



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der E-GmbH, vertreten durch die Bröll Gasser Teuhand GmbH Kommanditpartnerschaft, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Walter Angerer, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 28. Juni 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 betragen:

Investitionszuwachs 2002	89.661,00 €
Investitionszuwachsprämie 2002	8.966,10 €

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Gesellschaft m.b.H. wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 8. September 2003 zur Abgabe der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 bis 15. Oktober 2003 aufgefordert. Nachdem einem fristgerechten Antrag der Berufungsführerin auf Fristverlängerung nicht entsprochen wurde und die Erklärungen nicht eingereicht worden waren, ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 29. März 2004 mit 595.000 € fest.

Mit gemäß § 293b BAO berichtigtem Bescheid vom 20. April 2004 wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 mit 1.122.000 € festgesetzt.

Gegen die angeführten Bescheide wurde Berufung erhoben und beantragt, die Körperschaftsteuer nach Maßgabe der noch nachzureichenden Steuererklärung festzusetzen.

Nachdem das Finanzamt einen entsprechenden Mängelbehebungsauftrag erlassen hatte, wurden die Steuererklärungen für das Jahr 2002 unter Anschluss eines Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie in Höhe von 8.966 € am 13. Mai 2004 beim Finanzamt eingereicht.

Das Finanzamt hat erklärungsgemäße Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erlassen, die Investitionszuwachsprämie mit gemäß § 201 BAO erlassenem Bescheid jedoch mit der Begründung, das nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 für die Geltendmachung der Prämie erforderliche Verzeichnis sei erst nach der Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002 und somit nicht fristgerecht eingereicht worden, versagt.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung der Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass die erstmalige Vorlage des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie erst im Zuge der Berufung und damit verspätet erfolgt sei, da es sich bei den der Berufung angeschlossenen Steuererklärungsformularen nicht um gemäß § 42 EStG 1988 verpflichtend abzugebende Steuererklärungen handle, sondern diesen lediglich der Charakter einer zahlenmäßigen Darstellung der aufgrund der Berufung beantragten Änderungen zukomme und es darüber hinaus nicht einzusehen sei, weshalb ein Abgabepflichtiger im Falle einer Schätzung günstiger behandelt werden sollte als ein Abgabepflichtiger, der das Verzeichnis erst nach den fristgerecht eingereichten Steuererklärungen nachreiche, mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung weder mit dem Wortlaut noch mit dem Sinn des Gesetzes vereinbar sei und zudem verfassungsrechtliche Bedenken wecke. Nach § 108e EStG 1988 sei die Frist zur Einreichung der Erklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie ausdrücklich auf die Abgabe der Steuererklärungen bezogen und ende mit diesem Zeitpunkt. Auch nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 8229) sei die Geltendmachung der Prämie erst nach erfolgter Abgabe der (ersten) Steuererklärung ausgeschlossen. Maßgeblich sei daher allein der Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung. Dem Zeitpunkt der Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides für das betreffende Veranlagungsjahr komme keinerlei normative Bedeutung zu. Soweit das Finanzamt die Fristversäumnis aus der Tatsache ableite, dass das Verzeichnis gemäß § 108e EStG 1988 erst nach Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002 beim Finanzamt eingelangt sei, stehe der Bescheid daher im Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut. Die nach der Verwaltungspraxis bestehende Möglichkeit zur

Abgabe des Verzeichnisses bis zum Zeitpunkt der Zustellung sei zwar begrüßenswert, finde im Gesetz aber keine Deckung und könne keinesfalls dazu führen, dass die Frist zur Abgabe des Verzeichnisses vor dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen des betreffenden Veranlagungsjahres ende. Auch nach Unger (SWK 25/2004, S 775 ff) könne die Investitionszuwachsprämie im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden, wenn nach einem Schätzungsbescheid das Verzeichnis gemeinsam mit den entsprechenden Steuerbescheiden eingereicht werde. Weshalb es sich bei den am 13. Mai 2004 beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen, wie vom Finanzamt vertreten, nicht um Abgabenerklärungen im Sinne der BAO handeln sollte, sei nicht nachvollziehbar. Was die günstigere Behandlung eines Abgabepflichtigen im Falle einer Schätzung anbelange, vergleiche das Finanzamt zwei Fälle, die nicht vergleichbar seien. Während im Falle der Einreichung einer Steuererklärung der Fristablauf für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie durch den Abgabepflichtigen bewirkt worden sei, sei der Bescheid im Falle einer Schätzung ohne dessen Zutun ergangen und müsse er sich - wie auch gegenständlich - gegen eine ungerechtfertigte Schätzung im Rechtsmittelverfahren wehren.

In der am 28. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung unter Darlegung der Gründe für die verspätete Abgabe der Steuererklärungen ergänzend ausgeführt, dass der Schätzungsbescheid ohne Wahrung des Parteiengehörs ergangen sei und die Berufungsführerin durch diesen Bescheid in ihrem Gestaltungsrecht auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie beschnitten worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass aufgrund der Nichtabgabe der angeforderten Steuererklärungen eine Zwangsstrafe festgesetzt und eine weitere Zwangsstrafe angedroht worden sei. Vom Zeitpunkt der Aufforderung zur Erklärungsabgabe bis zur Abgabe der Erklärungen sei der Berufungsführerin ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden, um ihre Rechte wahrnehmen zu können. Zudem handele es sich nach Ritz (BAO, § 133 Tz 13) bei im Rahmen eines Berufungsverfahrens gegen einen infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen erlassenen Schätzungsbescheid nachgereichten Erklärungsvordrucken um keine Abgabenerklärungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 lautet:

"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."

Der Gesetzgeber sieht für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie in § 108e EStG 1988 ein eigenständiges, vom Veranlagungsverfahren klar abgekoppeltes Verfahren vor, befristete allerdings explizit die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung. In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der herrschenden Lehre verstanden. Zorn (in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 108e Tz 7) hält zu dieser Frage fest: „*Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen.*“ In diesem Sinne auch Doralt (EStG⁷, § 108e Tz 15), Thunshirn/Untiedt (SWK 3/2004, S 069; SWK 6/2004, S 63) sowie Unger (SWK, 25/2004, S 775). Mit der nicht fristgerechten Einreichung des Verzeichnisses geht der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie sohin verloren, eine andere Interpretation lässt der unmissverständliche Wortlaut des ersten Satzes des § 108e Abs. 4 EStG 1988 nicht zu.

Den diesbezüglich zum Teil kritischen Äußerungen (vgl. ua. Denk und Gaedke, SWK 20/21/2003, S 496) hat vorerst das BMfF, indem es den Erklärungsvordruck ergänzte und den Finanzämtern mitteilte, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht würden (vgl. SWK 22/2003, S 545) und zwischenzeitig auch der Gesetzgeber Rechnung getragen. Nach der durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, abgeänderten Bestimmung des § 108e EStG 1988 ist die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zulässig. Die Neuregelung ist nach der maßgeblichen Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 105 EStG 1988) jedoch erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen (SWK 10/2004, T 065; ÖStZ 7/2004, ArtNr. 322; SWK 14/2004, S 506).

Die aus § 108e Abs. 4 EStG 1988 hervorgehende Erforderlichkeit des Anschlusses des Verzeichnisses an die Steuererklärung wird auch von der steuerlichen Vertretung der Berufsführerin nicht in Abrede gestellt. Strittig ist indes, ob das von der Berufsführerin zwar gemeinsam mit den Steuererklärungen für das Jahr 2002, aber erst nach Ergehen des auf einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO beruhenden Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2002 im Rechtsmittelverfahren vorgelegte Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie fristgerecht im Sinne des § 108e Abs. 4 EStG 1988 eingereicht wurde.

Nach § 133 Abs. 1 BAO ergibt sich die Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung aus den einzelnen Abgabenvorschriften. Ferner ist zur Einreichung verpflichtet, wer von der Abgabenbehörde, zB durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen, hiezu aufgefordert wird. Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen, sofern die Einreichung nicht im Wege automationsunterstützter Datenüber-

tragung erfolgt, unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben (§ 133 Abs. 2 BAO). Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei einer Nichtverwendung der amtlichen Vordrucke der Erklärungspflicht nicht nachgekommen worden wäre (vgl. VwGH 27.10.1988, 87/16/0161). Abgabenerklärungen liegen daher auch dann vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 133 Tz 6). 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 (Zweit-erklärung) stellt nur eine Anzeige im Sinne des § 119 Abs. 2 BAO dar (Fellner, in: Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 42 Tz 2; vgl. auch Ritz, a.a.O., § 133 Tz 6 und die dort angeführte Judikatur).

Gegenständlich ist unbestritten, dass die Berufungsführerin erstmals im Berufungsverfahren ihrer Erklärungspflicht nachgekommen ist und sie sich hiefür der entsprechenden Erklärungsvordrucke bedient hat. Weshalb es sich hierbei nicht um Abgabenerklärungen im gesetzes-technischen Sinn handeln sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Nicht nur, dass die Berufungsführerin damit gegenüber der Abgabenbehörde erstmals von sich aus die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offen gelegt hat, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.1.1975, 1238/74, die im Ergebnis auch vom Finanzamt vertretene Auffassung, dass nur ein Anbringen, das bereits vor der Abgabenfestsetzung eingebracht worden ist, als Abgabenerklärung anzusehen ist, verworfen und es als nicht gerechtfertigt erachtet, einem alle äußerlichen Merkmale einer Abgabenerklärung aufweisenden Anbringen den Charakter einer Abgabenerklärung im Sinne der §§ 133 ff BAO deswegen abzusprechen, weil es erst im Berufungsverfahren eingebracht worden ist. Zudem bleibt die gesetzliche Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung nach Stoll (BAO, Kommentar, Band II, § 133, Seite 1503) bis zu ihrer dem § 119 BAO entsprechenden Erfüllung aufrecht und besteht daher auch nach einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und Abgabenfestsetzung die Abgabenerklärungspflicht weiter fort. Der vom Finanzamt eingewendeten Auffassung von Ritz (a.a.O., § 133 Tz 13), derzufolge ein im Rahmen eines Berufungsverfahrens (hinsichtlich einer wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung erfolgten Schätzung) oder nach Rechtskraft des Schätzungsbescheides nachgereichter ausgefüllter Erklärungsvordruck keine Abgabenerklärung (etwa iSd § 293b BAO bzw. keine Voranmeldung iSd § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994) sein *dürfte*, vermag sich der unabhängige Finanzsenat vor diesem Hintergrund nicht anzuschließen.

Bestehen aber keine Zweifel am Vorliegen von Steuererklärungen im gesetzestehnischen Sinn, steht deren verspätete Einreichung einer erfolgreichen Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht entgegen. Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Auslegung der hinsichtlich der Vorlage eines entsprechenden Verzeichnisses vergleichbaren Bestimmung des § 6c Abs. 5 EStG 1967 betreffend die Geltendmachung einer vorzeitigen Abschreibung (eine solche durfte nur von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter vorgenommen werden, die in einem mit der Erklärung über den Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres bzw. innerhalb einer Nachfrist dem Finanzamt vorgelegten Verzeichnis angegeben waren) ausgesprochen, dass das geforderte Verzeichnis auch dann form- und fristgerecht ist, wenn es mit einer verspäteten Erklärung eingereicht wird und zwar selbst dann, wenn den Abgabepflichtigen an der verspäteten Abgabe der Erklärung ein Verschulden trifft (vgl. VwGH 15.1.1975, 1238/74, unter Hinweis auf die Begründung VwGH 28.9.1971, 496/71). Im Hinblick auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 wurde das gegenständlich im Berufungsverfahren gemeinsam mit den erstmalig eingereichten Steuererklärungen vorgelegte Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie sohin fristgerecht und daher mit anspruchsbegründender Wirkung vorgelegt (so auch Unger, SWK 25/2004, S 783).

Aus der von der Verwaltungspraxis tolerierten Abgabe des Verzeichnisses bis zum Ergehen (Zustellung) des Abgabenbescheides kann, wie von der steuerlichen Vertretung zutreffend eingewendet, nicht abgeleitet werden, dass im Falle des Ergehens eines auf einer Schätzung beruhenden Abgabenbescheides die Frist bereits vor der erstmaligen Einreichung der Abgabenerklärungen des betreffenden Veranlagungsjahres abgelaufen wäre. Abgesehen davon, dass die Einkommensteuerrichtlinien für den unabhängigen Finanzsenat keine Bindungswirkung haben, stünde eine derartige Auslegung im Widerspruch zum Wortlaut der Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung, die einzig an die Vorlage des Verzeichnisses mit der Steuererklärung des betreffenden Veranlagungsjahres anknüpft.

Soweit das Finanzamt schließlich einwendet, dass nicht einzusehen sei, weshalb ein Abgabepflichtiger im Falle einer Schätzung günstiger behandelt werden sollte als ein Abgabepflichtiger, der das Verzeichnis erst nach den fristgerecht eingereichten Steuererklärungen nachreiche, ist zu bemerken, dass, wenngleich dies auf den ersten Blick unbefriedigend erscheinen mag, einerseits der Gesetzgeber als Anknüpfungspunkt die vom Abgabepflichtigen eingereichte Steuererklärung gewählt hat und er seinerseits zwischenzeitig das mit einer Verwaltungsvereinfachung begründete Ordnungsprinzip der gleichzeitigen Vorlage von Abgabenerklärungen und Verzeichnis nach § 108e EStG 1988 selbst aufgegeben hat, andererseits aber ein Schätzungsbescheid ohne Zutun des Abgabepflichtigen ergeht und es jedem Pflichtigen

offen steht, sein Wahlrecht bezüglich der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie durch Abgabe des Verzeichnisses gemeinsam mit den Abgabenerklärungen geltend zu machen. Anders als im Falle eines aufgrund einer Schätzung ergangenen Bescheides, liegt es in solch einem Fall einzig in der Hand des Pflichtigen, ob er das Verzeichnis gemeinsam mit den Erklärungen abgibt oder nicht.

Infolgedessen hat das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie gegenständlich zu Unrecht versagt. Der Berufung war daher Folge zu geben und, nachdem die Höhe der Bemessungsgrundlage sowie der Prämie nicht in Streit stand, die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit 8.966,10 € festzusetzen.

Feldkirch, am 5. Juli 2006