



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Mag. Dr. Erich Fröch und Günter Benischek über die Berufung der Bw., vertreten durch gmc - unitreu Wirtschaftsprüfungs- u. Stb GmbH, 1041 Wien, Schwindgasse 7, vom 7. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. November 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 3. Juli 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Bw. im Jahr 2005 hinsichtlich der Jahre 2001 – 2004 durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) beantragte die Bw. am 26. Juli 2005 mittels Formular „Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZPr) gemäß § 108e“ die IZPr für das Jahr 2003.

Aufgrund der Feststellung der Bp, dass dieser Antrag verspätet und die Geltendmachung der IZPr nach Abgabe der ersten Steuererklärung ausgeschlossen sei, wurde die IZPr mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 7. November 2005 mit Null festgesetzt.

In der Begründung führte die Behörde aus, dass den bereits am 28. Oktober 2004 eingereichten Abgabenerklärungen für das Jahr 2003 kein Verzeichnis zur Geltendmachung der IZPr für das Jahr 2003 beigelegt gewesen sei. Somit sei der Antrag verspätet und daher abzuweisen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. am 7. Dezember 2005 das Rechtsmittel der Berufung. Die Bw. führte aus, dass der Antrag zur Geltendmachung einer IZPr für das Jahr 2003 infolge der Ankündigung der Bp, dass das Verfahren bezüglich der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung für das Jahr 2003 wiederaufgenommen werde, gestellt worden sei. Aufgrund der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens sei die Veranlagung für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 2. November 2005 erfolgt. Den Antrag hinsichtlich der IZPr betrachte die Bw. als Teil der Abgabenerklärung. Da der Gesetzgeber die IZPr als Steuerbegünstigung konzipiert habe und somit die Grundsätze des Abgabenverfahrens anzuwenden seien, könnten neue Tatsachen bis zur Rechtskraft des Bescheides vorgebracht werden. Nachgereichte Prämienanträge müssten - ebenso wie sonstige Änderungen in der Abgabenerklärung - somit bis zur Rechtskraft des Bescheides Berücksichtigung finden. Auch habe die Abgabenbehörde iSd § 115 BAO von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, zu erforschen.

Die Bw. hielt fest, dass sie zwar nach dem für das Kalenderjahr 2003 geltenden Gesetzeswortlaut die IZPr in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis hätte geltend machen müssen. Sie verwies jedoch auf die gegebene Auslegungssproblematik der Bestimmung und die im Erlasswege ergangenen Toleranzregelungen. So sei die Nachreichung der Prämienanträge zuerst bis zur Zustellung des Feststellungsbescheides und in der Folge bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides toleriert bzw. ermöglicht worden. Nach Ansicht der Bw. sollte eine Nachreichung auch bis zum Eintritt der Rechtskraft von Feststellungsbescheiden möglich sein.

Mit Steuerreformgesetz 2005 sei die Frist zur Geltendmachung der IZPr geändert worden, sodass Prämienanträge nun bis zum Eintritt der Rechtswirksamkeit des Feststellungsbescheides nachgereicht werden können. Die Gesetzesänderung, die erstmals für Veranlagungen des Jahres 2004 anzuwenden sei, werde als Klarstellung der bisherigen Fristbestimmung gesehen. Nach Ansicht der Bw. wäre die Bestimmung aber schon ab Bekanntgabe der Gesetzesänderung auch für vergangene, zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch nicht rechtskräftig veranlagte, Veranlagungsjahre anzuwenden. Die bisher geltende Bestimmung sowie die geübte Verwaltungspraxis hinsichtlich der Regelung der Fristen zur Einreichung der Prämienanträge sei im Hinblick auf den Gleichheitssatz bedenklich und fördere die Rechtssicherheit nicht. Mit der Gesetzesänderung sei Rechtssicherheit geschaffen worden. Es gäbe nun die Möglichkeit innerhalb einer gesetzlich fixierten, in allen Fällen

einheitlich lange bemessenen, Frist die Prämienanträge nachzureichen. Für die Bw. sei die Anwendung dieser Änderung erst auf die Veranlagung des Kalenderjahres 2004 nicht verständlich. Die Anwendung sei für davor liegende Zeiträume wegen des Grundsatzes der verfassungskonformen Interpretation von Abgabengesetzen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II, Rz 424) geradezu geboten.

Die Bw. beantragte die antragsgemäße Berücksichtigung der IZPr für das Jahr 2003 iHv Euro 20.651,07, die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) der Abgabenbehörde erster Instanz vom 5. Jänner 2006 unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 abgewiesen. Es wurde u.a. angemerkt, dass weder der Erklärung über die Einkünfte von Personengesellschaften noch dem Jahresabschluss zum 31.12.2003 die Absicht auf Geltendmachung einer IZPr zu entnehmen gewesen sei. Da im Jahresabschluss weder eine Ertragsbuchung über die IZPr 2003 enthalten sei, noch eine entsprechende Forderung gegenüber dem Finanzamt aufscheine, sei davon auszugehen, dass im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses nicht beabsichtigt gewesen sei die IZPr in Anspruch zu nehmen.

Mit Datum 9. Februar 2006 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im übrigen wurden die Ausführungen der Berufungsschrift wiederholt und insbesondere auf die Durchführung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2003 und den neuen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO verwiesen. Die Bw. argumentierte, dass im wiederaufgenommenen Verfahren dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit zu entsprechen sei. Neue Tatsachen seien sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Die neuen Tatsachen seien der Abgabenbehörde im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens zur Kenntnis gebracht worden, sodass die IZPr für das Jahr 2003 zwingend hätte berücksichtigt werden müssen.

In der am 3. Juli 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde das bisherige Vorbringen zusammengefasst wiederholt. Die Bw. betonte nochmals ihre Ansicht, dass aufgrund der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für das Jahr 2003 auch der beantragten IZPr Rechnung zu tragen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e Abs. 4 EStG 1988 in der für das Jahr 2003 gF (BGBl I 2002/155) lautet hinsichtlich der Einbringung des Antrages zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie:

"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."

§ 108e Abs. 5 erster Satz leg cit lautet: *„Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen.“*

§ 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die gesetzliche Regelung hinsichtlich des Zeitpunktes der Einreichung des Antrages (Verzeichnisses) eindeutig. Durch das als Abgabenerklärung geltende Verzeichnis koppelt der Gesetzgeber das Verfahren betreffend die Geltendmachung der IZPr vom Veranlagungsverfahren klar ab. Die IZPr, die nach dem Wortlaut der Bestimmung lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, stellt selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben dar. Die Einreichung des Verzeichnisses wird jedoch explizit mit der Einreichung der Steuererklärung befristet. Die Geltendmachung einer IZPr steht dem Abgabepflichtigen frei. Wenn jedoch von diesem Recht Gebrauch gemacht wird, ist die Prämie in einem Verzeichnis geltend zu machen, welches der Steuererklärung des betreffenden Jahres beizuschließen "ist". Dieses Faktum findet auch in der Literatur seinen Niederschlag. So heisst es in *Hofstätter/Reichl*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, Tz. 7 zu § 108e EStG "...Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen." Ebenso bestätigen *Denk und Gaedke* diese Auffassung (SWK 20/21/2003, S 496), wenngleich sie ihre Ausführungen mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung bzw. Verbesserungsvorschlägen abschließen.

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 Fall der Bw., der das Jahr 2003 betrifft, findet die Neuregelung keine Anwendung.

Die Bw. vertritt jedoch die Ansicht, dass die Änderung des Gesetzeswortlautes durch das Steuerreformgesetz 2005 nicht erst ab dem Veranlagungsjahr 2004, sondern bereits für vergangene Veranlagungsjahre, welche bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des neuen Gesetzeswortlautes noch nicht rechtskräftig veranlagt waren, anzuwenden ist.

Es ist daher strittig bis zu welchem Zeitpunkt die Investitionszuwachsprämie als rechtzeitig beantragt zu beurteilen ist und bis wann das Verzeichnis mit Anspruch auf Gutschrift der Prämie eingereicht werden kann. Somit ist zu beurteilen ob die Einreichung des Antrages hinsichtlich der IZPr für das Jahr 2003 im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO noch rechtzeitig im Sinne der geltenden gesetzlichen Bestimmung ist.

Grundsätzlich wird festgestellt, dass die gleichzeitige Vorlage von Verzeichnis und Steuererklärung des betreffenden Jahres für die Anerkennung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 eine Anspruchsvoraussetzung darstellt. Durch das Erfordernis der gleichzeitigen Vorlage ist die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung terminisiert. Eine Abweichung von dieser Frist wird als Verspätung beurteilt.

Die Bw. hat sämtliche Abgabenerklärungen sowie den Jahresabschluss für das Jahr 2003 bereits am 28. Oktober 2004 eingereicht. Weder im Begleitschreiben noch in den beiliegenden Berechnungsblättern zu den Abgabenerklärungen bzw. im Jahresabschluss findet sich ein Hinweis bezüglich der Absicht eine IZPr beantragen zu wollen. Der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte wurde am 29. Oktober 2004 erlassen und erwuchs in Rechtskraft.

Das für die Geltendmachung der IZPr erforderliche Verzeichnis wurde erst am 26. Juli 2005 während der Durchführung eines Bp-Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt. D.h. dass der Antrag für die IZPr erst neun Monate nach Einreichung der Steuererklärung und acht Monate nach Eintreten der Rechtskraft des Feststellungsbescheides für das Jahr 2003 eingebracht worden ist.

Gem. § 108e Abs. 4 gilt das Verzeichnis als Abgabenerklärung. Dies hat zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einreichen muss und weiters, dass ein gesondertes Verfahren durchzuführen ist. Es handelt sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der Bestimmung in § 108 e Abs. 4 und 5 EStG 1988 um ein antragspflichtiges, fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Dadurch, dass die Bw. das Verzeichnis nicht bereits der Steuererklärung angeschlossen, sondern die IZPr erst im Zuge der Bp beantragt hat, war die Selbstberechnung objektiv rechtswidrig und damit unrichtig iSd § 201 BAO. Es wurde daher die IZPr für das Jahr 2003 durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht mit Bescheid festgesetzt (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar³, § 201 Tz. 6 – 8).

Des weiteren geht das Argument der Bw., dass der Antrag, d. h. das Verzeichnis, infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 fristgerecht eingebracht und daher zu berücksichtigen sei, ins Leere.

Das strittige Verfahren betreffend die Festsetzung der IZPr 2003 ist vom Veranlagungsverfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 vollkommen abgekoppelt und als eigenes Verfahren zu betrachten. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO nach der Bp hat daher keinen Einfluss auf das Verfahren betreffend Zuerkennung der IZPr.

Die Festsetzung der IZPr stellt kein vom Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO abgeleitetes Verfahren dar. Des weiteren sind eine Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Wiederaufnahmegründe aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Da im gegenständlichen Fall die IZPr erst im Zuge des Bp-Verfahrens beantragt wurde, handelt es sich bei dem berufungsgegenständlichen Bescheid um einen Erstbescheid, sodass der Fall einer Wiederaufnahme iSd § 303 BAO nicht gegeben ist.

Eine Verbindung zum Feststellungsverfahren besteht lediglich darin, dass das Verzeichnis gem. der gesetzlichen Bestimmung durch Anschliessen an die Steuererklärung einzubringen ist.

Zum Vorbringen der Bw., dass die angewandte gesetzliche Bestimmung sowie die geübte Verwaltungspraxis hinsichtlich der Regelung der Fristen zur Einreichung der Prämienanträge im Hinblick auf den Gleichheitssatz bedenklich seien, wird grundsätzlich festgestellt, dass es dem UFS als Verwaltungsbehörde nicht zusteht über die Verfassungsmäßigkeit einfachgesetzlicher Bestimmungen abzusprechen.

Es wird jedoch zu der hier strittigen Problematik auf den Beschluss des VfGH (B 563/06, 6.6.2006) verwiesen. Darin hält der VfGH fest, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehindert ist, für die Gewährung von subventionsartigen Steuerbegünstigungen (Prämien) Ausschlussfristen (auch in der Form einer Bindung an die Abgabe der Steuererklärung) vorzusehen. In der Anwendung der gesetzlichen Bestimmung ist daher keine Verfassungswidrigkeit zu sehen.

Da die Bw. das Verzeichnis zur Geltendmachung der IZPr verspätet eingereicht hat, hat die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht den Antrag abgewiesen.

Aufgrund der o. a. Ausführungen war die Entscheidung spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 11. Juli 2006