



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/0289-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR KR Oswald Heimhilcher über die Berufung des Bw., W.,L-Gasse, vertreten durch Rössner & Miel Steuerberatungsges.m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 1140 Wien, Kienmayergasse 19, vom 29. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 6. Oktober 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 21. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Taxiunternehmen.

Am 30. Mai 2003 reichte der Bw. die Einkommensteuererklärung 2002 beim Finanzamt ein, der erklärungsgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid 2002 ist datiert mit 16. Juni 2003.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 und reichte gleichzeitig mit einer berichtigten Einkommensteuererklärung 2002 ein Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (Formblatt E 108e) für das Jahr 2002 ein.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurde vom Bw. am 31. Jänner 2005 übermittelt, mit Poststempel vom selben Tag langte beim Finanzamt am 11. Februar 2005 ein

Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für 2003 ein, in dem der Durchschnitt der Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre mit Null angegeben und als Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2003 ein Betrag von 4.679 Euro ausgewiesen wurde.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 2005 wies das Finanzamt den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie für 2002 ab, weil der Antrag und das dazugehörige Verzeichnis verspätet eingebracht worden seien; der Antrag auf Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für 2003 wurde abgewiesen, weil bei der Ermittlung des Zuwachses für 2003 der Durchschnitt der Anschaffungskosten der Vorjahre abgezogen werden müsse und daher kein Investitionszuwachs für 2003 gegeben sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte die steuerliche Vertretung des Bw. ein, im Steuerreformgesetz 2005 sei § 108e Abs. 4 EStG dahingehend ergänzt worden, als der Antrag auch noch bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides nachgereicht werden könne, dies allerdings erst ab dem Jahr 2004. Am 27. Dezember 2004 sei eine berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2002 sowie eine berichtigte Einkommensteuererklärung vorgelegt und dieser Erklärung ein richtiger und vollständiger Antrag auf Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 beigelegt worden. Diese berichtigte Einkommensteuererklärung sei als die für das Jahr 2002 maßgebliche Einkommensteuererklärung zu betrachten. Das Einkommensteuerverfahren 2002 sei vom Finanzamt wiederaufgenommen worden und es sei ein Einkommensteuerbescheid 2002, datiert mit 6.10.2005 erlassen worden, der am 30. November 2005 rechtskräftig geworden sei. Der Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie für 2002 sei somit vor Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2002 bei der Abgabenbehörde eingelangt.

Laut Hofstätter-Reichel habe es die Abgabenbehörde auch in den Jahren vor 2004 toleriert, die Prämie noch bis zur Zustellung des jeweiligen Jahresbescheides geltend zu machen. Diese Vorgangsweise sei auch einer Information des Bundesministeriums für Finanzen zu entnehmen.

Der Jahreseinkommensteuerbescheid 2002 sei am 12. Oktober 2005 zugestellt worden, zu diesem Zeitpunkt sei der Antrag auf Investitionszuwachsprämie schon vorgelegen.

Der Gleichheitsgrundsatz verbiete es, Gleiche ohne hinreichenden Grund ungleich zu behandeln. Unterschiedliche Regelungen müssten durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet und daraus ableitbar sein. Es lasse sich aber kein Unterschied zwischen den Investitionen 2002, 2003 und 2004 erkennen. Was für Prämien des Jahres 2004 gelte, könne in den beiden Vorjahren nicht anders sein. Es sei daher gleichheitswidrig, dass ein Antrag auf Investitionszuwachsprämie für 2004 bis zur Rechtskraft des Bescheides eingereicht werden

könne, dies aber für 2002 nicht gelten solle, obwohl es sich um ganz ähnliche Investitionen handle.

Zur Abweisung des Antrags auf Investitionszuwachsprämie 2003 sei Folgendes zu bemerken: In die Durchschnittsberechnung könnten wohl nur Wirtschaftsgüter einbezogen werden, für die tatsächlich eine Investitionszuwachsprämie bezogen worden sei. Wenn die Abgabenbehörde schon auf dem Standpunkt stehe, dass die Investitionszuwachsprämie für 2002 nicht zustehe, müsse die Berechnung für 2003 wohl mit einem Durchschnitt aus den Vorjahren mit Null berechnet werden. Der Sinn der Investitionszuwachsprämie sei ja gewesen, Unternehmer zu Investitionen anzuregen und damit die Konjunktur anzukurbeln. Sollte der Bw. auf Grund eines Formalfehlers die Investitionszuwachsprämie 2002 verlieren, könne man ihn nicht durch die Einbeziehung der Investitionen des Jahres 2002 in die Berechnung für 2003 doppelt bestrafen. Sollte die Abgabenbehörde aber zum Schluss gelangen, dass die Prämie für 2002 doch zustehe, liege selbstverständlich 2003 kein Zuwachs und damit kein Anspruch auf eine Prämie vor.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, der Antrag auf Geltendmachung der befristeten Investitionszuwachsprämie für 2002 sei erst am 5.1.2005, und somit nach Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 16.6.2003, beim Finanzamt eingelangt.

Hinsichtlich der befristeten Investitionszuwachsprämie für 2003 komme es für die Berechnung des Investitionszuwachses darauf an, ob im Vergleichszeitraum prämienbegünstigte, d.h. ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens angeschafft worden seien. Es sei stets das Gesamtvolumen der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraumes heranzuziehen.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte die steuerliche Vertretung des Bw. fest, der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2002 sei erst mit 30.11.2005 rechtskräftig geworden, weshalb der am 27.12.2004 gestellte Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie für 2002 somit rechtzeitig eingebracht worden sei.

In der am 23. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, die ursprüngliche Einkommensteuererklärung 2002 sei unvollständig gewesen, weshalb erst die berichtigte Erklärung als erste richtige Erklärung angesehen werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Investitionszuwachsprämie 2002

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. reichte die Einkommensteuererklärung 2002 am 30. Mai 2003 beim Finanzamt ein.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer wurde mit Bescheid vom 16. Juni 2003 vorgenommen.

Am 27. Dezember 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, im Anlageverzeichnis sei die Anschaffung eines Mercedes 200 D nicht erfasst worden. Gleichzeitig reichte er ein Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 ein, die als Bemessungsgrundlage einen Betrag von 43.989,- Euro aufwies.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, das Vorbringen des Bw., ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 108e EStG 1988 lautet in seiner Stammfassung (BGBl. I Nr. 155/2002) samt Überschrift wie folgt:

"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.

(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 zumindestens 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 miteinzubeziehen. 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."

Im Berufungsfall ist strittig, ob der erste Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 dahingehend auszulegen ist, dass das dort genannte Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres gleichzeitig mit der Steuererklärung des betreffenden Jahres einzureichen ist, also der Wortfolge "ist anzuschließen" auch ein zeitlicher Aspekt innewohnt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 21.9.2006, 2004/15/0104) ist dies aus folgenden Gründen zu bejahen:

Nach § 108e Abs. 1 EStG 1988 ist die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen, woraus sich ergibt, dass sie nur auf Antrag zu gewähren ist. Nach Abs. 4 dieser Bestimmung ist der Steuererklärung ein Verzeichnis anzuschließen, das die ermittelte Prämie zu enthalten hat. Das Gesetz sieht damit eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeichnisses vor. Nach dem letzten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 gilt das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres als Abgabenerklärung. Die Fristen der BAO für die Einreichung von Abgabenerklärungen sind auf die gegenständliche Abgabenerklärung jedoch nicht anzuwenden. Abgabenerklärungen nach § 108e EStG 1988 sind im § 134 Abs. 1 BAO nicht genannt; der Antragsteller ist zur Einreichung einer solchen Abgabenerklärung nicht verpflichtet. Wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung des betreffenden Jahres den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie stellt, aber nicht die Formvorschrift des § 108e Abs. 4 EStG 1988 einhält, wird das Finanzamt gemäß § 85 Abs. 2 BAO vorzugehen und dem Steuerpflichtigen die Behebung des Formgebrechens aufzutragen haben.

Der Gesetzgeber hat nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988 eine Antragsfrist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht ausdrücklich formuliert. Nach der Systematik und Teleologie der Regelungen sind sie dahin zu verstehen, dass mit der Wortfolge "ist anzuschließen" der zeitliche Rahmen der Antragstellung festgelegt wird. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie - in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 - keine Befristung vorgesehen hat.

Die Tatsache, dass der Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie der Steuererklärung anzuschließen ist, ermöglicht es dem Finanzamt, 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 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 Bedeckungsbedarf des Staates feststellen zu können.

Daraus ergibt sich, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie, der nach Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt wird, verspätet ist.

Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass der Bw. im Zuge eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2002 beim Finanzamt einreichte und dieser das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie anschloss. Entgegen der von der steuerlichen Vertreterin im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerten Ansicht, die berichtigte Einkommensteuererklärung 2002 sei als erste richtige Erklärung anzusehen, vertrat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.11.2006, 2006/15/0049, in einem ähnlich gelagerten Fall die Auffassung, der bloße Umstand, dass in einer Abgabenerklärung materiell unrichtige Steuerbemessungsgrundlagen ausgewiesen seien, nehme dieser Erklärung nicht ihre Eigenschaft als Abgabenerklärung im Sinne des § 133 BAO.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie, der erst mit der berichtigten Steuererklärung eingebracht wurde, als verspätet eingebracht zu behandeln ist.

Auch der Hinweis auf die durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBI. I 2004/57, herbeigeführten Änderungen des § 108e Abs. 4 EStG, dass der Prämienantrag noch bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides gestellt werden kann, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Im Hinblick auf die klare Inkrafttretensbestimmung dieser Bestimmung (vgl. § 124b Z 105 EStG) ist deren Anwendung auf die Investitionszuwachsprämie 2002 ausgeschlossen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes erwachsen dadurch, dass die Neuregelung einheitlich erst für die Investitionszuwachsprämien 2004 gilt, keine gleichheitsrechtlichen Bedenken (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0133).

Darüber hinaus ist anzumerken: § 108e Abs. 4 EStG idF SteuerreformG 2005 erlaubt zwar die Einreichung des Verzeichnisses bis zur (formellen) Rechtskraft des Veranlagungsbescheides. Damit ist aber der erstmalige Eintritt der formellen Rechtskraft gemeint (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 108e Rz 10). Die Wiederaufnahme des Verfahrens eröffnet somit keine neue Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Investitionszuwachsprämie 2003

Folgender Sachverhalt wurde vom Senat als erwiesen angenommen:

Für das Jahr 2003 stellte der Bw. einen Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie, den er am 31. Jänner 2005 zur Post gab.

Die Einkommensteuererklärung wurde am 31. Jänner 2005 elektronisch eingereicht.

In den drei vorangegangenen Jahren tätigte der Bw. Anschaffungen von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern in folgender Höhe:

2000	2001	2002
0,- €	0,- €	43.989,- €

Als Durchschnitt der Anschaffungskosten der vorangehenden drei Jahre errechnet sich daher ein Betrag von 14.663,- Euro.

Im Jahr 2003 schaffte der Bw. prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 4.679,- Euro an.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Dem Vorbringen des Bw., in die Durchschnittsberechnung dürften nur Wirtschaftsgüter einbezogen werden, für die tatsächlich Investitionszuwachsprämie bezogen worden sei, ist aus folgenden Überlegungen nicht zu folgen:

In § 108e Abs. 3 EStG ist eindeutig geregelt, wie der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zu berechnen ist. Es ist der Durchschnitt der Anschaffungskosten von ungebrauchten, beweglichen körperlichen Wirtschaftsgütern der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre heranzuziehen. Nicht zu entnehmen ist dem Gesetzeswortlaut jedoch, dass nur die Anschaffungskosten jener prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter für die Ermittlung des Durchschnittes der Anschaffungskosten der letzten

drei Wirtschaftsjahre heranzuziehen sind, für die tatsächlich eine Investitionszuwachsprämie gewährt worden ist.

Da die vom Bw. im Jahr 2000 angeschafften Kraftfahrzeuge die im § 108e Abs. 4 EStG normierten Voraussetzungen unbestritten erfüllten, waren deren Anschaffungskosten vom Finanzamt zu Recht in die Ermittlung des Durchschnitts einbezogen worden.

Wien, am 23. Oktober 2008