



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Unitas-Solidaris Wirtschaftstrhd GmbH, 1010 Wien, Annagasse 4, vom 31. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. September 2005 betreffend Abweisung der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. hat mit **Antrag vom 3. Juni 2005**, eingelangt am 9. Juni 2005, eine Investitionszuwachsprämie (IZPr) gem. § 108e EStG für das Jahr 2002 iHv Euro 7.455,95 geltend gemacht.

Mit **Bescheid vom 30. September 2005** wies das zuständige Finanzamt den Antrag wegen verspäteter Einbringung ab. Die Geltendmachung der IZPr 2002 könne gem. § 108e Abs. 4 EStG 1988 nur gemeinsam mit der Abgabenerklärung für das Jahr 2002 erfolgen. Die Körperschaftsteuererklärung 2002 sei am 3. November 2003 beim Finanzamt eingelangt und der Körperschaftsteuerbescheid 2002 am 5. November 2003 erlassen worden. Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung, E 108e, für die Geltendmachung der IZPr 2002 sei erst am 9. Juni 2005 eingelangt.

Die Bw. erhob am **31. Oktober 2005 Berufung** gegen den Abweisungsbescheid. Es wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zuerkennung der IZPr 2002 iHv

Euro 7.455,95 beantragt.

Die Bw. legte dar, dass mit Schreiben vom 30. Oktober 2003 die Körperschaftsteuererklärung 2002 und der Rechnungsabschluss zum 31.12.2002 überreicht worden seien. Der Rechnungsabschluss habe die IZPr iHv Euro 7.455,96 sowohl als Forderung als auch als Ertrag beinhaltet. Die Veranlagung der Körperschaftsteuer 2002 sei mit Bescheid vom 5. November 2003 erklärungskgemäß erfolgt. Wie die Bw. später festgestellt hat, sei der Ertrag aus der IZPr bei der steuerlichen Gewinnermittlung unrichtigerweise nicht außer Ansatz gelassen worden.

Am 3. Juni 2005 habe man einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt und mittels eingeschriebenem Brief eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung 2002 übersandt. Darin sei die IZPr für die steuerliche Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben. Mit gleicher Post habe man die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung zur Geltendmachung einer IZPr übermittelt.

Mit Bescheid vom 27. Juli 2005 sei gem. § 293b BAO von Amts wegen eine Berichtigung des Körperschaftsteuerbescheides 2002, den Punkt „Nichtausgleichfähige Verluste“ betreffend, erfolgt. Die IZPr sei nicht berichtigt worden. Im August 2005 seien nach Rücksprache mit dem Finanzamt nochmals die Eingaben vom 3. Juni 2005 sowie eine Mehr-Weniger-Rechnung für 2002, die Konten *Forderungen Finanzamt* und *Sonstige Erträge* per Fax übermittelt worden. Aus den Konten sei die Verbuchung der geltend gemachten IZPr ersichtlich gewesen. Schließlich habe die Bw. am 24. August 2005 Berufung gegen den amtswegig berichtigten Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 27. Juli 2005 erhoben und beantragt die Veranlagung gemäß der übermittelten Mehr-Weniger-Rechnung durchzuführen. Mit dieser Berufung habe man auch nochmals den Antrag auf Gutschrift der IZPr 2002 gestellt.

Mit Bescheid vom 30. September 2005 sei der Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2002 stattgegeben worden.

Das Ansuchen betreffend Geltendmachung der IZPr 2002, das einen Bestandteil der im Zuge der Berufung eingereichten berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2002 gebildet habe, sei abgewiesen worden.

Die Bw. hält fest, dass der von Amts wegen berichtigte Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 27. Juli 2005 jedenfalls zum Zeitpunkt der Übermittlung des Formulars E 108e noch keine Rechtskraft gehabt habe. Da aus dem der Körperschaftsteuererklärung 2002 beigefügten Rechnungsabschluss die Inanspruchnahme der IZPr hervorgehe und der buchmäßige Nachweis dafür gegenüber dem Finanzamt erbracht worden sei, sei damit insofern auch der Rechtslage vor dem 1.1.2004 entsprochen worden.

Nach Ansicht der Bw. sei § 108e Abs. 4 EStG idF StRefG 2005 ab 2004 so zu interpretieren, dass die Zuerkennung der IZPr nicht durch bürokratische Hürden erschwert oder sogar

verhindert werden solle, sondern deren Geltendmachung durch Einreichung des entsprechenden Formulars im offenen Verfahren auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig sei, sofern dieser noch nicht Rechtskraft erlangt habe. Eine Einschränkung auf bestimmte Veranlagungsjahre sei in der Neufassung der genannten Bestimmung nicht explizit vorgesehen und würde nach Ansicht der Bw. eine Ungleichbehandlung vor dem Gesetz implizieren.

Mit **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 13. Dezember 2005** wurde die verfahrensgegenständliche Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung der Geltendmachung der IZPr 2002 abgewiesen.

In der Begründung nahm das Finanzamt nach Darstellung der Chronologie auch auf die BVE vom 30. September 2005 betreffend die Körperschaftsteuer 2002 Bezug. Mit dieser BVE sei dem Berufungsbegehren hinsichtlich Festsetzung der Körperschaftsteuer vollinhaltlich Rechnung getragen worden, wodurch gleichzeitig auch dem Wiederaufnahmeantrag vom 3. Juni 2005 entsprochen worden sei.

Im Bezug auf den Antrag auf Geltendmachung der IZPr 2002 und dessen Abweisung mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. Oktober 2005 wurde u.a. wie folgt ausgeführt. Der Antrag sei insofern verspätet gewesen, als er weder zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung 2002 vom 30. Oktober 2003 (eingelangt am 3. November 2003), noch bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2002 vom 5. November 2003 eingebracht worden sei. Wenn die Bw. nach Ergehen eines bereits rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheides 2002 die Wiederaufnahme des Verfahrens beantrage und mit der berichtigten Steuererklärung erstmals ein Verzeichnis E 108e nachreiche, sei die Vorlage des Verzeichnisses verspätet.

Weiters werde bemerkt, dass weder der Körperschaftsteuererklärung 2002 vom 30. Oktober 2003 noch dem Jahresabschluss zum 31.12.2002 die Absicht auf Geltendmachung einer IZPr zu entnehmen gewesen sei. Die Gewinn- und Verlustrechnung sei unter der Position „sonstige betriebliche Erträge“ nur nach „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“ und „übrige“ aufgegliedert. Eine Erläuterung habe es dazu genauso wenig gegeben wie zur Position „Darstellung der sonstigen Forderungen“, die nach „Forderung Finanzamt; noch nicht verrechenbare VSt; Forderung Kongregation und gesamt“ aufgegliedert gewesen sei. Die Verbuchung der IZPr 2002 im Jahresabschluss zum 31.12.2002 sei erstmals im Fax vom 22. August 2005 dargestellt worden.

In ihrem **Vorlageantrag vom 12. Jänner 2006** wiederholte die Bw. ihren Antrag betreffend Zuerkennung der IZPr 2002 und argumentierte unter Bezug auf die erfolgte Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerbescheides 2002. Wenn die Unrichtigkeiten (Anmerk.: in der Erklärung) durch die Darstellung im Jahresabschluss 2002 so offensichtlich gewesen seien, dass dies zu einer Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerveranlagung 2002

gem. § 293b BAO geführt habe, sollte auch die Darstellung der IZPr im Jahresabschluss auf Basis der gelebten Verwaltungspraxis ausreichend sein um eine nachträgliche Einreichung des Verzeichnisses als zeitgerecht zu betrachten. Der subjektiven Beurteilung des Finanzamtes über die mangelnde Erkennbarkeit im Jahresabschluss 2002 stehe das unmissverständliche Kriterium gegenüber, dass zum Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2002 die IZPr berechnet und im Jahresabschluss 2002 verbucht gewesen sei. Damit sei objektiv und nachweislich der Wille zur Geltendmachung der IZPr nach § 108e gegeben gewesen.

Gehe man von einer streng legistischen Auslegung des § 108e EStG aus, wonach das Verzeichnis der IZPr als eigene Abgabenerklärung definiert sei, seien nach herrschender Literaturmeinung – mangels einer alternativen speziellen Regelung wie in früheren Fällen (Hinweis auf § 5 IPrämienG worin explizit eine Fallfrist festgelegt sei) – bei Fristversäumnis die allgemeinen Rechtsfolgen des § 135 BAO heranzuziehen.

Die Eingrenzung der Rechtsfolgen der Abgabenerklärung nur auf bestimmte Bereiche sei in der für das Wirtschaftsjahr 2002 geltenden Gesetzeslage nicht gedeckt. Nur aus der Regelung, dass das Verzeichnis der IZPr der Steuererklärung des entsprechenden Jahres anzuschließen sei, könne nicht gefolgert werden, dass es sich dabei um eine absolute Fallfrist handle. Einreichzeitpunkte für Abgabenerklärungen seien im Steuerrecht an verschiedenen Stellen geregelt, ohne dass die Säumnis zwingend zu einem Entfall der Einreichungspflicht bzw. –möglichkeit führe. Offensichtlich habe der Gesetzgeber gerade diese Konsequenzen ab dem Wirtschaftsjahr 2004 ausschließen wollen und habe die Definition des Verzeichnisses als Abgabenerklärung mit dem SteuerreformG 2005 eliminiert, was jedoch auf die Wirtschaftsjahre vor 2004 (2002 und 2003) keine Auswirkung haben könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des **§ 108e Abs. 4 EStG 1988** in der für das Jahr 2002 gF (BGBl I 2002/155), welche gem. § 24 Abs. 6 KStG 1988 sinngemäß ebenfalls für Körperschaften iSd § 1 KStG 1988 gilt, besagt hinsichtlich des Antrages zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (IZPr):

"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."

Durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde § 108e Abs. 4 EStG 1988 geändert. Absatz 4) lautet demnach: *„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 Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. ..." Die Änderung ist gemäß der maßgeblichen Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 105 EStG 1988) erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen.

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass die Änderung des Gesetzeswortlautes durch das Steuerreformgesetz 2005 nicht erst ab dem Veranlagungsjahr 2004 anzuwenden sei. In offenen Verfahren sei unabhängig vom Veranlagungsjahr auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides die Geltendmachung der IZPr zulässig, sofern dieser noch nicht Rechtskraft erlangt habe.

Damit ist hier strittig bis wann das Verzeichnis mit Anspruch auf Gutschrift der Prämie eingereicht werden kann und bis zu welchem Zeitpunkt die IZPr 2002 als rechtzeitig beantragt zu beurteilen ist. Es ist daher zu prüfen ob die Einreichung des Antrages für die IZPr des Jahres 2002 im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2002 im Jahr 2005 noch rechtzeitig im Sinne der gesetzlichen Bestimmung ist.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die anzuwendende gesetzliche Regelung diesbezüglich eindeutig. Der Gesetzgeber koppelt das Verfahren betreffend die Geltendmachung der IZPr, die nach dem Wortlaut der Bestimmung lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommen-(Körperschaft)steuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren klar ab. Die Einreichung des Verzeichnisses wird jedoch explizit mit der Einreichung der Steuererklärung befristet. In diesem Sinne wird die gesetzliche Regelung auch z. B. in *Hofstätter/Reichl*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, Tz. 7 zu § 108e EStG: *"Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen"* und der dort angeführten Literatur beurteilt. Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) bestätigen ebenfalls diese Auffassung, wenngleich sie ihre Ausführungen mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung bzw. Verbesserungsvorschlägen abschließen.

Durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde § 108e Abs. 4 EStG 1988 geändert. Die Neuregelung, die erstmals für Prämien ab dem Kalenderjahr 2004 gilt, lässt die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zu.

Auf den berufungsgegenständlichen Fall, der das Jahr 2002 betrifft, ist die Neuregelung jedoch nicht anzuwenden.

Für die Anerkennung der IZPr des Jahres 2002 stellt die gleichzeitige Vorlage von Verzeichnis und Steuererklärung des betreffenden Jahres eine Anspruchsvoraussetzung dar. Durch das

Erfordernis der gleichzeitigen Vorlage ist die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung terminisiert. Eine zeitlich spätere Einreichung des Verzeichnisses z.B. bis zur Rechtskraft des Einkommens- bzw.

Körperschaftsteuerbescheides findet in der für die Jahre 2002 und 2003 geltenden gesetzlichen Regelung keine Deckung. Eine Abweichung von dieser Frist ist als Verspätung zu beurteilen.

Gem. § 108e Abs. 4 in der für das Jahr 2002 gF gilt das genannte Verzeichnis als Abgabenerklärung. Dies hat zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung (das Verzeichnis) unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einzureichen hat und weiters, dass ein gesondertes Verfahren durchzuführen ist. Es handelt sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der Bestimmung in § 108 e EStG 1988 um ein antragspflichtiges, fristabhängiges Verfahren. Eine im Jahresabschluss erfolgte Bilanzierung der IZPr als Forderung bzw. deren Berücksichtigung in der Gewinn- und Verlustrechnung des entsprechenden Jahres stellt keine nach dem Gesetz zulässige Möglichkeit zur Geltendmachung der IZPr dar.

Die Bw. hat die Abgabenerklärung zur Körperschaftsteuer 2002 sowie den Jahresabschluss zum 31.12.2002 am 3. November 2003 eingereicht. Der Bescheid über die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2002 wurde am 5. November 2003 erlassen und erwuchs in Rechtskraft.

Im Zuge eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2002 hat die Bw. der Abgabenbehörde erster Instanz mit Schreiben vom 3. Juni 2005, eingelangt am 9. Juni 2005, das für die Geltendmachung der IZPr 2002 erforderliche Verzeichnis zusammen mit einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung übermittelt. Die beantragte Berichtigung resultiert aus der irrtümlichen Unterlassung des Abzuges der im Jahresergebnis als Ertrag enthaltenen IZPr.

Aufgrund des Einbringungsdatums ist festzuhalten, dass der Antrag für die IZPr 2002 erst zwanzig Monate nach Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2002 und einundzwanzig Monate nach Eintreten der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002 eingebracht worden ist. Dadurch, dass die Bw. das Verzeichnis nicht bereits der Steuererklärung angeschlossen, sondern die IZPr für das Jahr 2002 erst mit dem Antrag zur Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens beantragt hat, war die Vorlage als verspätet zu beurteilen.

Da daraus nach Ansicht der Bw. keine Unzulässigkeit der Geltendmachung der IZPr resultieren könne, wurde auf die bei verspätet abgegebenen Abgabenerklärungen mögliche Rechtsfolge, nämlich die allgemeine in § 135 BAO bestimmte Rechtsfolge, verwiesen. Dieser Verweis geht jedoch für den Fall der IZPr ins Leere, da im Falle einer Gutschrift kein Verspätungszuschlag bei Verletzung der Erklärungspflicht festzusetzen ist.

Das strittige Verfahren die IZPr 2002 betreffend ist vom Veranlagungsverfahren der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 vollkommen abgekoppelt und als eigenes Verfahren zu betrachten. Die Festsetzung der IZPr stellt kein vom Veranlagungs- oder Wiederaufnahmeverfahren betreffend die Körperschaftsteuer abgeleitetes Verfahren dar. Die Verbindung zum Körperschaftsteuerverfahren 2002 besteht lediglich darin, dass das Verzeichnis gem. der gesetzlichen Bestimmung durch Anschliessen an die Steuererklärung einzubringen ist.

Dem Argument der Bw., dass das Verzeichnis, infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2002, fristgerecht eingebracht und daher zu berücksichtigen sei, ist nicht zu folgen.

Es wird festgehalten, dass grundsätzlich sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die Wiederaufnahmegründe stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sind. Die am 22. August 2005 durch die Bw. beigebrachten Detailunterlagen zur Bilanz bzw. Mehr/Weniger-Rechnung mögen im weiteren Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2002 zu berücksichtigen gewesen sein. Die amtswegige Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens vom 27. Juli 2005 sowie die später ergangene Berufungsvorentscheidung im Körperschaftsteuerverfahren vom 30. September 2005 hatten jedoch keinen Einfluss auf das Verfahren betreffend Zuerkennung der IZPr 2002.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2005 im Zusammenhang mit dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2002 der Antrag für die IZPr 2002 erstmalig gestellt. Es war somit keinesfalls von der Möglichkeit einer Wiederaufnahme iSd § 303 BAO im Bezug auf die IZPr 2002 auszugehen. Ein den gesetzlichen Bestimmungen entsprechender Antrag hätte grundsätzlich nur zur Gutschrift der IZPr bzw. zu einem Erstbescheid über die IZPr 2002 führen können.

Da der Antrag jedoch nicht der geltenden Rechtslage entsprochen hat sondern, wie oben ausgeführt, verspätet eingebracht worden war, ist dieser zu Recht durch die Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen worden.

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde erster Instanz durch die Bw. dargestellten möglichen Ungleichbehandlung vor dem Gesetz wird ergänzend auf einen Beschluss des VfGH (B 563/06, 6.6.2006) verwiesen. Darin hält der VfGH fest, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehindert ist, für die Gewährung von subventionsartigen Steuerbegünstigungen (Prämien) Ausschlussfristen (auch in der Form einer Bindung an die Abgabe der Steuererklärung) vorzusehen. In der Anwendung der im gegenständlichen Fall geltenden gesetzlichen Bestimmung ist somit keine Verfassungswidrigkeit zu erkennen.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 4. Oktober 2006