

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GesmbH, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, gegen den Bescheid des Finanzamtes XYZ betreffend Investitionszuwachsprämie für 2002 gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in Ö das Fremdenverkehrsgewerbe.

Am 13. Mai 2003 reichte die Bw. die Umsatzsteuererklärung 2002, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2002, die Erklärung der Elektrizitätsabgabe 2002 beim Finanzamt ein und beantragte mit gleichem Datum gemäß § 108c Abs. 3 EStG und gemäß § 108f Abs. 4 EStG die Berücksichtigung der Bildungs- und Lehrlingsentschädigungsprämie.

Mit Bescheid 2002 vom 8. August 2003 wurden die gewerblichen Einkünfte der Bw. gemäß § 188 BAO erklärungskonform festgesetzt.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2004 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO. Diesem Antrag wurde die "Beilage zur Feststellungserklärung für 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG" – als versäumte Handlung – beigefügt.

Den Wiedereinsetzungsantrag begründend führte die Bw. aus:

"... zu unserem Bedauern ist [ein Mitarbeiter] des steuerlichen Vertreters dem Irrtum unterlegen, eine Beschneiungsanlage [sei] kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut, weil es sich hierbei um ein unbewegliches Wirtschaftsgut handelt. Aufgrund dieses Irrtums wurde auch kein Formular E 108e gemeinsam mit unseren Steuererklärungen eingebracht.

Anlässlich der Veranstaltung Arbeitstagung ÖGWT in G am 30. April 2004 erfuhr [der Mitarbeiter] im Zuge der Beantwortung von Zweifelsfragen, ... , dass es unter anderem auch für Beschneiungsanlagen die Investitionszuwachsprämie gibt. Da [der Mitarbeiter] am 30. April 2004 von seinem Irrtum in Kenntnis gesetzt worden ist und somit dieser Zeitpunkt als 'Aufhören des Hindernisses' im Sinne der BAO zu werten ist, endete die Frist zur Stellung des Wiedereinsetzungsantrages am 30. Juli 2004. Zwischen der irrtümlichen Fehlmeinung unseres [Mitarbeiters] und der Versäumung der Frist zur Einreichung der Erklärung der Investitionszuwachsprämie besteht ein unmittelbarer Zusammenhang, da wir andernfalls bereits fristgerecht die Erklärung E 108e einreichen hätten können ..."

Im, an die durch das Finanzamt erfolgte Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, nachfolgenden Berufungsverfahren (RV/1981-W/04) wies der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 6. Juli 2005 die gegen die Abweisung des Wiedereinsetzungsantrages erhobene Berufung als unbegründet ab, und hielt im Wesentlichen fest, dass der relevierte Wiedereinsetzungsgrund nicht vorliegt.

Mit Bescheid vom 14. September 2005 wies das Finanzamt sodann den Antrag der Bw. auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie vom 30. Juli 2004, welcher dem Wiedereinsetzungsantrag angeschlossen war, als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die Frist zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie versäumt worden sei. Die Investitionszuwachsprämie sei nämlich bis zum Ergehen des das jeweilige Jahr betreffenden Feststellungsbescheides geltend zu machen.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2005 erhab die Bw. Berufung. Begründend wird zusammengefasst ausgeführt, dass das Formular E 108e vor dem Inkrafttreten (5. Juni 2004) des StReformG 2005, BGBl. I 2004/57 eine eigenständige Abgabenerklärung sei, welche einem eigenen Veranlagungsverfahren zugänglich sein müsse.

Das Formular § 108e sei vor dem StReformG 2005, BGBl. I 2004/57, der Steuererklärung gemäß § 42 oder § 43 EStG anzuschließen gewesen. Danach könne eine IZP nur in der Beilage zur Steuererklärung geltend gemacht werden.

Die Ausführungen der Richtlinien zu diesem Thema (vgl. RZ 8229 der ESt-RL) seien im Lichte der Legalitätsverbundenheit der österreichischen Verwaltung ("Legalitätsprinzip") leider nicht

nachvollziehbar,

- weil die Geltendmachung nur bis zur Zustellung des Bescheides möglich sein solle;
- weil nur bei entsprechendem Beilagenvermerk in der Erklärung oder einer weiteren Beilage eine Einreichung des Formulars auch noch nach Ergehen des Bescheides zulässig sein solle;
- weil für Steuerpflichtige mit K 1-Erklärungen bereits 2003 andere Regeln gelten sollen als für Pflichtige mit E- bzw. F-Erklärungen;
- weil auch eine nachträgliche Antragsstellung anlässlich eines Berufungs- oder Wiederaufnahmeverfahrens möglich sei.

Gemäß § 108e Abs. 4 EStG in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung (Investitionszuwachsprämie für 2002) gelte das Verzeichnis als eine eigene Abgabenerklärung, worüber ein eigenständiges Verfahren laut BAO statzufinden habe. Im Falle einer abweichenden Erledigung habe gemäß § 201 BAO ein Bescheid zu ergehen.

Der in der hier anzuwendenden Gesetzesfassung verwendete Begriff des "Anschließens", bedeute eine Verbindung zu etwas bereits Existierendem herzustellen und sage nichts hinsichtlich der zeitlichen Abfolge aus, ob diese Verbindung sofort oder erst später zu erfolgen habe.

Da § 108e EStG weder einen Abgabezeitpunkt noch eine Sanktion für den Fall des "Nichtanschlusses" normiere, sei festzustellen, dass ein IZP-Antrag innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist eingebbracht (und somit der jeweiligen Steuererklärung angeschlossen) werden dürfe.

Obwohl sämtliche Voraussetzungen des § 108e EStG einer überdurchschnittlichen Investitionstätigkeit vorliegen, und obwohl § 108e EStG einen wie im bekämpften Bescheid zugrunde gelegten Regelungsinhalt gar nicht habe (bzw. verfassungskonform auslegbar sei), unterstelle die Behörde dem Gesetz einen verfassungswidrigen Inhalt und verletze durch den angefochtenen Bescheid die Bw. in ihren Recht auf Gleichbehandlung.

Die Bw. beantrage der Berufung vollinhaltlich statzugeben.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als unbestritten ist im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren festzustellen, dass die Bw. am 13. Mai 2003

- die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2002,
- die Umsatzsteuererklärung 2002,
- die Erklärung der Elektrizitätsabgabe 2002, sowie

– die Berücksichtigung der Bildungs- und Lehrlingsentschädigungsprämie gemäß § 108c Abs. 3 EStG und gemäß § 108f Abs. 4 EStG beim Finanzamt einreichte.

Nach erklärungskonformer Abgabenfestsetzung erwuchsen die betreffenden Bescheide in Rechtskraft.

Die Beilage zur Feststellungserklärung für 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG (Investitionszuwachsprämie 2002) wurde am 30. Juli 2004 beim Finanzamt, sohin 14 Monate nach Abgabe der Erklärung der Einkünfte der Bw., erstmals im Zusammenhang mit dem von der Bw. gestellten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO eingebbracht.

In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtfertigung der Bw. im Rechtsmittelverfahren RV/1981-W/04 zu verweisen, wonach das (gemeinsame und somit rechtzeitige) Einbringen des Formulars E 108e als Beilage zur Feststellungserklärung für 2002 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie deshalb unterblieb, weil ein Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters der Bw. darüber irrte, ob das angeschaffte Wirtschaftsgut "investitionszuwachsprämienbegünstigt" ist.

Mit dem durch die gegenständliche Berufung angefochtenen, auf § 201 BAO fußenden, Bescheid vom 14. September 2005 wies das Finanzamt oa. Ansuchen der Bw. zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2002 vom 30. Juli 2004 wegen Fristversäumnis ab.

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

§ 108e Abs. 4 EStG 1988 normiert, dass der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43) [ist]. Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung. ... "

Nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates ist die gesetzliche Regelung des § 108e Abs. 4 EStG eindeutig und klar. Der Gesetzgeber koppelte das Verfahren betreffend die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungs- und damit auch vom Einkommensteuerverfahren klar ab. Durch die in der Gesetzesbestimmung verwendete Formulierung "das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres

anzuschließen" wird die Einreichung des Verzeichnisses explizit mit Einreichung der Steuererklärung befristet.

Die gleichzeitige Vorlage von Verzeichnis und Steuererklärung des betreffenden Jahres ist eine materiellrechtliche Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für 2002 und folglich mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung befristet.

In Sinne einer solchen unmittelbaren Verbindung und Ausschlussfrist wird die zitierte Regelung auch von der Lehre und Literatur verstanden.

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 7 zu § 108e EStG 1988, halten zu dieser Frage fest: "Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen."

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

Auch Thunshirn – Untiedt (SWK 3/2004, S 069) sind der (in SWK 6/2004, S 263, ergänzten) Überzeugung: "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.

Da im vorliegenden Fall der Antrag auf Prämiengutschrift gemäß § 108e Abs. 4 EStG als Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften der Bw. (Eingangsdatum 13. Mai 2003) nicht angeschlossen, sondern erst am 30. Juli 2004 beim Finanzamt eingebracht wurde, stellt sich der auf § 201 BAO fußende Bescheid vom 14. September 2005 betreffend die Investitionszuwachsprämie 2002 als zu Recht erlassen dar.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2005