



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 22. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes MB vom 19. Juli 2006 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für die Jahre 2002 und 2003 im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus nach der am 26. März 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=kurz Bw.) stellte mit Eingabe vom *10. Juli 2006* Anträge (Verzeichnisse E 108e) auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für die Kalenderjahre 2002 und 2003.

Die Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2002 ging beim Finanzamt am 6. Oktober 2003 körperlich und die des Jahres 2003 am 23. November 2004 elektronisch ein.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2002 erging am 9. Oktober 2003, der des Jahres 2003 am 26. November 2004. Den Erklärungen der Jahre 2002 und 2003 wurde kein Verzeichnis über die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie beigelegt und gab es auch sonst keine Hinweise auf die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie.

---

Da die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2002 und 2003 nach Ansicht des Finanzamtes zu spät erfolgt war, setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid die Investitionszuwachsprämie 2002 und 2003 gemäß § 201 BAO mit Null fest.

Die Bw. bekämpfte diesen Bescheid mit Berufung vom 22. August 2006.

In der Berufung führte die Bw. aus, dass ihres Erachtens die Koppelung der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Einreichung der ersten Körperschaftssteuererklärung unsachlich sei. Wer nämlich seine Erklärung für 2002 bereits am 31. März 2003 eingereicht habe und binnen weniger Tage veranlagt wurde, habe so in die Verspätungsfalle geraten können. Wer aber seine steuerlichen Pflichten vernachlässigt habe und seine Erklärung für 2002 z.B. erst am 30. Juni 2004 eingereicht habe, sei kaum Gefahr gelaufen, das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie verspätet einzureichen. Ein Gesetz mit einem solchen Inhalt sei verfassungswidrig.

Seitens der Finanzverwaltung sei die Koppelung des Prämienantrages an die erste Erklärung mit dem Argument der Verwaltungsökonomie begründet worden. Dieses Argument sei aber nicht überzeugend, da seit dem Steuerreformgesetz 2005 der Prämienantrag bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides nachgereicht werden könne.

Eine weitere unsachliche Differenzierung sei, dass unterlassene Aufwendungen im Wege des § 299 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des Steuerbescheides berücksichtigt werden könnten, für die Investitionszuwachsprämie hingegen die Einreichfrist mit dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung limitiert sein soll.

Der Gesetzestext des § 108e EStG 1988 in der Fassung für die Jahre 2002 und 2003 sei missglückt. Das Gesetz lasse mehrere Auslegungen zu und sei daher eine verfassungskonforme Auslegung zu wählen und die Vorlage des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie auch nach Einreichung der Steuererklärungen als rechtzeitig zu erachten.

Außerdem hätte das Finanzamt, da es die Anträge als verspätet eingereicht beurteilt, diese nach § 273 BAO zurückweisen müssen, statt diese *abzuweisen*. Nach Ansicht der Bw. liege darin ein Verfahrensmangel.

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom *6. Dezember 2006* stellte die Bw. den Antrag auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 Abs. 1 BAO bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes in der gleichgelagerten, unter 2005/14/0002 anhängigen Rechtssache.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte allerdings in diesem Zeitpunkt schon mit Erkenntnis vom 22. November 2006, Gz.. 2006/15/0049 (Vorzahl 2005/14/0002) in dieser Sache entschieden und ist unter Hinweis auf das Erkenntnis 2004/15/0104 zu dem Ergebnis gelangt, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie nach der Stammfassung des § 108 e EStG 1988 verspätet ist, wenn er nicht spätestens mit Einreichung der Abgabenerklärung gestellt wird. Diese Befristung sei laut VwGH auch nicht unsachlich und verstöße nicht gegen den Gleichheitssatz.

In der am 26. März 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Bw, ergänzend aus, dass die zu dieser Frage ergangene Judikatur des VwGH, insbesondere die Entscheidungen 2004/15/0104, und 2006/15/0049 bekannt seien. Allerdings habe der VwGH im Erkenntnis 2006/15/0049 ausgeführt, dass es einem Antragswerber zumutbar sei, im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung auch das für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie erforderliche Verzeichnis beizulegen, weil dem Antragswerber zu diesem Zeitpunkt die Grundlagen für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie bereits bekannt sein müssten.

Die Bw. stehe jedoch im Konzernverbund mit der Gesellschaft und sei die Gesellschaft für das Rechnungswesen des Gesamtkonzerns, somit für über 400 Konzerngesellschaften verantwortlich, wobei es diesbezüglich eine Unterscheidung zwischen Immobilien- und Mobilienprojektgesellschaften gebe. Im Herbst 2002, als die Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gesetzlich verankert worden war, hätten erst Erhebungen durchgeführt werden müssen, welche Wirtschaftsgüter allenfalls davon betroffen seien.

Im Konzern habe man, weil es in der Natur der Sache lag, den Mobilien-Projektentwicklungsgesellschaften den Vorrang eingeräumt. Das BMF habe erstmals im August 2003 eine Klarstellung zur Investitionszuwachsprämie über die Abgrenzung zwischen Gebäude und Betriebsvorrichtungen herausgegeben. Im gegenständlichen Fall gehe es aber um Betriebsvorrichtungen, die in den betroffenen Veranlagungsjahren 2002 und 2003 dem Konto „Anlagen im Bau“ zuaktiviert worden seien. Die Inbetriebnahme sei erst im Jahr 2005 erfolgt. Es sei auch besonders arbeitsaufwendig gewesen, aus der Gesamtsumme der Investitionen die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter herauszuschälen.

Auf Grund dieser Verflechtungen und Abläufe sei die Höhe der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen nahezu unfeststellbar gewesen, zumal diese Information für die Abgabe der Steuererklärung nicht relevant gewesen sei.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die die Beantragung der Investitionszuwachsprämien für 2002 und 2003 zeitlich nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärungen und nach Ergehen der jeweiligen Körperschaftsteuerbescheide verspätet ist.

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

"Befristete Investitionszuwachsprämie

§ 108e.

(1) Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten 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) Prämiengünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigten 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 prämiengünstigten 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 prämiengünstiger 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 der betreffenden Jahre 2002 und 2003 gleichzeitig mit der Steuererklärung des betreffenden Jahres einzureichen ist, also der Wortfolge "ist anzuschließen" auch ein zeitlicher Aspekt innewohnt. Da die Bw. die gegenständlichen Verzeichnisse mit denen die Investitionszuwachsprämien geltend gemacht wurden, dem Finanzamt zeitlich nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärungen vorlegte, kam das Finanzamt zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Prämie nicht vorlagen.

Das Finanzamt setzte daraufhin die Investitionszuwachsprämie für die *beiden* Jahre 2002 und 2003 zusammen in *einem einzigen* Bescheid gemäß § 201 BAO mit „Null“ fest.

*Die maßgeblichen Bestimmungen des § 201 BAO lauten:*

*§ 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.....*

---

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

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt die Prämienfestsetzung zweier Kalenderjahre in **einem** einzigen Bescheid *zusammengefasst* und damit gegen die Anordnung des § 201 Abs. 4 BAO verstößen.

Darüber hinaus sind Anträge, die materiellrechtliche Voraussetzungen nicht erfüllen, abzuweisen. Eine Festsetzung nach § 201 BAO hat nur bei Vorliegen der Kriterien des Abs. 1 dieser Gesetzesstelle zu erfolgen, die im vorliegenden Fall aber nicht erfüllt wurden.

Der angefochtene Bescheid war daher spruchgemäß aufzuheben.

Graz, am 26. März 2008