

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.E., 9... X, N 2, vertreten durch KPMG Kärntner Treuhand GesmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 9500 Villach, Gerbergasse 13, vom 22. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 2. Juni 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am **3. November 2004** übermittelte der Berufungswerber (Bw.) dem Finanzamt die **Einkommensteuererklärung für 2003** auf elektronischem Wege. Das Finanzamt erließ am **28. Jänner 2005** den **Einkommensteuerbescheid für 2003**, der dem Bw. am 1. Februar 2005 zugestellt wurde.

In dem am **4. April 2005** beim Finanzamt eingebrachten **Verzeichnis** zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (IZPr) gemäß § 108e EStG 1988 (E 108e) für 2003 beantragte der Bw. eine IZPr iHv € 3.563,90.

Im **Bescheid über die Festsetzung der IZPr 2003** versagte das Finanzamt die begehrte IZPr. Die IZPr sei in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis zu beantragen und könne nur bis zum Ergehen des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden. Der Einkommensteuerbescheid 2003

sei mit 28. Jänner 2005 datiert, das am 4. April 2005 (mit Poststempel vom 1. April 2005) eingereichte Verzeichnis sei folglich verspätet eingebbracht.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Berufung** führte der Bw. aus, dass im Falle der elektronischen Übermittlung die Geltendmachung der IZPr für das Jahr 2003 nicht zeitlich untrennbar mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung verbunden sei. Der Antrag sei somit nicht verspätet. Auf eine positive UFS-Entscheidung vom 7. Feber 2005, RV/1873-W/04, werde verwiesen. Laut Einkommensteuerrichtlinien (EStR) würden gegen eine Geltendmachung von Prämien bis zur Zustellung des jeweiligen Abgabenbescheides keine Bedenken bestehen. Mit 17. August 2005 sei für den Bw. ein weiterer, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2003 ergangen, der Antrag betreffend die IZPr sei somit vor Zustellung des (letztgültigen) Einkommensteuerbescheides eingebbracht worden.

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** vertrat das Finanzamt unter Hinweis auf Ritz, BAO, Kommentar, 2. Aufl. Tz 6 zu § 133 BAO und die dort zitierte Judikatur, die Ansicht, dass unter der "Abgabenerklärung" nur die "erste" Erklärung und nicht auch eine diese später berichtigende Eingabe zu verstehen sei. Diese "erste" Steuererklärung sei jene vom 3. November 2004. Im Zeitraum rund um die Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2003 hätte aber der Bw. weder eine Beilage zur Einkommensteuererklärung noch ein Verzeichnis zur Geltendmachung der IZPr für 2003 dem Finanzamt übermittelt. Die gesetzliche Regelung sei eindeutig. Der Gesetzgeber habe das Verfahren betreffend die Geltendmachung der IZPr vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerbescheid klar abgegrenzt, allerdings die Einreichung des Verzeichnisses explizit mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung begrenzt. Das Finanzamt verwies noch auf die seine Ansicht unterstützende Literatur sowie auf die vom BMF in den EStR getroffene Toleranzregelung. Der durch das Steuerreformgesetz (StRefG) 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, geänderte § 108e Abs. 4 EStG 1988 sei zufolge § 124 b Z 105 EStG 1988 auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Dagegen brachte der Bw. den **Vorlageantrag** ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bw. die IZPr für 2003 mit dem am 4. April 2005 eingereichten Verzeichnis E 108e noch "rechtzeitig" geltend machte.

Im **§ 108e Abs. 4 EStG 1988** heißt es wie folgt:

"Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis der IZPr des betreffenden Jahres anzuschließen (§§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte IZPr zu enthalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung."

Mag der Gesetzgeber das Verfahren betreffend die Geltendmachung der IZPr, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Einkommensteuerverfahren klar abgekoppelt haben, so wird durch die Formulierung "das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen" schon vom Wortlaut her eindeutig eine gleichzeitige Vorlage vom Verzeichnis und der Steuererklärung gefordert. Die gleichzeitige Vorlage des Verzeichnisses zusammen mit der Steuererklärung des "betreffenden" Jahres ist sozusagen eine "materiellrechtliche" Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der IZPr und mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung befristet. Die Wirtschaftsgüter wurden 2003 angeschafft, das Ausmaß der IZPr war dem Bw. im Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2003 bekannt. Gegenteiliges hat der Bw. nie behauptet, ebenso wenig, dass der Einreichung des Verzeichnisses gemeinsam mit der am 3. November 2004 beim Finanzamt abgegebenen Einkommensteuererklärung 2003 ein Hindernis entgegengestanden wäre.

In Sinne einer solchen Koppelung und Ausschlussfrist wird die zitierte Regelung auch von der Lehre 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 IZPr 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.

Diese wiederholt zum Ausdruck kommende Koppelung spricht gegen die Ansicht des Bw., dass wegen der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung die Geltendmachung der IZPr für das Jahr 2003 nicht zeitlich untrennbar mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung verbunden gewesen wäre. Eine solche Auffassung lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Der Bw. hat keinen Grund ins Treffen geführt, der es ihm unmöglich gemacht hätte, die Einkommensteuererklärung dem Finanzamt auf elektronischem Wege und am gleichen Tag das Verzeichnis in Papierform zu übermitteln. Der unterschiedliche "Modus der Übertragung" allein schließt die "Gleichzeitigkeit der Übermittlung" noch nicht aus.

Eine vergleichbare Problematik hat es im Zusammenhang mit einer der IZPr entsprechenden Regelung gegeben, und zwar im § 5 Investitionsprämiengesetz (IPrämG). Das IPrämG hat ein ähnliches Förderziel wie § 108e EStG 1988 und sieht ebenso die fristgebundene Geltendmachung durch Vorlage eines als Abgabenerklärung geltenden Verzeichnisses vor. Dementsprechend kommt die Lehre auch zum Ergebnis, dass das Verzeichnis spätestens mit der Erklärung über den Gewinn vorgelegt werden muss und dass bei verspäteter Verzeichnisvorlage der Anspruch auf die Investitionsprämie (IPr) verwirkt ist (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch. Anh I, Tz. 2 und 3 zu § 5 IPrämG). Mag der Wortlaut - "Die IPr kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die in einem dem Finanzamt spätestens mit der Erklärung über den Gewinn des entsprechenden Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) vorgelegten Verzeichnis einzeln abgegeben werden." - nicht derselbe wie in § 108e EStG 1988 sein, so ist die Formulierung im § 108e EStG 1988 "*ist anzuschließen*" keinesfalls schwächer als jene im IPrämG, ebenso ist im § 108e EStG 1988 das "Verzeichnis" an die "Steuererklärung des *betreffenden Jahres*" gekoppelt. Wenn somit die "gleichzeitige Vorlage" anspruchsgrundend wirkt, ist eben bei verspäteter Abgabe des Verzeichnisses kein Anspruch gegeben. Hält man sich vor Augen, dass bei der IPr im Falle, dass einhebendes und festsetzendes Finanzamt nicht das gleiche waren, das Verzeichnis bzw. die Erklärung über den Gewinn bei sonstigem Verlust der IPr am gleichen Tag (!) an das jeweils zuständige Finanzamt gesendet bzw. bei diesem persönlich abgegeben werden mussten (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch. Anh I, Tz. 3 zu § 5 IPrämG), so bedeutet dies für den gegenständlichen Fall, dass der Bw. das Verzeichnis am selben Tag dem Finanzamt zu übermitteln gehabt hätte, an dem er die Einkommensteuererklärung 2003 auf elektronischem Wege einreichte.

Als zweites Argument führt der Bw. ins Treffen, die IZPr rechtzeitig – weil vor Ergehen des gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheides 2003 vom 17. August 2005 – beantragt zu haben. Dem Wunsch nach einer Toleranzregelung ist das BMF gefolgt, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt und den Finanzämtern mitgeteilt hat, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. Information des BMF vom 22. Juli 2003 in SWK 22/2003, S 545 sowie Rz. 8229 der EStR).

Vorauszuschicken ist, dass der Unabhängige Finanzsenat an keine Weisungen gebunden ist (vgl. § 6 Abs. 1 UFSG). Blickt man dennoch auf die in Rz. 8229 getroffene "Erweiterung", so kann den dortigen Ausführungen auch nur der Inhalt beigemessen werden, dass die Zustellung des "ersten" Einkommensteuerbescheides 2003, und nicht auch jene der gemäß § 295 BAO berichtigten Bescheide maßgeblich war. Ein Hinweis auf Berichtigungsbescheide ist Rz. 8229 nicht zu entnehmen. Der gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigte

Einkommensteuerbescheid 2003 vom 17. August 2005, als auch ein weiterer vom 14. Dezember 2005 hatten ihre Ursache darin, dass Mitteilungen betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Feststellungsverfahren beim Finanzamt Wien 1/23, StNr. 060/0891, ergingen, die die angeführten Folgeberichtigungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO auslösten. Diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben jedoch überhaupt nichts mit der begehrten IZPr zu tun und auch keinen Einfluss auf ihre Höhe, sondern lösten nur aus dem Feststellungsverfahren resultierende Berichtigungen aus. Im gegenständlichen Fall konnte daher für die Geltendmachung der IZPr als zeitliche Grenze selbst iSd Rz. 8229 auch nur der am 28. Jänner 2005 erlassene Einkommensteuerbescheid 2003 angesehen werden.

Nunmehr wurde der § 108e EStG 1988 mit StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, geändert. Die Neuregelung lässt die Geltendmachung der Prämie bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Bescheides zu. Sollte bereits nach dem für 2003 maßgeblichen Gesetzeswortlaut die IZPr noch bis zum Ergehen der gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigenden Bescheide – also bis zur formellen Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2003 – geltend gemacht werden können, so wäre die im StRefG 2005 getroffene Regelung vollkommen entbehrlich gewesen. Da die Neuregelung gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden ist, die das Kalenderjahr 2004 betreffen, vermag sie dem gegenständlichen Fall nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Abgesehen davon, dass sich der UFS in der Entscheidung vom 7. Feber 2005, RV/1873-W/04, mit anders lautenden Einwendungen auseinanderzusetzen hatte, würde die darin vertretene Rechtsansicht dazu führen, dass die Abgabetermine des Verzeichnisses E108e im Falle einer (zuvor erfolgten) elektronischen Übermittlung der Erklärung sogar über die mit StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, eingeführte Grenze der Rechtskraft des Bescheides hinaus gehen würden.

Dem Gesetz kann nicht unterstellt werden, dass es im Falle einer Einreichung der Steuererklärung in Papierform die Vorlage des Verzeichnisses gemeinsam mit dieser verlangt, im Falle der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung für die Vorlage des Verzeichnisses aber einen bedeutend längeren Zeitraum einräumt. Gerade bei einer nur auf drei Jahre begrenzten Förderung, wie der IZPr, ist es angesichts des Umstandes, dass bei Einreichung der Steuererklärung alle für die IZPr maßgeblichen Daten vorhanden sind, nicht abwegig, wenn die gemeinsame Vorlage von Steuererklärung und Verzeichnis verlangt wird, mag diese Koppelung auch nur aus verwaltungsökonomischen Gründen bedingt sein.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden, dass für eine positive Erledigung seines Begehrens der Bw. ein entsprechendes Verzeichnis am Tag der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung 2003, also am 3. November 2004, an das Finanzamt hätte

übersenden müssen. Die Einreichung des Verzeichnisses am 4. April 2005 erfolgte somit verspätet, mit der Konsequenz, dass die IZPr für 2003 nicht zu gewähren war.

Die Selbstberechnung der IZPr des Bw. war daher objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO, weshalb das Finanzamt den Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen hatte (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S. 114).

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 16. Februar 2006