



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A,B, vertreten durch V, vom 18. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 18. November 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid-aus-fertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zu-stellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 12.12.2002 gründeten die beiden jeweils persönlich haftenden Gesellschafter eine GesbR. Unternehmensgegenstand war u.a. die Anmietung und Weitervermietung von Geschäftsräumlichkeiten. In der weiteren Folge sollte die GesbR als Hauptmieterin die angemieteten Räumlichkeiten im Rahmen eines Untermietverhältnisses zur Nutzung durch eine ärztliche Ordination wiederum entgeltlich überlassen.

Am 14.5.2004 langte mit der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften auch das Verzeichnis zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZP) gem. § 108 e EStG für 2003 beim Finanzamt ein. Darin wurde eine Prämie in Höhe von € 87.993,40 beantragt. Der Betrag wurde am 19.5.2004 am Abgabenkonto gutgeschrieben. Für Mieterinvestitionen im Ausmaß von € 492.749,82 wurde hingegen keine IZP beantragt.

Im Dezember 2004 fand eine Nachschau statt. Eine Überprüfung der Bemessungsgrundlagen für die IZP 2003 ergab, dass darin Übersiedlungskosten im Ausmaß von € 14.134,50 enthalten waren. Die Prämie wurde um € 1.413,45 gekürzt, die Abweichung mit der steuerlichen Vertretung besprochen und das Abgabenkonto am 13.12.2004 belastet. Ein Bescheid gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO wurde zunächst nicht erlassen.

Mit Schreiben vom 10.6.2008 beantragte die steuerliche Vertretung 10% der getätigten Mieterinvestitionen (€ 49.274,98) dem Abgabenkonto gutzuschreiben. Im Schreiben vom 1.7.2008 hielt sie dazu ergänzend fest, dass es aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.10.2006, 2006/15/0152 zulässig sei auch für Mieterinvestitionen eine IZP geltend zu machen. Deren Geltendmachung sei seinerzeit unterblieben, weil man auf eine unrichtige Rechtsauffassung in den Einkommensteuerrichtlinien vertraut habe. Dem Schreiben war ein berichtigtes Verzeichnis beigefügt, mit der eine IZP für 2003 im Ausmaß von € 135.854,90 geltend gemacht wurde. Das Finanzamt wies in der weiteren Folge den Antrag mit Bescheid vom 1.Juli 2008 zurück. So sei der Antrag auf Gewährung einer IZP verspätet eingereicht worden. Der Antrag für 2003 hätte nur bis zur Abgabe der Feststellungserklärung 2003 (14.5.2004) gestellt werden können. Gegen den Zurückweisungsbescheid wurde mit Schreiben vom 16.7.2008 Berufung erhoben (s. dazu UFS 30. Jänner 2013, RV/1106-L/08).

Mit Eingabe vom 29.10.2008 wurde geltend gemacht, dass bezüglich der Kürzung der IZP 2003 um € 1.413,45 bisher kein Bescheid ergangen sei.

Mit **Bescheid vom 18.11.2008** wurde die Investitionszuwachsprämie 2003 gem. § 201 BAO mit € 86.579,95 festgesetzt (Nachzahlung € 1.413,45). Zur Begründung wurde auf das seinerzeitige Telefonat vom 9.12.2004 verwiesen.

In der Berufung vom 18.12.2008 wurde zunächst geltend gemacht, dass die Prämie mit € 135.854,90 festzusetzen sei. So gelte das der Steuererklärung 2003 angeschlossene Verzeichnis als Abgabenerklärung. Diese Erklärung sei am 10.6.2008 auf eine Bemessungsgrundlage von € 1.358.549 berichtigt worden. Nach dem Grundsatz der Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse bis zur Rechtskraft der Entscheidung sei diese Berichtigung bei der Prämienfestsetzung zu berücksichtigen. Im Abgabenverfahren bestehe kein Neuerungsverbot und sei gem. § 280 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge im

Laufe des Berufungsverfahrens Bedacht zu nehmen. Bei dem angefochtenen Bescheid handle es sich um einen solchen nach § 201 BAO. Eine Selbstberechnung sei immer dann nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig sei, sei es auf Grund einer unrichtigen Rechtsauffassung, eines schlichten Rechenfehlers oder der Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände. Die Selbstberechnung sei daher auch deshalb unrichtig, weil die Kosten in Höhe von € 492.749,82 für die Investition in das Mietobjekt nicht in die Bemessungsgrundlage eingerechnet worden seien. Zum damaligen Zeitpunkt hätten die Einkommensteuerrichtlinien in RZ 8220 die unrichtige Rechtsauffassung enthalten, der Ausschluss von der IZP beziehe sich auch auf Mieterinvestitionen. Nach den Erkenntnissen des VwGH vom 25.10.2006, 2006/15/0152 und vom 23.5.2007, 2006/13/0078 würden Mieterinvestitionen einkommensteuerrechtlich zu einem beim Mieter selbständig anzusetzenden Wirtschaftsgut führen. Zudem sei die Info SZK-010103/0023-SVE/2007 des BMF vom 14.6.2007 von Bedeutung. Darin werde angeordnet, Anträgen auf berichtigende Festsetzung der IZP wegen getätigter Mieterinvestitionen jedenfalls stattzugeben. Einzig und allein die durch den VwGH nunmehr verworfene ursprüngliche Rechtsauffassung in den Richtlinien habe dazu geführt, dass die Mieterinvestitionen nicht vornherein in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien. Es seien somit im Vertrauen auf die Richtigkeit der Richtlinien Dispositionen getroffen worden, die bei Kenntnis der Unrichtigkeit anders getroffen worden wären. Laut Stoll „BAO Kommentar“ werde der Grundsatz von Treu und Glauben den „natürlichen Rechtsgrundsätzen“ zugeordnet und habe im Abgabenrecht dies sehr wohl auch materiell rechtliche Bedeutung. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben könne letztendlich auch Rechtswidrigkeit bedeuten.

Mit Gesellschafterbeschluss wurde die Gesellschaft zum Stichtag 30.09.2009 aufgelöst.

In einer ergänzenden Eingabe vom 23.01.2013 hielt die steuerliche Vertretung fest: Der Bescheid vom 18.11.2008 sei gem. § 201 (2) Z 3 BAO ergangen. Die Einkommensteuerrichtlinien würden in RZ 8229 den Passus enthalten; sollte aus der Erklärung oder einer Beilage die Inanspruchnahme der IZP hervorgehen, sei eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig. Die Frage bis zu welchem Zeitpunkt die IZP durch Vorlage des Verzeichnisses geltend gemacht habe werde können, sei, was den Zeitraum bis 2003 betreffe, kontrovers diskutiert worden (SWK 10/2004 Seite 389): Jedenfalls sei das Verzeichnis als eigenständige, vom Einkommensteuerverfahren abgekoppelte Abgabenerklärung anzusehen. Rechtsfolgen für eine verspätete Abgabe (bzw. Nichtabgabe) seien weder dem EStG noch der BAO zu entnehmen. Für alle Abgabenerklärungen gelte, dass deren Berichtigung möglich bzw. geboten sei. Die Berichtigung sei einzig und allein durch das richtlinienkonforme Verhalten zur Zeit der Abgabe der Erklärung 2003 erforderlich geworden. Zunächst habe die zitierte

Richtlinie eine spätere Geltendmachung zulässig erklärt, wenn aus der Steuererklärung oder einer Beilage die Inanspruchnahme einer IZP hervorgehe. Die Versagung der später geltend gemachten Prämie komme einem richtlinienwidrigen Verhalten der Behörde gleich. Dem Anspruch der Finanzverwaltung auf zeitnahe Feststehen des Prämienvolumens würden fundamentale Grundsätze der Rechtsordnung (Treu und Glauben, Rechtsrichtigkeit, Gleichmäßigkeit der Besteuerung) geopfert werden. Letztendlich wurde festgehalten, dass das VwGH Erkenntnis vom 22.12.2011, 2009/15/0160 den Zeitraum 2004 betreffe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002, lautet:

"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."

Der Gesetzgeber sieht für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie in § 108e EStG 1988 ein eigenständiges, vom Veranlagungsverfahren klar abgekoppeltes Verfahren vor, befristete allerdings explizit die **Einreichung des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung**. In diesem Sinne wird die zitierte Regelung auch von der herrschenden Lehre verstanden. Zorn (in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 7 zu § 108e) hält zu dieser Frage fest: "Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen." In diesem Sinne auch Doralt (EStG7, Tz 15 zu § 108e), Thunshirn/Untiedt (SWK 3/2004, S 069; SWK 6/2004, S 63) sowie Unger (SWK, 25/2004, S 75).

Der VwGH leitete, zudem im Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0104 oben besagte Frist für den Antrag auf IZP ab (ebenso VwGH, 21.9.2006, 2006/15/0133).

Mit der nicht fristgerechten Einreichung des Verzeichnisses geht der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie sohin verloren, eine andere Interpretation lässt der unmissverständliche Wortlaut des ersten Satzes des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung nicht zu.

Wenn im ergänzenden Schriftsatz vom 23.01.2013 auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen wird, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass diese für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sind. Zudem ist die RZ 8229 nur für jene Fälle gedacht, in denen

der IZP-Antrag nicht zugleich mit der Steuererklärung gestellt wurde. Im berufungsgegenständlichen Fall wurden Antrag und Erklärung zugleich eingebracht.

Die Ansicht, es bestehe die Möglichkeit einer Berichtigung, weil zunächst im Vertrauen auf die Richtlinien die Geltendmachung unterlassen wurde, kann so nicht geteilt werden. Maßgebend ist, dass der Abgabepflichtige gegenüber der Abgabenbehörde von sich aus - und sei es auch über Aufforderung der Abgabenbehörde - die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände offen legt (vgl. VwGH 15.9.1993, 92/13/0004). In diesem Sinne ist als Steuererklärung nur die erstmalig für einen Veranlagungszeitraum abgegebene Erklärung anzusehen. Unter "der Steuererklärung", der nach § 108e EStG 1988 das Verzeichnis über die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie anzuschließen ist, kann somit nur die erste, ursprüngliche Abgabenerklärung, verstanden werden.

Der Gesetzgeber hat die Antragsfrist im Interesse einer konzentrierten verwaltungsökonomischen Verfahrensabwicklung sowie der zeitnahen budgetären Kalkulierbarkeit der befristet eingeführten IZP begrenzt. Was den Anspruch der Finanzverwaltung auf zeitnahe Feststehen des Prämienvolumens betrifft, so hat der VwGH selbst ausgeführt, dass derartige Fristen durchaus von Sachlichkeitserwägungen getragen sind.

Im Zurückweisungsbescheid hat das Finanzamt bereits darauf hingewiesen, dass der Antrag auf IZP 2003 gem. § 108e Abs. 4 nur bis zur Abgabe der Feststellungserklärung 2003 gestellt werden konnte. Die Abgabe der Feststellungserklärung erfolgte am 14.5.2004. Der Anspruchsberechtigte deklariert sich durch die Aufnahme der Wirtschaftsgüter in das Verzeichnis anlässlich der erstmaligen Geltendmachung. Damit wird der Kreis der Wirtschaftsgüter, für den die Prämie beansprucht wird, festgehalten. **Die Prämie steht in der Folge nur für jene Wirtschaftsgüter zu, die im Verzeichnis aufscheinen** (s. Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG RZ 10 und Sutter in AnwBl 2008, 36 f sowie Erich Schwaiger in Taxlex 2007, Investitionszuwachsprämie Teil II). Der Erklärung 2003 war ein Verzeichnis beigelegt, nicht enthalten waren darin aber die getätigten Mieterinvestitionen. Weil diese die Mieterinvestition betreffenden Wirtschaftsgüter seinerzeit außer Ansatz geblieben sind, ist eine nachträgliche Geltendmachung der IZP nicht mehr möglich

In der Berufung wird zudem Bezug auf eine Info des BMF vom 14.6.2007, SKZ-0191193/0023-SVE/2007 genommen. Darin wird der Standpunkt vertreten, dass tatsächlich Mieterinvestitionen getätigt worden seien, diese Tatsache dem Finanzamt im betreffenden Verfahren nicht bekannt gewesen sei und es sich dabei um das nachträgliche Hervorkommen bzw. Bekanntwerden steuerrelevanter Umstände (§ 303 Abs.2 lit. b BAO) handle. Abgesehen

von der fehlenden Bindungswirkung für den Unabhängigen Finanzsenat, kann der Standpunkt, was das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen betrifft, ebenso nicht geteilt werden. So war der Feststellungserklärung 2003 auch eine Aufstellung „Investitionen in Mietobjekt 2003“ beigelegt aus der für das Finanzamt die entsprechenden Mieterinvestitionen klar ersichtlich und somit bekannt waren. Selbstredend waren den Berufungswerbern die Mieterinvestitionen gleichfalls bekannt. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich auf das VwGH Erkenntnis vom 25.9.2012, 2008/13/0175 verwiesen, wonach es der ständigen Rechtsprechung zu § 303 Abs.1 lit. b BAO entspricht, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen durch Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung, Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden und im Besonderen auch höchstgerichtliche Erkenntnisse keine „Tatsachen“ im Sinne dieser Bestimmung sind. Das Erkenntnis enthält grundsätzliche Aussagen was das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen betrifft, auch wenn es um die IZP 2004 geht.

In der Berufung wurde festgehalten, dass eine Festsetzung gem. § 201 BAO dann zu erfolgen habe, wenn eine Selbstberechnung objektiv unrichtig ist. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Die Festsetzung der IZP 2003 erfolgte, weil nach übereinstimmender Ansicht beider Parteien zu Unrecht Übersiedlungskosten im Ausmaß von € 14.134,50 in der Bemessungsgrundlage der IZP enthalten waren. Dies wurde im Schriftsatz vom 23.01.2013 noch einmal bekräftigt.

Der bekämpfte Bescheid ist gem. § 201 (2) Z 3 BAO ergangen. Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Dabei wird primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein (s. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 201 Rz 30).

Gegenstand der seinerzeitigen Nachschau waren lediglich die Übersiedlungskosten. Die bescheidmäßige Festsetzung hat sich auf die Übersiedlungskosten bezogen und nicht auf die Mieterinvestitionen, die zum Zeitpunkt der Nachschau noch gar nicht Gegenstand des Verfahrens waren. Dies geht aus dem im Nachhinein erlassenen und bekämpften Bescheid klar hervor. Im Hinblick auf die seinerzeitige Einigung sind Ausführungen, was die Ermessensübung betrifft, offenbar unterblieben. Diese fehlenden Ausführungen sind von der Rechtsmittelbehörde nachzuholen. Dem wird nunmehr insofern entsprochen, indem auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Tatsache der Einigung verwiesen wird.

Ob bei der vorzunehmenden Ermessensübung auch auf die Mieterinvestitionen Bedacht zu nehmen ist, wird, betrachtet man den Bescheidinhalt, wohl zu verneinen sein. Zudem wurde

ohnedes ein Antrag gem. § 201 (3) Z 2 BAO eingebracht (s. dazu auch die Berufungsentscheidung vom 30. Jänner 2013, RV/1106-L/08).

Sollte dieser Standpunkt nicht geteilt werden, ist hervorzuheben, dass im Rahmen der Ermessensübung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit besondere Bedeutung zukommt. In diesem Zusammenhang ist noch einmal darauf zu verweisen, dass im berufungsgegenständlichen Fall keine Möglichkeit besteht, die Mieterinvestitionen nachträglich im Rahmen der IZP zu berücksichtigen. Was den steten Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass der VwGH in der Regel kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (s. dazu auch Ritz, BAO, 4. Auflage, § 114, Tz 10). Somit liegt aber auch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vor.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Zustellung erfolgt gem. § 81 Abs.6 bzw. 7 BAO an den Zustellbevollmächtigten der ehemaligen Mitglieder.

Linz, am 30. Jänner 2013