

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin

in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 14.07.2011, betreffend Abweisung eines Antrags auf Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung aufgehoben.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe:

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH (im Folgenden Bf) hat am 12.01.2005 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG (im Folgenden IZP) in Höhe von € x beantragt. Die beantragte IZP wurde gem. § 108e Abs 5 Satz 1 EStG ohne bescheidmäßige Festsetzung auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Am 13.04.2005 erging der Körperschaftsteuerbescheid 2004 und erwuchs in Folge in Rechtskraft. Nach dem Wissensstand der Bf zu diesem Zeitpunkt (geltende innerstaatliche Rechtslage) war die Inanspruchnahme einer IZP für Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wurden ausgeschlossen, weshalb sie diese auch nicht beantragt hat.

Mit Schreiben vom 18.08.2009 wurde ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gem. § 201 Abs 2 Z 4 BAO eingebracht. Im Rahmen der der Festsetzung sollen die in der ausländischen Betriebsstätte eingesetzten Wirtschaftsgüter bei der Berechnung miteinbezogen werden. Der Antrag wurde damit begründet, dass sich die im Jahr 2004 durchgeführte Berechnung wegen Widerspruchs gegen das Gemeinschaftsrecht (EuGH 4.12.2008, Rs C-330/07, „Jobra“) als unrichtig herausgestellt habe.

Das Finanzamt hat diesen Antrag mit Bescheid vom 14.7.2011 mit der Begründung abgewiesen, dass der Antrag durch die Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides

wegen der in § 108e Abs 4 EStG vorgesehenen Frist, der gegenüber der in § 201 BAO vorgesehenen Frist der Vorzug zu geben sei, präkludiert ist.

In der dagegen eingelangten Berufung (nunmehr Beschwerde) brachte die Bf vor, dass die seinerzeit geltend gemachte IZP nicht (mehr) dem Gesetz entspräche, weil der EuGH (Rs C-330/07, „Jobra“) die Einschränkung auf inländische Betriebsstätten als gemeinschaftswidrig erkannt hat. Denkt man sich diese Einschränkung weg (was aufgrund der ex tunc Wirkung geboten sei) so stimme die beantragte IZP nicht mit dem Gesetz überein, weil die im Ausland eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht erfasst seien.

Der gemeinschaftskonforme Zustand sei dabei durch § 201 BAO herzustellen. Das entspräche auch den Vorgaben des BMF selbst (RL des BMF vom 3.2.2003 zur Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben Punkt 1.1.). Die Verkürzung der Berichtigungsfrist für gemeinschaftswidrige Fehler auf 1 Jahr für wurde erst mit 1. November 2010 wirksam (Anmerkung: richtig 1. November 2009) weshalb auf den strittigen Antrag vom 18.8.2009 die „alte“ Frist (=Bemessungsverjährung) anzuwenden sei.

Die Frist des § 108e Abs 4 EStG gehe auch der Frist des § 201 BAO deshalb nicht vor, weil sie nur eine (materielle) Antragsfrist und keine verfahrensrechtliche Frist darstelle, zumal das IZP-Verfahren nach der RSpr des VwGH ein vom ESt bzw. KSt-Verfahren abgekoppeltes Verfahren sei. Zu unterscheiden sei demnach zwischen der Antragsfrist des § 108e EStG und den verfahrensrechtlichen Bestimmungen des § 201 BAO.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 108e EStG widerspricht nach Ansicht des EuGH (Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, „Jobra“) insoweit dem Unionsrecht als die Investitionszuwachsprämie (IZP) allein deshalb versagt wird, weil die betreffenden Wirtschaftsgüter überwiegend in einem anderen Mitgliedstaat eingesetzt werden.

Die verfahrensrechtliche Umsetzung von EuGH-Urteilen richtet sich nach dem innerstaatlichen Recht.

§ 108e Abs 4 EStG 1988 statuiert bezüglich der Beantragung einer IZP eine verfahrensrechtliche Sonderstellung: 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 (erstmaligen) Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden.

Ändern sich nach der Antragstellung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist die IZP gem. § 108e Abs 3 Z1 im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen. Anderes gilt, wenn die Prämie für ein bestimmtes Wirtschaftsgut überhaupt noch nicht geltend gemacht gewesen ist. Die nachträgliche Geltendmachung ist nach Ansicht Zorns (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG § 108e Tz 10) nicht möglich (so auch Sutter in AnwBl 2008/8128).

Im Beschwerdefall hat sich jedoch nicht die Berechnung der IZP als unrichtig erwiesen, sondern es wurde für bestimmte Wirtschaftsgüter eine IZP überhaupt nicht geltend gemacht.

§ 201 BAO sieht vor, dass bei Selbstbemessungsabgaben auf Antrag des Abgabepflichtigen eine erstmalige Festsetzung mit Abgabenbescheid erfolgen kann, wenn sich die bekannt gegebene Festsetzung als nicht richtig erweist.

Die Festsetzung kann gem. § 201 Abs 2 Z 4 BAO erfolgen, wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung des § 201 Abs 2 Z 4 BAO durch BGBl I 2009/20 erfolgte gem. § 323 Abs 23 letzter Satz mit 1. November 2009 weshalb die Bestimmung auf den Berufungsfall (Antrag am 18.8.2009) anzuwenden ist.

Nach hA (vgl. Ritz, BAO⁵ § 201 Tz 5) ist § 201 BAO auf die befristete Investitionszuwachsprämie anzuwenden.

Die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben liegt jedoch im Ermessen der Abgabenbehörde. Dafür gilt:

Wenn der Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 auch nach Ergehen des EuGH-Urteils der Vorrang vor § 201 BAO eingeräumt wird, so führt der darin verwirklichte Wunsch nach Kalkulierbarkeit der beantragten IZP und nach Verwaltungsökonomie im Berufungsfall dazu, dass die Durchsetzung des Unionsrechts beeinträchtigt wird.

Es erscheint nicht gerechtfertigt, die aufgrund der Rechtsprechung des EuGH nachträglich erfolgte Vorlage eines abgeänderten, dem Unionsrecht entsprechenden Verzeichnisses, mit dem nunmehr auch die im Ausland eingesetzten Wirtschaftsgüter des Bw. in die Bemessungsgrundlage für die IZP einbezogen wurden, mit der Begründung abzulehnen, dass die Vorlage des Verzeichnisses befristet gewesen sei. Hätte die Bf. diese Frist wahren wollen, hätte sie, wenn man den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Bescheid folgt, ursprünglich ein Verzeichnis abgeben müssen, das im Jahr 2005 jedenfalls nicht den damals geltenden gesetzlichen Vorgaben entsprochen hätte. Weiters kann auch die zu anderen Antragstellern ungleiche Behandlung der Bf. bei Gewährung der IZP nicht durch die o.a. Intentionen des Gesetzgebers gerechtfertigt werden. Die Ungleichbehandlung resultiert aus der folgenden Vorgangsweise der Abgabenbehörden erster Instanz: Antragstellern, die in ihren ursprünglich eingereichten, den gesetzlichen Vorgaben aber nicht entsprechenden, Verzeichnissen Wirtschaftsgüter, die im Ausland eingesetzt waren aufgenommen hatten, wurde zwar in den ursprünglich erlassenen Bescheiden zur IZP die Einbeziehung dieser Wirtschaftsgüter entsprechend dem Gesetz versagt. Es wurden jedoch diese Bescheide nach Ergehen des EuGH-Urteils id RS "Jobra" bei diesen Antragstellern auf Antrag gem. § 299 BAO aufgehoben bzw. offene Berufungen

mittels stattgebender Berufungsvorentscheidungen erledigt und neue Bescheide auf Basis der früher gemeldeten Bemessungsgrundlagen inklusive der im Ausland eingesetzten Wirtschaftsgüter erlassen und somit dafür auch die IZP gewährt (s. ÖStZ 2009, 136). Ein sich ursprünglich aber rechtskonform verhaltender Abgabepflichtiger ist durch diese Verwaltungspraxis insofern benachteiligt als ihm die Gewährung der IZP für die im Ausland eingesetzten Wirtschaftsgüter versagt wurde, da diese nicht im ursprünglichen Verzeichnis enthalten waren. Dies führt zum Schluss, dass ein gesetzeskonform handelnder Abgabepflichtiger, um etwaige Nachteile für sich zu verhindern und um in einem späteren (Rechtsmittel-)Verfahren noch zu seinem Recht zu gelangen, gezwungen wäre schon bei Abgabe der (Steuer-)Erklärungen auf jede mögliche (rückwirkende) Gesetzesänderung oder Änderung der Judikatur Bedacht zu nehmen und auch gegebenenfalls im Augenblick der Abgabe der Erklärungen rechtswidrige Anträge zu stellen. Ein derartiges Ansinnen kann aber nicht mehr als der geltenden Rechtsordnung entsprechend beurteilt werden (so auch UFS 15.11.2012, RV/1620-W/10).

Der Spruch des Bescheides war inhaltlich rechtswidrig, da die Anwendung der Bestimmung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 gegen Unionsrecht, konkret gegen die Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 AEUV (ex Art. 49 EG), verstößt. Nach dem Urteil des EuGH in der Rs "Jobra" stellen auch Wirtschaftsgüter, die im Ausland eingesetzt, vermietet oder verleast werden, prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter dar. Die Anwendung der in § 108e Abs. 4 EStG 1988 enthaltenen Frist für die Vorlage des Verzeichnisses zur IZP steht der Durchsetzung des Unionsrechts entgegen.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung zu. Das Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) hat dabei Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit). Unter dem Aspekt der Anwendung des Unionsrechts bedeutet dies, dass das Unionsrecht auch im Hinblick auf die Bestandskraft eines Bescheides, weder in seiner Wirkung noch in seiner Durchsetzung beeinträchtigt werden darf.

Die inhaltliche Unrichtigkeit des Bescheides wurde nicht durch ein Verschulden der Bf., etwa durch die nachträgliche Abgabe des geänderten Verzeichnisses zur IZP verursacht, sondern resultierte aus dem Vertrauen auf die letztlich als unionsrechtswidrig beurteilte gesetzliche Bestimmung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988.

Es überwiegen die zugunsten der Bf. für eine Aufhebung sprechenden Gründe. Zudem ist die Rechtswidrigkeit nicht als geringfügig zu beurteilen. Dem Interesse der Bf. auf Durchsetzung der Rechtsrichtigkeit steht lediglich das grundsätzliche Interesse des Staates an der Vermeidung von Ausgaben für die Gewährung der wirtschaftspolitisch zur Ankurbelung der Investitionen eingeführten befristeten IZP entgegen.

Daher wird der Abweisungsbescheid des Finanzamtes aufgehoben. Das Finanzamt hat über den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben abzusprechen und dabei die in diesem Erkenntnis dargelegte Rechtsansicht zu berücksichtigen.