenen Berufung wiederum auf und setzte die Investitionszuwachsprämie mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 15. März 2005 mit der Begründung, dass die

Geltendmachung nach Abgabe des Einkommensteuerbescheides ausgeschlossen sei, mit Null fest.

Dagegen wandte sich der Berufungsführer mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend führt er aus, dass für das Jahr 2002 erst ein vorläufiger Einkommensteuerbescheid ergangen sei, sohin das Verfahren noch nicht abgeschlossen sei und daher auch die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie noch möglich sein müsse.

In der am 28. März 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Berufungsführer ergänzend aus, er habe die Erklärungen persönlich bei der zuständigen Sachbearbeiterin beim Finanzamt abgegeben und sie um ein Formular betreffend die Investitionszuwachsprämie gebeten. Soweit er sich erinnern könne, habe er dem Begleitschreiben des BMfF zu den Abgabenerklärungen einen Hinweis auf ein solches Formular entnommen und in weiterer Folge im Internet nachgeforscht, bezüglich einer Frist habe er dort aber nichts gelesen. Er sei auch von der Sachbearbeiterin nicht informiert worden, dass er das Antragsformular gemeinsam mit der Abgabenerklärung einreichen müsse. Es sei ihm nur mitgeteilt worden, dass kein Formular aufliege und er ein solches aus dem Internet herunterladen könne. Allerdings habe er die Sachbearbeiterin auch nicht nach der Frist gefragt bzw. auch keine Belehrung oder Auskünfte betreffend die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie verlangt. Eine fristgerechte Einreichung wäre auch noch möglich gewesen, wenn das Finanzamt im Sinne der Erlassregelung des BMfF mit der Bescheiderlassung zugewartet hätte. Die Investitionszuwachsprämie sei aber auch dann fristgerecht geltend gemacht worden, wenn unter dem maßgeblichen Einkommensteuerbescheid der endgültige und nicht ein vorläufiger Bescheid verstanden werde. Nach der Diktion des BMfF sei jeder Bescheid, der nicht den Zusatz "vorläufig" trage, ein endgültiger Bescheid. Somit wäre der Antrag aber jedenfalls fristgerecht eingebbracht worden, da bis dato kein endgültiger Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 ergangen sei. Ziel des Gesetzgebers sei die Förderung von Investitionen, in diesem Sinne müsse das Gesetz und damit auch die Frist großzügig ausgelegt werden. Für eine großzügige Auslegung der Bestimmung in ihrer Stammfassung spreche aber auch die Ausdehnung der Frist durch das BMfF im Erlasswege und die nachfolgende Gesetzesänderung.

Die im Zuge der Berufungsverhandlung als Zeugin befragte Mitarbeiterin des Finanzamtes gab im Wesentlichen an (im Einzelnen wird auf die Niederschrift vom 28. März 2007 verwiesen), sich an die persönliche Vorsprache des Berufungsführers im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2002 erinnern zu können, seine Angaben betreffend Aushändigung eines Formulars, die diesbezüglich erteilte Auskunft und die nicht erfolgte Information über die Frist weder bestätigen noch in Abrede stellen zu können. Sie könne sich daran nicht mehr erinnern, es sei bereits zu lange her.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002, lautet:

"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."

Der unabhängige Finanzsenat hat, gestützt ua. auf Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e Tz 7) sowie Doralt (EStG⁷, § 108e Tz 15), wiederholt die Auffassung vertreten, dass nach der oben wiedergegebenen, für die Jahre 2002 und 2003 anzuwendenden Regelung die Einreichung des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres befristet ist und mit der nicht fristgerechten Einreichung des Verzeichnisses der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie verloren geht.

Diese Auffassung hat nunmehr auch der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.9.2006, 2004/15/0104, bestätigt. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof zusammengefasst aus, dass das Gesetz eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeichnisses vorsehe. Nach dem letzten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 gelte das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres als Abgabenerklärung, die Fristen der BAO für die Einreichung von Abgabenerklärungen seien diesbezüglich jedoch nicht anzuwenden. Abgabenerklärungen nach § 108e EStG 1988 seien im § 134 Abs. 1 BAO nicht genannt; der Antragsteller sei zur Einreichung einer solchen Abgabenerklärung nicht verpflichtet. Der Gesetzgeber habe nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988 eine Antragsfrist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht ausdrücklich formuliert, nach der Systematik und Teleologie der Regelungen seien sie aber dahin zu verstehen, dass mit der Wortfolge "ist anzuschließen" der zeitliche Rahmen der Antragstellung festgelegt werde. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie - in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 - keine Befristung vorgesehen habe. Auch eine zusammenschauende Betrachtung mit den Regelungen betreffend die Prämie für Forschung und Bildung (§ 108c), die befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d) und die Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f) lasse erkennen, dass der Gesetzgeber jeweils eine überschaubare Frist für die Einreichung des Antrages auf Prämiengewährung festgelegt habe. Die Stellung des Antrages auf Prämiengewährung sei in allen genannten Fällen zeitlich begrenzt. Dass der in § 108e EStG 1988 verwendeten Wortfolge, wonach der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie anzuschließen ist, gleichfalls ein zeitlicher Aspekt beizumessen sei, erscheine auch nicht unsachlich: Dem Finanzamt sei es dadurch

möglich, in einem Arbeitsgang einerseits die Veranlagung zur Jahressteuer (bzw. die Gewinnfeststellung) vorzunehmen und andererseits zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die beantragte Prämie gegeben seien. Zudem sei davon auszugehen, dass dem Antragsteller im Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorlägen, die er in Bezug auf die Geltendmachung von Prämien benötige. Dazu komme, dass bei Begünstigungsvorschriften, wie der Gewährung staatlicher Prämien, dem Antragsteller die Beachtung bestimmter Antragsmodalitäten oder -fristen durchaus zugemutet werden könne, um nach Ablauf einer bestimmten Frist den finanziellen Bedeckungsbedarf des Staates feststellen zu können. Daraus ergebe sich, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie, der nach Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt wird, verspätet sei.

Gegenständlich wurde das Verzeichnis unbestritten erst nach der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 eingereicht und hat das Finanzamt die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 sohin zu Recht versagt. Daran vermögen auch die Einwendungen des Berufungsführers nichts zu ändern. Dass gegenständlich auf Grund der im Hinblick auf die erzielten Verluste offensichtlich im Raum stehenden Frage der Liebhaberei nur vorläufige Einkommensteuerbescheide erlassen wurden, ist nicht maßgeblich, stellt das Gesetz in unzweifelhafter Weise doch auf die Einreichung des erforderlichen Verzeichnisses gemeinsam mit der Abgabenerklärung des betreffenden Jahres ab und nicht darauf, ob das Einkommensteuerverfahren abgeschlossen ist oder nicht. Abgesehen davon, dass für den unabhängigen Finanzsenat an in Erlässen oder Einzelerledigungen getroffene Aussagen des Bundesministeriums für Finanzen keine Bindung besteht, ergibt sich aber auch unter Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang vom Bundesministerium für Finanzen getroffenen Kulanzregelung, die die Einreichung des Verzeichnisses bis zum Ergehen des jeweiligen Abgabenbescheides zuließ (vgl. SWK 22/2003, S 545), kein anderes Ergebnis.

Bezugnehmend auf die nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF StReformG 2005 zulässige Abgabe des Verzeichnisses bis zur formellen Rechtskraft des Steuerbescheides leitet Zorn (in Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 108e Tz. 10) aus der in Abs. 4 vorgesehenen Anknüpfung an die Abgabenerklärung ab, dass der erstmalige Eintritt der formellen Rechtskraft gemeint sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO oder ein anderer Verfahrenstitel zur Wiedereröffnung der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Gewinnfeststellungsverfahren eröffne nicht eine neue Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionsprämie. Nichts anderes kann nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates im Falle der Erlassung eines vorläufigen Bescheides gelten. Vorläufige Bescheide haben grundsätzlich dieselben Rechtswirkungen wie endgültige Bescheide und sind ua. innerhalb der hierfür vorgesehenen Frist in vollem Umfang mit Berufung anfechtbar (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3).

Aufl., § 200 Tz 8 und Tz 15). Als Spruchbestandteile können sowohl die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe als auch der Ausspruch der Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung in Rechtskraft erwachsen. Somit kann aber kein Zweifel bestehen, dass der erstmalig für das Jahr 2002 ergangene Einkommensteuerbescheid, wenn auch mit vorläufiger Abgabenfestsetzung, jener vom 19. Mai 2003 ist. Dass die Investitionszuwachsprämie erst danach, nämlich am 5. November 2003, geltend gemacht wurde, ist unbestritten und kann dem Finanzamt daher auch nicht die allfällige Missachtung der praktizierten Kulanzregelung zum Vorwurf gemacht werden, zumal daraus auch nicht hervorgeht, dass mit der Erlassung des Abgabenbescheides eine bestimmte Zeit zugewartet werden müsste und aus den oben angeführten Gründen auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese Regelung mangels Bezugnahme auf vorläufige Bescheide ausschließlich auf das Ergehen eines endgültigen Abgabenbescheides abstellen würde. Zudem wäre es mit dem Sinn und Zweck einer Befristung (siehe dazu auch die vom Verwaltungsgerichtshof angeführten Gründe) nicht in Einklang zu bringen, dass aufgrund der Erlassung eines vorläufigen Bescheides die Frist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gegebenenfalls um Jahre erstreckt würde.

Kein Anhaltspunkt ergibt sich auch dafür, dass die Änderung der Regelung durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, nur klarstellenden Charakter gehabt hätte bzw. daraus eine großzügige Auslegung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in seiner Stammfassung ableiten wäre. Die angesprochene Neuregelung, mit der der Gesetzgeber wohl auf die teilweise rechtspolitisch kritischen Ausführungen reagiert hat, lässt die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zu, ist allerdings gemäß der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen. Die Gesetzesnovellierung spricht damit nicht für, sondern gerade gegen den Standpunkt der Berufungsführers, wäre die neue Fristregelung im Wege einer Gesetzesänderung doch entbehrlich gewesen, wäre die Regelung in ihrer Stammfassung im Sinne des ihr vom Berufungsführer beigemessenen, im Widerspruch zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehenden Verständnisses auszulegen.

Außer Zweifel steht, dass die Investitionszuwachsprämie zum Zweck der Ankurbelung der Investitionstätigkeit eingeführt wurde. Dieser Fördergedanke enthebt aber den Förderungswerber nicht von der Verpflichtung, die im § 108e EStG 1988 normierten Voraussetzungen zu erfüllen und somit auch nicht davon, die Prämie fristgerecht geltend zu machen.

Nicht zum Erfolg zu verhelfen vermag der Berufung schließlich auch der Einwand des Berufungsführers, die Sachbearbeiterin habe ihn anlässlich der Abgabe der Steuererklärungen nicht über das Erfordernis der gleichzeitigen Abgabe des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie informiert, sodass die Investitionszuwachsprämie auch unter

dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht versagt hätte werden dürfen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben bedeutet, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz, a.a.O., § 114, Rz 6). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung eines Verhaltens der Behörde als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (vgl. VwGH 18.10.2005, 2003/16/0486).

Nach § 113 BAO haben die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren; diese Anleitungen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.

Die Rechtsbelehrungspflicht des § 113 BAO setzt ein Verlangen der Partei voraus und bezieht sich nur auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auf die Fragen des materiellen Rechts (vgl. VwGH 27.11.2000, 99/17/0412). Eine Belehrung oder Auskunftserteilung im Zusammenhang mit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie wurde vom Berufungsführer nach dessen eigenen Angaben nicht verlangt. Auch nach der Frist hat er nicht gefragt. Selbst wenn man daher davon ausgeht, dass der Berufungsführer, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, die Sachbearbeiterin um ein Formular zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gebeten hat, darauf die Auskunft erhalten hat, das Formular im Internet herunterladen zu können und keine Auskunft betreffend die für die Abgabe des Antrages maßgebliche Frist erhalten hat (die Mitarbeiterin des Finanzamtes konnte die Richtigkeit dieser Angaben weder bestätigen noch verneinen), lässt sich für den Berufungsführer damit nichts gewinnen, kann aus § 113 BAO doch keine Verpflichtung abgeleitet werden, Rechtsauskünfte über alle nur möglichen abgabenrechtlichen und allfälligen anderen Konsequenzen aus dem Verhalten von Abgabepflichtigen zu erteilen (vgl. VwGH 27.11.2000, 99/17/0412 mwN). Eine Verpflichtung, auf die Investitionszuwachsprämie bzw. die diesbezügliche Antragsfrist unaufgefordert von sich aus hinzuweisen, bestand für die Mitarbeiterin des Finanzamtes daher nicht. Zudem kann, wenn der Berufungsführer, ein ehemaliger Finanzbeamter, nach seinen Angaben bezüglich der Investitionszuwachsprämie im Internet nachgeforscht hat, davon

ausgegangen werden, dass ihm auch bekannt gewesen sein müsste, dass das Verzeichnis, dem Gesetzestext entsprechend, der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen ist. Somit ist aber nicht erkennbar, inwiefern unter den gegebenen Umständen ein Vertrauenschutz im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben begründet worden sein sollte.

Gesamthaft gesehen bestand daher auch kein wie immer gearteter Raum für eine kulante Lösung im Sinne der Ausführungen des Berufungsführers, wäre eine solche doch weder mit dem Wortlaut der Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 noch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Einklang zu bringen, zumal in zahlreichen anderen Fällen die Investitionszuwachsprämie aufgrund der nicht fristgerechten Geltendmachung versagt wurde.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 17. April 2007