

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vertreten durch R., vom 9. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. März 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 31. Juli 2003 reichte die berufungswerbende G. (in der Folge Kurz: Bw.) unter anderem die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 beim Finanzamt ein. Dieser Erklärung war keine Beilage zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG angeschlossen. Auch aus den Beilagen zu dieser Steuererklärung ging eine Geltendmachung der genannten Prämie nicht hervor.

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2003 erfolgte die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer für 2002.

Am 23. Dezember 2003 reichte die Bw. die "Beilage zur Körperschaftsteuer für 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e" beim Finanzamt ein, in welcher sie eine Investitionszuwachsprämie iHv 891,97 € geltend machte.

Mit Bescheid vom 9. März 2004 wies das Finanzamt das Ansuchen betreffend die Investitionszuwachsprämie für 2002 ab und begründete dies damit, dass diese Prämie nur bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Körperschaftsteuerbescheides gelten gemacht werden könne.

In weiterer Folge erhab die Bw. gegen den angeführten Bescheid Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Die in der Berufungs vorentscheidung des Finanzamtes zum Ausdruck kommende Rechtsansicht, sei gesetzlich nicht gedeckt. Unbestritten sei, dass die Abgabenerklärung zur Geltendmachung der strittigen Prämie für 2002 erst nach Durchführung der Köperschaftsteuerveranlagung für 2002 abgegeben worden sei und damit eine nicht rechtzeitig eingereichte Abgabenerklärung vorliege. Im EStG 1988 befindet sich keine ausdrückliche gesetzliche Regelung darüber, welche Rechtsfolge mit einem verspätet eingereichten Verzeichnis (Abgabenerklärung) verbunden sei.

Nach § 135 BAO sei die verspätete Einreichung einer Abgabenerklärung mit der Sanktion des Verspätungszuschlages bedroht. Nachdem bei einer verspäteten Einreichung der strittigen Abgabenerklärung nicht dem Fiskus, sondern dem Abgabepflichtigen ein finanzieller Nachteil erwachse, bleibe im gegenständlichen Fall die Verspätung ohne Sanktion.

Der Antrag gemäß § 108e EStG stelle eine eigenständige Abgabenerklärung dar, über die in einem, vom Köperschaftsteuerveranlagungsverfahren unabhängigen Verfahren abzusprechen sei. Die Abgabengesetze enthielten keine Regelung mit der Rechtsfolge, dass eine verspätete Antragstellung mit dem Verlust des Anspruches auf Gewährung der Investitionszuwachs-prämie verbunden sei. Einer verspäteten, jedoch innerhalb der Verjährungsfrist erfolgenden Antragstellung stehe daher die Prämiengutschrift nicht entgegen.

Mit Berufungs vorentscheidung vom 15. April 2004 wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung mit dem Hinweis auf eine Entscheidung des UFS Feldkirch (RV/0203-F/03) ab.

Mit Eingabe vom 27. April 2004 ersuchte die Bw. um Mitteilung der der Berufungs vorentscheidung fehlenden Begründung und führte in dieser Eingabe unter anderem aus:

Nach § 93 Abs. 3 lit a BAO müsse die Bescheidbegründung die rechtliche Beurteilung enthalten, die von der Behörde für die Bescheiderlassung als von Bedeutung befunden wurde, die Berufungsentscheidung werde diesem Erfordernis jedoch nicht gerecht. In dem der UFS-Entscheidung zu Grunde liegenden Berufungsverfahren seien völlig andere Argumente vorgetragen worden, als in der gegenständlichen Berufung, die Begründungserwägungen in der Berufungs vorentscheidung seien daher nicht nachvollziehbar.

Nach Zusendung der in der Berufungs vorentscheidung angeführten Entscheidung des UFS-Außenstelle Feldkirch (RV/0203-F/03) durch das Finanzamt stellte die Bw. mit Eingabe vom 10. Mai 2004 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus:

Mit den Erwägungen in der angesprochenen UFS-Entscheidung gehe die Bw. insofern konform, als in dieser Entscheidung ausgesprochen werde, dass das Verfahren zur Geltendmachung der strittigen Prämie von Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren klar abgekoppelt sei. Wenn sich im eigenständigen Verfahren zur Geltendmachung der

Investitionszuwachsprämie ergebe, dass der an sich vollständige und inhaltlich richtige Antrag – der als Abgabenerklärung gelte – verspätet eingebracht worden sei, so sei gem. § 115 BAO auch das nach Ablauf der Frist Vorgebrachte zu prüfen und zu würdigen. Die Versäumnis der Frist führe nach Ansicht der Bw. nicht zum Verlust des Rechtes auf Berücksichtigung des Erklärten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die maßgebliche gesetzliche Regelung (§ 108e Abs. 4 erster Satz EStG 1988), die im Berufungsfall gemäß § 24 Abs. 6 KStG sinngemäß Anwendung findet, lautet: "Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43)."

Die zitierte Regelung ist nach ihrem Wortlaut jedenfalls eindeutig und klar. Sie entspricht dem erstinstanzlichen Rechtsstandpunkt und lässt nach Überzeugung des UFS eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. Der Gesetzgeber koppelte offensichtlich das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid klar ab (vgl. § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113).

Mit der zitierten Bestimmung hat der Gesetzgeber allerdings auch explizit die Einreichung des Verzeichnisses des "betreffenden" Jahres mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung befristet. Nach Überzeugung der Berufungsbehörde verweist das Wort "betreffend" eindeutig auf die Steuererklärung desjenigen Jahres, in dem die Anschaffung (Investition) zu aktivieren war. Denn im Zeitpunkt der Einreichung dieser Erklärung kannte der Steuerpflichtige das Ausmaß seiner Investitionen ja spätestens.

In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der Lehre verstanden. Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 7 zu § 108e) halten zu dieser Frage fest: "Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen." Auch Doralt⁴, (Einkommensteuergesetz - Kommentar, Tz 15 zu § 108e) kommentiert in diesem Sinne: "Dieses (UFS-Anmerkung: Verzeichnis) ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen." Und 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 Anchluss der Berechnungsgrundlagen beantragt werden."

Anderer Ansicht ist lediglich Giesinger (SWK 10/2004, S 389). Er vertritt die Auffassung, das Finanzamt habe entsprechend der BAO innerhalb der Bemessungsverjährung auch dann ein Veranlagungsverfahren durchzuführen, wenn die Geltendmachung der Prämie erst nach Ergehen des Bescheides erfolgt. Der Unabhängige Finanzsenat vermag diese Meinung nicht zu teilen. Richtig ist zwar, dass das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt. Dies hat aber unter anderem nur zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einreichen muss. Richtig ist ferner, dass nach der Antragstellung ein gesondertes Verfahren durchzuführen ist. Allerdings handelt es sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der lex spezialis (§ 108e Abs. 4 und 5 BAO) um ein antrags- bzw. verzeichnisgebundenes, fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Giesinger übersieht anders als die dargestellte herrschende Rechtsmeinung die in § 108e Absatz 4 1. Satz BAO enthaltene eindeutige Befristung. Deshalb kann sich die Berufungsbehörde seinem Standpunkt nicht anschließen.

Auch das seinerzeitige Investitionsprämiengesetz hatte ein ähnliches Förderziel wie § 108e EStG und sah ebenfalls die fristgebundene Geltendmachung durch Vorlage eines, als Abgabenerklärung geltendes Verzeichnisses vor. Dementsprechend kam die Lehre auch hinsichtlich dieser Investitionsbegünstigung 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).

Letztlich bestätigen auch Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) die Richtigkeit dieser Auslegung in ihrer rechtspolitisch kritischen Arbeit. Denn sonst würden sie diese nicht mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung abschließen. Diesem Wunsch ist das BMF im Übrigen zwischenzeitig nachgekommen, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt und den Finanzämtern mitgeteilt hat, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. SWK 22/2003, S 545).

Auch der Gesetzgeber hat inzwischen auf die rechtspolitisch kritischen Ausführungen reagiert. Durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde § 108e EStG abgeändert. Die Neuregelung lässt die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zu, sie ist allerdings gemäß der maßgeblichen Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 105 EStG 1988) erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen (SWK 10/2004, T 065; ÖStZ 2004/322; SWK 14/2004, S 506). Die Gesetzesnovellierung spricht damit gegen den Standpunkt der Bw., denn die neue Fristregelung wäre entbehrlich gewesen und die entsprechende Wirksamkeitsregelung

wäre geradezu widersinnig, hätte die Vorgängerregelung den Inhalt, den ihr die Bw. im Berufungsbegehren beigemessen hat.

Wendet man diese Überlegungen auf den Berufungsfall an so bedeutet dies: Das dem Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002 betreffende Verzeichnis ist spätestens bis zu Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für 2002 (laut der weiten, oben zitierten Interpretation des BMF bis zum Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2002) dem Finanzamt vorzulegen. Da im Berufungsfall der Antrag auf Prämienengutschrift ebenso wie das erforderliche Verzeichnis unbestritten erst nach der Körperschaftsteuererklärung (aber auch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides) für 2002 eingereicht worden sind, war die Selbstberechnung der Bw. objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO.

Der im angeführten Sinn verstandenen Fristregelung ist nach Ansicht der Berufungsbehörde durchaus Sinn beizumessen: Die Ertragsbesteuerung hängt mit dem Investitionszuwachs-prämien-Verfahren nicht zusammen. Der Gesetzgeber wollte offensichtlich das Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren nicht mit dem Prämienverfahren belasten. Da der Steuerpflichtige aber spätestens im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe von seiner Investitionstätigkeit Kenntnis hat, wurde die Geltendmachung mit diesen Zeitpunkt befristet. Wer investiert, die entsprechende Steuererklärung eingereicht, aber keine Prämie geltend gemacht hat, der wird in der Regel die Prämien-Gewährungsvoraussetzungen nicht erfüllen, hat allenfalls auf eine Antragstellung bewusst verzichtet, dürfte seine Investitionsentscheidung jedenfalls mit größter Wahrscheinlichkeit nicht im Hinblick auf die Prämien-Gewährung getroffen haben.

Dem oben zitierten BMF-Erlass (AÖF 1987/61) kommt nur im Zusammenhang mit der Ermessensübung (Ritz², Bundesabgabenordnung - Kommentar, Tz 22 zu § 299 BAO) Bedeutung zu; er ist jedoch im gegenständlichen Berufungsfall allein schon deswegen nicht anwendbar, weil das Verzeichnis gem. § 108e Abs. 4 EStG unstrittig nicht bis zum Ergehen (Zustellung) des das Jahr 2002 betreffenden Körperschaftsteuerbescheides vorgelegt wurde.

Aus den angeführten Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 2. November 2004