



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HK KG (nunmehr K GmbH), vertreten durch die Dr. Elmar Giesinger Steuerberatungs GmbH, 6844 Altach, Bauern 17, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben. Die für das Jahr 2002 beantragte Investitionszuwachsprämie in Höhe von 9.616,67 € ist auf dem Abgabekonto gutzuschreiben.

Entscheidungsgründe

Die infolge Übertragung des Vermögens gemäß § 142 HGB auf die K GmbH im Jahr 2005 zwischenzeitig aufgelöste und im Firmenbuch gelöschte HK KG hat nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert. Bilanzstichtag war der 30. Juni. Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften betreffend das Wirtschaftsjahr 2001/2002 wurde beim Finanzamt am 27. März 2003 eingereicht. Mit Bescheid vom 26. Juni 2003 wurden die im Wirtschaftsjahr 2001/2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt.

Am 5. Februar 2004 langte beim Finanzamt eine Beilage zur Feststellungserklärung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 (Formblatt E 108e) in Höhe von 9.616,67 € ein.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie als unzulässig zurück, hob den Zurückweisungsbescheid nach einer dagegen erhobenen Berufung wiederum auf und setzte die Investitionszuwachsprämie mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom

1. September 2004 mit der Begründung, dass nach Abgabe der Steuererklärung die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen sei, mit Null fest.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung des Berufungsführers mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002 wirtschaftsgutbezogen den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2001/2002 und den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 zuzuordnen sei und der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002, soweit er auf Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2001/2002 entfalle, mit der Steuererklärung für das Jahr 2002 geltend zu machen sei, mit Vorlageantrag. Bekämpft wird unter Hinweis auch auf die bereits im Berufungsverfahren betreffend den Zurückweisungsbescheid vorgebrachten Einwendungen sowie auf den in der Literatur veröffentlichten Aufsatz des steuerlichen Vertreters (vgl. Giesinger, SWK 20-21/2004, S 654 ff) mit ausführlicher Begründung vor allem, dass die Abgabe des Verzeichnisses mit der Abgabenerklärung des betreffenden Jahres als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie interpretiert werde bzw. von einem Antrag mit Präklusionsfrist ausgegangen werde. Das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gelte nach § 108e EStG 1988 als Abgabenerklärung. Werde aber eine Abgabenerklärung nicht fristgerecht eingereicht, könne dies nur die Rechtsfolgen des § 135 BAO auslösen. Ansonsten werde einem formalen Grund eine Bedeutung gegeben, die mit dem materiellen Gehalt des § 108e EStG 1988 nicht in Einklang zu bringen sei. Es sei daher eine Interpretation zu wählen, die dem Sinnzusammenhang mit den übrigen Bestimmungen des § 108e EStG 1988 entspreche. Zudem sei die Ermittlung der Grundlagen bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr sehr komplex und die EDV hierfür noch nicht vorbereitet gewesen, sodass die Sachbearbeiterin offensichtlich davon ausgegangen sei, dass die Investitionszuwachsprämie 2002 mit dem Wirtschaftsjahr 2002/2003 zu bearbeiten sei, da dann auch sämtliche Daten betreffend die Investitionen des Jahres 2002 zur Verfügung ständen. Im Verhältnis zum Verschulden sei die Sanktion des Verlustes der Investitionszuwachsprämie daher eine überschießende und gegen das Gleichheitsgebot verstörende Interpretation des Gesetzes. Insgesamt sei festzuhalten, dass alle bisher von der Behörde vorgebrachten Interpretationen des § 108e EStG 1988

- im Gesetz nicht so festgelegt seien und sich nicht zwingend aus dem Gesetz ergäben,
- dem Determinierungsgebot widersprüchen und das besondere Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen verletzen,
- gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstießen,

- im Widerspruch mit den übrigen Bestimmungen des § 108e EStG 1988 (eigenes Verfahren, eigenständige Abgabenerklärung) stünden,
- verschiedenste Verfahrensgrundsätze (etwa §§ 115, 161 und 311 BAO) verletzten,
- den Verlust der Investitionszuwachsprämie an einen formale Grund anknüpften, obwohl die materiellen Voraussetzungen gegeben seien,
- Rechtsfolgen nach sich zögen, die vom Normadressaten nicht zu erkennen gewesen und daher nicht zu rechtfertigen seien,
- das dem Gleichheitsgebot innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verletzten.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2007 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

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 unabhängige Finanzsenat hat in Übereinstimmung mit dem überwiegenden Teil des Schrifttums (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e Tz 7; Doralt, EStG⁷, § 108e Tz 15; Thunshirn/Untiedt, SWK 3/2004, S 069 und SWK 6/2004, S 63; Unger, SWK, 25/2004, S 75) wiederholt die Auffassung vertreten, dass nach der oben wiedergegebenen, für die Jahre 2002 und 2003 anzuwendenden Regelung (die Neuregelung des § 108e EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, derzufolge die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zulässig ist, ist nach der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen) die Einreichung des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung befristet ist und mit der nicht fristgerechten Einreichung des Verzeichnisses der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie verloren geht.

Diese Auffassung hat nunmehr auch der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.9.2006, 2004/15/0104, bestätigt und die vom steuerlichen Vertreter vorgetragenen Bedenken im Ergebnis somit nicht geteilt. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof zusammengefasst aus, dass das Gesetz eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeich-

nisses vorsehe. Nach dem letzten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 gelte das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres als Abgabenerklärung, die Fristen der BAO für die Einreichung von Abgabenerklärungen seien diesbezüglich jedoch nicht anzuwenden. Abgabenerklärungen nach § 108e EStG 1988 seien im § 134 Abs. 1 BAO nicht genannt; der Antragsteller sei zur Einreichung einer solchen Abgabenerklärung nicht verpflichtet. Der Gesetzgeber habe nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988 eine Antragsfrist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht ausdrücklich formuliert, nach der Systematik und Teleologie der Regelungen seien sie aber dahin zu verstehen, dass mit der Wortfolge "ist anzuschließen" der zeitliche Rahmen der Antragstellung festgelegt werde. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie - in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 - keine Befristung vorgesehen habe. Auch eine zusammenschauende Betrachtung mit den Regelungen betreffend die Prämie für Forschung und Bildung (§ 108c), die befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d) und die Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f) lasse erkennen, dass der Gesetzgeber jeweils eine überschaubare Frist für die Einreichung des Antrages auf Prämiengewährung festgelegt habe. Die Stellung des Antrages auf Prämiengewährung sei in allen genannten Fällen zeitlich begrenzt. Dass der in § 108e EStG 1988 verwendeten Wortfolge, wonach der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie anzuschließen ist, gleichfalls ein zeitlicher Aspekt beizumessen sei, erscheine auch nicht unsachlich: Dem Finanzamt sei es dadurch möglich, in einem Arbeitsgang einerseits die Veranlagung zur Jahressteuer (bzw. die Gewinnfeststellung) vorzunehmen und andererseits zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die beantragte Prämie gegeben seien. Zudem sei davon auszugehen, dass dem Antragsteller im Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorlägen, die er in Bezug auf die Geltendmachung von Prämien benötige. Dazu komme, dass bei Begünstigungsvorschriften, wie der Gewährung staatlicher Prämien, dem Antragsteller die Beachtung bestimmter Antragsmodalitäten oder -fristen durchaus zugemutet werden könne, um nach Ablauf einer bestimmten Frist den finanziellen Bedeckungsbedarf des Staates feststellen zu können. Daraus ergebe sich, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie, der nach Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt wird, verspätet sei.

Weiters hat der der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel (a.a.O., § 108e Tz 7) aber ausgesprochen, dass die Investitionszuwachsprämie für ein bestimmtes Kalenderjahr bei einem über den 31. Dezember hinausgehenden Wirtschaftsjahr mit der Abgabenerklärung für das folgende Kalenderjahr zu beantragen sei, weil erst zu diesem Zeitpunkt die für die Geltendmachung erforderlichen Daten vollständig vorlägen. Darauf verweisend hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Septem-

ber 2006, 2004/15/0116, daher verneint, dass im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres das Verzeichnis zur (anteiligen) Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 gemeinsam mit der das Wirtschaftsjahr 2001/2002 erfassenden Steuererklärung 2002 einzureichen ist.

Die auf die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 8228) gestützte Auffassung des Finanzamtes steht sohin im Widerspruch mit dem vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsstandpunkt und hat das Finanzamt den erst nach Einreichung der das Wirtschaftsjahr 2001/2002 erfassenden Feststellungserklärung 2002 vorgelegten Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2002 daher zu Unrecht als verspätet gewertet.

Nachdem die Höhe der beantragten Prämie außer Streit steht und sich aus der Aktenlage keine diesbezüglichen Bedenken ergeben, ist die Investitionszuwachsprämie mit jenem Betrag festzusetzen, mit dem sie im Formular E 108e ausgewiesen ist. Eine Festsetzung der Investitionszuwachsprämie nach § 201 BAO hat nur zu erfolgen, wenn eine von der eingereichten Erklärung abweichende Festsetzung erfolgt (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236). Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben. Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist gemäß § 108e Abs. 5 EStG 1988 auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2007 hat die steuerliche Vertretung darauf hingewiesen, dass das Vermögen der HK KG gemäß § 142 HGB auf die K GmbH übertragen wurde. Die Einbringung wurde am 21. Juni 2005 im Firmenbuch eingetragen. Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (vgl. VwGH 25.1.2006, 2005/13/0174 und das Vorerkenntnis vom 21.9.2005, 2005/13/0117) und zieht die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge des Übernehmers nach sich (vgl. VwGH 17.11.2004, 99/14/0254). Aufgrund der im § 19 Abs. 1 BAO normierten Gesamtrechtsnachfolgewirkung, die den Übergang der sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger vorsieht, hat die gegenständliche Berufungsentscheidung somit an die K GmbH zu ergehen, zumal an ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gerichtete Erledigungen keine Rechtswirkungen zu entfalten vermögen und die ausschließlich auf Feststellungsbescheide abstellende spezielle Regelung des § 191 BAO nicht zur Anwendung kommt.

Feldkirch, am 28. Februar 2007