



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christian Seywald, Landesinnungsmeister Friedrich Nagl und Kammerrat Konrad Antoni im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 26. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 20. April 2007 betreffend Antrag gemäß § 201 BAO hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 12. Juni 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 21. Juli 2004 wurde die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2004 der Berufungswerberin (Bw) beantragt mit der Begründung des Umbaues der Ordination (ESt-Akt BI 1/2004).

Aufgrund der am 3. Februar 2006 auf elektronischem Wege eingelangten Einkommensteuererklärung 2004 erließ das Finanzamt den mit 7. Februar 2006 datierten Einkommensteuerbescheid der Bw für das Jahr 2004 (UFS-Akt BI 7ff).

Am 7. Februar 2006 langte beim Finanzamt die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 (Formular E 108e) samt angehefteter Aufstellung der *"Investitionen der letzten Jahre"* ein (ESt-Akt BI 2ff/2004). Für 1. Jänner bis 31. Dezember 2004 waren darin in Summe 64.389,24 € angegeben, wobei nur Positionen der Kontonummern 590 (*"Ordinationsausstat-*

tung" laut Anlageverzeichnis 2003) und 595 ("Medizinische Geräte, Instrumente" laut Anlageverzeichnis 2003) angeführt sind. Im Formular E 108e wurden aufgrund von Investitionen des Jahres 2004 iHv 64.389 € und Investitionen der drei Vorjahre iHv durchschnittlich 6.782 € ein Investitionszuwachs iHv 57.607 € und daraus eine IZP iHv 5.761 € ermittelt.

Am 8. Februar 2006 verbuchte das Finanzamt die geltend gemachte IZP auf dem Steuerkonto zu Gunsten der Bw (dh als Negativbetrag; UFS-Akt BI 5 verso, Abgabenart "PI").

Mit Schreiben vom 16. Februar 2007 (=Postaufgabe, ESt-Akt BI 8/2004) wurde für die Bw durch ihre steuerliche Vertretung ein *"Antrag gem. § 201 BAO in Verbindung mit § 303 Abs. 2 BAO"* gestellt: *"... erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Wiederaufnahme gegen den Bescheid der Einkommensteuer 2004 vom 07.02.2006 eingelangt am 09.02.2006. Als Begründung führen wir an, dass in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung E 108e für 2004 gemäß der damaligen Rechtsmeinung keine Investitionszuwachsprämie für die Adaptierung geltend gemacht wurden.*

Infolge der neu hervorgekommenen Tatsachen durch das VwGH Erkenntnis Geschäftszahl 2006/15/0152 vom 25.10.2006 veröffentlicht am 07.01.2006 (Anm: tatsächlich 7.12.2006 in RIS-Datenbank, siehe ergänzendes Telefax vom 2. März 2007), sind nun auch Mieterinvestitionen gem. § 108e EStG prämienbegünstigt ... Es sind deshalb auch die ... im Jahr 2004 getätigten Adaptierungen in Höhe von € 118.798,82 als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter gem. § 108e EStG zu berücksichtigen.

Wir beantragen deshalb eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2004 mit der Berücksichtigung der richtigen Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 17.641,61 anstatt des bisher geltend gemachten Betrages von € 5.761,00.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen die berichtigte Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gem. § 108e inkl. Verzeichnis der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter."

Die beiliegende (berichtigte) Geltendmachung einer IZP auf dem Formular E 108e (ESt-Akt Bl 9f/2004) iHv 17.641 € wies wiederum Investitionen der drei Vorjahre iHv durchschnittlich 6.782 € aus. Die (berichtigte) Aufstellung der *"Investitionen der letzten Jahre"* (Bl 11ff/2004) weist gegenüber der am 7. Februar 2006 eingelangten, gleich bezeichneten Aufstellung (s oben) zusätzlich für 1. Jänner bis 31. Dezember 2004 fünf Positionen der Kontonummer 250, jeweils mit 10 Jahren Nutzungsdauer, aus:

Bezeichnung	Anschaffungsdatum	Anschaffungswert
Div. Wasseranschl.umbauarbeiten	2004/04/26	5.628,00
Fliesen	2004/05/25	2.253,20
Fliesenlegerarbeiten	2004/05/27	1.752,17
Ordinationsumbau	2004/05/27	84.012,98
Elektroinstallation	2004/09/01	25.152,47

Anm: Dies sind in Summe 118.798,82 €. In Einklang mit der bisherigen Aktenlage ist, dass für die Jahre 2001 bis 2003 in der nunmehrigen Aufstellung keine zusätzlichen Positionen der Kontonummer 250 angegeben sind, die gegebenenfalls den Vergleichswert zur Ermittlung des Investitionszuwachses erhöht hätten, denn im Anlageverzeichnis für 2003 stammen die vier Positionen bei der Kontonummer 250 "Adaptierungen" sämtliche aus dem Jahre 1988.

Am 2. März 2007 langte ein Telefax (datiert mit 01.03.2007) mit folgendem Nachtrag zum Antrag vom 16. Februar 2007 ein:

- Laut Rücksprache mit HerrnA vom BMF sei es möglich, die IZP gemäß § 201 Abs 2 Z 3 und Abs 3 Z 2 BAO von Amts wegen festsetzen zu lassen, da es die Mieterinvestitionen damals gegeben habe, jedoch das Finanzamt von dieser Tatsache nichts gewusst habe.
- Der Antrag sei rechtzeitig gestellt worden, da das zitierte VwGH-Judikat am 7. Dezember 2006 veröffentlicht worden sei.
- Die Bw treffe kein (grobes) Verschulden, die Mieterinvestitionen ursprünglich nicht als prämiентаuglich herangezogen zu haben, weil das BMF in RZ 8220 der EStR nach wie vor die unrichtige Meinung vertrete, dass solche Investitionen nicht prämiентаuglich wären. Die Unrichtigkeit der vom BMF vertretenen Meinung sei erst jetzt aufgrund der Rsp des VwGH bekannt geworden.

Das Finanzamt erließ den angefochtenen, mit 20. April 2007 datierten Bescheid, mit dem der *Antrag gem. § 201 BAO in Verbindung mit § 303 Abs. 2 BAO* vom 16. Februar 2007 abge-wiesen wurde (ESt-Akt Bl 16ff/2004), weil neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung keine neuen Tatsachen seien.

Ergänzend wurde bemerkt, dass auch bei Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes eine weitere Voraussetzung nicht gegeben wäre. Die Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes müsse allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führen. Der Umstand, dass nunmehr 2004 ein zusätzliches prämiengünstiges Wirtschaftsgut vorgelegen sei, habe allein noch keinen anderslautenden Bescheid zur Folge, denn die Begünstigung des § 108e EStG 1988 sei eine Kann-Bestimmung, dh der Steuerpflichtige habe diesbezüglich ein Wahlrecht. Es könne daher nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass er die Möglichkeit der Inanspruchnahme für alle grundsätzlich begünstigungsfähigen Wirtschaftsgüter ergreife. Damit wäre aber zumindest zusätzlich ein entsprechender Antrag auf Gewährung der IZP notwendig, um einen Bescheid mit einem anders lautenden Ergebnis zu bewirken.

Mit Schreiben vom 26. April 2004 (ESt-Akt Bl 19ff/2004) wurde Berufung gegen diesen Bescheid erhoben. Die Behörde verträte die Ansicht, dass die EStR RZ 8220 keine unrichtige Rechtsansicht seitens des BMF darstellten und daher der Antrag abzulehnen wäre, wogegen vorgebracht wird, dass Mieterinvestitionen IZP-begünstigt seien und der VwGH die Erlass-Meinung bzw die Richtlinien aufgehoben habe. Laut *Mayr/Atzmüller*, RdW 2007, Heft 2 werde im Wartungserlass dem VwGH gefolgt.

Es sei nicht nachvollziehbar, jahrelang mit restriktiven Richtlinienbestimmungen die Mieterinvestitionen als nicht IZP-tauglich anzusehen und nach Bekanntwerden des Erkenntnisses des VwGH so zu argumentieren, als habe der Steuerpflichtige schon immer die Möglichkeit gehabt, die Prämie zu fordern.

Die Voraussetzung des Neuerungsstatbestandes nach § 303 BAO sei somit erfüllt, die Rechtslage sei nunmehr völlig klar.

Es werde daher beantragt, dem Antrag gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der IZP vollinhaltlich stattzugeben.

In der am 12. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde den Vertretern der Parteien vom Referenten eine Berechnung ausgefolgt, die eine Cent-genaue Ermittlung der IZP für den Fall, dass dem Antrag gefolgt würde, enthielt.

Seitens der Bw wurde ergänzend auf das Prinzip von Treu und Glauben verwiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die ursprüngliche Berechnung der IZP hinsichtlich der ursprünglich beantragten Wirtschaftsgüter richtig gewesen sei und daher kein Grund für eine abweichende Festsetzung vorliege. Es stehe den Steuerpflichtigen frei, eine IZP nicht für alle grundsätzlich in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter geltend zu machen. Dem § 108e EStG 1988 lasse sich nicht entnehmen, dass für sämtliche grundsätzlich begünstigte Wirtschaftsgüter auch eine IZP beantragt werden müsse. Einerseits stehe es dem

Steuerpflichtigen frei, alternative Begünstigungsformen zu wählen, andererseits könne der Steuerpflichtige auf diese Weise eine Nachversteuerung im Falle eines bereits absehbaren vorzeitigen Ausscheidens begünstigungsfähiger Wirtschaftsgüter vermeiden. Diese Auffassung werde auch von *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* geteilt. Nach Ansicht des Finanzamtes komme es nicht darauf an, aus welcher Motivation die Nichtgeltendmachung von Wirtschaftsgütern erfolgt sei.

Seitens der steuerlichen Vertretung der Bw wurde repliziert, dass keiner der vom Finanzamt genannten Gründe für die Nichtgeltendmachung vorgelegen sei. Der einzige Grund, für die strittigen Wirtschaftsgüter keine IZP zu beantragen, sei in RZ 8220 der EStR gelegen, der eine IZP für Mieterinvestitionen ausgeschlossen habe. Es könne dem Steuerpflichtigen nicht zugesonnen werden, alle erdenklichen Anträge zu stellen, nur um ihres Rechtes nicht verlustig zu gehen. Sobald das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes veröffentlicht worden sei, habe man die Geltendmachung nachgeholt.

Der Vertreter des Finanzamtes führt für den Fall, dass der Senat von einer Unrichtigkeit der seinerzeitigen Berechnung ausgehen solle, aus, dass ein sinngemäßer Wiederaufnahmegrund, den § 201 Abs 1 Z 3 fordere, nicht gegeben sei. Nach einheitlicher Lehre und Rechtsprechung stelle eine geänderte Rechtsprechung keinen Wiederaufnahmegrund dar. Sollte als neue Tatsache das Durchführen von Mieterinvestitionen angesehen werden, so seien diese der Bw bereits mit deren Tätigkeit bekannt gewesen und wäre ein allfälliger sinngemäßer Antrag verspätet.

Dem Finanzamt sei der Umstand, dass Mieterinvestitionen getätigt wurden, einerseits aus einem Vorauszahlungsherabsetzungsantrag und andererseits aus dem Anlageverzeichnis bereits im Zeitpunkt der Gutschrift der IZP bekannt gewesen.

Seitens der steuerlichen Vertretung der Bw werde der Umstand, dass der VwGH die Mieterinvestition für begünstigungsfähig erklärt habe und in weiterer Folge die EStR geändert worden seien, sehr wohl für eine maßgebende neue Tatsache gehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Beurteilung von Anbringen soll es nach der Rsp nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und zufällige verbale Formen ankommen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Laut Rsp ist im Zweifel einem Anbringen, das die Partei zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl zur höchstgerichtlichen Rsp: *Ritz*, BAO³, § 85 Tz 1).

Wenn auch das schlussendliche Ziel des Anbringens vom 16. Februar 2007 inkl Beilagen – die Erlangung der IZP für 2004 in einer Höhe von 17.641 € statt 5.761 € – klar ist, so ist der angestrebte Verfahrensschritt nicht sofort eindeutig zu erkennen, weil Widersprüche hinsichtlich des betroffenen Verfahrens (einerseits zur Einkommensteuer 2004 bzw andererseits zur Investitionszuwachsprämie 2004) und hinsichtlich des Verfahrenstitels (einerseits Wiederaufnahme bzw andererseits Festsetzung gemäß § 201 BAO) bestehen. Nach den vorzitierten Leitlinien bei der Interpretation von Anbringen sind die für die Geltendmachung von Rechten der Bw ins Leere gehenden Varianten – der Einkommensteuerbescheid vom 7. Februar 2006 sprach nicht über die Höhe der IZP ab und eine Wiederaufnahme *"eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens"* (§ 303 Abs 1 BAO) hinsichtlich der vom Finanzamt bis zum 16. Februar 2007 getroffenen Maßnahmen zur IZP 2004 (=bescheidlose Gutschrift auf dem Abgabenkonto gemäß § 108e Abs 5 Fall 1 EStG 1988) ist undenkbar – auszuschließen, sodass ein Antrag gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 vorliegt. Hierauf deutet auch die Bezeichnung des Anbringens mit *"Antrag gem. § 201 BAO in Verbindung mit § 303 Abs. 2 BAO"* hin. Und § 108e Abs 5 EStG 1988 legt die verfahrensrechtliche Vorgangsweise mittels § 201 BAO ohnehin genau fest.

§ 108e Abs 5 Satz 1 EStG 1988 normiert: *"Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen."* Weiters wird bestimmt, dass die IZP als Abgabe vom Einkommen iSd BAO und des AVOG gilt, und dass auf die Gutschrift jene Bestimmungen der BAO anzuwenden sind, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten.

Gemäß § 323 Abs 11 BAO ist für nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenanprüche, also auch den hier zu behandelnden Anspruch auf die IZP 2004, 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.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, oder
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(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.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Da die Bw in ihrem Antrag auf eine Verbindung mit § 303 Abs 2 BAO verwiesen hat, wird auch diese Gesetzesstelle angeführt: "(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat."

Mit dem Antrag vom 16. Februar 2007 machte die Bw einerseits ausdrücklich neu hervorgekommene Tatsachen durch das VwGH-Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/15/0152 geltend und gab andererseits mit den Beilagen, die als Bestandteil des Antrages zu werten sind, auch Tatsächliches bekannt, nämlich eine Detaillierung der im Jahr 2004 vorgenommenen Mieterinvestitionen (gegenüber dem ESt-VZ-Herabsetzungsantrag vom 21. Juli 2004), die in den fünf zusätzlichen Positionen unter Kontonummer 250 des berichtigten Verzeichnisses der "Investitionen der letzten Jahre" ihren Niederschlag gefunden haben (s oben). Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass auch das in den Beilagen erstmals bekanntgegebene Tatsächliche als Wiederaufnahmsgrund (Festsetzungsgrund) geltend gemacht worden und Bestandteil des anhängigen Verfahrens ist. Ansonsten wäre das Schicksal von Festsetzungsantrag und diesbezüglicher Berufung bereits entschieden, denn eine Änderung der Rechtsauslegung stellt keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anm 14 zu § 303) und durch die Verweise in § 201

BAO nF (s anschließend) auf die Regelungen für die Wiederaufnahme auch keinen tauglichen Festsetzungsgrund.

Neu hervorgekommene Tatsachen sind bei der Anwendung von § 201 BAO nF in zwei Fällen von Belang:

- Durch den Verweis im zweiten Tatbestand von § 201 Abs 2 Z 3 BAO auf die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 BAO.

Auch wenn Maßnahmen gemäß § 201 Abs 2 Z 3 Fall 2 BAO (anders als etwa solche gemäß Z 1) nicht ausdrücklich als amtswegige Maßnahmen bezeichnet werden und nur auf die Voraussetzungen einer amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme verwiesen wird, ist davon auszugehen, dass es sich dabei nur um amtswegige Maßnahmen und nicht um solche auf Antrag handeln kann. Dies ergibt sich aus dem Motiv für die Neufassung von § 201 BAO, das aus dem Bericht des Finanzausschusses (1128BlgNR XXI.GP) hervorgeht: *"Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden...."*

Auch die Literatur (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Anm 8 zu § 201 BAO und besonders deutlich *Ritz*, BAO³, § 201 Tz 21) sieht den zweiten Fall von § 201 Abs 2 Z 3 BAO als ausschließlich amtswegige Maßnahme.

Soweit die Bw im ergänzenden Telefax vom (Übermittlungsdatum) 2. März 2007 auf die Möglichkeit der amtswegigen Festsetzung verweist und eine solche damit anregt, ist darauf zu verweisen, dass der UFS als zweite Instanz eine amtswegige Maßnahme, die nicht bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides war, in der Berufungsentscheidung nicht erstmals vornehmen darf. Andernfalls würde er seine auf die 'Sache' der erstinstanzlichen Entscheidung beschränkte Abänderungsbefugnis gemäß § 289 Abs 2 BAO überschreiten, sodass auf diese Anregung hier nicht weiter eingegangen werden kann.

- Durch den Verweis in § 201 Abs 3 Z 2 BAO auf die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO.
§ 303 Abs 1 lit b BAO: (wenn) *"Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten"*.

Auch § 303a BAO ist bei § 201 Abs 3 Z 2 BAO sinngemäß anzuwenden (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Anm 11 zu § 303a BAO) und lautet:

"§ 303a. (1) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;*
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.*

(2) Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt."

Durch das ergänzende Telefax vom (Übermittlungsdatum) 2. März 2007 zu der nach Ansicht der Bw eingehaltenen Dreimonatsfrist und zum mangelnden Verschulden erfüllt der Antrag der Bw vom 16. Februar 2007 auch § 303a Abs 1 lit c und d BAO.

Gemäß § 201 Abs 1 BAO nF ist für eine Festsetzung der Investitionszuwachsprämie, entweder die Nichtbekanntgabe des selbstberechneten Betrages oder die Unrichtigkeit des selbstberechneten Betrages die Grundvoraussetzung. Ersteres liegt wegen der Bekanntgabe des mit 5.761 € selbstberechneten IZP-Betrages für 2004 am 7. Februar 2006 jedenfalls nicht vor, sodass nur die Unrichtigkeit dieses Betrages zur Erfüllung der Grundvoraussetzung für Maßnahmen gemäß § 201 BAO nF in Frage kommt.

Neben der Unrichtigkeit des selbstberechneten Betrages (*"wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist"*), die auch schon einer der Tatbestände des § 201 BAO aF war, erfordert § 201 Abs 3 Z 2 BAO mit dem Verweis auf die *"Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei"* die gleichzeitige Erfüllung weiterer Anwendungsvoraussetzungen:

- Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln: Da unter solchen Tatsachen nicht das Hervorkommen von Rechtsirrtümern und neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung und höchstgerichtliche Erkenntnisse fallen (*Ritz*, BAO³, § 303 Tz 9), verbleibt gegenständlich nur das, was über die getätigten Mieterinvestitionen dem Finanzamt durch den Antrag vom 16. Februar 2007 neu bekannt wurde (vgl oben);
- Eignung des Wiederaufnahmsgrundes (Festsetzungsgrundes), einen anderslautenden Bescheid (eine Festsetzung in anderer Höhe als laut Selbstberechnung) zu bewirken, bzw wörtlich in § 303 Abs 1: (wenn) *"... die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders*

lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Daher kann das Hervorkommen von Umständen, die nur auf Antrag zu berücksichtigen sind, zu keiner Wiederaufnahme (Festsetzung) führen, wenn zum Zeitpunkt der früheren Bescheiderlassung (Bekanntgabe der Selbstberechnung) der Antrag noch nicht vorgelegen ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 25);

hierzu unten: a);

- kein grobes Verschulden der Partei an der bisherigen Nichtgeltendmachung; da die Ursache der Nichtgeltendmachung in der Beachtung der EStR lag, kann der Bw kein derartiges Verschulden vorgeworfen werden (*Ritz*, BAO³, § 201 Tz 36);
- Einbringung des Wiederaufnahmeantrages (Festsetzungsantrages) innerhalb von drei Monaten ab Erlangung der Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund (Festsetzungsgrund);
hierzu unten: b)

a) Unrichtigkeit des selbstberechneten Betrages und Eignung des Festsetzungsgrundes, einen anderen als den selbstberechneten Betrag festsetzen zu können:

Dieses Thema hängt mit dem materiellrechtlichen Anspruch auf die IZP 2004 zusammen:

§ 108e Abs 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2004/57 (StReformG 2005), gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen, lautet: *"Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen."*

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtskraft des am 9. Februar 2006 zugestellten Einkommensteuerbescheides 2004 (Ablauf der Berufungsfrist) mit Ablauf des 9. März 2006 eingetreten. Bis zu diesem Zeitpunkt hat die Bw die Beilage E108e zur Einkommensteuerklärung zur Geltendmachung der IZP 2004 nachgereicht.

Die streitgegenständlichen Mieterinvestitionen wurden jedoch nicht bis Ablauf des 9. März 2006 für die IZP 2004 geltend gemacht, sondern erst am 16. Februar 2007.

Ob mit Ablauf des 9. März 2006 der Anspruch der Bw auf die IZP hinsichtlich der im Jahr 2004 getätigten Mieterinvestitionen erloschen ist, oder ob die im Februar 2006 erfolgte IZP-Antragstellung die Frist auch hinsichtlich 'nachnominierter' Wirtschaftsgüter gewahrt hat, geht aus dem obzitierten Wortlaut von § 108e Abs 4 EStG 1988 nicht eindeutig hervor, weil die IZP entweder auf den gesamten Investitionszuwachs eines Jahres oder auf einzelne Wirtschaftsgüter bezogen sein könnte.

Hier wird dieser Wortlaut so interpretiert, wie von *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 108e EStG Rz 10 und *Sutter* in AnwBl 2008, 36f dargestellt:

§ 108e Abs 4 EStG 1988 geht von der Geltendmachung der IZP iZm der Einreichung der (Einkommen)Steuererklärung aus. Für Wirtschaftsgüter, für die nicht bis zum (erstmaligen) Eintritt der formellen Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides die IZP geltend gemacht wird, ist eine nachträgliche Geltendmachung der IZP nicht mehr möglich.

Mittels der Ergänzung einer einmonatigen Nachfrist in § 108e Abs 4 EStG 1988 durch StReformG 2005, anzuwenden ab IZP 2004, sollten Härten der früheren Regelung aufgefangen, jedoch nicht das Ziel der besonderen spezialgesetzlichen Befristung aufgegeben werden. Indem nach einer Fallfrist eine (erfolgreiche) Antragstellung nicht mehr möglich ist, stehen das Prämienvolumen und damit der finanzielle Bedarfsbedarf des Staates zeitnah fest.

Damit ist die im Februar 2006 von der Bw bekanntgegebene Selbstberechnung der geltend gemachten IZP 2004 jedenfalls mit Ablauf des 9. März 2006 durch ein Erlöschen des Anspruches der Bw auf die IZP 2004, soweit diese auf die Mieterinvestitionen entfallen war, richtig geworden.

Ob die Selbstberechnung darüber hinaus bereits im Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe richtig war (Ansicht des Finanzamtes wegen eines Wahlrechtes auf Geltendmachung nur für einen Teil der angeschafften/hergestellten Wirtschaftsgüter), kann dahingestellt bleiben, weil es jedenfalls bei der Stellung des Antrages vom 16. Februar 2007 nicht (mehr) so war, dass sich die bekanntgegebene Selbstberechnung gemäß § 201 Abs 1 BAO nF "*als nicht richtig*" erwiesen hätte.

Indem mit Ablauf des 9. März 2006 der Anspruch der Bw auf die IZP hinsichtlich der im Jahr 2004 getätigten Mieterinvestitionen erloschen ist, fehlt es den der Behörde mit dem Antrag vom 16. Februar 2007 bekanntgewordenen Tatsachen zu den Mieterinvestitionen des Jahres 2004 auch an der Eignung, eine Festsetzung der IZP 2004 in anderer Höhe als der im Februar 2006 geltend gemachten (bekanntgegebenen) Höhe vorzunehmen.

Dem Antrag der Bw auf Festsetzung der IZP 2004 unter Berücksichtigung der Mieterinvestitionen und somit dem darauf gerichteten Berufungsbegehren ist daher nicht Folge zu geben und die Berufung abzuweisen.

b) Dreimonatsfrist des sinngemäß anzuwendenden § 303 Abs 2 EStG 1988:

Da die Bw von den Mieterinvestitionen, die sie selbst im Jahr 2004 getätigt hat, schon im Jahr 2004 Kenntnis erlangt hat, ist die Dreimonatsfrist am 16. Februar 2007 schon abgelaufen gewesen.

Möglicherweise anderer Ansicht ist diesbezüglich *Ritz*, BAO³, § 201 Tz 36, wenn er einen Antrag gemäß § 201 Abs 3 Z 2 BAO – gestützt auf Umstände, die der Abgpfl ursprünglich wegen eines Erlassmeinung des BMF, deren Unrichtigkeit aus nachträglicher Rsp des VwGH bekannt wird, nicht geltend gemacht hat – in Betracht zieht. Ob dies nur für die (wahrscheinlich äußerst wenigen) Fälle, in denen von der dem Abgpfl bekannten Sachverhaltsverwirklichung über die Bekanntgabe der Selbstberechnung bis zur Stellung eines Festsetzungsantrages nur drei Monate vergangen sind, gilt oder ob die Dreimonatsfrist etwa erst mit der Kenntniserlangung von der nachträglichen Rsp beginnen solle, bleibt offen. Die letztere Interpretationsvariante hätte den Vorteil eines grundsätzlich wirksameren Rechtsschutzes an sich, jedoch steht ihr die hM entgegen, wonach Änderungen der Rsp nicht zu Verfahrenswiederaufnahmen (bzw hier: Festsetzung unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen über die Verfahrenswiederaufnahme) führen. Im Übrigen wäre für die Bw aus einem Beginn der dreimonatigen Frist erst mit Kenntnisnahme von der Rechtsprechung zu Mieterinvestitionen nichts zu gewinnen, weil schon die Begründung zu a) der begehrten Festsetzung entgegensteht.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 8. Juli 2008