



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Johanna Lanser und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ursula Gufler, Dr.R. und Dr.W. im Beisein der Schriftführerin Ganser Angelika über die Berufung der Bw., vertreten durch W.GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch Dr. Johannes Steinbacher, vom 27. Juli 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 29. November 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenerklärungen der Bw., einer GmbH, für das Jahr 2002 wurden persönlich durch den Steuerberater beim Finanzamt eingebracht. Im Veranlagungsakt befinden sich die - je mit dem Eingangsstempel vom 29. Jänner 2004 versehene - Umsatzsteuererklärung für 2002, Körperschaftsteuererklärung für 2002 sowie Beilage zur Körperschaftsteuererklärung zur Geltendmachung einer Lehrlingsausbildungsprämie nach § 108f EStG 1988 (Formular E 108c). Ebenfalls im Veranlagungsakt (Beiakt für Kraftfahrzeugsteuer und Straßenverkehrsbeitrag) befinden sich die Kraftfahrzeugsteuererklärung für 2002 (Formular Kr 1) sowie die Erklärung über die Straßenbenützungsabgabe für 2002 Formular (StraBA 1), welche ebenfalls mit dem Eingangsstempel vom 29.1.2004 versehen sind.

Die Umsatz- und Körperschaftsteuer wurden am 10.2.2004 erklärungsgemäß veranlagt bzw. wurde die Lehrlingsausbildungsprämie am 13.2.2004 verbucht. Für die Kraftfahrzeugsteuer bzw. den Straßenverkehrsbeitrag wurde kein Bescheid erlassen, da die Erklärung mit der Selbstberechnung und Entrichtung übereinstimmte.

Mit Telefax vom 4.5.2004 teilte der Steuerberater bezugnehmend auf ein am selben Tag geführtes Telefonat mit, dass seinen Unterlagen zufolge die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2002 betreffend die Investitionszuwachsprämie für 2002 (Anm.: Formular E 108e) zusammen mit den übrigen Steuererklärungen 2002 am 29.1.2004 beim Finanzamt eingereicht worden sei. Bisher sei jedoch noch keine Gutschrift der Investitionszuwachsprämie erfolgt. In der Anlage werde daher eine Zweitschrift des E 108e mit Ersuchen um entsprechende Gutschrift übermittelt. Laut der ebenfalls per Fax am 4.5.2004 eingereichten Zweitschrift beträgt die beantragte Investitionszuwachsprämie 17.118,50 €.

Unter Berufung auf einen Erlass des BMF vom 4.5.2004, wonach die erstmalige Geltendmachung der Prämie für 2002 nach Ansicht des BMF auch noch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides möglich wäre, wenn aus der Abgabenerklärung oder aus einer Beilage deren Inanspruchnahme hervorgehe, legte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 29.6.2004 einen Auszug aus dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2002 vom 29.12.2003 vor, welcher auf den Seiten 21 und 22 Erläuterungen zur Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie in Höhe von 17.118,49 € enthält.

Mit Bescheid vom 27.7.2004 wurde die Investitionszuwachsprämie für 2002 mit 0 € festgesetzt; dies mit der Begründung, dass gemäß § 108 e Abs. 4 EStG 1988 (Anm.: in der für das Streitjahr gültigen Fassung vor StReformG 2005, BGBI. I 2004/57) die Prämie nur in einem der Steuererklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden könne. Das Verzeichnis gelte als Abgabenerklärung. Die Körperschaftsteuererklärung sei am 29.1.2004, die Erklärung betreffend die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie jedoch erst am 4.5.2005 eingereicht worden.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass die Übermittlung des Formulars E 108e am 4.5.2004 nicht als Ersteinreichung zu verstehen sei. Vielmehr habe man auf Ersuchen der Referatsmitarbeiterin eine Zweitschrift nachgereicht, nachdem die Gutschrift der Investitionsprämie ausgeblieben und auf Nachfrage im Referat dort kein Formular E 108e auffindbar gewesen sei. Die Ersteinreichung sei jedoch zusammen mit dem Jahresabschluss und allen Steuererklärungen und Beilagen für 2002 am 29.1.2004 erfolgt. Zum Nachweis werde eine Kopie des mit dem Eingangsstempel vesehenen Anschreibens vorgelegt, auf welchem jedoch aus Gründen der Arbeitsvereinfachung nur die Steuererklärungen nicht jedoch die Beilagen angeführt seien.

Dass die Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nach der Einreichung beim Finanzamt verloren gegangen sei, wäre aus mehreren Gründen nachvollziehbar und glaubhaft. Bei der Erstellung der Steuererklärungen durch den Steuerberater sei das entsprechende Formular E 108e ausgefertigt, ein Exemplar im Klientenakt abgelegt, ein Exemplar der Pflichtigen zur Kenntnisnahme übermittelt und ein Exemplar zur Einreichung beim Finanzamt für Ende Jänner 2004 bereitgelegt worden. Der fertige Jahresabschluss sowie alle Erklärungen und Beilagen seien wesentliche Grundlage für den mit der gesetzlichen Pflichtprüfung beauftragten Abschlussprüfer M.W. gewesen. Aus den Seiten 21ff des Prüfungsberichtes gehe die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie hervor. In diesem Zusammenhang werde auch auf § 44 Abs. 3 EStG 1988 verwiesen, der die Vorlage des Wirtschaftsprüfungsberichtes verpflichtend vorsehe. Es ergebe sich daher kein vernünftiger Anhaltspunkt dafür, dass das Formular zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht eingereicht worden sei. Dass der finanzamtsinterne Ablauf der Bearbeitung der Beilagen zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämien nicht fehlerfrei sei, hätte sich in anderen vom selben Steuerberater vertretenen Fällen bereits gezeigt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 4.10.2004 mit der Begründung abgewiesen, dass kein Nachweis (Kopie mit Eingangsstempel) vorgelegt werden konnte. Die Tatsache, dass das mit der Jahreserklärung eingereichte Formular E 108c betreffend die Lehrlingsausbildungsprämie verbucht worden sei, lasse es nicht glaubhaft erscheinen, dass das Formular E 108e eingereicht wurde. Weiters sei weder aus der Körperschaftsteuererklärung, noch aus der Bilanz und G & V – Rechnung ein Hinweis auf die Investitionszuwachsprämie ersichtlich. Der Prüfbericht sei erst später eingereicht worden.

Daraufhin stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung.

Der Vorlageantrag enthält für den Fall, dass wider Erwarten der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Einreichung des Formulars E 108e mit den Erklärungen am 29.1.2004 nicht gelingt, den Einwand, dass die am 4.5.2004 erfolgte Übermittlung des Formulars E 108e als Einreichung einer Abgabenerklärung zu werten sei. Aus dem Gesetz könne nicht abgeleitet werden, dass diesfalls die Prämie nicht zu gewähren wäre.

Im Vorlageantrag sowie in der am 29. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt, dass in der Steuerberatungskanzlei die Erklärungen mit der Klientin besprochen würden. Im vorliegenden Fall würde es die Klientin daher sicherlich bemerkt haben, wenn das Formular E108e betreffend die Investitionszuwachs-

prämie gefehlt hätte, habe diese doch ihr Investitionsverhalten auf die Geltendmachung dieser Prämie ausgerichtet und noch am 19.12.2002 einen LKW angeschafft. Weiters sei auch im Prüfungsbericht betreffend das Jahr 2002 die Geltendmachung der Investitionszuwachs-prämie vermerkt. Daraus sei zu schließen, dass das Formular vorgelegen, mit den erforderlichen Berechnungen ausgefüllt und mit der Klientin besprochen worden sei. Nach Vorliegen der Erklärungen und der Jahresabschlüsse würden diese in der Steuerberatungskanzlei in einem eigenen Schrank bis zur Einreichung beim Finanzamt verwahrt. Am 29. Jänner 2004 sei in Erfüllung der Quotenregelung die Einreichung von 76 Steuererklärungen beim Finanzamt persönlich von Herrn W. erfolgt. Vorher sei – wie in der Kanzlei generell üblich - ein letztes Mal von einer Mitarbeiterin die Kontrolle der Vollständigkeit der Erklärungen durchgeführt worden. Diese Mitarbeiterin habe die Aufgabe, einerseits anhand der jeweiligen Anschreiben die Vollständigkeit der für das Finanzamt bestimmten Eingaben zu kontrollieren, und andererseits die bereitgelegten Erklärungen und Beilagen mit der Quotenliste des Finanzamtes zu vergleichen. Auf dieser Quotenliste scheine auf, welche Erklärungen das Finanzamt in welchem Fall erwarte. Sofern zusätzlich zu den vom Finanzamt gewünschten Erklärungen noch weitere Beilagen beigelegt werden, werde dies von der Mitarbeiterin auf der Quotenliste handschriftlich vermerkt. Dies sei auch im vorliegenden Fall bezüglich des Formulars E108e so geschehen, was auch aus der vorgelegten Kopie, auf welcher die Namen der anderen Steuerpflichtigen ausgeblendet wurden, ersichtlich sei. Am Morgen des 29. Jänner sei die Schachtel mit den gesammelten Steuererklärungen von Herrn W. zum Finanzamt gebracht worden. Es sei daher kein Grund ersichtlich, wie das Formular E108e im vorliegenden Fall in der Kanzlei abhanden gekommen sein solle. Es müsse nach Einreichung beim Finanzamt verloren gegangen sein.

Der Vertreter des Finanzamtes bestätigte in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass anlässlich der Vorlage der Steuererklärungen in der Einlaufstelle des Finanzamtes das vom Steuerberater präsentierte Anschreiben abgestempelt werde. Die eingereichten Erklärungen samt Beilagen, seien nach Steuernummern geordnet in die damals jeweils zuständig gewesenen Referate geleitet und dort bearbeitet worden. Im Berufungsfall hätte sich bei den Steuererklärungen nur eine Beilage befunden, nämlich die Beilage betreffend Geltendmachung der Lehrlingsausbildungsprämie. Für den Vertreter des Finanzamtes sei vom Ablauf im Finanzamt her kein Grund zu ersehen, dass nicht sämtliche mit einer Steuererklärung eingereichten Beilagen in das zuständige Referat weitergeleitet worden wären. Im Referat würden anlässlich der Bearbeitung der Erklärungen auch die Anspruchsvoraussetzungen für die jeweils geltend gemachte Prämie geprüft, sodann würden die Anträge auf Zuerkennung von Prämien betreffend die jeweilige Steuernummer gesammelt an die Finanzkasse zur Verbuchung weitergeleitet und von der Finanzkasse dann wieder an

das Referat retourniert. Fehler seien selbstverständlich nicht auszuschließen, diese könnten sowohl bei der Steuerberatungskanzlei als auch beim Finanzamt unterlaufen sein. Um einen Nachweis führen zu können, dass tatsächlich Beilagen mit den Erklärungen eingereicht worden seien, sei es aus Sicht des Finanzamtes notwendig, entweder die betreffende Zweitschrift der Beilage selbst abstempeln zu lassen oder diese Erklärungen samt Beilagen mittels Einschreiben an das Finanzamt zu übermitteln.

Daraufhin führte W. die bereits im Vorlageantrag angeführten Fälle, in denen offensichtlich beim betreffenden Finanzamt Erklärungen bzw. Beilagen verschwunden seien, näher aus bzw. ergänzte diese um weitere Fälle.

Am 12.10.2004 sei vom Finanzamt die Einreichung eines Eröffnungsfragebogens samt Gesellschaftsvertrag urgiert worden. Durch Vorlage der mit dem Eingangsstempel versehenen Zweitschrift konnte der Nachweis für die bereits erfolgte Einreichung geführt werden.

Am 8.8.2003 sei eine nachweislich per Einschreiben eingebrachte Berufung unbearbeitet untergegangen.

Ebenfalls am 29.1.2004 sei für eine Mandantin der Kanzlei zusammen mit der Einkommensteuererklärung das Verzeichnis betreffend Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie vorgelegt worden. Über Urgenz, dass die Investitionszuwachsprämie nicht gutgeschrieben worden sei, habe sich herausgestellt, dass dieses Verzeichnis im Akt nicht auffindbar wäre. Nach Vorlage einer Zweitschrift sei jedoch diese Gutschrift vom Finanzamt gewährt worden, wobei es sich um einen geringen Betrag gehandelt habe. Festgestellt wird, dass in diesem Fall im Anschreiben der Steuerberatungskanzlei festgehalten war, dass den Erklärungen zwei Beilagen angeschlossen waren.

Ein Kollege habe am 15.7.2004 eine Lehrlingsausbildungsprämie geltend gemacht, die in der Folge nicht gutgeschrieben worden. In diesem Fall habe der Nachweis der Einreichung dadurch geführt werden können, dass die Zweitschrift des Verzeichnisses mit dem Einreichdatum 15. Juli 2004 abgestempelt war. Der Vertreter des Finanzamtes ergänzt, dass in diesem Fall in der Zwischenzeit auch das Original gefunden worden sei .

In drei weiteren Fällen seien Formulare betreffend die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie unbearbeitet vom Referat im jeweiligen Steuerakt abgelegt worden.

In einem weiteren Fall, in dem ebenfalls am 29.1.2004 Erklärungen eingereicht worden seien. wären der im Anschreiben angeführte Jahresabschluss samt den angeführten Steuererklärungen, nämlich der Umsatzsteuererklärung, Einkommensteuererklärung und dem

Antrag auf Vergütung von Energieabgaben 2002, nicht mehr beim Finanzamt auffindbar gewesen. Nach Einreichen entsprechender Kopien sei die Veranlagung durchgeführt worden.

Steuerberater W. räumte jedoch ein, dass es sich in Anbetracht der beim Finanzamt eingereichten Menge an Eingaben nur um einige wenige Fälle handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 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. Gemäß § 24 Abs. 6 KStG idF BGBl. I 2002/155 gilt § 108e EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften.

Gemäß § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Gemäß § 108e Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 ist die Prämie zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen. Dem Abgabepflichtigen steht es frei, eine Investitionszuwachsprämie geltend zu machen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, ist die Prämie - nach dem insoweit klaren Wortlaut des Gesetzes - in einem Verzeichnis geltend zu machen, das der Steuererklärung des betreffenden Jahres beizuschließen "ist". Darin stimmt die herrschende Lehre überein (Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 108e Tz 7; Doralt, ESt-Kommentar, § 108e Tz 15, Denk/Gaedke, SWK 2003, S 496, Thunshirn/Untiedt, SWK 2004, S 69, und Unger, SWK 2004, S 775).

Ein Veranlagungsverfahren hat nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen zu erfolgen. Wenn das EStG 1888 für die Investitionszuwachsprämie vorsieht, dass der Steuererklärung ein eigenes Verzeichnis für die Investitionszuwachsprämie beizuschließen ist, gibt es damit ausreichend deutlich zu erkennen, dass es der Abgabenbehörde ermöglicht werden soll, eine allfällige Festsetzung der Prämie bereits im Zuge der Veranlagung des Abgabepflichtigen zur Einkommensteuer bzw. im vorliegenden Fall Körperschaftsteuer vorzunehmen. Keineswegs sollte nach der Intention des Gesetzes ein eigenes Veranlagungsverfahren zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie erfolgen. Dies schon deshalb, weil die Prämie (als eine besondere Form der "negativen" Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer) vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und nur in den Fällen der unrichtigen Berechnung bescheidmäßig festzusetzen ist. Soweit in diversen Gesetzen angeordnet wird, dass Anbringen "als Abgabenerklärung gelten", wird damit der Zweck verfolgt, mit solchen Anbringen jene Rechtsfolgen herbeizuführen, wie sie nach den Rechtsfolgeanordnungen der BAO – z.B. in §§ 133 Abs. 2, 119 oder 139 - mit der Abgabe solcher Erklärungen generell verbunden sind (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, § 133 Tz

1 ff. sowie zum seinerzeitigen IPrG Nolz, ÖStZ 1982, 75). Folgte man hingegen der im Vorlageantrag zitierten Ansicht Giesingers, SWK 2004, 389, wonach die einzige mögliche Rechtsfolge einer verspäteten Abgabenerklärung – und somit auch des allenfalls am 4.5.2004 verspätet eingereichten Verzeichnisses betreffend die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie - die Verhängung eines Verspätungszuschlages sein könne, so wäre die Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 völlig sinnentleert. Zudem ist bei der Inanspruchnahme eines Rechtes die Verhängung eines Verspätungszuschlages von vornherein ausgeschlossen. Daher kann nach Ansicht des Senates die Bindung der Abgabe des Formulars E 108e an den Abgabepunkt der Steuererklärung nur so interpretiert werden, dass es sich dabei um eine Fallfrist – befristet mit dem Tag der Abgabe der Steuererklärung - handelt, bei deren Versäumung das Recht auf Gutschrift der Investitionszuwachsprämie verloren geht. Diese Ansicht wird auch durch das Erkenntnis des VwGH vom 15.1.1975, 1238/74, gestützt, wonach das im § 8 Abs. 5 EStG 1972 geforderte Verzeichnis auch dann form- oder fristgerecht war, wenn es mit einer verspäteten Erklärung eingereicht wurde.

Ist aber nach dem Willen des Gesetzgebers die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Abgabe der Steuererklärung gebunden, und aus dem Wortlaut des § 108e EStG ist nichts anderes abzuleiten, ergibt sich als Rechtsfolge einer verspäteten Geltendmachung, dass ein die beantragte Prämie mit 0 € festzusetzender Bescheid (§ 201 BAO) zu ergehen hat.

Die Bw. stützt ihre Berufung jedoch im wesentlichen darauf, dass das Formular E 108e rechtzeitig, somit gemeinsam mit den am 29.1.2004 eingereichten Steuererklärungen abgegeben worden sei. Dieses Vorbringen unterliegt der Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO, wonach die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Bw. konnte den Nachweis für die Abgabe des Formulars E 108e in Form einer abgestempelten Kopie oder durch Nennung des Formulars als Beilage auf dem abgestempelten Anschreiben nicht führen. Die handschriftlichen Eintragungen einer Angestellten der Steuerberatungskanzlei auf der Quotenliste sind als Nachweis für die Abgabe des Formulars E 108e nicht geeignet, zumal es laut Rechtsprechung des VwGH nicht auf die "Absendung", sondern allein auf den Nachweis des Einlangens beim Finanzamt ankommt (vgl. Erk. 21.1.2004, 99/13/0145). Der Vermerk des Formulars E 108e auf dieser Liste bei der Steuernummer der Bw. vermag jedoch nur dessen Erstellen und allenfalls das Bereitlegen zur Einreichung, nicht jedoch dessen tatsächliches Einlangen beim Finanzamt zu beweisen.

Weiters wurde versucht, die (rechtzeitige) Abgabe der Verzeichnisses durch Schilderung des aus Sicht des Steuerberaters fehlerfreien Kanzleiablaufes sowie durch Aufzeigen mehrerer beim Finanzamt vorgefallener Fehler glaubhaft zu machen. Demgegenüber stehen die

Ausführungen des Vertreters des Finanzamtes, wonach das Formular E 108e – so vorhanden – jedenfalls gemeinsam mit dem Formular E 108c von der Einlaufstelle in das Referat und von dort in die Kasse gesendet und dort verbucht worden wäre. Aus der ordnungsgemäßen Verbuchung der Lehrlingsausbildungsprämie ergebe sich daher zwangsläufig der Schluss, dass den Erklärungen nur das Formular E 108c beigelegen habe. Was die vom Steuerberater aufgezeigten Fehlerfälle betrifft, konnte offensichtlich ein Teil der verloren geglaubten Unterlagen nach entsprechender Urgenz beim Finanzamt aufgefunden werden, was im Fall der Bw. nicht zutraf.

Der Senat zweifelt nicht daran, dass das Formular E 108e gemeinsam mit den Erklärungen erstellt worden ist, weshalb auf das diesbezügliche Vorbringen nicht näher eingegangen wird. Aufgrund der Lebenserfahrung ist jedoch weder auszuschließen, dass das Verzeichnis rechtzeitig, somit gemeinsam mit den Steuererklärungen am 29.1.2004 beim Finanzamt eingereicht und anschließend in Verlust geraten ist, noch kann mit Gewissheit ausgeschlossen werden, dass auf Seite des Steuerberaters bei der Erstellung, Aufbewahrung und Einreichung von insgesamt 76 Steuererklärungen Fehler passieren. Die Beweislast, dass das Verzeichnis mit den Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht wurde, liegt bei der Bw. In Anbetracht der bekannten Tatsache, dass überall Fehler passieren können, wäre es bei ihr gelegen bzw. ist auch nur die Bw. dazu in der Lage gewesen, den Nachweis für die Einreichung des Formulars E 108e in Form eines Abgabestempels zu sichern.

Da der Senat dem auf Indizien beruhenden Vorbringen der Bw. keine höhere Beweiskraft zumessen konnte als dem ebenfalls auf Indizien beruhenden Vorbringen des Finanzamtes und ein konkreter Nachweis für die rechtzeitige Einreichung des Formulars E 108e nicht erbracht werden konnte, war die Berufung abzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Dezember 2005