

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der M.B., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Zurückweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 sowie Zurückweisung eines Antrages auf eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Zurückweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Bescheid betreffend die Zurückweisung des Antrages auf eine Investitionszuwachsprämie sowie die diesbezüglich ergangene Berufungsvorentscheidung werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hat gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 mit der Begründung, sie habe vergessen, der Einkommensteuererklärung die Beilage zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 beizulegen, Berufung erhoben. Unter einem wurde die angesprochene Beilage vorgelegt.

Mit Bescheid vom 3. Juli 2003 hat das Finanzamt die Berufung als unzulässig zurückgewiesen, weil die Investitionszuwachsprämie nicht Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides sei.

Am 10. Juli 2003 hat das Finanzamt einen Zurückweisungsbescheid betreffend Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 erlassen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nach Abgabe der Einkommensteuererklärung ausgeschlossen sei.

Gegen beide Zurückweisungsbescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben. Begründend führte die Berufungswerberin zusammengefasst aus, dass eine Berufung ua. auch erhoben werden könne, wenn eine Position vergessen worden sei. Wenn von der Behörde ein Formular als "Beilage zur Einkommensteuererklärung" bezeichnet werde, sei davon auszugehen, dass dieses auch Teil der Erklärung sei. Die Investitionszuwachsprämie sei daher nicht nachträglich, sondern im Wege der fristgerecht erhobenen Berufung geltend gemacht worden.

Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen, in denen das Finanzamt wiederum darauf verwies, dass zum einen über die Investitionszuwachsprämie nicht im Einkommensteuerbescheid abgesprochen werden könne und zum anderen der Antrag betreffend die Investitionszuwachsprämie unbestritten erst mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 und somit nach dessen Ergehen eingereicht worden sei, beantragte die Berufungswerberin die Entscheidung über die Berufungen gegen die Zurückweisungsbescheide vom 3. Juli 2003 und vom 10. Juli 2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Einbringung der Beilage zur Einkommensteuererklärung sei rechtens, unabhängig davon, ob die Gewährung der Investitionsprämie einen Bestandteil des Bescheidspruches darstelle. Es sei nicht nachvollziehbar, wie, wenn nicht im Wege einer Berufung, die fehlende Position, die einen Teil der Einkommensteuererklärung darstelle, einzubringen sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Zurückweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde. Als unzulässig gilt eine Berufung ua., wenn diese nicht geeignet ist, eine Änderung des angefochtenen Bescheides herbeizuführen (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215).

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann nach § 108e EStG 1988 eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Zu diesem Zweck ist der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten und gilt als Abgabenerklärung (§ 108e Abs. 4 EStG 1988). Nach § 108e Abs. 5 EStG 1988 ist die sich aus

dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten.

Gemäß § 201 BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 97/2002, ist, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die im Verzeichnis ausgewiesene Investitionszuwachsprämie ist somit, wenn nicht ein Anwendungsfall des § 201 BAO vorliegt und eine bescheidmäßige Festsetzung zu erfolgen hat, auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben. In keiner Weise wird über das Bestehen eines Anspruches auf die Investitionszuwachsprämie bzw. dessen Höhe hingegen im Einkommensteuerbescheid abgesprochen. Entgegen der Ansicht der Berufungsführerin kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass das Verzeichnis im Sinne des § 108e EStG 1988 als Teil der Einkommensteuererklärung anzusehen wäre, gilt dieses doch von Gesetzes wegen als (eigene) Abgabenerklärung (§ 108e Abs. 4 EStG 1988). Der Gesetzgeber koppelte das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid in unzweifelhafter Weise ab (vgl. § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113).

Die gegen den Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung ist einzig auf die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie gerichtet und folglich nicht geeignet, eine Änderung des Spruches des Einkommensteuerbescheides herbeizuführen, bleibt die Investitionszuwachsprämie, wie oben dargelegt, doch ohne jeden Einfluss auf das (erklärungsgemäß) festgestellte Einkommen der Antragstellerin bzw. die festgesetzte Einkommensteuer.

Demzufolge erweist sich die gegen den Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung als nicht zulässig im Sinne des § 273 BAO. Die Zurückweisung durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist somit zu Recht erfolgt. Die gegen den Zurückweisungsbescheid erhobene Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Zurückweisung des Antrages auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie

Strittig ist, ob das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie fristgerecht eingereicht wurde und dadurch einen Rechtsanspruch auf Gutschrift begründet.

Nach der maßgeblichen gesetzlichen Regelung des § 108e Abs. 4 erster Satz EStG 1988 ist der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen.

Die Regelung ist eindeutig und klar. Sie stützt den erstinstanzlichen Rechtsstandpunkt und lässt nach Überzeugung des UFS eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. Der Gesetzgeber hat für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ein eigenständiges Verfahren vorgesehen (siehe oben), befristete allerdings explizit die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung (in dem der Steuerpflichtige das Ausmaß seiner Investitionen ja spätestens kennt). In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der herrschenden Lehre verstanden. Hofstätter / Reichel (Die Einkommensteuer – Kommentar, Tz 8 zu § 108e) halten 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) sowie Thunshirn – Untiedt (SWK 3/2004, S 069; SWK 6/2004, S 263).

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 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 indirekt auch gegen den Standpunkt der Berufungswerberin, wäre die neue Fristregelung doch entbehrlich gewesen und die entsprechende Wirksamkeitsregelung geradezu widersinnig, hätte die Vorgängerregelung den Inhalt, den ihr die Berufungswerberin im Berufungsbegehren beimisst.

Da im Berufungsfall der Antrag auf Prämiengutschrift ebenso wie das erforderliche Verzeichnis unbestritten erst nach der Einkommensteuererklärung (aber auch nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides) eingereicht worden ist, war die Selbstberechnung der Berufungswerberin objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO. Dies aber löst –

dafür spricht auch die Textierung des § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988 – die Verpflichtung aus, über den Antrag mit einer inhaltlichen Sachentscheidung bescheidmäßig abzusprechen (vgl. SWK 17/2004, S 584). Verfehlt war es hingegen, den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie entsprechend der Vorgangsweise des Finanzamtes zurückzuweisen, wurde damit doch kein auf § 201 BAO fußender Bescheid erlassen. Der angefochtene Zurückweisungsbescheid samt der diesbezüglich ergangenen Berufungsvorentscheidung war daher aufzuheben. Über den Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie wird somit durch das Finanzamt mit einem Bescheid gemäß § 201 BAO abzusprechen sein.

Feldkirch, am 13. August 2004