



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, vertreten durch Y-GmbH, vom 29. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes XXX vom 29. Dezember 2009 betreffend Antrag gemäß § 201 BAO hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerberin (Bw.) wurde die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 gemäß dem als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für dieses Jahr beim Finanzamt eingereichten Prämienverzeichnis in Höhe von € 11.101,00 am 19.5.2005 auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Die Bw. stellte am 28.7.2009 einen Antrag auf Gewährung einer (zusätzlichen) Investitionszuwachsprämie von € 111.353,00 und somit auf Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mit € 122.454,00 für das Jahr 2004 und begründete diesen wie folgt: Der EuGH habe mit Urteil vom 4.12.2008, C-330/07 erkannt: *„Art. 49 EG steht einer Regelung eines Mitgliedstaates wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach Unternehmen die Gewährung einer Investitionsprämie für die Anschaffung körperlicher Wirtschaftsgüter allein aus dem Grund versagt wird, dass die entgeltlich überlassenen Wirtschaftsgüter, für die diese Prämie geltend gemacht wird, überwiegend in anderen*

Mitgliedstaaten eingesetzt werden." Grundlage dieses Urteils sei die Vorlage folgender Frage an den EuGH zur Vorabentscheidung gewesen: „*Stehen die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG) und/oder die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG) einer am 31. Dezember 2003 bestehenden nationalen Regelung entgegen, wonach die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) an Unternehmer für die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter auch davon abhängig ist, dass diese Wirtschaftsgüter ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, wogegen für die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter, die in einer ausländischen und somit auch in einer im übrigen Raum der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte Verwendung finden, die Gewährung dieser steuerlichen Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) versagt bleibt?*“ Der EuGH stelle in Rz 26 des Urteils fest, dass eine (nationale) Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche (§ 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988) grundsätzlich eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne des Art. 49 EG darstelle. Werde Vermietern die Investitionszuwachsprämie versagt, wenn ihre Mieter die ihnen entgeltlich überlassenen Wirtschaftsgüter in anderen Mitgliedstaaten verwenden, beschränke dies die Ausübung der genannten Grundfreiheit. Eine (nationale) Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die Investitionen in Wirtschaftsgüter, die entgeltlich überlassen und in anderen Mitgliedstaaten verwendet würden, steuerlich ungünstiger behandle als Investitionen in Wirtschaftsgüter, die im Inland verwendet würden, sei geeignet, die für diese Steuerbegünstigung in Betracht kommenden Unternehmen davon abzuhalten, Mietdienstleistungen an Wirtschaftsbeteiligte zu erbringen, die ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten ausübten (vgl. Rz 21-24 des Urteils). Der EuGH stelle weiters fest, dass eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne des Art. 49 EG wie im vorliegenden Fall nicht objektiv zu rechtfertigen sei. Die Mieteinkünfte aus der Überlassung der körperlichen Wirtschaftsgüter, für welche die Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werde, könnten in Österreich grundsätzlich besteuert werden. Daher sei nicht davon auszugehen, dass das Recht der Republik Österreich, ihre Besteuerungszuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben, ohne die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung (§ 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988) gefährdet wäre. Es gäbe aus der Sicht des Steuersystems keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Investitionszuwachsprämie, die dem Vermieter für die von ihm angeschafften körperlichen Wirtschaftsgütern gewährt werde, und der späteren Besteuerung des Mieters wegen der Einkünfte, die er durch die Verwendung dieser ihm entgeltlich überlassenen Güter erzielt habe (vgl. Rz 33 und 34 des Urteils). Zur möglichen Rechtfertigung des Investitionszuwachsprämiens Ausschlusses gemäß § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 mit dem Argument, dadurch missbräuchliche Praktiken zu verhindern, stelle der EuGH fest (in Rz

35 und 36 des Urteils), dass eine nationale Maßnahme, die den freien Dienstleistungsverkehr beschränke, zwar gerechtfertigt werden könne, wenn sie sich speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen beziehe, die allein auf die Erlangung einer Steuerbegünstigung ausgerichtet seien. Im vorliegenden Fall sei aber der Umstand, dass ein Unternehmen, das für die Investitionszuwachsprämie in Betracht komme, einem Unternehmen Wirtschaftsgüter entgeltlich überlasse, das sie überwiegend in anderen Mitgliedstaaten einsetze, keinesfalls als Missbrauch anzusehen. Es gebe daher keinen Grund, Wirtschaftsgüter, welche auf Grund einer entgeltlichen Überlassung im Ausland eingesetzt gewesen seien, von der Gewährung der Investitionszuwachsprämie auszuschließen, wenn die übrigen Voraussetzungen (ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, keine Ausschlussgründe nach § 108e Abs. 2 1. bis 3. Teilstrich EStG 1988) vorliegen würden. Demgemäß sei die Regelung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 von vornherein eine dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung gewesen und sei deshalb rückwirkend nicht anzuwenden. Abschließend wurde die Berechnung der Investitionszuwachsprämie in der von der Bw. begehrten Höhe dargestellt.

Der Antrag auf Gewährung einer (zusätzlichen) Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 29.12.2009 abgewiesen. Diese Entscheidung wurde wie folgt begründet: Gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 könne die Prämie nur in einer Beilage zur Steuererklärung des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie könne überdies in einer bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. Der Gesetzgeber habe die Antragsfrist dieser Regelung erkennbar nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft erstreckt, weshalb nachträglich eingereichte Beilagen nicht berücksichtigt werden könnten.

Die Bw. erhob mit Anbringen vom 29. Jänner 2010 Berufung gegen diesen Bescheid und brachte im Wesentlichen folgendes vor: Der EuGH habe mit Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, ausgesprochen, dass es sich bei der Bestimmung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 von vornherein um eine dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung handle, welche deshalb rückwirkend nicht anzuwenden sei. Eine Vorabentscheidung des EuGH stelle nicht bloß eine Änderung der Rechtsprechung dar. Vielmehr werde durch die Vorabentscheidung verdeutlicht, *„in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem In-Kraft-Treten zu verstehen und anzuwenden sei oder gewesen wäre“* (vgl. EuGH 4.10.2000, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia AE*). Der Bw. stehe eine nachträglich zu gewährende Investitionsprämie für das Jahr 2004 in Höhe von € 111.353,00 zu, da sie Investitionen in im Ausland eingesetzte (vermietete) ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter im Ausmaß von € 1.113.524,22 getätigt habe. Zum

Nichterfordernis der Aufnahme in das ursprüngliche IZP-Verzeichnis: Die Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 betreffend die Vorlage des IZP-Verzeichnisses sei eine materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie gewesen. Eine Koppelung zwischen der Einreichung der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung und jener des IZP-Verzeichnisses habe nur insofern bestanden, als die Abgabe des IZP-Verzeichnisses spätestens an dem Tag erfolgen habe müssen, an dem der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheid in (erstmalige) Rechtskraft erwachsen gewesen sei. Ansonsten sei es insbesondere zulässig (und in der Verwaltungspraxis gängig) gewesen, das IZP-Verzeichnis zeitlich vor der Steuererklärung abzugeben. Wie bereits erläutert worden sei, sei § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 (keine Prämienbegünstigung für nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendete Wirtschaftsgüter) eine von vornherein dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung und damit rückwirkend nicht anzuwenden. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung 2004 bzw. der Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie habe dies aber noch nicht bekannt sein können. Bei – aus damaliger Sicht – gesetzeskonformer Anwendung des § 108e EStG sei für nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendete Wirtschaftsgüter eine Prämienbegünstigung eindeutig nicht zugestanden. Ihre Aufnahme in das IZP-Verzeichnis wäre deshalb eine verfahrenstechnisch verfehlte oder überhaupt unrechtmäßige Vorgangsweise gewesen und sei daher auch nicht vorgenommen worden. Würde die – aus heutiger Sicht zustehende – Prämienbegünstigung für nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendete Wirtschaftsgüter, an die Voraussetzung geknüpft, dass diese Wirtschaftsgüter schon im ursprünglichen IZP-Verzeichnis enthalten seien, würde dies bedeuten, dass die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie von der (seinerzeitigen) Vornahme einer verfahrenstechnisch verfehlten oder überhaupt unrechtmäßigen Vorgangsweise abhängig gemacht werde. Da aus a priori-Sicht auch andere rückwirkende Änderungen des § 108e EStG 1988 nicht denkunmöglich gewesen seien, wäre der Steuerpflichtige auf Basis einer solchen Rechtsauslegung geradezu gezwungen gewesen, alle nur erdenklichen Anträge zu stellen, um seiner ihm gesetzlich zustehenden Rechte nicht verlustig zu gehen. Die Erstellung der Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie wäre damit weniger die Ausarbeitung eines (juristischen) Antrages zur Rechtsverfolgung, sondern mehr die Lösung einer Rätselaufgabe gewesen. Dies sei mit der österreichischen Rechtsordnung nicht vereinbar. Auch aus dem Blickwinkel des Zweckes des § 108e EStG 1988 (in der Fassung ab dem Jahr 2004) sei eine derartige Gesetzesauslegung nicht begründbar. Der Sinn der zeitlichen Begrenzung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie, d.h. zur Abgabe des IZP-Verzeichnisses,

werde insbesondere damit begründet (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104), dass es so dem Finanzamt möglich werde, in einem Arbeitsgang einerseits die Jahresveranlagung vorzunehmen und andererseits zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die beantragte Prämie gegeben seien. Zudem sei davon auszugehen, dass dem Antragsteller – spätestens – zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorlägen, die er in Bezug auf die Geltendmachung der Prämie benötige. Dazu komme, dass es dem Antragsteller bei Begünstigungsvorschriften, wie bei der Gewährung staatlicher Prämien, durchaus zugemutet werden könne, bestimmte Antragsmodalitäten und –fristen einzuhalten, um nach Ablauf einer bestimmten Frist den finanziellen Bedarfsbedarf des Staates feststellen zu können. Das erste Argument werde schon dadurch widerlegt, dass es zulässig gewesen sei, das IZP-Verzeichnis auch zeitlich vor der Steuererklärung abzugeben. Wie die Verwaltungspraxis zeige, sei dies auch in zahlreichen Fällen praktiziert worden. Das zweite Begründungsargument, nämlich dass dem Antragsteller – spätestens – zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorlägen, die er in Bezug auf die Geltendmachung der Prämie benötige, sei im gegenständlichen Fall gerade nicht gegeben. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2004 habe nach menschlichem Ermessen nicht bekannt sein können, dass § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 eine von vornherein dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung und damit gar nicht anzuwenden sei. Zum dritten Argument sei festzuhalten: Begünstigungsvorschriften, wie die Regelungen über die Investitionszuwachsprämie, seien tendenziell großzügig auszulegen. Dies ergebe sich schon aus dem Fördergedanken. Es würde diesem Grundsatz diametral widersprechen, eine nachträgliche und rückwirkende Erweiterung des Förderumfanges, wie dies durch das betreffende EuGH-Urteil geschehen sei, nicht umzusetzen. Die Regelung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 (idF ab 2004), dass die Prämie ausnahmslos nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides für 2004 geltend gemacht werden könne, sei damit überschießend. Es würden vom Gesetzeswortlaut Fälle umfasst, die dem Sinn nach nicht erfasst seien. Diese Regelung sei auf den ihr nach dem Zweck zukommenden Anwendungsbereich zurückzuführen, also einer teleologischen Reduktion zu unterziehen. Dass die Regelung des § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 eine von vornherein dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung gewesen und damit rückwirkend nicht anzuwenden sei, sei erst mit Urteil des EuGH vom 4.12.2008, Rs C-330/07 bekanntgeworden. Die Investitionszuwachsprämie für im Ausland eingesetzte (vermietete) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens könne damit auch nach Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides für 2004, soweit diese vor Ergehen dieses EuGH-Urteils eingetreten sei, durch nachträgliche Aufnahme in das IZP-

Verzeichnis (Einreichung eines Ergänzungsverzeichnisses) beantragt werden, sofern dies durch die Verfahrensvorschriften der BAO gedeckt sei. Der mit Bescheid vom 29.12.2009 abgewiesene Antrag vom 28.7.2009 sei gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO (in der zum Zeitpunkt der Antragstellung geltenden Fassung) zulässig gewesen und sei fristgerecht eingebracht worden. Ein Verzeichnis der im Ausland eingesetzten (vermieteten) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für die (nachträglich) die Investitionszuwachsprämie beantragt werde, sei diesem Antrag beigegeben. Die von der Finanzbehörde im abweisenden Bescheid vom 29.12.2009 vertretene Rechtsansicht, dass nach der erstmaligen Rechtskraft des entsprechenden Steuerbescheides eingereichte Beilagen zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht mehr berücksichtigt werden könnten, da der nationale Gesetzgeber erkennbar auf diese Frist abstelle, sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die Abweisung des Antrages vom 28.7.2007 sei damit (nach nationalem Recht) rechtswidrig. Zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der Auslegung der Finanzverwaltung (Verstoß gegen Art. 49 EG: Der EuGH habe, wie bereits erläutert, mit Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, zu Recht erkannt, dass die Regelung des § 108e Abs. 2 4. Teilstich EStG 1988 eine dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung gewesen sei und damit rückwirkend nicht anzuwenden sei. Vorabentscheidungen des EuGH wirkten „erga-omnes“ (vgl. Eicker-Ketteler, *Die verfahrensrechtliche Durchsetzung von Gemeinschaftsrecht im Steuerrecht am Beispiel der Rs Manninen und die Frage der Durchbrechung der Bestandskraft*, BB 2005, 132 und Novacek, *Die Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide zur Berücksichtigung von EuGH-Urteilen*, FJ 2006, 42ff, jeweils mit weiteren Nachweisen). Jeder (andere) Steuerpflichtige könne sich auf ein EuGH-Urteil berufen, sofern er die Unvereinbarkeit einer vergleichbaren Regelung mit dem EU-Recht geltend mache. Dies sei darauf zurückzuführen, dass die nationalen Gerichte (und der Unabhängige Finanzsenat) an die Auslegung des EuGH gebunden seien. Bei vergleichbarem Sachverhalt seien diese entweder verpflichtet, der Rechtsansicht des EuGH zu folgen oder erneut eine Vorabentscheidung zu beantragen. In letzterem Fall sei aber davon auszugehen, dass der EuGH seiner bisherigen Linie folgen würde. Würde die – nach der aktuellen Rechtslage zustehende – Prämienbegünstigung für nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendete Wirtschaftsgüter an die Voraussetzung geknüpft, dass diese Wirtschaftsgüter schon im ursprünglichen IZP-Verzeichnis enthalten seien, also § 108e Abs. 4 EStG 1988 wörtlich ausgelegt werden, würde dies für jeden (anderen) Steuerpflichtigen die Umsetzung der vom EuGH im Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, vertretenen Rechtsansicht grundsätzlich unmöglich machen. Zum Zeitpunkt des Eintrittes der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2004 sei die betreffende Rechtsansicht des EuGH noch nicht bekannt gewesen. Zum Zeitpunkt des Ergehens dieser Vorabentscheidung sei, von ganz

speziellen Ausnahmen abgesehen, die Rechtskraft von Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheiden für 2004 und damit die – nach dieser Rechtslage gegebene – Sperrwirkung für die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie für im Ausland eingesetzte (vermietete) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bereits eingetreten gewesen. Eine (nachträgliche) Investitionszuwachsprämie für im Ausland eingesetzte (vermietete) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens könne damit grundsätzlich nur die Partei des Ausgangsverfahrens geltend machen. Eine solche Auslegung der Regelung des § 108c Abs. 4 EStG 1988 würde die „erga-omnes“-Wirkung des EuGH-Urteils vom 4.12.2008, Rs C-330/07 im Ergebnis blockieren. Diese Vorabentscheidung des EuGH würde nur mehr „inter-partes“ wirken. Eine nationale materiell-rechtliche Regelung, die so ausgelegt werde, dass sie die Umsetzung von EU-Gemeinschaftsrecht verhindere, sei ihrerseits eine dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widersprechende Bestimmung. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auslegung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 verhindere die (nachträgliche) Prämienbegünstigung für nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendete Wirtschaftsgüter. Diese Gesetzesauslegung verstoße unter Bedachtnahme auf das EuGH-Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, gegen Art. 49 EG (Dienstleistungsfreiheit). Zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit wegen des Verstoßes gegen Art. 10 EG: Eine Verwaltungsbehörde sei nach dem in Art. 10 EG verankerten Grundsatz der Zusammenarbeit verpflichtet, eine von ihr gefällte Entscheidung zu überprüfen, um einer mittlerweile vom EuGH vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmung des Gemeinschaftsrechtes Rechnung zu tragen. Die Behörde müsse anhand der Ergebnisse dieser Überprüfung entscheiden, inwieweit sie verpflichtet sei, die in Rede stehende Entscheidung zurückzunehmen, ohne die Belange Dritter zu verletzen. Der in Art. 10 EG verankerte Grundsatz der Zusammenarbeit verpflichte eine Verwaltungsbehörde bei Vorliegen eines entsprechenden Antrages, eine rechtskräftige Verwaltungsentscheidung zu überprüfen, um die vom EuGH zwischenzeitlich vorgenommene Auslegung einer Bestimmung umzusetzen, wenn - die Verwaltungsbehörde nach nationalem Recht befugt sei, diese Entscheidung zurückzunehmen (aufzuheben), - diese Entscheidung infolge eines in letzter Instanz entscheidenden nationalen Gerichts bestandskräftig (rechtskräftig) geworden sei, - das Urteil, wie eine spätere Entscheidung des EuGH zeige, auf einer unrichtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruhe, die erfolgt sei, ohne dass der EuGH um Vorabentscheidung ersucht worden sei, - der Betroffene sich, unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entscheidung des EuGH erlangt habe, sich an die Verwaltungsbehörde gewandt habe. Wenn es zur Beseitigung von EU-Gemeinschaftsrechtswidrigkeiten erforderlich sei, sei eine Verwaltungsbehörde nach dem in Art. 10 EG verankerten Grundsatz der Zusammenarbeit unter bestimmten Umständen also verpflichtet, die Bestandskraft (Rechtskraft) von

Bescheiden zu beseitigen (vgl. Eicker-Ketteler, aaO, 133) und in weiterer Folge in dieser Verwaltungssache eine neue (geänderte) Entscheidung zu erlassen. Diese Verpflichtung der Verwaltungsbehörde müsse umso eher gegeben sein, wenn die Umsetzung einer mittlerweile vom EuGH vorgenommenen Auslegung einer einschlägigen Bestimmung des Gemeinschaftsrechtes ohne Eingriff in die Bestandskraft (Rechtskraft) eines Bescheides durchführbar sei und mangels Erlassung eines Bescheides in dieser Rechtssache kein Gerichtsurteil ergangen sei bzw. sein könne. Im vorliegenden Fall liege ein auf § 201 Abs. 2 Z 4 BAO (in der zum Zeitpunkt der Antragstellung geltenden Fassung) gestützter Antrag auf Neufestsetzung (Höherfestsetzung) der Investitionszuwachsprämie vor. Zur Stattgabe des Antrages brauche die Finanzbehörde die Bestandskraft (Rechtskraft) eines Bescheides gar nicht durchbrechen, da die ursprüngliche Investitionszuwachsprämie ohne Erlassung eines Bescheides gutgeschrieben worden sei. Die ex tunc-Wirkung von Vorabentscheidungen werde durch die nationalen Verfahrensrechte nur insoweit eingeschränkt, als diese regeln, dass ein rechtskräftiger Bescheid ohne gesonderte Vorschrift nicht mehr geändert bzw. erstmalig in dieser Form erlassen werden könne. Wenn (bzw. insoweit) solche Einschränkungen im nationalen Verfahrensrecht nicht vorhanden seien, sei der Behörde aber eindeutig eine gesetzliche Pflicht zur Bescheidaufhebung und -änderung bzw. erstmaligen Bescheiderlassung auferlegt. Dass die begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter in ein dem Finanzamt vorzulegendes Verzeichnis aufzunehmen gewesen seien, sei keine verfahrensrechtliche Bestimmung, sondern, wie bereits ausgeführt, eine materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie. Die Vorlage dieses Verzeichnisses habe bis spätestens an diesem Tag, an dem der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheid in (erstmalige) Rechtskraft erwachsen sei, erfolgen müssen. Wenn die Prämienbegünstigung für bestimmte Wirtschaftsgüter infolge einer Vorabentscheidung des EuGH erst später bekannt geworden sei, sei eine nachträgliche Aufnahme in das IZP-Verzeichnis zulässig. Daher werde beantragt, den erstinstanzlichen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes ersatzlos aufzuheben und dem Begehren auf Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit € 122.454,00 stattzugeben. In eventu werde beantragt, den abweisenden Bescheid aufzuheben und den Antrag an die erste Instanz zurückzuverweisen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22.4.2010 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: § 108e EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung laute auszugsweise: *„Befristete Investitionszuwachsprämie. § 108e. (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." Nach Abs. 2 leg.cit. zählten Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet würden, nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt würden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet. Nach § 108e Abs. 4 EStG idF StRefG 2005 könne die Prämie nur in einer Beilage zur Steuererklärung des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie könne überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. Der Gesetzgeber habe die Antragsfrist dieser Regelung erkennbar nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft erstreckt. Dementsprechend könnten Wirtschaftsgüter für eine Investitionszuwachsprämie nicht berücksichtigt werden, die nicht schon in einer Beilage enthalten gewesen seien, die bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft (Ablauf der Berufsfrist) vorgelegt worden sei (vgl. EStR, Rz 8229). Im konkreten Fall seien im ursprünglichen Antrag vom 25.4.2005, eingelangt beim Finanzamt am 6.5.2005 die ins Ausland vermieteten Wirtschaftsgüter nicht enthalten gewesen. Die Prämie sei am 19.5.2005 auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden. Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 18.9.2006 sei in Rechtskraft erwachsen. Die in der nachgereichten Beilage vom 28.7.2009 aufgenommenen Wirtschaftsgüter könnten daher nicht mehr berücksichtigt werden. Mit Schreiben vom 28.7.2009 sei der Antrag auf eine zusätzliche Investitionszuwachsprämie für 2004 gestellt worden, ohne genau zu nennen, nach welcher abgabenrechtlichen Bestimmung diese Festsetzung erfolgen sollte. Nach § 201 Abs. 2 Z 4 BAO in der anzuwenden Fassung *können* eine Festsetzung erfolgen, wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweise. Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liege grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Erweise sich die Selbstberechnung als richtig, so dürfe keine Festsetzung der Abgabe erfolgen und der Antrag sei abzuweisen. Im gegenständlichen Fall sei die Berechnung der Investitionszuwachsprämie auf Grund des § 108e EStG 1988 rechtsrichtig erfolgt. Der EuGH habe zwar festgestellt, dass eine Vorschrift des Gemeinschaftsrechtes immer schon und von allem Anfang an verstanden hätte werden müssen. Diese ex-tunc-Wirkung werde jedoch gegebenenfalls durch die nationalen Verfahrensrechte insoweit eingeschränkt, als sie regeln würden, dass ein rechtskräftiger Bescheid ohne gesonderte Vorschrift nicht mehr geändert bzw. auch erstmalig in dieser Form erlassen werden könne. Wenn nun der nationale Gesetzgeber bei der Geltendmachung der Prämie erkennbar auf die erstmalige Rechtskraft des entsprechenden Steuerbescheides abstelle, könnten nachträglich eingereichte Beilagen auf Grund des Ablaufes dieser Frist nicht mehr für die Investitionszuwachsprämie berücksichtigt werden. Eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 4

BAO käme nur dann in Betracht, wenn die im Ausland eingesetzten (vermieteten) Wirtschaftsgüter bereits in der ursprünglichen Beilage enthalten gewesen wären und die Prämie dafür vom Finanzamt versagt worden wäre. Dies sei jedoch nicht der Fall. Da somit die Investitionszuwachsprämie nur bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2004 beantragt werden könne und diese Frist bereits abgelaufen sei, sei die Berufung abzuweisen.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 25.5.2010 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte zur Begründung im Wesentlichen die in der Berufungsschrift erstatteten Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wendet sich gegen die Abweisung ihres Antrages vom 28.7.2009 gemäß § 201 BAO hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004.

Der dieser Berufungsentscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt wird wie folgt zusammenfassend dargestellt:

Die Bw. machte für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 11.101,00 geltend, welche ihr am 19.5.2005 auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben wurde. Die im Jahr 2004 angeschafften, nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendeten Wirtschaftsgüter, waren laut Vorbringen der Bw. entsprechend des in § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 angeordneten Ausschlusses von der Prämienbegünstigung bei Auslandsverwendung nicht in das als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 vorgelegte Prämienverzeichnis aufgenommen worden.

Mit Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, wurde vom EuGH ausgesprochen, dass die in § 108e Abs. 2 4. Teilstrich EStG 1988 getroffene Regelung die Dienstleistungsfreiheit verletzte und daher im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union stehe.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 28.7.2009 unter Berufung auf dieses EuGH-Urteil einen auf § 201 Abs. 2 Z 4 BAO gestützten Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 und verlangte die Zuerkennung einer zusätzlichen Investitionszuwachsprämie von € 111.353,00 und somit die bescheidmäßige Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit € 122.454,00.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 29.12.2009 abgewiesen. Die gegen den abweisenden Bescheid erhobene Berufung vom 29.1.2010 wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22.4.2010 abgewiesen.

Die von den Verfahrensparteien zur Rechtslage getroffenen Aussagen sind den im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen Inhalten des Antrages, des Bescheides, der Berufungsschrift, der Berufungsvorentscheidung und des Vorlageantrages zu entnehmen.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes hat unter Zugrundelegung der im Folgenden dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen:

§ 108e EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl I Nr. 57/2004, 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, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 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 prämiengünstigten 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 prämiengünstigt.

(4) 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. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

(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."

Zweck der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG ist es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen über den Schnitt der letzten Jahre hinaus zu fördern (vgl Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).

Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 ist zwar zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen, stellt aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben dar und ist vom Veranlagungsverfahren klar abgetrennt. In diesem Sinne gilt auch das Prämienvzeichnis als Abgabenerklärung für die Investitionszuwachsprämie.

§ 201 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 161/2005 (Inkrafttretensdatum

31.12.2005, Außerkrafttretensdatum 31.10.2009) lautet:

„§ 201. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss

nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes:

Die Begründungen des Finanzamtes zum abweisenden Bescheid und zur Berufungsvorentscheidung stützen sich im Wesentlichen auf die in § 108e Abs. 4 EStG 1988 getroffene Anordnung, wonach die Prämie nur in einer Beilage zur Steuererklärung des betreffenden Jahres sowie überdies in einer bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden kann.

Die vom Finanzamt vertretene Auffassung, dass eine spätere Geltendmachung von Investitionszuwachsprämie generell ausgeschlossen wäre, beruht zweifellos auf einer

isolierten Betrachtung des § 108e EStG 1988 und lässt eine erforderliche Einbeziehung gesetzessystematischer wie rechtssystematischer Überlegungen vermissen.

Durch die in § 108e Abs. 4 EStG 1988 vorgesehene Begrenzung der Antragstellung soll es dem Finanzamt ermöglicht werden, in einem Arbeitsgang einerseits die Veranlagung zur Jahressteuer (bzw. die Gewinnfeststellung) vorzunehmen und andererseits zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die beantragte Prämie gegeben sind. Zudem ist davon auszugehen, dass dem Antragsteller im Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorliegen, die er in Bezug auf die Geltendmachung von Prämien benötigt. Dazu kommt, dass es bei Begünstigungsvorschriften, wie der Gewährung staatlicher Prämien, dem Antragsteller die Beachtung bestimmter Antragsmodalitäten oder -fristen durchaus zugemutet werden kann, um nach Ablauf einer bestimmten Frist den finanziellen Bedarfsbedarf des Staates feststellen zu können.

Die in § 108e Abs. 4 EStG 1988 vorgesehene Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft ist somit als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung zu betrachten, die eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme ermöglichen soll (vgl. zB EStR, Rz 3834).

Sowohl aus teleologischer als auch aus rechtssystematischer Perspektive kann die in § 108e Abs. 4 EStG 1988 normierte Begrenzung der Antragstellung keinesfalls so verstanden werden, dass damit vom Gesetzgeber damit auch eine Beschränkung der Anwendbarkeit von Normen der BAO intendiert gewesen wäre.

Da § 201 Abs. 2 Z 4 BAO idF BGBl. I Nr. 161/2005) und § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 57/2004 inhaltlich nicht denselben Regelungsgegenstand umfassen, ist von nebeneinander bestehenden Normen auszugehen. In § 108e Abs. 4 EStG 1988 kann keinesfalls eine speziellere andere Verfahrensvorschrift mit Anwendungsvorrang gegenüber § 201 BAO gesehen werden, wie dies etwa bei § 21 Abs. 3 UStG 1994 der Fall ist.

Wenn in § 108e Abs. 5 EStG 1988 explizit angeordnet ist, dass auf die Gutschrift jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden sind, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten sollen, kann daher nicht ernsthaft angenommen werden, dass § 201 Abs. 2 Z 4 BAO nicht anzuwenden wäre.

Dass die Anwendbarkeit des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO im gegenständlichen Fall nicht verneint werden kann, zeigt insbesondere auch die Entwicklung der Gesetzgebung sehr anschaulich. Am 26.2.2009 wurde im Plenum des Nationalrates ein Bundesgesetz, mit dem die Bundesabgabenordnung, die Abgabenexekutionsordnung, das Kommunalsteuergesetz 1993,

das Grundsteuergesetz 1955, das Einführungsgesetz zu den Verwaltungsverfahrensgesetzen 2008, das Allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz 1991, das Verwaltungsstrafgesetz 1991 und das Finanzstrafgesetz geändert wurden - (Abgabenverwaltungsreformgesetz – AbgVRefG) -, unter Berücksichtigung eines Abänderungsantrages in 2. Lesung einstimmig angenommen. Am 13.3.2009 wurde das AbgVRefG im Plenum des Bundesrates einstimmig beschlossen.

Mit dem am 1.11.2009 in Kraft getretenen AbgVRefG, BGBl. I Nr. 2009/20, wurde eine Novellierung der Rechtskraftdurchbrechung vorgenommen, wobei u.a. § 201 Abs. 2 Z 4 BAO aufgehoben wurde.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das AbgVRefG (BlgNR 38 XXIV. GP) ist in Artikel I (Änderung der Bundesabgabenordnung) zu § 201 BAO ausgeführt: *„Zu Z 51 (§ 201 BAO): Die Änderung des § 201 BAO erfolgt zur Herstellung des Gleichklanges mit der Änderung des § 302 BAO.“*

Die erläuternden Bemerkungen zu § 302 BAO lauten: *„Zu Z 78 (§ 302 Abs. 2 BAO): § 302 Abs. 2 lit. c BAO erlaubte einen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, also im Allgemeinen bis zu fünf Jahre nach Ablauf des Jahres des Entstehens des Abgabenanspruchs. Dadurch waren Rechtsunrichtigkeiten, die auf falschen DBA-Auslegungen oder falschen Gemeinschaftsrechtsauslegungen beruhten, für die Abgabenbehörden und die Abgabepflichtigen selbst dann noch über lange Zeit aufgreifbar, wenn sie im Zuge des Abgabenverfahrens keinerlei Rechtsmittel erhoben haben. Dies wirkte sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten von Abgabepflichtigen, die mit Gemeinschaftsrechtsverstößen konfrontiert waren. Ein derart weitreichender Eingriff in die Rechtskraft wird rechtspolitisch als problematisch angesehen (Klecatsky, DÖV 1967, 593), weil er das Rechtsgut der Rechtssicherheit zu Gunsten des Rechtsgutes der Rechtsrichtigkeit zu weitgehend aushöhlt. Mit der Novellierung werden die Fristen für Rechtskrafteingriffe nach § 299 BAO im Sinne des europarechtlichen Äquivalenzprinzips auf ein Jahr vereinheitlicht, wogegen auch keine Bedenken vor dem Hintergrund des Effektivitätsprinzips bestehen (Griller, in Holoubek/Lang, Rechtskraft, 2008, 45, GA Ruiz-Jarabo Colomer, 11.12.2003, C-30/02, Recheio Rz 41 f). Auch für die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben, für die § 201 Abs. 2 Z 4 BAO derzeit eine analoge Frist vorsieht, soll künftig bei Festsetzungen wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht künftig eine einheitliche Frist von einem Jahr gelten. Der Entfall der Sonderregelungen verhindert aber nicht die Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen. Deren Umsetzung ist schon nach geltender Rechtslage nicht*

nur nach § 299 BAO, sondern zB auch im Wege des § 48 BAO iVm § 295 BAO oder gegebenenfalls im Wege des § 303 BAO möglich. Darüber hinaus kann eine Umsetzung der Verständigungsvereinbarung auch über die in Art. 25 Abs. 2 letzter Satz des OECD-Musterabkommens vorgesehene Durchbrechungswirkung der innerstaatlichen Fristenregelungen auf Grund von Bestimmungen über das Verständigungsverfahren im jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen herbeigeführt werden. Die unilaterale Behebung eines Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen wird künftighin nach Ablauf der Einjahresfrist nicht mehr über §§ 201 oder 299 BAO geltend gemacht werden können."

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das AbgVRefG geht somit eindeutig hervor, dass mit der Beseitigung des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO eine im Interesse der Rechtssicherheit gelegene Verkürzung der bisher geltenden Frist zur Rechtskraftdurchbrechung in jenen Fällen, in denen sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, erreicht werden sollte.

Dieser dem AbgVRefG zugrunde liegende Normzweck sowie der Umstand, dass § 108e Abs. 4 EStG 1988 keine gegenüber § 201 BAO vorrangig anzuwendende speziellere Norm ist, sind Faktoren, die bei der rechtlichen Beurteilung des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes nicht ausgeblendet werden dürfen. Es ergibt sich daraus nämlich zweifelsfrei, dass § 201 Abs. 2 Z 4 BAO bis zum Außerkrafttreten mit 31.10.2009 uneingeschränkt anzuwenden war.

Für die vom Finanzamt vertretene Auffassung, dass im konkreten Fall eine erstmalige Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 unter Zugrundelegung des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO generell unzulässig wäre, gibt es keine Rechtsgrundlage.

§ 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid. Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 BAO stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 6-7). Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine objektive Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (zB Bemessungsgrundlagen) sein. Eine derartige Unrichtigkeit kann sich etwa auch aus dem rückwirkenden In-Kraft-Treten einer Abgabenvorschrift ergeben (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 8).

Unbeachtlich für die Anwendbarkeit des § 201 ist, ob die Selbstberechnung überhöht oder zu niedrig ist sowie ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit der Selbstbemessung ein Verschulden trifft (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 9).

Aus § 201 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass erstmalige Festsetzungen von Selbstbemessungsabgaben von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabepflichtigen zu erfolgen haben bzw. erfolgen könnten (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 19).

Im Fall des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO (Widerspruch mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union) kann die Festsetzung sowohl von Amts wegen als auch auf Antrag des Abgabepflichtigen erfolgen (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 22).

Die Frist zur Antragstellung ergibt sich im Fall von § 201 Abs. 2 Z 4 BAO de facto aus der Verjährungsfrist. Eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 4 BAO kann grundsätzlich nur vor Eintritt der Bemessungsverjährung erfolgen. Wird der Antrag vor Ablauf der Verjährungsfrist gestellt, so ist § 209a Abs. 2 BAO anwendbar. Diese Bestimmung ermöglicht Abgabefestsetzungen auch nach Ablauf der Verjährungsfrist, sofern der diesbezügliche Antrag vor Ablauf dieser Frist eingebracht wird (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 26).

Der auf § 201 Abs. 2 Z 4 BAO gestützte Antrag der Bw. vom 29.7.2009 auf Erlassung eines Bescheides zwecks Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 unter Berücksichtigung des gemäß dem EuGH-Urteil vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, zustehenden zusätzlichen Betrages an Prämie wurde vor Ablauf des Eintrittes der Bemessungsverjährung (§ 207 BAO) und somit rechtzeitig eingebracht.

Da es sich beim anzuwendenden § 201 Abs. 2 Z 4 BAO um eine Ermessensbestimmung handelte, muss sich die Entscheidung in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht (§ 20 BAO). Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Dabei ist zu beachten, dass in § 201 Abs. 2 Z 4 BAO vom Gesetzgeber die Ermöglichung einer Bescheiderlassung vorgesehen war, *„wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.“* Diese Bestimmung war zweifellos auf die Durchsetzung einer gemeinschaftsrechtskonformen Rechtsanwendung ausgerichtet, wobei jene Konstellationen erfasst werden sollten, die keine „Anlassfälle“ waren. Weitere bei der Ermessensübung zu berücksichtigende Kriterien sind, dass § 108e EStG einen Rechtsanspruch auf Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 einräumt und dass der in § 108e Abs. 2 4. Teilstich EStG 1988 normierte Ausschluss von dieser Begünstigung für Wirtschaftsgüter mit

Auslandsverwendung laut dem Urteil des EuGH vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union in Widerspruch stand. In diesem Zusammenhang darf nicht außer Acht gelassen werden, dass dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union der Anwendungsvorrang vor dem innerstaatlichen Recht zukommt. Es gibt überdies keine Rechtsgrundlage für eine restriktive Versagung der Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO, weil die Antragstellung im Kontext mit einer begünstigenden Abgabenvorschrift erfolgte. Eine Ermessensübung unter Zugrundelegung von derartigen „fiskalpolitischen Erwägungen“ würde nicht nur dem Zweck des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO zuwiderlaufen, sondern auch den Rahmen der Rechtsanwendung überschreiten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die Zweckmäßigkeit der Erlassung eines Bescheides zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, und somit inklusive der Gewährung einer Prämie für im Ausland eingesetzte (vermietete) Wirtschaftsgüter aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO ergibt, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen sein wird.

Wie sich aus den vorliegenden Unterlagen ergibt, wurden noch keine konkreten Ermittlungshandlungen zum von der Bw. dargelegten Sachverhalt durchgeführt, sodass die Angaben der Bw. zum Vorliegen der materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung einer zusätzlichen Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG sowie zur betragsmäßigen Höhe der aufgrund des EuGH-Urteils vom 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, beantragten zusätzlichen Prämie bis dato ungeprüft sind.

Da somit eine den Grundsätzen der Objektivität und Empirie gerecht werdende rechtliche Würdigung des Sachverhaltes nicht möglich ist, bedarf es der Vornahme der entsprechenden Verfahrensergänzungen.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 228).

Da die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen sowie im Interesse der Zweckmäßigkeit war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Die Zurückverweisung nach § 289 Abs. 1 BAO ist in das Ermessen der Rechtsmittelbehörde gestellt. Als Ermessenskriterium ist zu beachten, dass das mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2003 reformierte Verfahren dem Unabhängigen Finanzsenat die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der Unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, 102 ff).

Abschließend bleibt zu erwähnen, dass sich die Zweckmäßigkeit der Vornahme der erforderlichen Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz in diesem Fall insbesondere aus dem Umstand ergibt, dass bei der Bw. derzeit eine die Jahre 2003 bis 2007 umfassende - und somit auch das berufungsgegenständliche Jahr 2004 betreffende - abgabenbehördliche Prüfung stattfindet.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2011