



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. November 2004 gegen den Bescheid des FA vom 13. Oktober 2004 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 2003 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 18.723,68 € einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv. 11.799,00. Weiters machte er für das Jahr 2003 eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 geltend. Dem Veranlagungsakt sind folgende Verfahrensschritte zu entnehmen:

Verfahrensschritt	Datum
Einkommensteuererklärung 2003 dem FA elektronisch übermittelt	13. Juni 2004
Einkommensteuerbescheid 2003	18. Juni 2004
Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 (Formular E 108e) beim FA eingereicht	22. Juli 2004
Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 mit € 0,00	13. Oktober 2004
Berufung gegen den Bescheid vom 13. Oktober 2004	3. November 2004

Aus der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2003 geht hervor, dass der Bw. beabsichtigte, die Beilage "E 108e – Beilage zur Einkommensteuererklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie" in Papierform einzureichen.

Aus der am 22. Juli 2004 in Papierform eingereichten Beilage E 108e geht hervor, dass der Bw. eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 2.234,79 € geltend machte.

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2004 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 mit 0,00 € fest. In der Begründung führte es aus, dass die Einkommensteuererklärung am 13. Juni 2004 elektronisch eingereicht und der Einkommensteuerbescheid am 18. Juni 2004 ergangen sei. Das Formular E 108e trage den Einlaufstempel 22. Juli 2004 (Übermittlung per Post). Gemäß Rz. 8229 EStR bestünden keine Bedenken, wenn die Prämie bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werde. Bei Formularübermittlung im Postwege reiche die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides. Im konkreten Fall sei jedoch der Antrag verspätet gestellt worden und die Prämie sei daher mit 0,00 € festzusetzen.

Die Berufung gegen diesen Bescheid langte am 3. November 2004 beim FA ein und wurde wie folgt begründet:

Es sei für den Berufungswerber nicht erkennbar gewesen, dass es sich bei der Erklärung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie um einen Antrag mit Ablauffrist gehandelt habe. Dies sei auch aus dem Gesetzestext nicht erkennbar gewesen. Die Bindung der Investitionszuwachsprämienklärung an die Einkommensteuererklärung sei für ihn nicht ersichtlich gewesen. Für ihn habe es sich dabei um eine Erklärung und nicht um einen Antrag gehandelt und nur die Abgabefrist der Investitionszuwachsprämienklärung sei durch den Gesetzgeber an die Einkommensteuererklärung für 2003 gekoppelt worden. Es fehle an einer klaren, eindeutigen Formulierung durch den Gesetzgeber, was jedoch nicht zu Lasten des Staatsbürgers gehen dürfe. Er beantrage daher den Bescheid aufzuheben und die Investitionszuwachsprämie zuzuerkennen.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 108e Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 155/2002, bestimmt:

"Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen 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 dessen Abs. 3 *"ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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."*

Gemäß Absatz 4 *"ist der Steuererklärung 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."*

Absatz 5 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. 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."*

§ 201 Abs. 1 BAO bestimmt:

"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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."

§ 42 Abs. 1 EStG 1988, letzter Unterabsatz, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003 lautet:

"Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat."

Gemäß § 124b Z 90 idF BGBl. I Nr. 124/2003 "gelten § 42 Abs. 1 letzter Unterabsatz, § 44 Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 124/2003 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003."

Aus § 108e Abs. 5 EStG 1988 geht hervor, dass der Gesetzgeber 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 abgegrenzt hat. So gilt § 201 BAO auch für

die befristete Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113).

Der Text des § 108e Abs. 4 EStG 1988 legt jedoch eindeutig fest, dass **der Steuererklärung ein Verzeichnis (welches als Abgabenerklärung gilt) der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43) ist**. Mit der zitierten Bestimmung hat der Gesetzgeber explizit die Einreichung des Verzeichnisses des "betreffenden" Jahres mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung befristet. Das Wort "betreffend" verweist eindeutig auf die Steuererklärung des Jahres, in dem die Anschaffung (Investition) zu aktivieren war. Denn im Zeitpunkt der Einreichung dieser Erklärung kannte der Steuerpflichtige bereits das Ausmaß seiner Investitionen.

Im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 20.7.2004 betreffend Prämien für das Jahr 2003 bei Körperschaften mit K1-Erklärung wird ua. folgende Aussage getroffen:

*"Nach den EStR 2000 (vgl. z.B Rz 8211) ist für 2003 die Forschungs-, Bildungs-, Lehrlingsausbildung- Ersatzbeschaffungs- und Investitionszuwachsprämie bis zum Ergehen des Einkommen-, Körperschaft oder Feststellungsbescheides geltend zu machen. Aufgrund der durch das StRefG 2005 erfolgten gesetzlichen Änderung sind ab 2004 Prämien bis zur Rechtskraft des jeweiligen Bescheides geltend zu machen. Im Formular **E 1 für 2003** wurde vor allem im Hinblick auf die Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe die Möglichkeit vorgesehen, im Interesse einer fristgerechten Geltendmachung bekannt zu geben, dass gleichzeitig mit der (elektronischen) Erklärungsübermittlung die Beilagen zur Geltendmachung von Prämien (E 108c, E 108d/j und E 108e) übermittelt werden....."*

Erst das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I Nr. 57/2004, ermöglicht eine Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftssteuer- bzw. Feststellungsbescheides. In den EB zu Z 24 bis 28 des StRefG 2005 wird dazu ausgeführt, dass die bisherige Verwaltungsübung, nämlich die Abgabe des entsprechenden Prämienformulars bis zur Zustellung der Jahresbescheide zu tolerieren, im Hinblick darauf, dass der genaue Tag der Bescheidzustellung vielfach nicht vorhersehbar sei, sich als unbefriedigend erwiesen habe. Da gemäß den einschlägigen Übergangsbestimmungen (vgl. § 124b Z 105 EStG 1988) die Regelung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 57/2004 erstmals für Prämien anzuwenden ist, die das Kalenderjahr 2004 betreffen und eine Rückwirkung dieser Regelung gesetzlich nicht vorgesehen ist, hat die besagte Novelle keinerlei Auswirkung auf den gegenständlichen Berufungsfall.

Der Bw. hat die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 weder bis zur Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2003 noch innerhalb einer angemessenen Nachfrist geltend gemacht. Das FA hat daher die für Steuerpflichtige, welchen die Kriterien des o.a. Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen erfüllten, günstigere Verwaltungspraxis betreffend

Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gebracht.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hingegen ist von vornherein nicht an erlassmäßige Regelungen gebunden.

Nach Ansicht des UFS regelt § 108e Abs. 4 EStG 1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 155/2002, klar, dass die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nur dann rechtzeitig erfolgt, **wenn ein** entsprechendes **Verzeichnis der Steuererklärung** (hier der Einkommensteuererklärung) **angeschlossen wird**.

Gleicher Ansicht auch Hofstätter / Reichel (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 8 zu § 108e):

"Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen."

Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein, wurde doch das Formular "E 108e" (Antrag auf Prämiegutschrift) samt dem erforderlichen Verzeichnis unbestritten erst am 22. Juli 2004, also mehr als fünf Wochen nach Einreichung der Steuererklärung (13. Juni 2004), beim FA eingebracht.

Die Regelung des dem Erkenntnis des VwGH vom 19. Oktober 1983, 83/13/91 zu Grunde liegenden § 28 Abs. 3 EStG 1972 hinsichtlich der **Vorlage eines Verzeichnisses gleichzeitig mit der Steuererklärung** als Voraussetzung für die Geltendmachung einer Steuerbegünstigung, ist durchaus mit § 108e Abs. 4 EStG 1988 vergleichbar. Beide Bestimmungen (§ 28 Abs. 3 EStG 1972 in der Fassung BGBl. 1974/409, sowie § 108e Abs. 4 EStG 1988) bringen klar zum Ausdruck, dass die Aufzeichnung, welche die steuerfreien Beträge ausweist, mit der Steuererklärung beim FA vorzulegen ist bzw. das Verzeichnis der Steuererklärung anzuschließen ist. Wobei allerdings im gegenständlichen Fall zu beachten ist, dass der Bw. anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2003 auf elektronischem Weg (Verpflichtung gemäß § 42 Abs. 1, letzter Unterabsatz, EStG 1988) ausdrücklich auf die Vorlage der "Beilage E 108 e in Papierform" hingewiesen hat.

Der Gesetzestext des § 108e Abs. 4 EStG i. d. F. des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 133/2003 ist – offenbar, um Unklarheiten vollends zu beseitigen – noch klarer formuliert:

"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."

Aus den Materialien zum Steuerreformgesetz 2005, 451 der Beilagen XXII. GP, zu Z 24 bis 28 (§§ 108c, 108d, 108e, 108f und § 124b Z 105) geht hervor:

"Nach bisheriger Rechtslage waren Prämien 'in einem der Steuerklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis' geltend zu machen. Zur Geltendmachung von (Jahres)Prämien nach § 108c, § 108d, § 108e und § 108f EStG 1988 wurden als Beilagen zur Abgabenerklärung eigene Formulare aufgelegt (Formulare E 108c, E 108d/j, E 108e). Nach der Verwaltungspraxis wurde eine nach Abgabe der betreffenden Jahresabgabenerklärungen erfolgende (nachträgliche) Abgabe der entsprechenden Prämienformulare bis zur Zustellung des jeweiligen Jahresbescheides toleriert. Diese Verwaltungspraxis erweist sich jedoch insbesondere im Hinblick darauf, dass der genaue Tag der Bescheidezustellung vielfach nicht genau vorhersehbar ist, als unbefriedigend.

Die Neuregelung lässt die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der (formellen) Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zu. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung einer Prämie bisher unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist gegen den Jahresbescheid nachholen."

Sowohl der Gesetzestext des § 108e Abs. 4 EStG i. d. F. des Steuerreformgesetzes 2005, als auch die Materialien hierzu, lassen keinen Zweifel daran, dass – wie schon nach bisheriger Rechtslage – Prämien grundsätzlich nur in einem der Steuerklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden können.

Für die Interpretation des Bw. dass es sich beim Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e Abs. 4 letzter Satz um eine (Abgaben)erklärung handle bleibt auf Grund der angeführten klaren gesetzlichen Bestimmung des § 108e EStG, sowohl i.d.F. des Steuerreformgesetzes 2005, als auch i.d.F. BGBl. I Nr. 155/2002, kein Raum.

Da im Berufungsfall –wie oben bereits erwähnt - der Antrag auf Prämiegutschrift bzw. das erforderliche Verzeichnis für das Jahr 2003 unbestritten erst mehr als fünf Wochen nach Abgabe der Einkommensteuererklärung (aber auch mehr als einen Monat nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2003) eingereicht wurde, ist die in § 108e Abs. 4 EStG 1988 normierte Voraussetzung, dass der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie **anzuschließen** ist, nicht erfüllt. Unter diesen Umständen ist auch der Hinweis in der elektronisch eingereichten Steuererklärung auf die Beilage E 108e (in Papierform) nicht so zu verstehen, dass diese Beilage der Steuererklärung "angeschlossen" wurde. Der mehr als fünfwöchige Zeitraum zwischen Einreichung der Steuererklärung und Übermittlung der Beilage an das FA geht auch weit über eine im Hinblick auf die Verpflichtung der elektronischen Übermittlung der Erklärung angemessene Nachfrist (allenfalls analog der Bestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1972 im Ausmaß von zwei Wochen) hinaus.

Somit erwies sich die Selbstberechnung der Bw. objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne des § 201 BAO. Die Investitionsprämie wurde daher zu Recht gemäß § 201 BAO mit 0,00 € festgesetzt.

Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung können auch die Argumente des Bw. in Richtung Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums mangels einer klaren, eindeutigen Formulierung durch den Gesetzgeber die Berufung nicht stützen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Dezember 2004