



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0269-F/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bf, vom 6. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 25. August 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin reichte ihre Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2003 am 6. Mai 2004 beim Bregenz ein. Der Einkommensteuererklärung war kein Verzeichnis über die Investitionszuwachsprämie beigelegt.

Mit Bescheid vom 3. August 2004 hat das Finanzamt Bregenz der Berufungsführerin die Einkommensteuer für das Jahr 2003 vorgeschrieben.

In der Berufung vom 16. August 2004 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass in der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2003 die Afa nicht berücksichtigt worden sei. Das Anlageverzeichnis liege der Berufung bei. Weiters sei die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 nicht geltend gemacht worden. Sie ersuche daher um Gutschrift der Investitionszuwachsprämie in Höhe von 7.007,45 €. Der Berufung war ein Verzeichnis über die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie beigelegt.

Mit Bescheid vom 25. August 2004 hat das Finanzamt Bregenz die Investitionszuwachsprämie mit 0,00 € festgesetzt. Das Finanzamt Bregenz begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nach Abgabe der ersten Steuererklärung ausgeschlossen sei.

In der Berufung vom 6.9.2004 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass für die Einkommensteuererklärung eine Berichtigungspflicht bestanden habe, da die Afa in der Einnahmen-Ausgabenrechnung nicht berücksichtigt worden sei. Die Berichtigung sei im Rahmen der Berufung erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt habe die Einkommensteuererklärung 2003 als erstmalig richtig eingereicht gegolten. Gleichzeitig habe sie die Investitionszuwachsprämie geltend gemacht.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2004 als unbegründet abgewiesen.

Durch den Vorlageantrag vom 21. September 2004 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, bis zu welchem Zeitpunkt die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 beantragt und das entsprechende Verzeichnis mit Rechtsanspruch auf Gutschrift eingereicht werden kann.

§ 108 e EStG idF BGBl I 155/2002 lautet:

"(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten 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.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude*
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden*
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen*
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist 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. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

(4) 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.

(5) 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."

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

Im gegenständlichen Fall ergibt sich anhand der objektiv vorliegenden Aktenlage, dass beim Finanzamt am 6. Mai 2004 (vgl. den Eingangsstempel des Finanzamtes) die Umsatz- und die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Anlagenverzeichnis für 2003 eingelangt sind.

Erst nach dem Ergehen der Jahresbescheide vom 3. August 2004 gelangte nach dem Akteninhalt gleichzeitig mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid am 23. August 2004 das Formular E108e (Beilage zur Einkommensteuer- / Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988) mit dem Verzeichnis der 2003 angeschafften Wirtschaftsgüter, denen der Investitionszuwachs zugeordnet wurde, dem Finanzamt zur Kenntnis. Das Formular E108e trägt - wie die Berufungsschrift - den Eingangsstempel des Finanzamtes vom 23. August 2004. Folglich behandelte das Finanzamt den eingebrachten Antrag auf Investitionszuwachsprämie als verspätet.

Als Abgabenerklärung ist nur die erste Erklärung und nicht auch eine diese später berichtigende Eingabe zu verstehen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 6 zu § 133 und die dort zitierte Judikatur). Somit ist mit der Steuererklärung, die im ersten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 genannt wird, im vorliegenden Fall jene am 6. Mai 2004 eingereichte Einkommensteuererklärung gemeint. Im Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung für den Streitzeitraum, also am 6. Mai 2004, wurde aber weder eine Beilage zur Einkommensteuererklärung noch ein Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für 2003 übermittelt.

Die gesetzliche Regelung ist eindeutig und klar. Sie stützt den erstinstanzlichen Rechtsstandpunkt und lässt nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. 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 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).

Mittlerweile hat auch der Gesetzgeber auf die rechtspolitisch kritischen Ausführungen reagiert. Durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde § 108e Abs. 4 EStG 1988 geändert. Die Neuregelung lässt 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 2003) ist die Neuregelung nicht anwendbar.

Diese Gesetzesnovellierung spricht ebenfalls für den Standpunkt des Finanzamtes. Denn die neue Fristenregelung wäre entbehrlich gewesen und die entsprechende Wirksamkeitsregelung geradezu widersinnig, hätte die Vorgängerregelung den Inhalt, der ihr in der Berufung beigemessen wird.

Da im vorliegenden Fall der Antrag auf Prämiegutschrift ebenso wie das erforderliche Verzeichnis (unterfertigt am 16. August 2004) unbestritten erst nach der Einkommensteuererklärung (Erklärungsabgabe am 6. Mai 2004), aber auch nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides vom 3. August 2004 eingereicht worden ist, hat das

Finanzamt den auf § 201 BAO fußenden Bescheid vom 25. August 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie zu Recht erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Juni 2005