



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien

Senat 6

GZ. RV/0280-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in W., vertreten durch A.WTHD.GesmbH., vom 4. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 13. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt das Gastgewerbe in der Betriebsart eines Kaffeehauses seit dem Jahr 2001.

Mit 9. Oktober 2003 (Eingangsvermerk des Finanzamtes) reichte der Bw. den Jahresabschluss und die Steuererklärungen für das Streitjahr ein. In der Einkommensteuererklärung wird bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer ein Verlust ausgewiesen, bei jenen als Beteiligter an einer Gesellschaft bzw. Gemeinschaft wird auf eine Beilage verwiesen; die diesbezügliche Beilage betreffend die K. KEG enthält jedoch keine Angaben über anteilige Einkünfte.

Das Finanzamt erließ entsprechend der Abgabenerklärung den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 13. Oktober 2003. In diesem werden die Bemessungsgrundlage (Einkommen) mit € - 26.014,12 (bestehend aus Einkünften aus Gewerbebetrieb von € - 25.954,12 – mangels Angaben betreffend Einkünften als Beteiligter wurden diesbezüglich keine Ein-

künfte angesetzt – und dem Pauschbetrag für Sonderausgaben von € - 60,00) und folglich die Einkommensteuer mit € 0,00 festgesetzt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. mit Schriftsatz vom 4. November 2003 (Postaufgabe: 5. November 2003) die folgende Berufung erhoben:

"Wir stellen den Antrag, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend nachstehender Berechnung festzusetzen.

Verlust aus Gewerbebetrieb	€	- 25.954,12
Investitionszuwachsprämie 2002	€	5.453,20
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€	- 20.500,92

In der Anlage überreichen wir das Anlagenverzeichnis für den Gastronomiebetrieb. In die Bemessungsgrundlage wurden nur die ungebrauchten beweglichen Wirtschaftsgüter der Betriebsausstattung aufgenommen.

Wir legen das Formular E108e unserem Rechtsmittel bei und bedauern dieses Rechtsmittel durch das Versäumnis der Vorlage von E108e zusammen mit der Einkommensteuererklärung 2002 hervorgerufen zu haben."

Mit dem der Berufung beigelegten Formular E108e ("Beilage zur Einkommensteuer-/ Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988") wurde eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 5.453,20 beantragt.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung hielt das Finanzamt fest, die Prämie könne bis zum Ergehen (Zustellung) des Einkommensteuerbescheides, nicht jedoch im Rahmen des Berufungsverfahrens geltend gemacht werden.

Daraufhin beantragte die steuerliche Vertretung des Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hiezu aus:

"Zur Begründung unseres Antrages geben wir bekannt, dass gemäß § 108e EStG der Steuererklärung des betreffenden Jahres ein Verzeichnis mit den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern vorzulegen ist.

In der ursprünglichen Einkommensteuererklärung 2002 wurde dieses Verzeichnis nicht beigeschlossen. Nach Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2002 hat sich der Steuerpflichtige jedoch für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgesprochen.

Innerhalb der Rechtsmittelfrist wurde eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2002 zusammen mit dem Verzeichnis und einer Beilage aus dem Anlagenverzeichnis eingereicht.

In der Steuer- u. Wirtschaftskartei Heft 20/21 vom 15.06.2003 wird in einem Artikel über die Inanspruchnahme vom Prämienbegünstigungen angeregt, dass im Hinblick auf die Gefahr des Verlustes oder der irrtümlich unterlassenen Überreichung des Formulars E108e ein anzukreuzendes Kästchen in die Steuererklärungsformulare 2003 aufzunehmen wäre.

In diesem Artikel wird auf ein in den Einkommensteuerrichtlinien zum § 28 Abs. 5 Z 2 EStG eingearbeitetes VwGH-Erkenntnis aus 1983 hingewiesen. Diese Bestimmung sah den Ansatz eines steuerfreien Betrages in Höhe des Mieteinnahmenüberschusses vor. Die Bildung eines steuerfreien Betrages musste beantragt werden. Der Antrag war mit der Steuererklärung zu stellen. Gleichzeitig musste dieser Erklärung ein Verzeichnis angeschlossen werden. Bei Bildung eines steuerfreien Betrages ohne Verzeichnisvorlage war eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen. Mit BGBl. Nr. 201/1996 wurde die Bestimmung über die Verzeichnisvorlage gestrichen.

Hinsichtlich von Geltendmachung des Vorsteuerabzuges verweisen wir auf die Regelung im Umsatzsteuergesetz, wo eine Entscheidung für die Anwendung der Regelbesteuerung für das Veranlagungsjahr bis zur Rechtskraft des entsprechenden Umsatzsteuerbescheides möglich ist.

Unseres Erachtens dient diese Regelung im Umsatzsteuergesetz erheblich der Rechtssicherheit. In der Regel werden die steuerlich relevanten Tatbestände im Zuge der Steuererklärung und dann bei Überprüfung des Steuerbescheides gewürdigt und hier, bei Bedarf, noch korrigierend eingegriffen.

Vor Einführung der Investitionszuwachsprämie bestand bis 2000 die Möglichkeit der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages für Anlagenzugänge gemäß § 10 EStG. Für die Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG Einnahmenüberschussrechner war für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages die Vorlage eines genau definierten Verzeichnisses zusammen mit der Einkommensteuererklärung vorgesehen. Wurde das Verzeichnis nicht vorgelegt und war aus der Erklärung oder der ihr angeschlossenen Beilagen ersichtlich, dass der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag in Anspruch nehmen möchte, so hatte das Finanzamt eine Nachfrist von zwei Wochen zur Vorlage dieses Verzeichnisses zu setzen. Bei ungenütztem Fristablauf aber war die Begünstigung des § 10 EStG verwirkt.

Aus der Verwaltungspraxis ist uns bekannt, dass die Investitionszuwachsprämie auch bereits vor Abgabe der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung des jeweiligen Jahres geltend gemacht wurde und auch dem Abgabenkonto gutgeschrieben wurde. Auch sind uns Fälle bekannt, wo bei gemeinsamer Abgabe von Körperschaftsteuererklärung und der Beilage E108e für Investitionszuwachsprämie eine Verbuchung am Abgabenkonto mit unterschiedlichen Buchungstagen erfolgte.

Wir legen unserem Vorlageantrag die Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 E108e bei und stellen den Antrag, auf Anerkennung der Investitionszuwachsprämie für 2002 in Höhe von € 5.453,20. Eine Nichtanerkennung der Investitionszuwachsprämie 2002 würde im konkreten Fall eine erhebliche Härte für den investierenden Jungunternehmer darstellen."

Dem Vorlageantrag waren, wie schon der Berufung, das Anlagenverzeichnis sowie das ausgefüllte Formular E108e beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall begeht der Bw. eine Änderung seiner mit Einkommensteuerbescheid festgestellten (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie im Stadium der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO gehören zum Spruch eines Abgabenbescheides – neben der Art und Höhe der Abgaben sowie ihrer Fälligkeit – auch die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen). Da mit der beantragten Änderung der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit der Bemessungsgrundlage (des Einkommens) ein Spruchbestandteil angefochten ist und kein anderer Unzulässigkeitsgrund (als demjenigen, dass die Berufung sich nicht gegen den Spruch des Bescheides richtet) vorliegt, ist die Berufung nicht unzulässig; da sie auch fristgerecht eingebbracht wurde, ist in der Sache zu entscheiden.

§ 108e Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBI. I

Nr. 155/2002 legt fest, dass der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen ist (§§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten und gilt als Abgabenerklärung.

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 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.

Da die Investitionszuwachsprämie nach der zitierten Gesetzesstelle expressis verbis als Abgabe vom Einkommen zu gelten hat und die Prämie zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, ist für den Fall der Gutschrift einer solchen Prämie ein gutgeschriebener Betrag an Investitionszuwachsprämie steuerlich nicht anders zu behandeln als Steuern vom Einkommen und andere Personensteuern.

Dass über das Bestehen eines Anspruches auf Investitionszuwachsprämie bzw. dessen Höhe im Einkommensteuerbescheid in keiner Weise abgesprochen wird, vielmehr der Gesetzgeber das Verfahren zur Geltendmachung der Prämie vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid abgekoppelt hat (vgl. hiezu auch die Ausführungen weiter unten), wirkt sich auf die Einordnung der Investitionszuwachsprämie als Personensteuer nicht aus.

Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern gehören zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben (§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Vice versa fallen Gutschriften und Ersatzleistungen für nicht abzugsfähige Aufwendungen, also eben die Gutschrift von Personensteuern, unter die nicht steuerbaren Vermögensänderungen (vgl. Quantschnigg / Schuch Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 15 zu § 2).

Vergleichend dieser Qualifikation der Investitionszuwachsprämie ist die durch das Investitionsprämiengesetz vom 18. Februar 1982, BGBl. Nr. 110/1982 (IPrG), das ein ähnliches Förderungsziel wie § 108e EStG 1988 hatte, vorgesehene Investitionsprämie zu nennen. § 7 IPrG stellte sogar ausdrücklich klar, dass die Investitionsprämie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1972 gehört.

Die Investitionszuwachsprämie fällt somit unter keine der sieben in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten und ist nicht steuerbar. Selbst wenn eine solche Prämie gutgeschrieben worden wäre, könnte sie sich nicht auf die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. und folglich der im Einkommensteuerbescheid angeführten Bemessungsgrundlage in irgendeiner Form ausgewirkt haben.

Daher konnte dem Berufungsbegehren hinsichtlich Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht Folge gegeben werden.

Im Übrigen ist zu dem in der Beilage zur Berufung zum Ausdruck gebrachten und im Vorlageantrag wiederholten Antrag auf Anerkennung einer Investitionszuwachsprämie für 2002 auf Folgendes hinzuweisen:

Bereits in zahlreichen Entscheidungen hat der unabhängige Finanzsenat der Rechtsansicht Ausdruck verliehen, dass auf Grund der Rechtslage für das Jahr 2002 eine nachträgliche Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie im Berufungswege kein Erfolg zu bescheiden ist.

Die maßgebliche gesetzliche Regelung, dass der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen sei (§ 108e Abs. 4 EStG 1988), ist eindeutig und klar. 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 Einkommensteuer-

bescheid klar ab (vgl. § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988), 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 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." 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 Bundesministerium für Finanzen zwischenzeitig nachgekommen, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt hat und den Finanzämtern mitteilte, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden (vgl. SWK 22/2003, S 545).

Eine Novellierung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, lässt zwar 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. Auf den gegenständlichen Fall (betreffend das Jahr 2002) wäre die Neuregelung jedoch nicht anwendbar.

Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Prämiengutschrift ebenso wie das erforderliche Verzeichnis der Einkommensteuererklärung, eingebracht am 9. Oktober 2003 – worauf im Vorlageantrag ausdrücklich hingewiesen wird – nicht beigeschlossen. Erst nach Zustellung des Einkommensteuerbescheides vom 13. Oktober 2003 hat sich der Bw. für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgesprochen und wurde im Zuge der Berufung der entsprechende Antrag eingebracht (Postaufgabe: 5. November 2003).

Zu der Ausführung im Vorlageantrag, Seite 1, letzter Absatz ("Innerhalb der Rechtsmittelfrist wurde eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2002 zusammen mit dem Verzeichnis und einer Beilage aus dem Anlagenverzeichnis für 2002 eingereicht.") ist anzumerken:

Eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002, die im Berufungsstadium übermittelt worden wäre, ist nicht aktenkundig. Mit der gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid gerichteten Berufung wurden – wie in dieser auch ausdrücklich bezeichnet – ein Anlagenverzeichnis für den Gastronomiebetrieb (bestehend aus drei Blättern "Entwicklung des Anlagevermögens". Die ersten beiden beinhalten die Darstellung der Bestandskonten "Sonstige Betriebsausstattung" und "Betriebsausstattung Gänserndorf" der 2001 und 2002 angeschafften Wirtschaftsgüter der Betriebsausstattung; das dritte Blatt enthält eine Zusammenfassung sämtlicher Sachanlagen, in welcher jedoch im Vergleich zu den Erläuterungen

der Aktiva in der Bilanz die Position "Festwert Geschirr" fehlt.) und das ausgefüllte Formular E108e vorgelegt.

Aber selbst für den Fall, dass eine "berichtigte Einkommensteuererklärung" eingereicht worden wäre, käme eine solche als die im ersten Satz des oben wiedergegebenen § 108e Abs. 4 EStG 1988 genannte Steuererklärung nicht in Betracht. Als Abgabenerklärung ist nämlich nur die erste Erklärung und nicht auch eine diese berichtigende Eingabe zu verstehen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 6 zu § 133 und die dort zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall kommt somit als die Steuererklärung, der im Sinne des § 108e Abs. 4 EStG 1988 ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen gewesen wäre, nur die mit 9. Oktober 2003 beim Finanzamt eingereichte Einkommensteuererklärung in Betracht. Andernfalls hätte es der Abgabepflichtige in der Hand, sich durch Einreichung vorerst unrichtiger Abgabenerklärungen die Geltendmachung der Investitionsprämie weiterhin offen zu halten.

Im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung könnten auch die im Vorlageantrag gemachten Hinweise auf andere gesetzliche Regelungen nichts zur Entscheidung über die Investitionszuwachsprämie beitragen.

Nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides vom 13. Oktober 2003 bzw. auch nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2003 wurde mittels Tangente vom 28. Jänner 2004 dem Finanzamt der Anteil des Bw. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der K. KEG, das sind jene Einkünfte aus der Beteiligung des Bw., die bisher im Einkommensteuerbescheid nicht zum Ansatz gelangt sind, mitgeteilt. Diese anteiligen Einkünfte sind im Zuge der Erlassung der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. ESt-Bescheid	€	- 25.954,12
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Tangente vom 28.1.2004	€	267,65
Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt	€	- 25.686,47

Hinsichtlich der festgesetzten Einkommensteuer tritt keine Änderung ein.

Auf Grund der Berücksichtigung der Tangente war der angefochtene Bescheid insgesamt abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. März 2005