

GZ. RV/0027-F/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Dr. Alfons Ender und Mag. Michael Kühne im Beisein des Schriftführers Martin Eberl am 3. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfram Simma,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Walter Blenk, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach in Feldkirch durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils auf den 31. März eines Jahres. Das Wirtschaftsjahr 2001/2002 umfasst somit den Zeitraum 1.4.2001 bis 31.3.2002.

Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 mit dem Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001/2002 wurde am 17.10.2003 beim zuständigen Finanzamt abgegeben. Der Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 20.10.2003 wurde der Bw. am 21.10.2003 zugestellt. Am 13.11.2003 reichte die Bw. die Erklärung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 1-12/2002 ein. Die von der Bw. für das gesamte Kalenderjahr 2002 berechnete Prämie beträgt 16.870,99 €. Davon entfallen 5.759,76 € auf das Wirtschaftsjahr 2001/2002 und 11.111,23 € auf das Wirtschaftsjahr 2002/2003. Im Berufungsweg wurde der Antrag auf den auf das Wirtschaftsjahr 2001/2002 entfallenden Teilbetrag eingeschränkt.

Das Finanzamt entsprach dem Begehr der Bw. nicht und setzte die Investitionszuwachsprämie mit folgender Begründung mit Null fest: „*Die Beilage zur Körperschaftsteuer mit der die Investitionszuwachsprämie beantragt wurde, wurde beim Finanzamt verspätet eingereicht. (Die Erklärung muss spätestens am Tag der Zustellung des entsprechenden Veranlagungsbescheides beim Finanzamt eingereicht sein.)*“

Die Bw. erhob gegen den Bescheid vom 18.11.2003 Berufung, die ihr steuerlicher Vertreter ausführlich begründete. Nach korrekter Wiedergabe des Verfahrens, der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und des einschlägigen Richtlinienrechtes führte die Bw. sinngemäß aus: Das BMF habe seine Ansicht in der strittigen Frage geändert. Dies zeige, dass die anzuwendende gesetzliche Regelung unklar sei. Die Investitionszuwachsprämie bezwecke die Ankurbelung der Konjunktur. Es wäre sinnwidrig, die Prämienbewilligung durch überspitzten Formalismus zu konterkarieren. Es sei unzulässig, unbestimmte Gesetzesregelungen zu Lasten des Steuerpflichtigen auszulegen. Die strittige Regelung decke sich nicht mit der Fristenregelung zur Geltendmachung der vorzeitigen Abschreibung oder von früheren investitionsbezogenen Freibeträgen. Das Judikat, auf welches die EStR verwiesen, sei zu einer nicht vergleichbaren gesetzlichen Regelung ergangen. Die Geltendmachung der Prämie tangiere die Bilanz und die Körperschaftsteuererklärung 2002 nicht. Der Steuerpflichtige sei mehr und mehr mit einer Flut von unübersichtlichen, teils unausgegorenen, unsystematisch verstreuten Vorschriften konfrontiert. Im Hinblick darauf wäre eine tolerante Handhabung der Einreichfristen wünschenswert. § 108e EStG sei eine Kann-Bestimmung. Jeder, der die sachlichen Voraussetzungen erfülle, werde die Prämie beanspruchen. Auflagen seien damit nicht verknüpft. Es wäre unlogisch, die gesetzgeberische Absicht durch sinnlos überspitzte Formerfordernisse wieder zu vereiteln. Das Prinzip der Rechtmäßigkeit der Besteuerung gehe dem der Rechtsbeständigkeit vor (BMF vom 9.1.1997, AÖF 1987/61).

Nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein, in dem ihr Vertreter die Zustellung der Berufungsentscheidung an seine Büroadresse beantragte.

In der mündlichen Berufungsverhandlung erläuterte der Vertreter der Bw. eingehend das Berufungsbegehren. Er vertrat insbesondere den Standpunkt, verschiedene Erlassregelungen (EStR 2000, Rz 8229 idF AÖF Nr. 68/2003; SWK 22/2003, S 545; BMF 4.5.2004, SWK 14/15/2004, S 506) und auch die Gesetzesnovellierung durch das Steuerreformgesetz 2005 zeigten klar auf, wie undeutlich die anzuwendende Norm sei. Dies dürfe nicht – wider den investitionsfördernden Geist des Gesetztes - zu Lasten seiner Mandantschaft gehen.

Der Vertreter der Amtspartei verwies in der mündlichen Verhandlung auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 1.12.2003, RV/0203-F/03, in der die Berufungsbehörde eine Interpretation von § 108e EStG 1988 im Sinne des Berufungsbegehrens für gesetzlich nicht gedeckt erachtet hat. Weiters verwies der Vertreter des Finanzamtes auf die Novellierung von § 108e EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005, welche erstmals für Prämien anzuwenden ist, die das Kalenderjahr 2004 betreffen.

Der Senat hat erwogen:

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

Die maßgebliche gesetzliche Regelung (§ 108e Abs. 4 erster Satz EStG 1988), die im Berufungsfall gemäß § 24 Abs. 6 KStG sinngemäß Anwendung findet, lautet: „*Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43).*“

Die zitierte Regelung ist bezogen auf den Regelfall, indem sich Kalenderjahr und Wirtschaftsjahr decken, jedenfalls eindeutig und klar. Sie entspricht dem erstinstanzlichen Rechtsstandpunkt und lässt nach Überzeugung des UFS eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. Der Gesetzgeber koppelte offensichtlich 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; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113), worauf auch die Bw. im Berufungsschriftsatz zutreffend hingewiesen hat. Mit der zitierten Bestimmung hat der Gesetzgeber allerdings auch explizit die

Einreichung des Verzeichnisses des „betreffenden“ Jahres mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung befristet. Nach Überzeugung des erkennenden Senates weist das Wort „betreffend“ umkehrbar eindeutig auf die Steuererklärung des Jahres, in dem die Anschaffung (Investition) zu aktivieren war. Denn im Zeitpunkt der Einreichung dieser Erklärung kannte der Steuerpflichtige das Ausmaß seiner Investitionen ja spätestens.

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.*“ Auch Doralt⁴, (Einkommensteuergesetz – Kommentar, Tz 15 zu § 108e) kommentiert in diesem Sinne: „*Dieses (UFS-Anmerkung: Verzeichnis) ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen.*“ Und auch Thunshirn – Untiedt (SWK 3/2004, S 069) sind der (in SWK 6/2004, S 263, ergänzten) Überzeugung: „*Die IZPr muss spätestens gemeinsam mit der Abgabe der Steuererklärung mit dem Formular (E 108e) unter Anchluss der Berechnungsgrundlagen beantragt werden.*“

Anderer Ansicht ist lediglich Giesinger (SWK 10/2004, S 389). Er vertritt die Auffassung, das Finanzamt habe entsprechend der BAO innerhalb der Bemessungsverjährung auch dann ein Veranlagungsverfahren durchzuführen, wenn die Geltendmachung der Prämie erst nach Ergehen des Bescheides erfolgt. Der Senat vermag diese Meinung nicht zu teilen. Richtig ist zwar, dass das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt. Dies hat aber unter anderem nur zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einreichen muss. Richtig ist ferner, dass nach der Antragstellung ein gesondertes Verfahren durchzuführen ist. Allerdings handelt es sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der lex specialis (§ 108e Abs. 4 und 5 BAO) um ein antrags- bzw. verzeichnisgebundenes, fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Giesinger übersieht anders als die dargestellte herrschende Rechtsmeinung die in § 108e Absatz 4 1. Satz BAO enthaltene eindeutige Befristung. Deshalb kann der Senat sich seinem Standpunkt nicht anschließen.

Der Bw. brachte vor, die strittige Regelung decke sich nicht mit der Fristenregelung von früheren investitionsbezogenen Freibeträgen. Der Senat vermag dem Bw. hierin nicht zu folgen. Das Investitionsprämiengesetz hat ein ähnliches Förderziel wie § 108e EStG und sieht auch die fristgebundene Geltendmachung durch Vorlage eines, als Abgabenerklärung geltendes Verzeichnis vor. Dementsprechend kommt die Lehre auch zum Ergebnis, dass das Verzeichnis spätestens mit der Erklärung über den Gewinn vorgelegt werden muss und dass bei verspäteter Verzeichnisvorlage der Anspruch auf die IPrämie verwirkt ist (vgl.

Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch. AnH I, Tz 2 und 3 zu § 5 IPrämG).

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 BMF im Übrigen zwischenzeitig nachgekommen, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt und den Finanzämtern mitgeteilt hat, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. SWK 22/2003, S 545).

Zutreffend hat der Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung darauf verwiesen, dass auch der Gesetzgeber auf die rechtspolitisch kritischen Ausführungen reagiert hat. Durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde § 108e EStG abgeändert. Die Neuregelung lässt die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zu, sie ist allerdings gemäß der maßgeblichen Inkrafttretungsbestimmung (§ 124b Z 105 EStG 1988) erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen (SWK 10/2004, T 065; ÖStZ 2004/322; SWK 14/2004, S 506). Die Gesetzesnovellierung spricht damit nicht für, sondern gegen den Standpunkt der Bw. Denn die neue Fristregelung wäre entbehrlich gewesen und die entsprechende Wirksamkeitsregelung wäre geradezu widersinnig, hätte die Vorgängerregelung den Inhalt, den ihr der Bw. im Berufungsbegehren beigemessen hat.

Wendet man diese Überlegungen auf den Berufungsfall an, der lediglich insoweit eine Ausnahme vom Regelfall darstellt, als abweichend vom Kalenderjahr bilanziert wurde, so bedeutet dies: Soweit Investitionszuwachs des Kalenderjahres (§ 108e EStG sieht eine auf das Kalenderjahr bezogene Prämien-Berechnung vor) 2002 den Investitionen des Wirtschaftsjahres 2001/2002 zuzuordnen ist, war das betreffende Verzeichnis spätestens bis zu Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für 2002 (laut der weiten, oben zitierten Interpretation des BMF bis zum Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2002) geltend zu machen. Soweit der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002 auf Investitionen des Wirtschaftsjahres 2002/2003 entfällt, ist er – wie von der Bw. in der Berufung selbst zutreffend erkannt und ausgeführt - spätestens mit der Steuererklärung 2003 (nach entgegenkommender BMF-Auffassung, spätestens bis zum Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2003) geltend zu machen (vgl. in diesem Sinne auch ESTR 2000, Rz 8228).

Da im Berufungsfall der Antrag auf Prämiengutschrift ebenso wie das erforderliche Verzeichnis, soweit die Investitionen des Wirtschaftsjahres 2001/2002 betroffen sind, unbestritten erst nach der Körperschaftsteuererklärung (aber auch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides) für 2002 eingereicht worden sind, war die Selbstberechnung der Bw. objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO.

(Soweit allerdings der Investitionszuwachs Investitionen des Wirtschaftsjahres 2002/2003 betrifft, ist bzw. bleibt die gesetzlich vorgesehene Frist als materiellrechtliche Anspruchsvoraussetzung gewahrt.)

Entgegen der Auffassung der Bw. vermag der erkennende Senat der so verstandenen Fristregelung durchaus Sinn beizumessen. Wie die Bw. selbst zutreffend ausführt, hängt die Ertragsbesteuerung mit dem Investitionszuwachsprämien-Verfahren nicht zusammen. Der Gesetzgeber wollte offensichtlich nicht das Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren mit dem Prämienverfahren belasten. Da der Steuerpflichtige aber spätestens im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe von seiner Investitionstätigkeit Kenntnis hat, wurde die Geltendmachung mit diesen Zeitpunkt befristet. Wer investiert, die entsprechende Steuererklärung eingereicht, aber keine Prämie geltend gemacht hat, der wird in der Regel die Prämien-Gewährungsvoraussetzungen nicht erfüllen, hat allenfalls auf eine Antragstellung bewusst verzichtet, dürfte seine Investitionsentscheidung jedenfalls mit größter Wahrscheinlichkeit nicht im Hinblick auf die Prämiengewährung getroffen haben.

Dem von der Bw. zitierten BMF-Erlass (AÖF 1987/61) kommt nur im Zusammenhang mit der Ermessensübung (Ritz², Bundesabgabenordnung – Kommentar, Tz 22 zu § 299 BAO), nicht aber im gegenständlichen Zusammenhang Bedeutung zu, wobei die verspätete Geltendmachung der Prämie am ehesten auf eine Stufe mit der Nichtgeltendmachung der Prämie zu stellen wäre. In beiden Fällen kann nicht von einer rechtswidrigen Besteuerung gesprochen werden.

Der Vertreter der Bw. beantragte im Vorlageantrag die Zustellung der Berufungsentscheidung an seine Büroadresse. Dieser Antrag stellt nach seinem klaren und eindeutigen Wortlaut keine Zustellvollmacht (vgl. Ritz, BAO - Kommentar², § 83 Tz. 10; UFS 3/2004, 137) dar. Eine Zustellbevollmächtigung wäre im Übrigen gemäß § 103 Abs. 2 BAO idF AbgÄG 2003 Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf einzelne Erledigungen eingeschränkt wäre (vgl. Ritz, BAO – Kommentar², § 103 BAO Tz 7 - 10; SWK 34/2003, T 245 und 252). Um dem Anliegen so weit als zulässig zu entsprechen, wurde die Entscheidung im Original der Bw. und in Kopie ihrem Vertreter übermittelt.

Feldkirch, 8. Juni 2004

Der Vorsitzende:

Dr. Romuald Kopf