

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des WW, vertreten durch die Frick & Frick Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatung GmbH, 6832 Röthis, Schulgasse 28, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Walter Angerer, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 28. Juni 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ist nichtselbständig tätig und ließ im Jahr 2002 eine Photovoltaikanlage zur Erzeugung und Lieferung elektrischer Energie errichten. Infolge einer am 1. April 2003 elektronisch eingereichten, ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausweisen-den Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erließ das Finanzamt einen mit 3. April 2003 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002. Am 21. Oktober 2003 wurden für das Jahr 2002 aufgrund der aus der gewerblichen Stromerzeugung erzielten Erlöse und Einkünfte (-865,35 €) eine Umsatz- und Einkommensteuererklärung sowie ein Verzeichnis zur Geltend-machung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 und weitere Beilagen (Anmerkung zur Veranlagung, Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, AfA-Liste, Um-

satzsteuerkontrollrechnung, Regelbesteuerungsantrag, Aufstellung der Sonderausgaben) eingereicht.

Das Finanzamt hat das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 wieder aufgenommen und erklärungsgemäß Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen. Die Investitionszuwachsprämie wurde dem Berufungsführer mit gemäß § 201 BAO erlassenem Bescheid vom 4. Mai 2004 versagt, da nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung die nachträgliche Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen sei.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung des Berufungsführers mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass in der Abgabe einer berichtigten Steuererklärung nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu erblicken sei, maßgebliches Kriterium für die Geltendmachung der Prämie aber nicht die Abgabe des Verzeichnisses gemeinsam mit einem Steuererklärungsformular, sondern die Übermittlung mit der nach § 42 EStG 1988 einzureichenden (ersten) Steuererklärung sei, mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass dem Erfordernis, die Investitionszuwachsprämie mit dem entsprechenden amtlichen Formular gleichzeitig mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des (die anspruchsbegründenden Einkünfte veranlagenden) Einkommensteuerbescheides zu beantragen, entsprochen worden sei, da er den Antrag gleichzeitig mit der Einkommensteuererklärung eingereicht habe. Mit der Einkommensteuererklärung könne nämlich nur jene gemeint sein, in der die Einkünfte deklariert seien, die einen Anspruch auf eine Steuerprämie begründeten. Der vom Finanzamt angeführte § 42 EStG 1988 betreffe die Steuererklärung bei Vorliegen nicht lohnsteuerpflichtiger Einkünfte. Die Veranlagung Steuerpflichtiger, die lohnsteuerpflichtige Einkünfte erzielten, sei hingegen in § 41 EStG 1988 geregelt. Habe ein Steuerpflichtiger ausschließlich lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, habe er im Falle der Antrags- bzw. Pflichtveranlagung das amtlich Formular L1 zu verwenden, in allen anderen Fällen der Einkommensteuerveranlagung das Formular E1. Im Falle der Verwendung des amtlichen Formulars L1 sei die erfolgversprechende Beilage eines Verzeichnisses zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie unmöglich, da eine solche im Rahmen der Erzielung ausschließlich lohnsteuerpflichtiger Einkünfte gesetzlich nicht vorgesehen sei. Sinnvollerweise könne ein Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie daher nur dem amtlichen Formular E1 als Beilage angeschlossen werden. Abgesehen davon sei auch zu bedenken, dass die Vorgehensweise des Finanzamtes dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Fördergedanken widerspreche.

In der am 28. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass zwar außer Streit stehe, dass es sich bei einer Erklärung zur Arbeitnehmer-

veranlagung um eine Abgabenerklärung handle, diese aber nicht die Möglichkeit biete, andere Einkünfte aufzunehmen. Es könne sich daher nicht um die nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 maßgebliche Steuererklärung handeln. Auch gehe aus einer Stellungnahme des BMF (SWK 17/2004, S 584) hervor, dass die Bindung an die Abgabenerklärung den verwaltungsökonomischen Zweck verfolge, dem Finanzamt die Bearbeitung des Prämienantrages im Rahmen der Bearbeitung der Abgabenerklärung möglich zu machen. Dies wiederum könne nur dann der Fall sein, wenn das Verzeichnis gemeinsam mit jener Erklärung eingereicht werde, in der auch die entsprechenden Einkünfte erklärt werden könnten.

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 Gesetzgeber sieht für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie in § 108e EStG 1988 ein eigenständiges, vom Veranlagungsverfahren klar abgekoppeltes Verfahren vor, befristete allerdings explizit die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung. In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der herrschenden Lehre verstanden. Zorn (in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, Tz 7 zu § 108e) hält zu dieser Frage fest: „*Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen.*“ In diesem Sinne auch Doralt (EStG⁷, Tz 15 zu § 108e), Thunshirn/Untiedt (SWK 3/2004, S 069; SWK 6/2004, S 63) sowie Unger (SWK, 25/2004, S 75). Mit der nicht fristgerechten Einreichung des Verzeichnisses geht der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie sohin verloren, eine andere Interpretation lässt der unmissverständliche Wortlaut des ersten Satzes des § 108e Abs. 4 EStG 1988 nicht zu.

Den diesbezüglich zum Teil kritischen Äußerungen (vgl. ua. Denk und Gaedke, SWK 20/21/2003, S 496) hat vorerst das BMfF, indem es den Erklärungsvordruck ergänzte und den Finanzämtern mitteilte, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht würden (vgl. SWK 22/2003, S 545) und zwischenzeitig auch der Gesetzgeber Rechnung getragen. Nach der durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, abgeänderten Bestimmung des § 108e EStG 1988 ist die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zulässig. Die Neuregelung ist nach der maßgeblichen Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 105 EStG 1988) jedoch erst-

mals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen (SWK 10/2004, T 065; ÖStZ 2004/322; SWK 14/2004, S 506).

Die aus § 108e Abs. 4 EStG 1988 hervorgehende Erforderlichkeit des Anschlusses des Verzeichnisses an die Steuererklärung wird vom Berufungsführer im Grunde nicht in Abrede gestellt. Strittig ist indes, ob die erstmals die gewerblichen Einkünfte ausweisende Einkommensteuererklärung (Formular E1) oder die bereits zuvor eingereichte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Formular L1) als die im Sinne des § 108e Abs. 4 EStG 1988 maßgebliche Steuererklärung anzusehen ist.

Nach § 133 Abs. 1 BAO ergibt sich die Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung aus den einzelnen Abgabenvorschriften. Ferner ist zur Einreichung verpflichtet, wer von der Abgabenbehörde, zB durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen, hiezu aufgefordert wird. Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen, sofern die Einreichung nicht im Wege automationsunterstützter Datenübertragung erfolgt, unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben (§ 133 Abs. 2 BAO). Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei einer Nichtverwendung der amtlichen Vordrucke der Erklärungspflicht nicht nachgekommen worden wäre (vgl. VwGH 27.10.1988, 87/16/0161). Abgabenerklärungen liegen daher auch dann vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 133 Tz 6). Maßgebend ist, dass der Abgabepflichtige gegenüber der Abgabenbehörde von sich aus – und sei es auch über Aufforderung der Abgabenbehörde – die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände offen legt (vgl. VwGH 15.9.1993, 92/13/0004). In diesem Sinne ist als Steuererklärung nur die erstmalig für einen Veranlagungszeitraum abgegebene Erklärung anzusehen, eine auf Grund des § 139 BAO überreichte berichtigte Steuererklärung (Zweiterklärung) stellt nur eine Anzeige im Sinne des § 119 Abs. 2 BAO dar (Fellner, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 42 Tz 3; vgl. auch Ritz, a.a.O., § 133 Tz 6 und die dort angeführte Judikatur).

Unter "der Steuererklärung", der nach § 108e EStG 1988 das Verzeichnis über die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie anzuschließen ist, kann somit nur die erste, ursprüngliche Abgabenerklärung, nicht aber eine später vorgelegte zur Wiederaufnahme des Verfahrens führende Erklärung verstanden werden. Zorn (in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 108e Tz 10) leitet unter Bezugnahme auf die nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF StReformG 2005 zulässige Abgabe des Verzeichnisses bis zur formellen Rechtskraft des Steuerbescheides aus der in Abs. 4 vorgesehenen Anknüpfung an die Abgabenerklärung ab, dass der erstmalige Eintritt der formellen Rechtskraft gemeint ist. 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 Berufungsfall gelten. Bei der gegenständlich zuerst eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung handelt es sich ohne Zweifel um eine Abgabenerklärung und ist auf deren Grundlage der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 3. April 2003 ergangen. Folgerichtig hat das Finanzamt daher nach Einlagen der erstmals (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausweisenden und die ursprüngliche Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung insoweit korrigierende bzw. berichtigende Einkommensteuererklärung 2002 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und einen neuen Einkommensteuerbescheid erlassen. Eine sachliche Rechtfertigung dafür, diesen Fall anders zu behandeln, als jenen, in dem als erstes infolge entsprechender erklärungspflichtiger Einkünfte aus einer anderen Tätigkeit ebenfalls eine Einkommensteuererklärung und nicht eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung eingereicht wurde, kann der unabhängige Finanzsenat, ungeachtet der Frage, inwieweit dies auch zu einer unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten bedenklichen Differenzierung führen würde, nicht erkennen.

Für eine Auslegung dahingehend, dass das Verzeichnis sinnvollerweise nur jener Erklärung anspruchsgrundend angeschlossen werden könne, in der die entsprechenden Einkünfte deklariert seien, besteht demgegenüber nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls kein Raum, ergibt sich aus dem Gesetzestext doch keine wie immer geartete diesbezügliche Bezugnahme und würde ansonsten derjenige, der Teile seiner Einkünfte (vorerst) nicht erklärt, gegenüber demjenigen, der seiner Wahrheits- und Offenlegungspflicht zur Gänze nachkommt, begünstigt behandelt. Ebenso wenig kann das verwendete Formular maßgeblich sein, entscheidend ist vielmehr, ob ein Anbringen als Abgabenerklärung im oben dargelegten Sinn zu werten ist oder nicht.

Aber auch wenn man aus der Anführung der §§ 42 und 43 im ersten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988, nachdem Abgabepflichtige, die ausschließlich lohnsteuerpflichtige Einkünfte von einem Arbeitgeber beziehen, nicht unter § 42 EStG 1988 fallen, im Sinne der Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Berufungsführers ableiten wollte, dass die Abgabe einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung der Gewährung der Investitionszuwachsprämie nicht entgegensteht, wenn das Verzeichnis zur Geltendmachung der Prämie einer nachträglich für das Veranlagungsjahr gemäß § 42 EStG 1988 eingereichten Einkommensteuererklärung angeschlossen ist, kam die Gewährung der Investitionszuwachsprämie gegenständlich nicht in Betracht.

Nach § 42 EStG 1988 (§ 43 EStG 1988 betrifft die Erklärungspflicht bei gesonderter Feststellung der Einkünfte und ist gegenständlich daher ohne Interesse) hat ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Steuererklärung abzugeben, wenn

- er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder
- das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 bestanden hat und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist oder
- wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 6 975 Euro (96.000 S) betragen hat; liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2 und 5 vor, so besteht Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 8 720 Euro (120.000 S) betragen hat.

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 sieht in den Ziffern 1, 2 und 5 die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften dann vor, wenn

- der Steuerpflichtige andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro (10.000 S) übersteigt (Z 1);
- im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind (Z 2);
- der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen (Z 5).

Gegenständlich lagen die angeführten Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2 und 5 EStG 1988 nicht vor, vielmehr hat der Berufungsführer eine Veranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 beantragt. Nachdem der Berufungsführer vom Finanzamt auch nicht zur Abgabe von Erklärungen aufgefordert wurde, käme eine Steuererklärungspflicht nur nach § 42 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Betracht. Eine solche wiederum ist zu verneinen, weil neben der gegenständlich gegebenen Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 erforderlich ist, dass der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist, gegenständlich aber weder Buchführungspflicht bestand noch freiwillig Bücher geführt wurden, sondern nach der Aktenlage lediglich eine Einnahmen-Ausgabenrechnung geführt wurde. Sollte daher die Anführung der §§ 42 und 43 in § 108e EStG 1988 in dem Sinne zu verstehen sein, dass das Verzeichnis anspruchsgrundend nur einer nach den genannten Bestimmungen verpflichtend abzugebenden Steuererklärung angeschlossen werden kann, eine zuvor (freiwillig) abgegebene Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung daher unschädlich ist, wäre für den Berufungsführer somit schon deshalb nichts gewonnen, weil

für ihn eine Erklärungspflicht nach § 42 EStG 1988 nicht bestand und die Bestimmung die "freiwillige" Abgabe einer Erklärung nicht vorsieht.

Soweit der Berufungsführer einwendet, dass eine solche Vorgehensweise dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Fördergedanken widerspreche, ist ihm entgegenzuhalten, dass Zweck der Norm zwar die Schaffung eines Anreizes zur Erhöhung der Investitionstätigkeit ist, der Gesetzgeber die Gewährung der Prämie aber an die Vorlage eines entsprechenden Verzeichnisses mit der Steuererklärung geknüpft hat und es ausschließlich am Berufungsführer gelegen wäre, der vom Gesetzgeber somit vorgesehenen Mitwirkungspflicht nachzukommen.

Die Versagung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 ist somit zu Recht erfolgt und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 29. Juni 2006