



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christian Seywald, Landesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk über die Berufungen der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 11. August 2004 und 31. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel

- vom 8. Juli 2004 betreffend Feststellung der im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO
 - vom 1. Dezember 2004 betreffend Festsetzung der befristeten Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern gemäß § 108d EStG 1988 für das Jahr 2002 und
 - vom 1. Dezember 2004 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002
- nach der am 8. Februar 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:
1. Der Berufung vom 11. August 2004 gegen den Bescheid vom 8. Juli 2004 betreffend Feststellung der im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO wird teilweise Folge gegeben.
Dieser Bescheid wird abgeändert.
Die für das Kalenderjahr 2002 getroffenen Feststellungen sind der diesbezüglich ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
 2. Die Berufung vom 31. Jänner 2005 gegen den Bescheid vom 1. Dezember 2004 betreffend Festsetzung der befristeten Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung

von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern gemäß § 108d EStG 1988 für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

3. Der Berufung vom 31. Jänner 2005 gegen den Bescheid vom 1. Dezember 2004 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Kommanditgesellschaft (Berufungswerberin, Bw) übermittelte mit Schreiben vom 2. Juni 2004 (Gewinnfeststellungsakt = F-Akt, BI 11/2002; Eingangsstempel 3. Juni 2004) folgende Steuererklärungen für das Jahr 2002 an das Finanzamt:

- Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Formular E6; F-Akt BI 26ff/2002)
- Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (E107; aaO BI 17ff)
- Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (E107; aaO BI 20ff)
- Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (E106; aaO BI 15f)
- Umsatzsteuererklärung (U1; aaO BI 23ff)

Das Finanzamt erließ einen – mit einigen Abweichungen im Cent-Bereich bei der Verteilung auf die Beteiligten – erklärungsgemäß, mit 8. Juli 2004 datierten Bescheid zur Feststellung der im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO (F-Akt BI 29f/2002).

Mit Schreiben vom 11. August 2004 (=Postaufgabe; F-Akt BI 31f) wurde Berufung gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2002 vom 8. Juli 2004, eingelangt am 12. Juli 2004, erhoben und die Einkünftefeststellung laut beigelegter berichtigter Einkünfteerklärung aufgrund der korrigierten Mehr-Weniger-Rechnung begehrt.

Das Finanzamt erließ eine – mit einigen Abweichungen im Cent-Bereich bei der Verteilung auf die Beteiligten – den berichtigten Formularen E6, E106 und E107 entsprechende, mit 19. August 2004 datierte Berufungsvorentscheidung zur Feststellung der im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO (F-Akt BI 48f/2002).

Mit Schreiben vom 20. September 2004 (=Postaufgabe, F-Akt BI 50ff/2002) wurde ein Vorlageantrag hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004, eingelangt am 25. August 2004, erhoben und ergänzend zur ursprünglich eingebrachten Berufung die Berücksichtigung der in der Anlage beigelegten Prämienanträge zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie sowie der Prämie für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffungen für das Kalenderjahr 2002 begehrt.

Anm: Die Beilage zur Feststellungserklärung 2002 zur Geltendmachung der Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (Formular E 108d/j) im Ausmaß von 5.951,85 € ist als BI 96f/2002 im F-Akt abgeheftet. Die Beilage zur Feststellungserklärung 2002 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (Formular E108e) im Ausmaß von 4.804,42 € ist als BI 102ff/2002 im F-Akt abgelegt.

Begründend wurde ausgeführt, dass man aufgrund des für das Kalenderjahr 2002 geltenden Gesetzeswortlautes die Prämien in zwei der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnissen hätte geltend machen müssen. Aufgrund der Strittigkeit der Auslegung dieser Bestimmung sei von der Finanzverwaltung im Erlassweg die Nachreichung der Prämienanträge bis zur Zustellung des Feststellungsbescheides toleriert worden. Das Einkommensteuererklärungsformular für die Veranlagung 2003 sei dahingehend geändert worden, dass die Möglichkeit bestehe, die Nachreichung von Prämienanträgen anzumerken. Im Körperschaftsteuer- und im Einkünfteerklärungsformular sei dies versäumt worden. Mittels neuer Erlassregelung habe man darauf reagiert, dass die Einreichung von Prämienanträgen bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides möglich sein solle. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 seien die Fristen zur Einreichung der Prämienanträge bis zum Eintritt der Rechtswirksamkeit verlängert worden. Die neue Bestimmung sei jedoch erstmals anwendbar für Veranlagungen des Kalenderjahres 2004. Nach Ansicht der Bw sei diese Bestimmung ab Bekanntgabe der Gesetzesänderung auch für vergangene Veranlagungsjahre, welche bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des neuen Gesetzeswortlautes noch nicht rechtskräftig veranlagt seien, anzuwenden. Die Gesetzesänderung sei als Klarstellung einer auch in vergangenen Veranlagungsperioden iSd nunmehrigen eindeutigen Gesetzesformulierung auszulegenden Fristenregelung anzusehen.

Nach Ansicht der Bw seien Prämienanträge als Teil der Abgabenerklärung zu betrachten, einerseits weil sie im Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuergesetz geregelt seien.

Andererseits werde dies durch die Bezeichnung der Prämienanträge als "Beilage zur Abgabenerklärung" verdeutlicht. Die Prämien seien vom Gesetzgeber als Steuerbegünstigungen bzw Negativsteuern konzipiert worden, auf die die Grundsätze des Abgabenverfahrens anzuwenden seien.

Grundsatz im Abgabenverfahren sei, dass neue Tatsachen bis zur Rechtskraft des Bescheides vorgebracht werden könnten.

Ferner hätten die Abgabenbehörden iSd § 115 BAO auch von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erforschen. Insb seien amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Im vorliegenden Fall handle es sich um einen Betriebsort unmittelbar am Wasser. Diese Tatsache sei dem Finanzamt bekannt

und hätte im Rahmen der Veranlagung sogar einen Hinweis auf eine fehlende Beilage zur Abgabenerklärung geboten.

Ferner erschienen die bisher geltende Bestimmung sowie die geübte Verwaltungspraxis hinsichtlich der Regelung der Fristen zur Einreichung der Prämienanträge im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz bedenklich und förderten auch nicht die Rechtssicherheit.

Die für das Jahr 2002 geübte Verwaltungspraxis, die Frist bis zur Zustellung des Bescheides zu erstrecken, sei unbefriedigend, da der Zeitraum zwischen Abgabe der Erklärung und Zustellung des Bescheides nicht in allen Fällen gleich lange sei und somit nicht allen Steuerpflichtigen die gleichen Möglichkeiten zur Nachreichung von Prämienanträgen biete. Ferner würden gleiche Sachverhalte in den einzelnen Jahren unterschiedlich behandelt.

Mit der Zustellung des ESt-, KSt- bzw Feststellungsbescheides träten Konsequenzen ein, die Prämien beträfen, über die in dem jeweiligen Bescheid nicht abgesprochen werde.

Abweichend von der üblichen Frist von 4 Wochen bis zum Eintritt der Rechtswirksamkeit des Bescheides träten die Konsequenzen hinsichtlich der Prämien bereits mit Bescheidzustellung ein; eine Nachreichung durch Aufgabe der Prämienanträge am Tag der Bescheidzustellung werde nur in Ausnahmefällen möglich sein.

Solange Prämienanträge nicht losgelöst von ESt-, KSt- bzw Einkünfteerklärungen geregelt seien, sollte ein Antrag auf Prämien auch bis zur Rechtskraft des jeweiligen Bescheides möglich sein; dies würde auch dem Verständnis entsprechen, dass im Berufungsverfahren neue Tatsachen vorgebracht werden könnten.

Mit der Gesetzesänderung habe der Gesetzgeber die bisher unbefriedigende Regelung bzw Verwaltungspraxis dokumentiert. Damit sei Rechtssicherheit geschaffen und jedem Steuerpflichtigen die Chance eingeräumt worden, innerhalb einer gesetzlich fixierten, in allen Fällen einheitlich lange bemessenen Frist die Prämienanträge nachzureichen. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 werde eine in den Konsequenzen nicht ausreichend bedachte und daher ungewollte Formulierung repariert. Die Anwendung dieser Änderung erst auf die Veranlagung des Kalenderjahres 2004 sei daher nicht verständlich und für davor liegende Zeiträume wegen des Grundsatzes der verfassungskonformen Interpretation von Abgabengesetzen geradezu geboten. Auch die Finanzverwaltung habe durch die Integration der Prämien in das Einkommensteuerformular bzw durch Anwendung der durch das StRefG 2005 neu geregelten Fristen bereits auf KSt-Veranlagungen für das Kalenderjahr 2003 versucht, mehr Rechtsicherheit zu schaffen. Es werde daher die Berücksichtigung der beigelegten Prämienanträge für das Jahr 2002 beantragt (Investitionszuwachsprämie iHv 4.804,42 € und Prämie für Katastrophenbedingte Ersatzbeschaffungen iHv 5.951,85 €) sowie eine mündliche Ver-

handlung gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

Das Finanzamt wies diesen Vorlageantrag mit Bescheid vom 30. November 2004 wegen Unzulässigkeit zurück (Bl 81ff/2002), weil über die strittigen Prämien nicht im Einkünftefeststellungsverfahren gemäß § 188 BAO abgesprochen werde und daraus keine Änderung des Spruches des Einkünftefeststellungsbescheides resultieren könne (s unten zur mittlerweile erfolgten Aufhebung des Bescheides vom 30. November 2004 mit Berufungsentscheidung vom 14. September 2005).

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2004 (F-Akt Bl 98f/2002) setzte das Finanzamt die befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern gemäß § 108d EStG 1988 für das Jahr 2002 mit 0,00 € fest. Aus dem Gesetz gehe klar und eindeutig hervor, dass die Geltendmachung der Sonderprämie mit der Abgabenerklärung zu erfolgen habe; eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens (vom 20. September 2004) sei nicht möglich. Der Gesetzgeber habe das Verfahren zur Geltendmachung der Prämie, die lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen sei, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstelle, vom Veranlagungs- bzw Einkünftefeststellungsverfahren abgekoppelt.

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2004 (F-Akt Bl 105f/2002) setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 mit 0,00 € fest. Nach Ansicht des Finanzamtes gehe aus dem Gesetz eindeutig und klar hervor – was in der Fachliteratur (*Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, ESt-Komm, § 108e Tz 7; *Doralt*, ESt-Komm, § 108e Tz 15) bestätigt werde – dass die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit der Abgabenerklärung zu erfolgen habe; eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens (vom 20. September 2004) sei nicht möglich. Es sei kein Grund dafür ersichtlich, aus dem Wortlaut des § 108e EStG 1988 nicht den Willen des Gesetzgebers abzuleiten, die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Abgabe der Steuererklärung zu binden. Der Gesetzgeber habe das Verfahren zur Geltendmachung der Prämie, die lediglich zu Lasten der veranlagten Einkommensteuer zu berücksichtigen sei, damit aber selbst weder Einkommensteuer noch eine Sonderform derselben darstelle, vom Veranlagungs- bzw Einkünftefeststellungsverfahren abgekoppelt.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2004 (Eingangsstempel 31. Dezember 2004; F-Akt Bl 84f/2002) suchte die Bw um Verlängerung der Berufungsfrist hinsichtlich der Bescheide vom 1. Dezember 2004 zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie und der befristeten Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern für das Jahr 2002 (und hinsichtlich des Zurückweisungsbescheides betr den

Vorlageantrag vom 20. September 2004) bis zum 31. Jänner 2005 an.

Da keine bescheidmäßige Verlängerung der Berufungsfrist aktenkundig ist, ist die Wirkung der Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31. Jänner 2005 durch Hemmung gemäß § 245 Abs 3 und 4 BAO eingetreten.

Mit Schriftsätzen vom 31. Jänner 2005 wurden erhoben:

- Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30. November 2004 zum Vorlageantrag vom 20. September 2004 mit dem Begehr nach dessen ersatzloser Aufhebung (F-Akt BI 87ff/2002). Das EStG 1988 träfe zwar zum Charakter der strittigen Prämien zweifelhafte Aussagen, wonach die Prämien als Abgaben vom Einkommen iSv BAO und AVOG gälten. Es sei aber nicht gut vorstellbar, dass eine Einkommensteuer ("Abgabe vom Einkommen") iSd BAO nicht zugleich auch eine Einkommensteuer iSd EStG 1988 sei. Nach Auslegung der Bw müsse über den Prämienanspruch aber sehr wohl bereits im Veranlagungs- bzw Einkünftefeststellungsverfahren entschieden werden. Solange diese Rechtsfrage noch nicht durch höchstrichterliche Rsp geklärt sei, müsse man aus Vorsichtsgründen auch den Zurückweisungsbescheid bekämpfen.

Der Zurückweisungsbescheid vom 30. November 2004 wurde vom UFS unter GZ. RV/1608-W/05 mit Berufungsentscheidung vom 14. September 2005 ersatzlos aufgehoben, weil mit der rechtzeitigen Erhebung des Vorlageantrages die Berufung vom 11. August 2004 gegen den Einkünftefeststellungsbescheid vom 8. Juli 2004 für das Jahr 2002 wiederum als unerledigt galt und in dem dadurch wieder offenen Berufungsverfahren nur die beantragte Abänderung des Spruches des angefochtenen Bescheides erforderlich war, nicht hingegen eine Abänderung des Spruches der Berufungsvorentscheidung.

- Berufung gegen den Bescheid vom 1. Dezember 2004 über die Festsetzung der befristeten Sonderprämie für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung gemäß § 108d EStG 1988 für 2002 mit dem Begehr nach Festsetzung der Prämie entsprechend dem Antrag vom 20. September 2004 (F-Akt BI 100f/2002). Die Begründung des angefochtenen Bescheides beruhe auf einer verfassungswidrigen Interpretation der angewendeten Bestimmungen des EStG 1988. Begründend wurde auch auf den Vorlageantrag vom 20. September 2004 und auf die anderen Berufungen vom selben Tage verwiesen, und eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.
- Berufung gegen den Bescheid vom 1. Dezember 2004 über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 mit dem Begehr nach Festsetzung der Prämie entsprechend dem Antrag vom 20. September 2004 (F-Akt

Bl 107f/2002). Die Begründung des angefochtenen Bescheides beruhe auf einer verfassungswidrigen Interpretation der angewendeten Bestimmungen des EStG 1988. Begründend wurde auch auf den Vorlageantrag vom 20. September 2004 und auf die anderen Berufungen vom selben Tage verwiesen, und eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

In der am 8. Februar 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Vertretung der Bw ergänzend ausgeführt, dass die Verteilung der Einkünfte laut Berufungsvorentscheidung zur einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt werden solle.

Der Gesetzgeber habe mit dem Steuerreformgesetz 2005 die Rechtslage lediglich klar gestellt, weshalb auch im Jahr 2002 die strittigen Prämienerklärungen bis zur Rechtskraft des Gewinnfeststellungsbescheides rechtzeitig eingereicht hätten werden können. Hinsichtlich beider Prämien handle es sich um einen Teil der Abgabenerklärungen, weshalb die Grundsätze des Veranlagungsverfahrens gelten müssten und daher ebenfalls bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides Änderungen vorgenommen werden können.

Schließlich sei amtsbekannt, dass der Betriebsstandort von der Hochwasserkatastrophe im Jahr 2002 betroffen gewesen sei, was das Finanzamt im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht hätte berücksichtigen müssen.

Es erscheine gleichheitswidrig, wenn einige Finanzämter sehr wohl die Abgabe der Prämienerklärung bis zur Rechtskraft der Veranlagungsbescheide als rechtzeitig angesehen hätten, andere aber nicht.

Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes sei der Berufung hinsichtlich des Feststellungsbescheides im Umfang der Berufungsvorentscheidung Folge zu geben.

Es sei richtig, dass der Gesetzgeber bei den einzelnen Prämien eine unterschiedliche Wortwahl getroffen habe und es darüber hinaus Toleranzregelungen des BMF gegeben habe. Allerdings könne nach der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers die Novellierung durch die Steuerreform 2005 nicht auf das Jahr 2002 zurückwirken.

Bei der Prämie nach § 108d EStG 1988 sei der Gesetzeswortlaut „spätestens in einem der Steuererklärung ... angeschlossenen Verzeichnis“ eindeutig; unstrittigerweise sei die Prämie auch nicht im Sinne der Toleranzregelung des BMF bis zur Zustellung des Feststellungsbescheides beantragt worden.

Die Formulierung des § 108e EStG 1988 ließe mehrere Interpretationen zu. Nach Ansicht des Finanzamtes sei aber die Anordnung, dass der Steuererklärung ein Prämienverzeichnis bei-

zuschließen sei, als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Prämiengewährung zu sehen. Diese Voraussetzung sei hier nicht erfüllt.

Seitens der Bw wurde ausgeführt, dass beide Prämien im Einkommensteuergesetz geregelt seien und beide Anträge als Abgabenerklärungen gälten. Hätte der Gesetzgeber gewollt, eigene Regelungen für die Antragsstellung zu schaffen, dann hätte er dies auch getan.

Seitens des Finanzamtes wurde entgegnet, dass die Festlegung, dass die Anträge als Abgabenerklärung gälten, im Hinblick auf § 133 BAO von Bedeutung sei, aber nicht dazu führe, dass die Regelungen wie von der Bw zu interpretieren wären.

Seitens der Bw wurde entgegnet, dass der Gesetzgeber jeweils von Verzeichnissen spreche und nicht von Anträgen. Hieraus werde die Verknüpfung mit dem Einkommensteuer- bzw. Gewinnfeststellungsverfahren deutlich, als dessen Bestandteil die Verzeichnisse anzusehen seien. Mit der Neuregelung habe der Gesetzgeber klar gestellt, dass es sich um Beilagen zu den Steuererklärungen handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Einkünftefeststellungsbescheid 2002 vom 8. Juli 2004:

Durch die Aufhebung des Zurückweisungsbescheides vom 30. November 2004 mit der Berufungsentscheidung vom 14. September 2005 erlangte der Vorlageantrag vom 20. September 2004 wieder seine volle Wirksamkeit und die Berufung vom 11. August 2004 gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2002 gilt gemäß § 276 Abs 3 BAO als unerledigt, sodass mit dem Spruchpunkt 1 der vorliegenden Berufungsentscheidung über sie entschieden werden kann.

Diese Entscheidung erfolgt durch Abänderung des angefochtenen Bescheides, sodass er der berichtigten Einkünfteerklärung (mit den in der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit gestellten Abweichungen laut Berufungsvorentscheidung) entspricht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden daher wie in der Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 einheitlich und gesondert festgestellt.

Während somit diesem Teil des Begehrens entsprochen wird, ist über denjenigen Teil des Begehrens, der sich auf die streitgegenständlichen Prämien bezieht, im Einkünftefeststellungsverfahren nicht abzusprechen:

Gegenstand des gegenständlichen Feststellungsverfahrens sind gemäß § 188 Abs 1 und 3 BAO die Einkünfte und die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber sowie nach der Rsp diejenigen Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen wie nichtausgleichsfähige Verlustteile, enthaltener Veräußerungsgewinn usw (Ellinger/Iro/Krammer/Sutter/Urtz, BAO, § 188 Anm 16). Kein Teil der Einkünftefeststellung sind die berufungs-

gegenständlichen Prämien. Die gesetzliche Formulierung, wonach die Prämien als Abgaben vom Einkommen iSd BAO und iSd AVOG 'gelten' (dh Anwendung der Rechtssetzungstechnik der Fiktion), zeigt deutlich, dass es sich nicht um eine Einkommensteuer, die im Übrigen im Einkünftefeststellungsbescheid ohnehin nicht festgestellt wird, handelt. Die Fiktion der Geltung als 'Abgaben vom Einkommen' macht vielmehr zB § 55 BAO und § 8 Abs 1 Z 1 lit a AVOG auf die Erhebung (inkl Gutschrift) der Prämien anwendbar.

Gemäß § 108d Abs 3 und § 108e Abs 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (s unten) gilt das Verzeichnis jeweils als Abgabenerklärung; damit ist es aber kein Teil der Einkommensteuer- oder Einkünfteerklärung. Die Beilage der Verzeichnisse zur Einkommensteuer- oder Einkünfteerklärung ist nur die Erfüllung der gesetzlichen Bestimmungen, wonach die Verzeichnisse der Steuererklärung anzuschließen sind; die Bezeichnung der Formulare, auf denen die Verzeichnisse erstellt werden, als 'Beilage' zur Einkünfteerklärung kann die Angelegenheiten der streitgegenständlichen Prämien noch nicht zu einem Bestandteil des gesetzlich geregelten Einkünftefeststellungsverfahrens machen. Ob die durch BGBl I 2004/57 (StRefG 2005) vorgenommene Änderung der Wortwahl von "Verzeichnis" auf "Beilage" irgendeine normative Wirkung besitzen kann, ist für das Streitjahr 2002 belanglos, denn die Novellierung von § 108d Abs 3 und § 108e Abs 4 EStG 1988 durch BGBl I 2004/57 ist auf die Prämien des Streitjahres nicht anzuwenden (s unten).

Dass die Verzeichnisse zur Prämiengeltendmachung gemäß § 108d Abs 3 und § 108e Abs 4 EStG 1988 jeweils als Abgabenerklärung gelten, bedeutet folgendes: Ein Verzeichnis zur Geltendmachung der Katastrophenbedingten Ersatzbeschaffungssonderprämie gilt als Abgabenerklärung für die Abgabenart 'katastrophenbedingte Ersatzbeschaffungssonderprämie'; ein Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gilt als Abgabenerklärung für die Abgabenart 'Investitionszuwachsprämie'.

Das an denjenigen, der eine der ggstdl Prämien geltend machen will, gerichtete Gebot, die betreffenden Verzeichnisse der Steuererklärung beizulegen, kann nicht durch Handlungen der Behörde erfüllt werden; diesbezügliche Unterlassungen der Behörde im Einkünftefeststellungsverfahren sind undenkbar.

Mit Spruchpunkt 1 wird somit – bezogen auf das gesamte Begehren hinsichtlich Einkünftefeststellung 2002 – der Berufung teilweise gefolgt.

Zu den Bescheiden vom 1. Dezember 2004 zur Festsetzung der Prämien:

Durch Art 7 Z 7 und Z 7a des am das am 4. Oktober 2002 ausgegebenen BGBl I 2002/155 wurden die befristete Sonderprämien für die Katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d EStG 1988) und die befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988) eingeführt. Die Bezeichnung als befristete Prämien betrifft den grundsätzlichen Anspruchszeitraum

(ursprünglich 1. Juni 2002 bis 31. Dezember 2003 gemäß § 108d Abs 1 iVm § 10c EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 bzw 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2003 gemäß § 108e Abs 3 EStG 1988) und nicht die im vorliegenden Fall strittigen Fristen zur Antragstellung. Im Hinblick auf letztere wurde in § 108d Abs 3 und 4 sowie in § 108e Abs 4 und 5 EStG 1988 normiert:

§ 108d EStG 1988 idF BGBl I 2002/155: "(3) Die befristeten Sonderprämien können durch Vorlage eines Verzeichnisses für jeden Kalendermonat, spätestens in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden. Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis aller Sonderprämien des betreffenden Jahres anzuschließen. Die Verzeichnisse gelten als Abgabenerklärung.

(4) Die sich aus dem Verzeichnis ergebenden Prämien sind auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämien als auch Rückforderungsansprüche gelten als Abgaben vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf Gutschriften und Rückforderungen sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Bei Gesellschaften, die nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind, hat die zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit jenen Abgaben zu erfolgen, die die Beteiligten gemeinsam schulden."

§ 108e EStG 1988 idF BGBl I 2002/155: "(4) 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.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen."

Der zitierte, für das Streitjahr 2002 maßgebende Gesetzeswortlaut ("... können ... spätestens in einem der Steuererklärung ... angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden") deutet hinsichtlich der Sonderprämie für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung auf ein Erlöschen des Antragsrechtes und damit des Rechtes auf Gewährung der Prämie nach der

Einreichung der Steuererklärung iSd §§ 42, 43 EStG 1988 (=Einkommensteuererklärung, Steuererklärung bei einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften) hin. Der in § 108d Abs 3 nachfolgende Satz, wonach der *"Steuererklärung ... ein Verzeichnis aller Sonderprämien des betreffenden Jahres anzuschließen"* ist, wird hingegen als reine Ordnungsvorschrift zu qualifizieren sein, denn eine nochmalige Normierung des Erlöschen des Rechtes (Verfristung, Präklusion) wäre überflüssig (vgl auch *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 108d Tz 7: *"... Entscheidet sich der StpfL zur Einreichung von Verzeichnissen für ein Kalendermonat, so ist dennoch der Steuererklärung ein Verzeichnis (Jahresverzeichnis) ... anzuschließen.... Unterlässt der Unternehmer die Einreichung des Jahresverzeichnisses, löst dies uE keine Sanktion aus."*)

Hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie deutet der Wortlaut von § 108e Abs 4 – gerade wegen des auffälligen Unterschiedes gegenüber dem gleichzeitig beschlossenen § 108d Abs 3, nämlich des Fehlens von ‚spätestens geltend gemacht werden können‘ - darauf hin, dass hier keine Präklusion normiert werden sollte. Wiederum als reine Ordnungsvorschrift ist der Satz in § 108e Abs 4, wonach der *"Steuererklärung ... ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen ..."* ist, aufzufassen (glA – jedoch unter Vergleich mit Formulierung des § 108f Abs 4 – UFS 22.3.2005, RV/0353-W/05; glA *Giesinger*, SWK 10/2004, S 389; tw glA *Unger*, SWK 25/2004 (S 775); aA – jedoch ohne auf die oa unterschiedlichen Formulierungen einzugehen – *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 108e Tz 7; aA UFS 5.11.2004, RV/0471-I/04 (VwGH-Beschwerde zur ZI. 2004/14/0150); aA UFS 29.11.2004, RV/0087-K/04 (VwGH-Beschwerde zur ZI. 2005/14/0002); aA UFS 22.12.2004, RV/1120-L/04; aA UFS 4.5.2005, RV/0648-W/04; aA UFS 13.6.2005, RV/0269-F/04; zur Entscheidungspraxis s. auch *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 108c Anm. 10).

Der Gesetzwerdungsprozess von § 108d und § 108e EStG 1988 in den jeweiligen Erstfassungen wurde zwar gemeinsam mit BGBI I 2002/155 abgeschlossen, jedoch ist die Entstehungsgeschichte dieser beiden Paragraphen, bis sie Teil von Anlage 1 (=Gesetzestext, der im Plenum nur mehr hinsichtlich des ASVG abgeändert wurde) des Berichtes des Finanzausschusses (1285BIdNR XXI.GP) wurden, verschieden:

- § 108d war bereits in der Regierungsvorlage (1277BIdNR XXI.GP) enthalten, sein Absatz 3 lautete jedoch: *"Die befristeten Sonderprämien können spätestens in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung."*

Die Formulierung laut Regierungsvorlage wurde dort folgendermaßen begründet: *"Sie (die Prämie) wird in einem Verzeichnis geltend gemacht werden können, das spätestens mit der Abgabenerklärung einzubringen ist. Der Zeitpunkt der (früheren)*

Verzeichniseinbringung bzw. der Inhalt des Verzeichnisses wird im Wege des Vollzugs (ua. durch ein eigenes Formular) bestimmt werden."

Die Neufassung des Absatzes 3 durch den Finanzausschuss wurde im Ausschussbericht 1285BlgNR XXI.GP (s auch unten zum diesbezüglichen Abänderungsantrag) wie folgt begründet: *"Die Bestimmungen betreffend die Antragstellung (Verzeichnisvorlage) werden präzisiert."*

Anzumerken ist hier, dass (nur) die monatliche Antragstellungsmöglichkeit und der Inhalt des Verzeichnisses präzisiert worden sind, sodass diese nicht im Wege des Vollzugs bestimmt werden sollen. Hinsichtlich der Streitfrage ist jedoch keine Präzisierung erfolgt; eine weitere Präzisierung ist aufgrund der obigen Auslegung im Übrigen auch nicht nötig gewesen.

- § 108e war in der Regierungsvorlage noch nicht enthalten und ist offenbar – Rückschluss aus Ausschussbericht (ansonsten ist auf www.parlament.gv.at nichts erkennbar) – erst durch einen Abänderungsantrag der Abgeordneten Böhacker und Stummvoll, den der Ausschuss teils einstimmig, teils mit Mehrheit angenommen hat, in den Gesetzesentwurf aufgenommen worden. Laut Ausschussbericht (1285BlgNR XXI.GP) war dem Abänderungsantrag eine Begründung beigegeben, die sich jedoch hinsichtlich § 108e EStG 1988 nur mit der grundsätzlichen Zielsetzung (*"Anreiz für Investitionen"*) und der Berechnungsmethode, nicht aber mit der Antragstellung auseinandersetzt.

Die Gesetzesmaterialien liefern somit keinen Aufschluss zur Lösung der Streitfrage.

Die von der Bw vorgebrachten verfassungsrechtlichen Argumente können nichts daran ändern, dass gemäß Art 18 Abs 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Eine Bindung an eine Verordnung iSd Art 18 Abs 2 B-VG wird weder vorgebracht noch ist eine einschlägige Verordnung erkennbar.

Die von der Bw vorgebrachten Wünsche nach einer anderen (gleichheitskonformen, zweckmäßigeren) gesetzlichen Regelung können nichts am Wortlaut der für das Streitjahr geltenden Gesetze ändern. Interpretationsgrenze für den UFS ist der äußerst mögliche Wortsinn; dem Wort "spätestens" kann keine andere Bedeutung beigelegt werden, dass die gebotene Handlung (Prämienanforderung) bis zum Eintritt des maßgebenden Ereignisses (Einreichung Feststellungserklärung) – und nicht erst danach erfolgt sein muss.

Ob diese Entscheidung des Gesetzgebers zweckmäßig oder verfassungskonform ist, hat der UFS nicht zu beurteilen.

Die von der Bw vorgebrachten Toleranzregeln der Finanzverwaltung könnten als Ermessensübung mit dem Ergebnis einer Nichtfestsetzung der Prämien mit 0 € gemäß § 201 BAO aufgefasst werden. Diese Ermessensübung hat aber der UFS als Berufungsbehörde weisungsfrei selbst vorzunehmen (s unten zur Ablehnung einer den Gesetzgeber korrigierenden Funktion

der verwaltungsbehördlichen Ermessensübung) und Einwendungen hinsichtlich Gleichheitswidrigkeit gegen die Toleranzregeln innerhalb der weisungsgebundenen Finanzverwaltung sind für den UFS unbeachtlich.

"Soweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, treten" gemäß Art 49 Abs 1 B-VG idF BGBI I 2003/100 (in Kraft getreten am 1. Jänner 2004) die Bundesgesetze mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft. Die Änderung durch BGBI I 2004/57 (StRefG 2005) in § 108d Abs 3 und § 108e Abs 4 EStG 1988, wonach die (Steuererklärungs-) Beilagen zur Geltendmachung der Prämien überdies bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschafteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereicht werden können, enthält folgende – iSd Art 49 Abs 1 B-VG ausdrückliche – Inkrafttretensbestimmung durch § 124b Z 105 EStG 1988 idF BGBI I 2004/57: *"§ 108c Abs. 3, § 108d Abs. 3 und § 108f Abs. 4, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004, sind erstmals für Prämien anzuwenden, die ein bei der Veranlagung 2004 zu erfassendes Wirtschaftsjahr betreffen. § 108e Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 ist erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen."*

Eine verfassungskonforme Interpretation kann daher keineswegs dazu führen, die Fassungen von § 108d Abs 3 und § 108e Abs 4 EStG 1988 durch BGBI I 2004/57 auf das Streitjahr 2002 anzuwenden. Diese Fassungen stellen auch keine Klarstellung der für Sachverhalte bis 2003 geltenden Rechtslage dar; dem steht schon die ausdrückliche Inkrafttretensbestimmung (s oben) entgegen.

Sowohl in der Regierungsvorlage als auch im Ausschussbericht wird zur Kompetenzgrundlage des Hochwasserpaketes 2002 ausgeführt: *"In kompetenzrechtlicher Hinsicht stützt sich das im Entwurf vorliegende Bundesgesetz auf Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG sowie auf § 12 F-VG 1948."*

Gemäß Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG ist Bundessache die Gesetzgebung und die Vollziehung hinsichtlich *"Bundesfinanzen, insbesondere öffentliche Abgaben, die ausschließlich oder teilweise für den Bund einzuheben sind; Monopolwesen;"*

Nicht ausdrücklich erwähnt, aber wegen der unmittelbaren Vollziehung der §§ 108d und 108e EStG 1988 durch Bundesbehörden ggf von Interesse ist, dass gemäß Art 102 Abs 2 B-VG die Angelegenheit hinsichtlich *"Bundesfinanzen"* (und auch hinsichtlich des hier jedenfalls belanglosen *"Monopolwesen"*) unmittelbar von Bundesbehörden vollzogen werden dürfen.

§ 12 F-VG regelt Finanzzuweisungen des Bundes an Länder und Gemeinden sowie der Länder an die Gemeinden und ist hinsichtlich Gesetzgebung und Vollzug der §§ 108d und 108e EStG 1988 ohne Belang.

In der Literatur (Seywald, UFSaktuell 2005, 148) wurden verfassungsrechtliche Bedenken geäußert, wonach diverse, im Budgetvollzug zu Lasten des Aufkommens an Einkommensteuer

zu berücksichtigende Prämien nicht unter dem Begriff "Bundesfinanzen" zu subsumieren seien und somit möglicherweise nicht in die Gesetzgebungs- und unmittelbare Vollzugskompetenz des Bundes fielen, und/oder im Gegensatz zu dem aus Art 51 B-VG resultierenden Grundsatz der Bruttoprogrammierung stünden. Derartige Bedenken können aber jedenfalls nicht dazu führen, die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie möglichst streng zu interpretieren, damit eine verfassungswidrige einfachgesetzliche Regelung möglichst selten angewendet wird, denn der Wille des einfachen Gesetzgebers war eben auf die Normierung der Investitionszuwachsprämie nach der gewählten Konstruktion gerichtet und die Beurteilung hinsichtlich eines allfälligen einfachgesetzlichen Verstoßes gegen die Kompetenzverteilung der Bundesverfassung und gegen deren Budgetgrundsätze steht nur dem Verfassungsgerichtshof, nicht aber dem UFS zu.

Es ist somit die aus dem Gesetzeswortlaut abgeleitete Interpretation (s oben) maßgebend und die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffungssonderprämie iSd § 108d EStG 1988 für das Jahr 2002 wegen des durch die verspätete Antragstellung bewirkten Anspruchsverlustes nicht zu gewähren, wogegen die Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 aufgrund des – trotz Verstoßes gegen eine Ordnungsvorschrift nicht verwirkten – Anspruches der Bw darauf zu gewähren ist.

Da die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie iHv 4.804,42 € sich nicht als falsch erwiesen hat, besteht keine Voraussetzung zur Erlassung bzw Aufrechterhaltung eines diesbezüglichen Bescheides gemäß § 201 BAO, weshalb diesbezüglich eine ersatzlose Aufhebung erfolgt (Spruchpunkt 3).

Da die geltend gemachte katastrophenbedingte Ersatzbeschaffungssonderprämie nicht zusteht, ist gemäß § 108d Abs 4 EStG 1988 iVm § 201 BAO die Voraussetzung zur Erlassung eines diesbezüglichen (Abgaben)Bescheides mit 0,00 € Abgaben(Gutschriften)höhe (grundsätzlich) erfüllt. Durch die Formulierung von § 108d Abs 4 EStG 1988 ("*... es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen...*") ist kein Abgehen von den (weiteren) Voraussetzungen des § 201 BAO zu erkennen.

Im gegenständlichen Fall ist § 201 Abs 2 Z 1 BAO idF BGBl I 2002/97 und diesbezüglich gleichlautend idF BGBl I 2005/161 erfüllt (Festsetzung durch das Finanzamt im Dezember 2004, also innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des seitens der Bw selbstberechneten Betrages am 20. September 2004), jedoch ist eine darauf basierende Festsetzung eine Ermessensentscheidung (arg "*kann erfolgen*").

Das Ermessen wird folgendermaßen geübt: Der aus dem Wortlaut des § 108d Abs 3 idF BGBl I 2002/155 eindeutig (arg "*spätestens*") zu erschließende Zweck der Vorschrift ist, dass eine verspätete Antragstellung die Verwirkung des Rechtes auf die katastrophenbedingte

Ersatzbeschaffungssonderprämie zur Folge hat – eine andere Interpretation des damit geäußerten Willens des einfachen Gesetzgebers ist nicht möglich (s oben). Der Rechtsrichtigkeit (keine Verbuchung der geltend gemachten 5.951,85 € an katastrophenenbedingter Ersatzbeschaffungssonderprämie) ist der Vorrang einzuräumen. Eine Unbilligkeit iSd Durchbrechung der Rechtskraft wie bei der Wiederaufnahme ist nicht zu erkennen. Die enttäuschte Hoffnung, den beantragten Betrag zu bekommen, ist keine große Unbilligkeit. Eine allfällige Unbilligkeit aufgrund der Behauptung einer unzweckmäßigen gesetzlichen Regelung hat jedenfalls hinter der Rechtsrichtigkeit zurückzustehen, weil die Ermessensübung verfassungskonform und iSd Legalitätsprinzips nicht auf Umwegen zu den Ergebnissen eines – dem Verfassungsgerichtshof vorbehaltenen Gesetzprüfungsverfahrens – durch andere Organe führen darf.

Daher erfolgt die Abweisung der Berufung hinsichtlich katastrophenenbedingter Ersatzbeschaffungssonderprämie mit Spruchpunkt 2.

Ergeht auch an Finanzamt Waldviertel zu St.Nr. X

Wien, am 16. Februar 2006