

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsverberbers, vertreten durch S-GmbH, vom 18. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29. Juli 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt ein "Technisches Büro" und verfügt über eine entsprechende Gewerbeberechtigung. Laut Akteninhalt bzw. Abfrage im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung wurden hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes 2002 folgende Verfahrensschritte gesetzt:

Datum	Vorgang
24. Oktober 2003	Einkommensteuererklärung beim FA eingelangt
27. Jänner 2004	Buchung des Erstbescheides (Einkommensteuer 2002)
8. Juli 2004	Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2002 iHv. 2.599,00 € beim FA eingelangt
29. Juli 2004	Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2002
18. August 2004	Berufung gegen den Abweisungsbescheid beim FA eingelangt

Am 8. Juli 2004 langte beim FA ein Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2002 iHv. 2.599,00 € ein. Der Bw. wies darauf hin, dass hiermit die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG eingereicht werde und stellte gleichzeitig den Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO.

Den Abweisungsbescheid vom 29. Juli 2004 betreffend Nichtzuerkennung der Investitionszuwachsprämie begründete das FA wie folgt :

Die Abweisung sei erfolgt, weil das Formular E108e verspätet eingebracht worden sei. Die Investitionszuwachsprämie sei in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (E108e) geltend zu machen. Nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung sei die nachträgliche Geltendmachung jedoch ausgeschlossen. Die Abgabe der Steuererklärung sei am 24. Oktober 2003 erfolgt.

In der fristgerecht dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, das Verzeichnis gemäß § 108e Abs. 4 letzter Satz EStG gelte als eigene Abgabenerklärung. Da es sich hier um eine eigenständige Abgabenerklärung handle, habe ein eigenes Veranlagungsverfahren statt zu finden. Die Entscheidung über die Investitionszuwachsprämie sei vom Einkommensteuerverfahren abgekoppelt. Durch die Abgabe des Antrages werde das Veranlagungsverfahren nicht verzögert.

Das Gesetz bestimme zwar, dass der Antrag auf Investitionszuwachsprämie mit der Jahreserklärung abzugeben sei, eine Rechtsfolge bei nicht gleichzeitiger Abgabe sehe das Gesetz jedoch nicht vor.

Die Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie sei eine eigenständige Abgabenerklärung, die meritorisch innerhalb des Bemessungsverjährungszeitraumes in einem Verfahren nach der BAO abzuhandeln sei, auch wenn sie verspätet eingereicht worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 bestimmt:

"Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden."

Nach dessen Abs. 3 *"ist der Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden."*

Gemäß Abs. 4 *"ist der Steuererklärung 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."*

Absatz 5 lautet: "Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen."

Aus § 108e Abs. 5 EStG 1988 geht hervor, dass der Gesetzgeber 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 klar abgegrenzt hat. So gilt § 201 BAO auch für die befristete Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113).

Der Text des § 108e Abs. 4 EStG 1988 legt jedoch eindeutig fest, dass **der Steuererklärung ein Verzeichnis (welches als Abgabenerklärung gilt) der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43) ist**. Mit der zitierten Bestimmung hat der Gesetzgeber explizit die Einreichung des Verzeichnisses des "betreffenden" Jahres mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung befristet. Das Wort "betreffend" verweist eindeutig auf die Steuererklärung des Jahres, in dem die Anschaffung (Investition) zu aktivieren war. Denn im Zeitpunkt der Einreichung dieser Erklärung kannte der Steuerpflichtige bereits das Ausmaß seiner Investitionen.

Nach der Verwaltungspraxis reicht es hingegen aus, wenn die Investitionszuwachsprämie bis zum Ergehen des Einkommensteuerbescheides des betreffenden Jahres geltend gemacht wird.

Erst das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I Nr. 57/2004, ermöglicht eine Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftssteuer- bzw. Feststellungsbescheides. In den EB zu Z 24 bis 28 des StRefG 2005 wird dazu ausgeführt, dass die bisherige Verwaltungsübung, nämlich die Abgabe des entsprechenden Prämienformulares bis zur Zustellung der Jahresbescheide zu tolerieren, im Hinblick darauf, dass der genaue Tag der Bescheidzustellung vielfach nicht vorhersehbar sei, sich als unbefriedigend erwiesen habe. Da gemäß den einschlägigen Übergangsbestimmungen (vgl. § 124b Z 105 EStG 1988) die Regelung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 57/2004 erstmals für Prämien anzuwenden ist, die das Kalenderjahr 2004 betreffen und eine Rückwirkung dieser Regelung gesetzlich nicht vorgesehen ist, hat die besagte Novelle keinerlei Auswirkung auf den gegenständlichen Berufungsfall.

Der Bw. hat den Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 weder der Einkommensteuererklärung angeschlossen, noch die Prämie bis zur Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2002 geltend gemacht.

Nach Ansicht des UFS regelt § 108e Abs. 4 EStG 1988, in der Fassung BGBI. I Nr. 155/2002, klar, dass die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nur dann rechtzeitig erfolgt, **wenn ein entsprechendes Verzeichnis der Steuererklärung** (hier der Einkommensteuererklärung) **angeschlossen wird**.

Gleicher Ansicht auch Hofstätter / Reichel (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 8 zu § 108e):

"Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen."

Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein, wurde doch das Formular "E 108e" (Antrag auf Prämiengutschrift) samt dem erforderlichen Verzeichnis unbestritten erst am 8. Juli 2004, also mehr als acht Monate nach Einreichung der Steuererklärung (24. Oktober 2004), beim FA eingebbracht.

Die Regelung des dem Erkenntnis des VwGH vom 19. Oktober 1983, 83/13/91 zu Grunde liegenden § 28 Abs. 3 EStG 1972 hinsichtlich der **Vorlage eines Verzeichnisses gleichzeitig mit der Steuererklärung** als Voraussetzung für die Geltendmachung einer Steuerbegünstigung, ist durchaus mit § 108e Abs. 4 EStG 1988 vergleichbar. Beide Bestimmungen (§ 28 Abs. 3 EStG 1972 in der Fassung BGBI. 1974/409, sowie § 108e Abs. 4 EStG 1988) bringen klar zum Ausdruck, dass die Aufzeichnung, welche die steuerfreien Beträge ausweist, mit der Steuererklärung beim FA vorzulegen ist bzw. das Verzeichnis der Steuererklärung anzuschließen ist.

Da im Berufungsfall –wie oben bereits erwähnt - der Antrag auf Prämiengutschrift bzw. das erforderliche Verzeichnis für das Jahr 2002 unbestritten erst mehr als acht Monate nach Abgabe der Einkommensteuererklärung (aber auch mehr als fünf Monate nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2002) eingereicht wurde, ist die in § 108e Abs. 4 EStG 1988 normierte Voraussetzung, dass der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie **anzuschließen** ist, nicht erfüllt.

Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung kann auch das Argument des Bw., der Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie sei eine eigenständige Abgabenerklärung, die meritorisch innerhalb des Bemessungsverjährungszeitraumes in einem Verfahren nach der BAO abzuhandeln sei, auch wenn sie verspätet eingereicht worden sei, die Berufung nicht stützen.

Denn ein Veranlagungsverfahren hat nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen zu erfolgen. Wenn das EStG 1888 für die Investitionszuwachsprämie vorsieht, dass der Steuererklärung - im vorliegenden Fall der Einkommensteuererklärung 2002 (§ 42 EStG 1988) - ein eigenes

Verzeichnis für die Investitionszuwachsprämie beizuschließen ist, gibt es damit ausreichend deutlich zu erkennen, dass es der Abgabenbehörde ermöglicht werden soll, eine allfällige Festsetzung der Prämie bereits im Zuge der Veranlagung des Abgabepflichtigen zur Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer vorzunehmen. Keineswegs sollte nach der Intention des Gesetzes ein eigenes Veranlagungsverfahren zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie erfolgen. Dies schon deshalb, weil die Prämie vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und nur in den Fällen der unrichtigen Berechnung bescheidmäßig festzusetzen ist. Soweit in diversen Gesetzen angeordnet wird, dass Anbringen "als Abgabenerklärung gelten", wird damit der Zweck verfolgt, mit solchen Anbringen jene Rechtsfolgen herbeizuführen, wie sie nach den Rechtsfolgeanordnungen der BAO mit der Abgabe solcher Erklärungen generell verbunden sind (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, § 133 Tz 1 ff. sowie zum seinerzeitigen IPrG Nolz, ÖStZ 1982, 75 [79]; siehe weiters § 108e Abs. 5 dritter Satz EStG 1988: "gelten als Abgabe").

Somit erwies sich die Selbstberechnung der Bw. objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne des § 201 BAO.

Im Hinblick auf die Antragstellung des Bw. gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wäre die Investitionszuwachsprämie mit Null € festzusetzen gewesen. Das Finanzamt hat auch über die "Geltendmachung" der Investitionszuwachsprämie abgesprochen, den - auf § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestützten - Antrag allerdings abgewiesen. Mit Rücksicht auf die Begründung des angefochtenen Bescheides kann jedoch kein Zweifel bestehen, dass dem Bw. eine Investitionszuwachsprämie nicht gewährt werden sollte, was - inhaltlich betrachtet - einer Festsetzung der Prämie mit 0,00 € gleichzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Dezember 2004