



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Dr. Erich Dietrich und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., Steiermark, WT-GmbH, vom 19. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. August 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 nach der am 9. November 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) brachte die Körperschaftssteuerklärung 2003 am 12. Oktober 2004 elektronisch beim Finanzamt ein.

Ein Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2003 wurde nicht beigelegt.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2003 erging in der Folge am 14. Oktober 2004. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen laut Bescheid -10.504,83 Euro. Die Steuer wurde mit 1.739,07 Euro festgesetzt und setzte sich aus der Mindestkörperschaftssteuer in Höhe von 1.750,00 Euro abzüglich einbehaltener Steuerbeträge in Höhe von 10,93 Euro zusammen.

Laut der der Körperschaftsteuererklärung beigelegten Bilanz bestand das Anlagevermögen der Bw. lediglich aus unter Konto 700 verbuchten Anzahlungen für Sachanlagen in Höhe von 522.190,44 Euro.

Die sonstigen Hinzurechnungen laut Erklärung unter Kennzahl 9304 betrugen 16.942,50 Euro. Laut der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung handelte es sich um eine Abgrenzung von Geldbeschaffungskosten.

Mit Eingabe an das Finanzamt vom 6. Juli 2005 brachte die Bw. eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung 2003 ein und legte dieser Erklärung ein Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 für 2003, Formular E 108e, bei. Laut Verzeichnis beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie 2003 in Höhe von 8.998,90 Euro. Wie sich dieser Betrag ermittelte, war dem Verzeichnis nicht zu entnehmen. So wurde bspw. die Ermittlung des Vergleichswertes aus Investitionen der letzten drei Wirtschaftsjahre nicht dargestellt.

Laut der der berichtigten Steuererklärung beigelegten Bilanz wurde das Konto 700 geleistete Anzahlungen für Sachanlagen auf 193.212,93 Euro reduziert und unter dem Konto 710 Anlagen in Bau erstmals ein Betrag von 90.249,79 Euro angesetzt.

Nach den Ausführungen der Bw. in der Berufung sei die Bilanzberichtigung erforderlich gewesen, weil irrtümlicherweise Anzahlungen verbucht worden seien, die noch gar nicht geleistet worden waren (dies führte folglich zu einer Kürzung der Bilanzsumme um 238.728,26 Euro) und außerdem prämienbegünstigte Teilherstellungskosten bisher lediglich als Anzahlungen auf dem Konto 700, statt richtig als Anlagen in Bau auf dem Konto 710 ausgewiesen wurden.

Auf den Inhalt der berichtigten Körperschaftsteuererklärung hatte diese Bilanzberichtigung keinen Einfluss.

Allerdings wurden in der berichtigten Erklärung die sonstigen Hinzurechnungen unter Kennzahl 9304 von 16.942,50 Euro 19.310,22 Euro erhöht. Laut Beilage zur Körperschaftsteuererklärung handelt es sich dabei zur Gänze um eine fehlerhafte Abgrenzung von Geldbeschaffungskosten.

In der Folge erließ das Finanzamt am 17. August 2005 im wieder aufgenommenen Verfahren einen neuen, die Berichtigung berücksichtigende Körperschaftsteuerbescheid 2003. Die Berichtigung fand im neuen Körperschaftsteuerbescheid 2003 lediglich durch die *Erhöhung der Hinzurechnung* ihren Niederschlag und erhöhten sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von bisher -10.503,83 Euro auf -8.137,11 Euro.

Die Körperschaftsteuer 2003 wurde allerdings unverändert mit 1.739,07 Euro (Mindestkörperschaftsteuer) festgesetzt.

Die von der Bw. vorgenommene Bilanzberichtigung **selbst**, also die Umbuchung vom Konto 700 auf das Konto 710 hatte **keine Auswirkungen** auf die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2003 wurde mit Bescheid vom 11. August 2005 abgewiesen.

Begründet wurde dies damit, dass die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit der Abgabenerklärung für das betreffende Jahr zu erfolgen habe.

Nachträgliche Änderungen oder Berichtigungen der Anschaffungs- und Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter seien zu berücksichtigen und die Investitionszuwachsprämie entsprechend anzupassen. Verfahrensrechtlich habe dies je nach Lage des Verfahrens in Form von Bescheiden gemäß § 201 BAO oder § 295a BAO zu erfolgen. Anderes gelte aber, soweit für ein Wirtschaftsgut eine Prämie überhaupt noch nicht geltend gemacht worden war. Eine nachträgliche Geltendmachung einer Prämie, die zuvor noch nicht in das Verzeichnis aufgenommen worden war, sei nicht möglich.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens oder ein anderer Titel zur Wiedereröffnung des Körperschaftsteuerverfahrens eröffne nicht eine neue Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie. Nichts anderes könne gelten, wenn sich erst durch Aktivierungen (Bilanzberichtigungen) im Zuge einer Betriebsprüfung ein Investitionszuwachs ergibt.

Nach der Judikatur und Literatur sei als Abgabenerklärung nur die erste Erklärung und nicht auch eine diese später berichtigende Eingabe zu verstehen.

Mit der Eingabe der Körperschaftsteuererklärung 2003 am 12. Oktober 2004 sei aber kein Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie eingereicht worden.

Die beantragte Investitionszuwachsprämie für 2003 sei daher nicht zu gewähren gewesen.

In der gegen den Abweisungsbescheid eingebrochenen Berufung wurde ausgeführt, dass im Berufungsfall die Bilanzberichtigung unmittelbare Auswirkungen auf die Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2003 gehabt habe. Erst mit Einreichung der berichtigten Körperschaftsteuererklärung sei bekannt gewesen, dass für die erhaltenen Anzahlungen bereits 2003 und nicht 2004 die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen war.

Es sei daher die berichtigte Körperschaftsteuererklärung vom 1. Juli 2005 als die im Gesetz genannte betreffende Erklärung zu betrachten.

Auf die Frage der Rechtskraftdurchbrechung und das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen sei gar nicht einzugehen, da der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ein gesondertes Verfahren im Wege der Selbstbemessung nach § 201 BAO zu Grunde liege.

Auch in der Entscheidung des UFS RV/0087-K/04-RS 1 werde offenbar danach differenziert, ob dem Abgabepflichtigen das Vorliegen der Voraussetzungen für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie zu einem früheren Zeitpunkt bekannt war oder nicht.

Selbst für den Fall, dass das Verfahren zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht vom Verfahren zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung losgelöst zu betrachten sei, werde auf § 201 Abs. 3 BAO verwiesen, wonach ua. eine Festsetzung zu erfolgen habe, wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Nach dem Erkenntnis des VfGH vom 6.12.1990 B 783/89 bestehe ein Wiederaufnahmegrund auch dann, wenn es durch eine behördliche Entscheidung zu einer Änderung einzelner Bescheide in einer Reihe von Bescheiden gekommen ist.

Durch die vorgenommene Bilanzberichtigung sei ein Bescheid erlassen worden, welcher materiellrechtliche Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie 2003 habe. Die den geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2003 tragende Rechtsauffassung (Aktivierung von Teilherstellungskosten an Stelle der Verbuchung von Anzahlungen) bewirke, dass ein Anspruch auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie im Jahr der Fertigstellung des Investitionsgutes nicht mehr möglich gewesen sei. Die Änderung des Körperschaftsteuerbescheides habe somit –wenn der Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie abgewiesen werde– unmittelbar negative Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen. Im Sinne der Ausführungen des VfGH liege ein Wiederaufnahmegrund unter sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO vor, der zu einer Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 im Sinne des § 201 Abs. 3 BAO führen müsse. Durch die Bilanzberichtigung sei also nicht nur das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2003 gemäß § 303 BAO wieder aufzunehmen gewesen, sondern auch die Investitionszuwachsprämie 2003 gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO iVm § 303 BAO nicht mit NULL auf Grund unrichtiger Berechnung, sondern antragsgemäß mit 8.998,90 Euro festzusetzen gewesen.

In der am 9. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw. ergänzend ausgeführt, dass erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses erkannt worden sei, dass bereits für das Jahr 2003 eine Investitionszuwachsprämie für die Teilherstellungskosten der gegenständlichen Klärschlammtröckenanlage zu beantragen war.

Es sei allerdings zu bedenken, dass der Großteil der Herstellungskosten erst im Jahr 2004 angefallen sei.

Seitens der Vertreterin des Finanzamtes wird dem entgegnet, dass der Bw. bewusst gewesen sei, dass eine größere Anlage errichtet werde, mit deren Herstellung bereits im Jahr 2003 begonnen wurde.

Die Bw. bringt weiters vor, dass die Teilherstellungskosten für das Jahr 2003 nun zwar den Vergleichsbetrag für die Investitionszuwachsprämie 2004 erhöht hätten, ohne dass die Bw. aber in den Genuss der Prämie gekommen sei.

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

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

Der Abs. 4 des § 108e, der im Berufungsfall gemäß § 24 Abs. 6 KStG sinngemäß Anwendung findet, lautet wie folgt:

**" 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."**

Vorerst ist zu klären, welche "Steuererklärung" maßgeblich ist - und zwar jene vom 12. Oktober 2004 oder aber auch jene vom 6. Juli 2005 - im Sinne des ersten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 ist.

Offen ist nun die Frage, ob die berichtigte Körperschaftsteuererklärung 2003, der das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie 2003 beigelegt worden war, als „**betreffende Erklärung**“ im Sinn dieser Gesetzesstelle gilt.

Nach der Judikatur und Literatur ist als "Abgabenerklärung" nur die erste Erklärung und nicht auch eine diese berichtigende Eingabe zu verstehen ist (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 6 zu § 133 BAO und die dort zitierte Judikatur, bspw. VwGH 19.10.1983, 83/13/0091).

Nach § 133 Abs. 1 BAO ergibt sich die Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung aus den einzelnen Abgabenvorschriften. Maßgebend ist, dass der Abgabepflichtige gegenüber

der Abgabenbehörde von sich aus - und sei es auch über Aufforderung der Abgabenbehörde - die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände offen legt (vgl. VwGH 15.9.1993, 92/13/0004). In diesem Sinne ist als Steuererklärung nur die erstmalig für einen Veranlagungszeitraum abgegebene Erklärung anzusehen, eine auf Grund des § 139 BAO überreichte berichtigte Steuererklärung (Zweiterklärung) stellt nur eine Anzeige im Sinne des § 119 Abs. 2 BAO dar (Fellner, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 42 Tz 3; vgl. auch Ritz, a.a.O., § 133 Tz 6 und die dort angeführte Judikatur, siehe auch UFS RV/0107-F/05, RV/0289-I/04 und RV/0460-W/06).

Demnach ist schon aus diesem Grunde die Vorlage des Verzeichnisses mit der am 6 Juli 2005 eingereichten berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2003 als verspätet anzusehen. Da die rechtzeitige Einreichung des Verzeichnisses aber eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Anspruch auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie ist, war der Berufung schon aus diesem Grunde der Erfolg zu versagen.

Mag der Gesetzgeber das Verfahren betreffend die Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Körperschaftsteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Körperschaftsteuerverfahren klar abgekoppelt haben, so wird durch die Formulierung "das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen" schon vom Wortlaut her eine Koppelung zwischen der gleichzeitigen Vorlage des Verzeichnisses und jener der Steuererklärung hergestellt. Die gleichzeitige Vorlage des Verzeichnisses zusammen mit der Steuererklärung des "betreffenden" Jahres ist eine **"materiellrechtliche"** Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie und mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung befristet.

Auch wenn auf Grund der ursprünglich unrichtigen Verbuchung der Anzahlungen und des falschen Ansatzes in der Bilanz im Jahr 2003 die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nicht erkannt wurde, ändert dieser unrichtige Bilanzansatz nichts am Faktum, dass die berichtigte Steuererklärung nicht jene für die Geltendmachung des Anspruches auf Investitionszuwachsprämie maßgebliche Steuererklärung ist und diese auch nicht ersetzt.

Maßgeblich im Sinne der Bestimmung des § 108e EStG 1988 für die Einreichung eines Verzeichnisses ist immer –wie bereits ausgeführt- die erste, nicht eine etwaige nachgereichte berichtigte Steuererklärung. Wurde nicht zugleich mit der ersten Steuererklärung ein

Verzeichnis eingereicht, kann dieses später nicht mehr nachgeholt werden, gleichgültig aus welchen Gründen eine Unterlassung erfolgte.

Im Sinne einer solchen Koppelung an die Ersterklärung und Ausschlussfrist 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." Da aber der Begriff „Steuererklärung“ nur für die erste Erklärung steht, ist eine Nachreichung mit einer späteren Eingabe nicht mehr zulässig.

Des Weiteren kommentiert Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz. 15 zu § 108e EStG 1988, auch in diesem Sinne.

Auch Thunshirn - Untiedt (SWK 3/2004, S 069 und SWK 6/2004, S 263) gehen davon aus:

" Die Investitionszuwachsprämie muss *spätestens gemeinsam* mit der Abgabe der Steuererklärung mit dem Formular (E 108e) **unter Anschluss der Berechnungsgrundlagen** beantragt werden".

Letztlich bestätigen auch Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, wenngleich sie ihre Ausführungen mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung bzw. Verbesserungsvorschlägen abschließen.

Die Investitionszuwachsprämie wird zwar in einem gesonderten Verfahren zuerkannt, es handelt sich dabei aber um ein "antrags"- bzw. "verzeichnisgebundenes", fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Wenngleich das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, und auf Abgabenerklärungen § 135 BAO anzuwenden ist, so gibt es eben für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie neben der für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung einzuhaltenden Fristen (deren Nichtbeachtung allenfalls die im § 135 BAO festgelegten Folgen nach sich ziehen kann) die "materiellrechtliche" Bedingung der Vorlage des Verzeichnisses im Zeitpunkt der Vorlage der Körperschaftsteuererklärung. Die Versäumung dieser Frist zieht die Verwirkung des Anspruches nach sich.

Angesichts dieser Bedingung ist die Konsequenz - nämlich die Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie - auch eine andere als bei der "bloßen" Nichtabgabe bzw. verspäteten Abgabe der Körperschaftsteuererklärung, bei der die Rechtsfolgen des § 135 BAO greifen. Da aber die Investitionszuwachsprämie eine Geldleistung des Staates an den Abgabepflichtigen ist, kann der § 135 BAO gar keine Anwendung finden.

Abgesehen davon hat es während des "Bestandes" des § 135 BAO bereits eine der Investitionszuwachsprämie entsprechende Regelung gegeben, und zwar im § 5 Investitionsprämiengesetz (IPrämG). Das IPrämG hatte ein ähnliches Förderziel wie

§ 108e EStG 1988 und sah ebenso die fristgebundene Geltendmachung durch Vorlage eines als Abgabenerklärung geltenden Verzeichnisses vor. Auch nach der zum IPrämG entwickelten Lehre ist das Verzeichnis spätestens mit der Erklärung über den Gewinn vorzulegen. Bei verspäteter Verzeichnisvorlage war der Anspruch auf die IPrämie verwirkt (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch. Anh I, Tz. 2 und 3 zu § 5 IPrämG)

Wie bei der Investitionsprämie wirkt auch für die Investitionszuwachsprämie die "gleichzeitige Vorlage" eines Verzeichnisses Anspruchs begründend.

Mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 wurde eine Novellierung dahingehend vorgenommen, dass die Geltendmachung der Prämie bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Bescheides zulässig ist. Diese geänderte Rechtslage ist gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen. Auf den gegenständlichen Fall ist jedoch die Neuregelung nicht anwendbar. Hätte der für die Bw. maßgebliche Gesetzeswortlaut bereits den von der Bw. beigemessenen Inhalt gehabt, wäre eine Neuregelung entbehrlich gewesen und hätte diese aus einer solchen Sicht doch nur eine Einschränkung bedeutet.

Die Bw. geht nun davon aus, dass im Zeitpunkt der Einreichung der „ersten“ Körperschaftsteuererklärung die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gar nicht bekannt gewesen sei. Erst durch die Bilanzberichtung habe man Kenntnis vom Vorliegen der Voraussetzungen erlangt, und sei daher die berichtigte Körperschaftsteuererklärung als die **betreffende Abgabenerklärung** anzusehen, in der begünstigungsfähigen **Investitionen** erstmals bekannt waren. Die Bw. berief sich diesbezüglich auf den Rechtssatz 1 zu UFS RV/0087-K/04.

Dieser lautet:

„Legt die Berufungswerberin das Verzeichnis E 108e zusammen mit einer (die Höhe der Investitionszuwachsprämie nicht beeinflussenden) berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2002 erstmals mit der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 vor, so ist die Vorlage des Verzeichnisses verspätet und daher ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen, in dem die Prämie abweichend von der Selbstberechnung mit Null festgesetzt wird (Rechtslage vor StReformG 2005, BGBl. I 57/2004).“

Die Bw. geht davon aus, dass in dieser Entscheidung differenziert werde, ob dem Abgabepflichtigen das Vorliegen der Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie zu einem früheren Zeitpunkt als dem der Antragstellung bekannt war.

Die Bw. folgert offensichtlich aus dem Umstand, dass der Antragstellerin in dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Fall bei Einreichung der Ersterklärung das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen bereits bekannt war, dass dann, wenn die Voraussetzungen erst später bekannt werden, eine spätere Einreichung des Verzeichnisses möglich sei.

Aus der von der Bw. zitierten Entscheidung kann aber der Umkehrschluss, dass eine Nachreichung des Verzeichnisses immer dann möglich ist, wenn sich die Anspruchsvoraussetzungen erst später herausstellen, nicht abgeleitet werden und wurden in dieser Entscheidung auch keine derartigen Folgerungen zum Ausdruck gebracht. Auch aus dem zitierten Rechtssatz lässt sich die von der Bw. vertretene Rechtsansicht nicht ableiten, da darin lediglich zum Ausdruck gebracht wird, dass ein Verzeichnis nicht erstmals mit der Berufung gegen den Körperschaftssteuerbescheid in Form einer berichtigten Abgabenerklärung geltend gemacht werden kann.

Im Übrigen hat die Bw. die Gründe für das verspätete Erkennen selbst zu vertreten, da offensichtlich eine unrichtige Verbuchung der Teilherstellungskosten erfolgte. Da heißt, bei ordnungsgemäßer bilanzieller Darstellung wäre die Anspruchsvoraussetzung evident geworden. Demnach ist es nicht so, dass die Bw. auf Grund außerhalb ihrer Sphäre liegender Umstände objektiv nicht in der Lage war, die Anspruchsvoraussetzung für die Teilherstellungskosten im Jahr 2003 zu erkennen.

Wie das Finanzamt dazu ausführt, handelte es sich der Klärschlamm trockenanlage um eine Großinvestition mit deren Herstellung bereits 2003 begonnen worden war. Das heißt, die Bw. hatte durchaus Kenntnis vom Herstellungsvorgang. Es kann daher auch nicht damit erfolgreich argumentiert werden, dass der Bw. die Teilherstellung nicht bekannt war, auch wenn allenfalls die Arbeiten erst gegen Jahresende begonnen haben sollten. Abgesehen davon sind für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit nur objektive Maßstäbe zu setzen. Da das Verzeichnis nicht im Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2003 am 12. Oktober 2004 eingereicht wurde, besteht kein Anspruch auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie, unabhängig davon, welche Gründe zur verspäteten Abgabe geführt haben.

Da die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nicht an die Veranlagung zur Körperschaftssteuer gekoppelt ist, seien nach Ansicht der Bw. auch keine Wiederaufnahmegründe erforderlich gewesen. Die erstmalige Abgabe des Verzeichnisses sei ein Akt der Selbstbemessung und liege somit eine erstmalige abgabenrechtliche Handlung vor.

Der Bw. ist beizupflichten, dass sich die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Investitionszuwachsprämie im Berufungsfall nicht stellt, da ein wieder aufzunehmender Bescheid im Sinne des § 201 BAO im Vorfeld gar nicht erlassen worden war.

Es ist auch richtig, dass das Verfahren zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht an das Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer gekoppelt ist, allerdings ist die Einreichung des Verzeichnisses nach der Rechtslage im Berufungszeitraum an die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung geknüpft. Diese Frist stellt eine nicht verlängerbare Fallfrist dar und ist deren Einhaltung –wie bereits mehrfach ausgeführt- eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie.

Wenn die Bw. eine verfassungskonforme Auslegung für die Wiederaufnahme von Bescheiden auf Grund einer materiellrechtlichen Folgewirkung (etwa zufolge des Bilanzzusammenhangs im Falle von Aktivierungen, Änderungen von Bewertungsansätzen usw.) einfordert, so ist dem entgegenzuhalten, dass sich im vorliegenden Fall die Frage der Wiederaufnahme im Bezug auf Investitionszuwachsprämie gar nicht stellt, da vor Einreichung des strittigen Verzeichnisses am 6. Juli 2005 keine bescheidmäßige Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 erfolgt war. Darüber hinaus hatte die Änderung der Bilanzposition für die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter vom Konto 700 „Anzahlungen“ auf das Konto 710 „in Bau befindliche Anlagen“ keine Auswirkungen auf das Bescheidergebnis. Die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2003 erfolgte nur auf Grund einer außerbilanziellen Zurechnung, die in *keinem Zusammenhang* mit der Klärschlamm trocken anlage und der vorgenommenen Bilanzberichtigung steht.

Der im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene Körperschaftsteuerbescheid 2003 hat keineswegs, wie von der Bw. ausgeführt, materiellrechtliche Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie. Weder in der berichtigten Körperschaftsteuererklärung, noch im neuen Sachbescheid findet die gegenständliche Bilanzberichtung ihren Niederschlag.

Der Umstand, dass die erhaltenen Anzahlungen nicht auf das entsprechende Bestandskonto verbucht worden waren und in der Folge die Anspruchsvoraussetzung für die Investitionszuwachsprämie nicht erkannt wurde, ist ein Versehen, das zu Lasten der Bw. geht und in Kauf genommen werden muss. Das Gesetz bietet keine Möglichkeit, dieses Versehen später zu bereinigen. Auch die von der Bw. vorgebrachte Anlehnung an § 303 BAO kann zu keinem anderen Ergebnis zu führen, da die Investitionszuwachsprämie eben nicht mit einem Bescheid nach § 201 BAO festgesetzt worden war. Was die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens betrifft, so ist neuerlich darauf hinzuweisen, dass die gegenständliche Bilanzberichtung nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hat. Es

besteht entgegen den Ausführungen der Bw. keinerlei Zusammenhang mit dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid und der unterlassenen Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie. Dass nun fiktive Wiederaufnahmegründe vorlägen, die eine Festsetzung nach § 201 Abs. 3 BAO zulassen müssten, ist gänzlich unverständlich, da mit der Ersterklärung *vor der Einreichung des strittigen Verzeichnisses* weder eine Selbstberechnung noch eine Festsetzung erfolgt ist.

Eines fiktiven Wiederaufnahmegrundes bedürfte es im vorliegenden Fall außerdem nicht, da für den Fall, dass das Verzeichnis rechtzeitig eingereicht worden wäre, die Vergütung auf Grund der Selbstberechnung zu erfolgen hätte und eine bescheidmäßige Festsetzung (außer bei inhaltlichen Abweichungen) nicht erforderlich wäre.

Im Umstand, dass das Finanzamt mangels materiellrechtlicher Voraussetzungen einen Abweisungsbescheid statt einer Nullfestsetzung erlassen hat, kann keine Beschwerde der Bw. erblickt werden. Denn auch eine Festsetzung mit NULL führt zu denselben bescheidmäßigen Auswirkungen für die Bw. und ist daher die formelle Bezeichnung des Bescheides für das Rechtsschutzinteresse der Bw. nicht ausschlaggebend.

Dieser Punkt wurde von der Bw. im Übrigen auch nicht releviert.

Für die gegenständliche Entscheidung ist nur maßgeblich, dass das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht mit der Körperschaftsteuererklärung 2003 eingereicht worden war und auch nicht bis zur formellen Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2003 vom 14. Oktober 2004 nachgeholt wurde. Letztere Frist ist zwar nicht gesetzlich geregelt (eine entsprechende gesetzliche Änderung erfolgte erst für das Jahr 2004), doch wurde diese Toleranzregel nach mehrfach geäußerter Kritik in die Einkommensteuerrichtlinien unter Rz 8229 aufgenommen. Die Frage, inwieweit den Einkommensteuerrichtlinien in diesem Punkt trotz anderer gesetzlicher Regelung gefolgt werden kann, stellt sich aber nicht, da der Einreichzeitpunkt rund acht Monate nach Eintritt der formellen Rechtskraft liegt.

Wenn die Bw. vorbringt, dass die Maßgeblichkeit der Ersterklärung dann nicht gelten könne, wenn erst auf Grund einer Bilanzberichtigung der Prämienanspruch erkannt wurde, so ist in diesem Zusammenhang auf *Zorn* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 108e EStG 1988, Tz. 10, zu verweisen. Darin wird ausgeführt, dass gerade in Fällen, in denen die Investitionszuwachsprämie für ein Wirtschaftsgut überhaupt noch nicht geltend gemacht worden war, eine nachträgliche Geltendmachung nicht möglich sei. Dies auch dann, wenn sich erst durch Aktivierungen (Bilanzberichtigungen) im Zuge einer Betriebsprüfung ein Investitionszuwachs ergibt. Aus der im § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005 vorgesehenen Anknüpfung an die Abgabenerklärung sei abzuleiten, dass der erstmalige

Eintritt der formellen Rechtskraft gemeint sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO oder ein anderer Verfahrenstitel zur Wiedereröffnung des Körperschaftsteuerverfahrens *eröffne nicht eine neue Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie* (siehe auch UFS RV/0460-W/06).

Diese Aussage muss auch für die Rechtslage vor 2004 gelten, da zuvor im Unterschied zur Rechtslage ab 2004 die Abgabefrist für das Verzeichnis mit der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung begrenzt war, während ab 2004 die Einreichfrist für das Verzeichnis bis zur formellen Rechtskraft des Abgabenbescheides erweitert wurde.

Im Übrigen kann auch noch auf die Entscheidung des VwGH vom 19.10.1983 zu § 28 Abs. 3 EStG 1972 zur Untermauerung dieser Entscheidung herangezogen werden.

Der Gerichtshof ging in diesem Erkenntnis davon aus, dass für die Inanspruchnahme eines steuerfreien Betrages iSd § 28 Abs. 3 EStG dem Formalerfordernis der Vorlage eines entsprechenden Verzeichnisses dann nicht entsprochen wurde, wenn dieses erstmals im Zuge einer berichtigten Abgabenerklärung vorgelegt wurde. Unter Steuererklärung könne danach jeweils nur die *erste* Abgabenerklärung im betreffenden Veranlagungsverfahren verstanden werden.

Auch der Umstand, dass die Teilherstellungskosten der Klärschlammtrockenanlage im Jahr 2003 den Durchschnittsbetrag der letzten drei Wirtschaftsjahre und somit den Vergleichsbetrag für die Investitionszuwachsprämie 2004 zwar erhöhen, weshalb sich die Investitionszuwachsprämie 2004 entsprechend mindere, gleichzeitig aber die Investitionszuwachsprämie 2003 nicht zuerkannt werde, liegt in der Natur der Sache. Die Berechnung des Investitionszuwachses 2004 hat objektiv nach den im Gesetz aufgestellten Maßstäben zu erfolgen. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass Investitionen, für die die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie im Vergleichszeitraum verabsäumt wurde nicht in die Berechnung mit einzubeziehen sind. Auch ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass die Kürzung der Bemessungsgrundlage in einem der Folgejahre den Anspruch in einem der Vorjahre begründet.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden, dass für eine Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2003 ein entsprechendes Verzeichnis mit der Körperschaftsteuererklärung 2003 am 21. Oktober 2003 einzureichen war. Die Einreichung am 6. Juli 2005 mit der berichtigten Körperschaftsteuererklärung war verspätet und konnte daher die beantragte Investitionszuwachsprämie nicht zuerkannt werden.

Im Übrigen sind in das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum und die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie darzustellen. Auch dieses Erfordernis ist eine materiellrechtliche

Voraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie, die dem berufungsgegenständlichen Verzeichnis fehlt, weshalb auch aus diesem Grunde die Zuerkennung der beantragten Investitionszuwachsprämie verwehrt werden kann.

Das Berufungsbegehrten war daher spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 9. November 2006