

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L-GmbH, 9... K., U-str. 7, vertreten durch Argumenta Wirtschaftstreuhand GmbH, 9020 Klagenfurt, Pfarrplatz 5, vom 21. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 15. Juni 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. reichte am **10. November 2004** beim Finanzamt die **Körperschaftssteuererklärung für 2003** ein. Im beiliegenden Anlageverzeichnis wies die Bw. per 1. Dezember 2003 die Anschaffung eines Takeuchi Hydro Baggers TP 016 der Fa. Huppenkothan GmbH mit Anschaffungskosten von € 21.322,00 aus, die Nutzungsdauer legte sie mit 10 Jahren fest. Für den Bagger machte sie im Jahr 2003 eine Halbjahres-AfA iHv € 1.066,00 geltend. Am **16. November 2004** erließ das Finanzamt einen erklärungsgemäßen **Körperschaftssteuerbescheid 2003**.

Am **4. Mai 2005** langte beim Finanzamt die **Umsatz- und Körperschaftssteuererklärung für 2004** ein. Ebenfalls am **4. Mai 2005** reichte die Bw. ein **Verzeichnis betreffend die Investitionszuwachsprämie (IZPr) für 2003** ein, in der sie die IZPr iHv € 1.715,84 für den oben angeführten Takeuchi Hydro Bagger mit Anschaffungskosten von € 21.322,00 per 1. Dezember 2003 begehrte.

Im **Bescheid über die Festsetzung der IZPr für 2003 vom 15. Juni 2005** setzte das Finanzamt unter Hinweis auf das zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des

VwGH vom 19.10.1983, 83/13/0091, die IZPr mit € 0,00 fest. Eine IZPr sei nicht zu gewähren gewesen, da eine nachträgliche Geltendmachung nach Abgabe der (ersten) Steuererklärung nicht zulässig sei.

Dem hielt die Bw. in der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung** entgegen, dass das angeführte VwGH-Erkenntnis nicht zutreffend sei. Die Entscheidung über die steuerfreien Beträge habe im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des jeweiligen Jahres getroffen werden müssen, um überhaupt zur richtigen Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu gelangen, der Antrag gemäß § 28 EStG sei somit ein unselbständiger Teil des Veranlagungsverfahrens gewesen. Das Verzeichnis gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 gelte aber als eigene Abgabenerklärung, für das ein eigenes Veranlagungsverfahren nach der BAO stattzufinden habe. Die Entscheidung über die IZPr sei vom Einkommensteuer- bzw. Körperschaftssteuerverfahren abgekoppelt und müsse nicht im Einkommen- bzw. Körperschaftssteuerverfahren des jeweiligen Jahres bei der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftssteuer berücksichtigt werden. Die Abgabe nach der im § 108e EStG 1988 genannten Frist verzögere das Einkommen- bzw. Körperschaftssteuerverfahren des betreffenden Kalenderjahres nicht.

Die Rechtsfolge laut RZ 8229 EStR, dass bei Einreichung der Abgabenerklärung betreffend die IZPr nach Ergehen des Bescheides für das betreffende Jahr die IZPr nicht mehr gewährt werden könne, sei weder aus dem EStG noch aus der BAO heraus zu lesen und daher durch das Gesetz nicht gedeckt.

Die IZPr sei so spät geltend gemacht worden, weil erst anlässlich einer Nachschau im Jahr 2005 der Prüfer des Finanzamtes Klagenfurt die Bw. darauf aufmerksam gemacht habe, dass für das Jahr 2003 die Geltendmachung der IZPr möglich gewesen wäre, da es sich bei dem angeschafften Wirtschaftsgut um ein neu angeschafftes handle. Die verspätete Abgabe des Verzeichnisses stelle daher einen entschuldbaren Irrtum dar. Die Rechtsauslegung durch die EStR würde eine zur Größe des Verschuldens unverhältnismäßige Rechtsfolge bewirken. Eine solche Auslegung des Gesetzes sei eine exzessive Rechtsauslegung und würde somit gegen das dem Gleichheitsgrundsatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstößen und wäre verfassungswidrig. Diese Rechtsauslegung verletze die Bw. in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller vor dem Gesetz.

In der **Niederschrift über die Nachschau gemäß § 14 BAO vom 26. April 2005** ist die Berechnung der IZPr für das Jahr 2004 dargestellt. Die Bw. begehrte für Anschaffungskosten von € 84.222,69 die IZPr, nach Ansicht des Prüfers waren Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von € 36.556,02 prämienbegünstigt. In der Aufstellung über die Investitionen der Jahre 2001 bis 2003 für die Ermittlung des Investitionszuwachses war betreffend 2003 von der Bw. der Takeuchi Hydro Bagger nicht ausgewiesen, dieser war jedoch nach Ansicht des Prüfers mit Anschaffungskosten von € 21.322,00 in Ansatz zu

bringen. Diesen Feststellungen Rechnung tragend erließ das Finanzamt sodann am 27. April 2005 den Bescheid über die Festsetzung der IZPr für das Jahr 2004.

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** betreffend die **IZPr 2003** hielt das Finanzamt an seiner Ansicht fest. Aus dem Gesetzeswortlaut "ist anzuschließen" gehe hervor, dass die IZPr bei nicht gleichzeitiger Abgabe von Steuererklärung und Verzeichnis verloren gehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 108 Abs. 4 EStG 1988, der im Berufungsfall gemäß **§ 24 Abs. 6 KStG** sinngemäß Anwendung findet, lautet wie folgt:

"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."

Mag der Gesetzgeber das Verfahren betreffend die Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Körperschaftsteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Körperschaftsteuerverfahren klar abgekoppelt haben, so wird durch die Formulierung "das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen" schon vom Wortlaut her eine Koppelung zwischen der gleichzeitigen Vorlage des Verzeichnisses und jener der Steuererklärung hergestellt. Die gleichzeitige Vorlage von Verzeichnis und Steuererklärung des "betreffenden" Jahres ist sozusagen eine materiellrechtliche Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der IZPr und mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung befristet.

Die Bw. schaffte den Bagger per 1. Dezember 2003 an, das Ausmaß der IZPr war der Bw. im Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2003 am 10. November 2004 bekannt. Gegenteiliges hat die Bw. nie behauptet, ebenso wenig, dass der Einreichung des Verzeichnisses gemeinsam mit der am 10. November 2004 beim Finanzamt abgegebenen Körperschaftsteuererklärung 2003 ein Hindernis entgegengestanden wäre.

Wenn auch der nun zu beurteilende Sachverhalt von jenem des vom Finanzamt ins Treffen geführten VwGH-Erkenntnis abweicht, und die KöSt-Veranlagung durch eine verspätete Abgabe des Verzeichnisses nicht verzögert werden mag, so ändert dies dennoch nichts an der Koppelung zwischen Abgabe des Verzeichnisses und der jeweiligen

Körperschaftsteuererklärung. In Sinne einer solchen Koppelung und Ausschlussfrist wird die zitierte Regelung auch von der Lehre verstanden. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 7 zu 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 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 Koppelung spricht gegen die von der Bw. vertretene "Abkoppelung" der IZPr. Dass das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, hat ua. nur zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einreichen muss. Zweifellos ist auch nach der Antragstellung ein gesondertes Verfahren durchzuführen. Allerdings handelt es sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der lex specialis (§ 108e Abs. 4 und 5 BAO EStG 1988) um ein "antrags"- bzw. "verzeichnisgebundenes", fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Wenngleich das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, und auf Abgabenerklärungen § 135 BAO anzuwenden ist, so gibt es eben für die Geltendmachung der IZPr neben der für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung einzuhaltenden Fristen (deren Nichtbeachtung allenfalls die im § 135 BAO festgelegten Folgen nach sich ziehen kann) eine von Giesinger in seinen Ausführungen außer Acht gelassene zusätzliche, "materiellrechtliche" Bedingung in Form der Koppelung der Vorlage des Verzeichnisses an den Zeitpunkt der Vorlage der Körperschaftsteuererklärung. Angesichts dieser Bedingung ist die Konsequenz - nämlich die Nichtgewährung der IZPr - auch eine andere als bei der "bloßen" Nichtabgabe bzw. verspäteten Abgabe der Körperschaftsteuererklärung, bei der die Rechtsfolgen des § 135 BAO greifen. Geht es doch bei der IZPr um eine Geldleistung des Staates an den Abgabepflichtigen, bei dem § 135 BAO gar keine Anwendung finden kann, während § 135 BAO immer bei einem Abgabenanspruch des Staates gegenüber dem Abgabepflichtigen zum Tragen kommt.

Es kann dahin gestellt bleiben, ob die in Rz. 8229 EStR getroffene Aussage bezüglich der Möglichkeit der Geltendmachung der IZPr bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Körperschaftsteuerbescheides im Gesetz Deckung findet, denn sie wurde im gegenständlichen Fall gar nicht schlagend. Auf Grund der Erweiterung des zeitlichen Rahmens für die Vorlage des Verzeichnisses würde aber ein Abgabepflichtiger ohnehin begünstigt.

Der Ansicht der Bw. kann nicht gefolgt werden, dass die Geltendmachung der IZPr am 4. Mai 2005 auf einem entschuldbaren Irrtum beruhe. Der Bagger war bereits im Anlageverzeichnis für 2003 enthalten, das mit den Steuererklärungen für 2003 am 10. November 2004 beim Finanzamt einlangte. Es ist wohl Sache der Bw., über die "Eigenschaften" der von ihr angeschafften Wirtschaftsgüter Bescheid zu wissen und nicht erst auf Anraten eines Prüfers im Jahr 2005 den Bagger als "neues Wirtschaftsgut" zu qualifizieren. Ein entschuldbarer Irrtum lag somit nicht vor.

Zum Vorwurf der Unverhältnismäßigkeit der Rechtsfolgen ist der Bw. zu entgegnen, dass es während des "Bestandes" des § 135 BAO bereits eine der IZPr entsprechende Regelung gegeben hat, 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 IPrämie 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 und auch 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. Bei der IPr mussten 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 (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Anh I, Tz. 3 zu § 5 IPrämG).

Was die von der Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken anlangt, so ist es Sache des Verfassungsgerichtshofes, die Gesetze auf ihre Verfassungskonformität hin zu überprüfen. Die Bw. hat aber nur das dem Gleichheitsgrundsatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot ins Treffen geführt, und behauptet, dass die Rechtsauslegung laut EStR die Bw. in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleistetem Recht auf Gleichheit aller vor dem Gesetz verletzen würde, ohne die jeweiligen Verletzungen (näher) zu konkretisieren.

Nunmehr wurde § 108e Abs. 4 EStG 1988 mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, geändert und ist gemäß § 124b Z 105 erstmals für Prämien anzuwenden, die das

Kalenderjahr 2004 betreffen. § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF StRefG 2005, BGBl. I 57/2004, lässt die Geltendmachung der Prämie bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Bescheides zu. Auf den gegenständlichen Fall ist jedoch die Neuregelung nicht anwendbar. Hätte der für die Bw. maßgebliche Gesetzeswortlaut bereits den von der Bw. beigemessenen Inhalt gehabt, wäre eine Neuregelung entbehrlich gewesen und hätte sie aus einer solchen Sicht doch nur eine Einschränkung bedeutet.

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

Klagenfurt, am 18. August 2005