



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A,B, vertreten durch V, vom 16. Juli 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 1. Juli 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 12.12.2002 gründeten die beiden jeweils persönlich haftenden Gesellschafter eine GesbR. Unternehmensgegenstand war u.a. die Anmietung und Weitervermietung von Geschäftsräumlichkeiten. In der weiteren Folge sollte die GesbR als Hauptmieterin die angemieteten Räumlichkeiten im Rahmen eines Untermietverhältnisses zur Nutzung durch eine ärztliche Ordination wiederum entgeltlich überlassen.

Am 14.5.2004 langte mit der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften auch das Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZP) gem. § 108 e EStG für 2003 beim Finanzamt ein. Darin wurde eine Prämie in Höhe von € 87.993,40 beantragt. Der Betrag wurde am 19.5.2004 am Abgabenkonto gutgeschrieben. Für Mieterinvestitionen im Ausmaß von € 492.749,82 wurde hingegen keine IZP beantragt.

Im Dezember 2004 fand eine Nachschau statt. Eine Überprüfung der Bemessungsgrundlagen für die IZP 2003 ergab, dass darin Übersiedlungskosten im Ausmaß von € 14.134,50 enthalten

waren. Die Prämie wurde um € 1.413,45 gekürzt, die Abweichung mit der steuerlichen Vertretung besprochen und das Abgabenkonto am 13.12.2004 belastet. Ein Bescheid gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wurde zunächst nicht erlassen.

Mit **Schreiben vom 10.6.2008** beantragte die steuerliche Vertretung 10% der getätigten Mieterinvestitionen (€ 49.274,98) dem Abgabenkonto gutzuschreiben. Gleichzeitig reichte sie ein berechtigtes Verzeichnis ein; beantragte Prämie € 135.854,90. Im Schreiben vom 1.7.2008 hielt sie ergänzend fest; aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.10.2006, 2006/15/0152 sei es zulässig auch für Mieterinvestitionen eine IZP geltend zu machen. Deren Geltendmachung sei seinerzeit unterblieben, weil man auf die unrichtige Rechtsauffassung in den Einkommensteuerrichtlinien vertraut habe. Nach Ansicht des BMF in der nicht veröffentlichten Info SZK-010103/0023-SVE/2007 vom 14.06.2007 handle es sich nicht bloß um eine Rechts- oder Beweiswürdigungsfrage eines bereits bekannt gewesenen Sachverhaltes sondern um das nachträgliche Hervorkommen bzw. Bekanntwerden steuerrelevanter Umstände. Da zweifellos kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung gegeben sei, lägen die Voraussetzungen nach **§ 201(3) Z 2 BAO** vor. Die Info des BMF, GZ 010203/0065-VI/6/2008, mit der die Info vom 14.06.2007 wieder außer Kraft gesetzt worden sei, betreffe ausschließlich die Geltendmachung der Prämie 2004 und könne diese die Grundsatzfeststellung des BMF, wonach der Neuerungsstatbestand erfüllt sei, nicht widerlegen. Zudem sei der Schutz von Treu und Glauben zu beachten. So hätten die im Zeitpunkt der Geltendmachung der IZP in den EST-Richtlinien (RZ 8220) enthaltenen Aussagen zu einem erheblichen Vertrauensschaden geführt. Wäre in den Richtlinien diese unrichtige Rechtsauffassung nicht enthalten gewesen, wären die Mieterinvestitionen selbstverständlich in die Bemessungsgrundlagen einbezogen worden. Dem Grundsatz von Treu und Glauben komme auch bei Ermessensentscheidungen große Bedeutung zu.

Das Finanzamt wies in der weiteren Folge den Antrag vom 10. Juni 2008 mit Bescheid vom 1. Juli 2008 zurück. So sei der Antrag auf Gewährung einer IZP verspätet eingereicht worden. Der Antrag für 2003 hätte nur bis zur Abgabe der Feststellungserklärung 2003 (14.5.2004) gestellt werden können.

Gegen den Zurückweisungsbescheid wurde mit Schreiben vom 16.7.2008 Berufung erhoben. Für die befristete IZP sei § 201 BAO anwendbar. Eine Selbstberechnung sei immer dann unrichtig, wenn sie objektiv rechtswidrig sei, sei es auf Grund einer unrichtigen Rechtsauffassung, eines schlichten Rechenfehlers oder der Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände, etwa der Bemessungsgrundlage. Entscheidend sei jedenfalls die objektive Unrichtigkeit der Selbstberechnung. Noch einmal wurde auf das VwGH- Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/15/0152 bezüglich der Geltendmachung von Mieterinvestitionen, das

seinerzeitige Vertrauen in die Einkommensteuerrichtlinien, die Info des BMF und das nachträgliche Hervorkommen bzw. bekanntwerden steuerrelevanter Umstände verwiesen. Bezüglich des Nichtvorliegens eines groben Verschulden wurde aus dem BAO Kommentar von Ritz zitiert (Seite 567) *„Macht ein Abgabepflichtiger Umstände nicht geltend, weil sie nach einer in einem Erlass des BMF vertretenen Rechtsansicht nicht abgabenrechtlich bedeutsam (zB für die Höhe der Abgabenbemessungsgrundlage) sind, so wird der Partei idR kein grobes Verschulden anzulasten sein. Ein auf solche (zunächst nicht geltend gemachte) Umstände gestützter Antrag Auf Festsetzung nach § 201 Abs. 3 Z2 kommt in Betracht, wenn dem Abgabepflichtigen die Unrichtigkeit der vom BMF vertretenen Rechtsansicht (insbesondere aus nachträglicher Rechtsprechung des VwGH) bekannt wird“*. Noch einmal wurde das Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 (3) Z 2 bejaht. Im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen steuerlichen Folgen, wurde auch der Standpunkt vertreten, dass die Voraussetzungen für eine amtswegige Festsetzung vorliegen würden. Die in der weiteren Folge vom BMF vorgenommene Einschränkung könne sich nur auf die IZP 2004 beziehen. Auch der zu beachtende Schutz von Treu und Glauben wurde noch einmal hervorgehoben. So wäre die Mieterinvestition selbstverständlich in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden, hätten die Richtlinien nicht eine unrichtige Rechtsauffassung enthalten. Dem, Grundsatz von Treu und Glauben komme auch bei Ermessensentscheidungen große Bedeutung zu (Wiederaufnahme von Amts wegen) und könne dies mitunter zu einer Nachsicht in Höhe des erlittenen Vertrauensschadens führen. Zudem sei bei der Ermessensübung der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen.

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, Tz 7 zu § 108e) 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, Tz 15 zu § 108e), Thunshirn/Untiedt (SWK 3/2004, S 069; SWK 6/2004, S 63) sowie Unger (SWK, 25/2004, S 75). 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 in der maßgeblichen Fassung nicht zu.

Das Finanzamt hat daher zu Recht ausgesprochen, dass der Antrag vom 10.06.2008 verspätet sei.

Was die Möglichkeit betrifft, eine berichtigte Erklärung bzw. ein berichtigtes Verzeichnis einzureichen, so wird in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 30 Jänner 2013, RV/0256-L/09 verwiesen.

Im Ergänzungsschreiben vom 1.7.2008 wurde festgehalten, dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens und somit des **§ 201 (3) Z 2 BAO** vorliegen.

Gemäß § 323 Abs. 11 BAO ist für nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche, also auch den hier zu behandelnden Anspruch auf die IZP 2003, der § 201 BAO nicht mehr in der alten Fassung (durch BGBl 1980/151) anzuwenden, sondern in der Neufassung durch BGBl I 2002/97. Diese - hinsichtlich des Abs 2 durch BGBl I 2005/161 novellierte - Neufassung des § 201 BAO lautet:

"(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.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei **sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens** auf Antrag der Partei **vorliegen** würden.

In der Berufung wird auf eine Info des BMF vom 14.6.2007, SZK-010103/0023-SVE/2007 Bezug genommen. Darin wird der Standpunkt vertreten, dass tatsächlich Mieterinvestitionen

getätigt worden seien, diese Tatsache dem Finanzamt im betreffenden Verfahren nicht bekannt gewesen sei und es sich dabei um das nachträgliche Hervorkommen bzw. Bekanntwerden steuerrelevanter Umstände (§ 303 Abs.2 lit. b BAO) handle. Abgesehen davon, dass weder Erlässe noch Informationen des BMF für den Unabhängigen Finanzsenat bindend sind, vermag der Hinweis auf das Vorliegen vermeintlicher Wiederaufnahmegründe der Berufung aus nachstehenden Überlegungen nicht zum Erfolg zu verhelfen:

So war der ursprünglichen Feststellungserklärung 2003 bereits eine Aufstellung „Investitionen in Mietobjekt 2003“ beigelegt, aus der für das Finanzamt die entsprechenden Mieterinvestitionen klar ersichtlich und somit bekannt waren.

Dass die getätigten Investitionen den Berufungswerbern bekannt waren ist selbstredend. Doch wird das Vorliegen eines groben Verschuldens unter Hinweis auf das Vertrauen auf die Richtlinien verneint.

Besondere Bedeutung kommt im berufungsgegenständlichen Fall daher dem Erkenntnis des **VwGH** vom **25.09.2012, 2008/13/0175** zu. Darin setzt sich der VwGH bei ähnlich gelagertem Sachverhalt mit der Frage auseinander, ob die geänderte rechtliche Beurteilung einerseits und die in der berichtigten Beilage beschriebenen Investitionen andererseits als neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b anzusehen sind.

„Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen“.

„Es entspricht der ständigen Rechtsprechung zu § 303 Abs. 1 lit. b BAO, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen durch Änderungen der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung, Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden und im Besonderen auch höchstgerichtliche Erkenntnisse keine "Tatsachen" im Sinne dieser Bestimmung sind (vgl. die Nachweise bei Ritz, BAO4, § 303 Tz 9. Unter diesem in ihr im Vordergrund stehenden Gesichtspunkt muss die Beschwerde daher erfolglos belieben.“ (Fettdruck durch Behörde).

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO, des Verschuldens, des Grundsatzes von Treu und Glauben wird auf die weiteren Entscheidungsgründe des zitierten Erkenntnisses verwiesen:

„Eine Entsprechung in seiner Kommentierung des sinngemäß anzuwendenden § 303 Abs. 1 lit. b BAO finden die zitierten Ausführungen von Ritz insofern, als dort (a.a.O., § 303 Tz 27) die Ansicht vertreten wird, für die Frage des Neuherkommens einer Tatsache sei der Kenntnisstand der Abgabenbehörde und nicht der Partei maßgeblich. Dazu wird auf einen gleichlautenden Satz in einem Wiederaufnahmen betreffenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Juni 2006, AÖF 2006/192, Abschnitt 2.1, verwiesen, wo im Zusammenhang mit der Beifügung, es sei jedoch erforderlich, dass die Geltendmachung ohne grobes Verschulden der Partei unterblieben sei, auch wieder ausgeführt wird, ein solches Verschulden werde im Allgemeinen nicht vorliegen, wenn die Partei die betreffenden Umstände als Folge des Vertrauens auf Judikatur, Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen oder Auskünfte des Finanzamtes nicht für abgabenrechtlich bedeutsam gehalten habe. Wie ein solches Verständnis mit dem (auch im Erlass, vgl. dessen Abschnitt 1.3.1, vertretenen) Standpunkt, neue rechtliche Erkenntnisse seien kein Wiederaufnahmsgrund, vereinbar sei, wird jeweils nicht näher dargelegt.

Ritz verweist an der zuletzt zitierten Stelle auch auf gegenteilige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die es im hier gegebenen Zusammenhang aber nicht ankommt. Unterstellt man die Richtigkeit der Ansicht, eine der Partei zwar bekannte, von ihr aber ohne grobes Verschulden nicht geltend gemachte und der Behörde bei der rechtskräftig gewordenen Entscheidung daher unbekannt gebliebene Tatsache könne als "neu hervorgekommen" zur Wiederaufnahme führen, wenn dies - wie damit implizit argumentiert wird - binnen drei Monaten ab Eintritt von Umständen, die ein weiteres Unterbleiben der Geltendmachung als grob schuldhaft erscheinen ließen, beantragt werde, so wäre dies auf den Fall der Selbstberechnung der Abgabe, dem die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nach § 108e Abs. 5 BAO entspricht, entgegen der von Ritz vertretenen Auffassung nämlich nicht übertragbar. Bei der Selbstberechnung der Abgabe kommt es nur auf die Sachverhaltskenntnis der Partei an, die hier auch die rechtliche Würdigung vornimmt. Um das von Ritz zu § 201 BAO erzielte Ergebnis zu rechtfertigen, müsste ein Wiederaufnahmsantrag im Sinne des vom Gesetzgeber angestrebten "Gleichklangs" nach einem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren erfolgreich sein, wenn die der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannten Tatsachen rechtlich falsch gewürdigt wurden und eine Bekämpfung der Entscheidung ohne grobes Verschulden unterblieb. Die Wiederaufnahme scheitert hier jedoch schon daran, dass die ihr zugrunde zu legenden Tatsachen - als die neue rechtliche Erkenntnisse als solche nicht in Betracht

kommen - nicht "neu hervorgekommen" sind, wenn sie der für die Bemessung der Abgabe zuständigen Behörde bekannt waren, was im Fall der sinngemäßen Anwendung auf selbst berechnete Abgaben auch bei Kenntnis (nur) der Partei gelten muss, während eine Kenntnis der Behörde von diesen Tatsachen einem späteren Festsetzungsantrag gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO nicht entgegenstehen kann.

Dem entspricht zumindest im Ergebnis auch der Umstand, dass die in der Beschwerde zitierten Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur bei amtswegigen Wiederaufnahmen nach verfahrensbeendenden Bescheiden, sondern auch bei der Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 Abs. 2 BAO Gesichtspunkten der in der Beschwerde geltend gemachten Art im Zusammenhang mit der Ermessensübung Bedeutung beimessen (vgl. Abschnitt 2.4 des Erlasses), während die Ausführungen zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Abschnitt 5.3 des Erlasses zwar das Unterbleiben einer Geltendmachung von Ausgaben (die der die Abgabe festsetzenden Behörde deshalb unbekannt blieben) in der Einkommensteuererklärung, aber nicht auch die nur wegen eines Rechtsirrtums (bei Kenntnis der maßgeblichen Tatsachen) falsche Selbstberechnung von Abgaben durch die Partei als Beispiel nennen".

Weil **Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO** sind, wurde dem Antrag gem. § 201 (3) Z 2 BAO auch aus dieser Überlegung heraus zu Recht nicht entsprochen. Dazu kommt noch, dass besagte Frist von drei Monaten längst verstrichen war, weil die Mieterinvestitionen den Bw. bereits seit 2003 bekannt waren und das diesbezügliche VwGH- Erkenntnis das Datum 25.10.2006 trägt.

Das zitierte Erkenntnis 2008/13/0175 betrifft zwar die IZP 2004 doch können die Überlegungen, was das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen, die Anwendbarkeit des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO und die damit einhergehenden Überlegungen hinsichtlich Treu und Glauben allesamt auf den berufsgegenständlichen Fall angewendet werden. Liegt doch der wesentliche Unterschied, was die IZP 2003 und die IZP 2004 betrifft, in der Frist zur Einreichung der Beilage.

In den Fällen des § 201 Abs.3 BAO liegt die Festsetzung nicht im Ermessen. Da aber die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO und somit des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO nicht erfüllt waren, konnte es von vornherein nicht zur Ermessensübung kommen.

Ergänzend wird ausdrücklich auf die Berufungsentscheidung vom 30. Jänner 2013, RV/0256-L/09 verwiesen

Was den steten Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben betrifft, so wird darauf hingewiesen, dass der VwGH in der Regel kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des

BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (s. dazu auch Ritz, BAO, 4. Auflage, § 114, Tz 10).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Zustellung erfolgt gem. § 81 Abs.6 bzw. 7 BAO an den Zustellbevollmächtigten der ehemaligen Mitglieder.

Linz, am 30. Jänner 2013