

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 3. Mai 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Veranlagung der Berufungserberin (Bw.) zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2002 erfolgte mit Bescheiden vom 11.12.2003 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig) bzw. mit Bescheiden vom 4.3.2004 (Endgültigerklärung gemäß § 200 Abs. 2 BAO).

Mit Eingabe vom 23.4.2004 beantragte die Bw. die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO. Gleichzeitig wurde eine "Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2002" zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG (Formular E 108e) von 20.263,00 € eingereicht.

Der Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 3.5.2004 mit der Begründung abgewiesen, dass eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 nur in einem der Steuererklärung (§§ 41, 42 EStG) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108e) geltend gemacht werden könne. Das Verzeichnis gelte als Abgabenerklärung. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 sei bereits am 11.12.2003 ergangen. Das Verzeichnis (Formular E 108e) sei erst am 26.4.2004 bei der Abgabenbehörde eingereicht worden. Die Gewährung der Investitionszuwachsprämie sei daher wegen verspäteter Geltendmachung nicht mehr möglich gewesen.

Dagegen wurde in der Berufung vom 10.5.2004 eingewendet, dass das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gelte und das Finanzamt der BAO entsprechend auch dann ein Veranlagungsverfahren durchzuführen habe, wenn die Geltendmachung erst nach Ergehen des Bescheides erfolge. Ein solches Veranlagungsverfahren sei innerhalb der Bemessungsverjährung (fünf Jahre) durchzuführen und die "Investitionsprämie" gutzuschreiben.

Das Gesetz sage zwar, dass die Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie mit der Jahreserklärung abzugeben sei, eine Rechtsfolge bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung sehe § 108e EStG jedoch nicht vor. Dass bei einer Einreichung des Verzeichnisses nach Ergehen des Bescheides für das betreffende Jahr die Investitionszuwachsprämie nicht mehr gewährt werden könne (Rz 8229 EStR) sei weder aus dem EStG noch aus der BAO herauszulesen und daher durch das Gesetz nicht gedeckt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung mit Ausfertigungsdatum 21.6.2004 wurde wie folgt begründet:

"Gem. § 108e (4) EStG kann die Investitionszuwachsprämie nur in einem *der Steuererklärung* (§§ 41, 43 EStG) des betreffenden Jahres *angeschlossenen Verzeichnis* (Formular E 108e) geltend gemacht werden. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde geht aus der genannten Gesetzesstelle eindeutig und klar hervor, dass die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit der Abgabenerklärung zu erfolgen hat. Diese Meinung wird auch in der einschlägigen Fachliteratur geteilt (Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 108e Tz 7; Doralt, ESt-Kommentar, § 108e Tz 15) und lässt eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. Es ist keinerlei Grund dafür ersichtlich, aus dem Wortlaut des § 108e EStG nicht den Willen des Gesetzgebers abzuleiten, die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Abgabe der Steuererklärung zu binden. Ist aber nach dem Willen des Gesetzgebers die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Abgabe der Steuererklärung gebunden, ergibt sich als Rechtsfolge einer verspäteten Geltendmachung, dass ein die beantragte Prämie abweisender Bescheid (§ 201 BAO) zu ergehen hat.

Der Gesetzgeber koppelte das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, 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 Einkommensteuerbescheid klar ab (vgl. § 108e (5) erster Satz EStG; Ritz, BAO-Handbuch, Seite 113), befristete allerdings explizit die Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung (in dem der Steuerpflichtige das Ausmaß seiner Investitionen ja spätestens kennt). In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der Lehre verstanden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 8 zu § 108e).

Letztlich bestätigen auch Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) die Richtigkeit dieser Auslegung in ihrer rechtspolitisch kritischen Arbeit. Denn sonst würden diese nicht mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung abschließen. Diesem Wunsch ist das BMF im Übrigen zwischenzeitig nachgekommen, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt hat und den Finanzämtern mitteilte, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Körperschaftsteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. SWK 22/2003, S 545).

Da im Berufungsfall der Antrag auf Prämiengutschrift ebenso wie das erforderliche Verzeichnis unbestritten erst nach der Körperschaftsteuererklärung (aber auch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides) eingereicht worden ist, war die Selbstberechnung des Berufungswerbers objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO. Die Abga-

benbehörde hatte demzufolge einen auf § 201 BAO fußenden Bescheid zu erlassen (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 114)".

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde das Berufungsvorbringen wiederholt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Nichtgewährung der Prämie zu einer grob rechts- und gleichheitswidrigen Benachteiligung des Abgabepflichtigen führe. Für diese Vorgangsweise fehle jegliche gesetzliche Grundlage.

Über die Berufung wurde erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Bw. Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 erstmals mit dem am 23.4.2004 eingereichten (und am 26.4.2004 beim Finanzamt eingelangten) Verzeichnis E 108e, das als "Beilage zur Einkommensteuer- /Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2002" bezeichnet ist, geltend gemacht hat und der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 (wie ausgeführt) bereits am 11.12.2003 ergangen ist. Die Körperschaftsteuererklärung für 2002 war am 4.12.2003 eingereicht worden.

Gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 ist der Steuererklärung 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.

Gemäß § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Gemäß § 108e Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 ist die Prämie zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Dem Abgabepflichtigen steht es frei, eine Investitionszuwachsprämie geltend zu machen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, ist die Prämie – nach dem insoweit klaren Wortlaut des Gesetzes – in einem Verzeichnis geltend zu machen, das der Steuererklärung des betreffenden Jahres beizuschließen "ist". Darin stimmt die herrschende Lehre überein (vgl. dazu die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Literatur sowie Thunshirn/Untiedt, SWK 2004, S 69, und Unger, SWK 2004, S 775).

Ein Veranlagungsverfahren hat nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen zu erfolgen. Wenn das EStG 1988 für die Investitionszuwachsprämie vorsieht, dass der Steuererklärung - im vorliegenden Fall der Körperschaftsteuererklärung (§ 42 EStG iVm § 24 Abs. 1 und 3 KStG 1988) – ein eigenes Verzeichnis für die Investitionszuwachsprämie beizuschließen ist, gibt es damit ausreichend deutlich zu erkennen, dass es der Abgabenbehörde ermöglicht werden soll, eine allfällige Festsetzung der Prämie bereits im Zuge der Veranlagung des Abgabepflichtigen zur Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer vorzunehmen. Keineswegs sollte nach der Intention des Gesetzes ein eigenes Veranlagungsverfahren zur Festsetzung der

Investitionszuwachsprämie erfolgen. Dies schon deshalb, weil die Prämie (als eine besondere Form der "negativen" Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer) vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und nur in den Fällen der unrichtigen Berechnung bescheidmäßig festzusetzen ist. Soweit in diversen Gesetzen angeordnet wird, dass Anbringen "als Abgabenerklärung gelten", wird damit der Zweck verfolgt, mit solchen Anbringen jene Rechtsfolgen herbeizuführen, wie sie nach den Rechtsfolgeanordnungen der BAO mit der Abgabe solcher Erklärungen generell verbunden sind (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, § 133 Tz 1 ff. sowie zum seinerzeitigen IPrG Nolz, ÖStZ 1982, 75 [79]; siehe weiters § 108e Abs. 5 dritter Satz EStG 1988: "gelten als Abgabe").

Da sich die Bw. spätestens zum Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung über die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des betreffenden Veranlagungszeitraumes Klarheit verschafft haben kann und muss, sind auch die von der Bw. skizzierten Bedenken ob der grob rechts- und gleichheitswidrigen Benachteiligung – jedenfalls im Hinblick auf die Besonderheiten des vorliegenden Falles – nicht zu teilen. Aus der Anlage zur Bilanz zum 31.10.2002 der Bw. ergibt sich, dass sie bereits zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie erwogen hat, im Hinblick auf die Höhe der begünstigungsfähigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (in Gegenüberstellung zu jenen des Vergleichszeitraumes) aber von der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie Abstand genommen hat (vgl. "Anlagen für Investitionszuwachsprämien im Jahr 2002"). In das am 23.4.2004 eingereichte Verzeichnis wurde schließlich ein weiterer Betrag von 265.033,42 € aufgenommen. Erst dieser hat es ermöglicht, einen Investitionszuwachs auszuweisen. Unter diesen Umständen kann aber von einer "Benachteiligung" des Abgabepflichtigen durch das Gesetz nicht die Rede sein.

Im Hinblick auf die Antragstellung der Bw. gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wäre die Investitionszuwachsprämie mit Null € festzusetzen gewesen. Das Finanzamt hat auch über die "Geltendmachung" der Investitionszuwachsprämie abgesprochen, den – auf § 201 Abs. 3 Z 1 BAO gestützten - Antrag allerdings abgewiesen. Mit Rücksicht auf die Begründung des angefochtenen Bescheides kann allerdings kein Zweifel bestehen, dass der Bw. eine Investitionszuwachsprämie nicht gewährt werden sollte, was – inhaltlich betrachtet – einer Festsetzung der Prämie mit 0,00 € gleichzusetzen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. November 2004