

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 25. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 27. Dezember 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie für das Wirtschaftsjahr Juli 2002 bis Juni 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Für die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) wurde am 23. März 2004 durch eine Botin ihrer steuerlichen Vertretung beim Finanzamt ein Konvolut eingebracht, das unbestrittenmaßen die Umsatzsteuererklärung (Formular U1) für 2003 (bzw das Wirtschaftsjahr 1. Juli 2002 bis 30. Juni 2003) sowie die Körperschaftsteuererklärung (Formular K1) für 2003 enthielt. Strittig ist, ob das Konvolut auch den Antrag auf Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 (Formular E108e) enthielt. Datiert mit 27. Mai 2004 ergingen Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftsteuerbescheid 2003 an die Bw.

Mit Schreiben vom 23. November 2004 (Eingangsstempel 24. November 2004) übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw Kopien der Abgabenerklärungen auf den Formularen U1, K1 und E108e. Im Zuge der Nachbescheidkontrolle habe man feststellen müssen, dass die Investitionszuwachsprämie 2003 noch nicht verbucht worden sei und laut Auskunft eines namentlich bezeichneten Organwalters des Finanzamtes der Antrag nicht im Finanzamtsakt liege. Im Akt der steuerlichen Vertretung befindet sich aber eine Kopie des Antrages, der mit den Erklärungen (U1, K1) am 23. März 2004 abgegeben worden sei. Nur die erste Seite des Abgabenkonvolutes (U1) trage den Eingangsstempel, alle anderen Kopien nicht.

Das Finanzamt erließ den mit 27. Dezember 2004 datierten und im gegenständlichen Berufungsverfahren angefochtenen Bescheid, mit dem das am 24. November 2004 eingebrauchte Ansuchen der Bw vom 23. November 2004 betreffend "Investitionszuwachsprämie für das Wirtschaftsjahr Juli 2002 bis Juni 2003" abgewiesen wurde mit der Begründung, dass im Akt kein Hinweis auf eine Beantragung der Investitionszuwachsprämie vor der gegenständlichen Urgenz bestehe. Die Kopie der Umsatzsteuererklärung trage einen Selbststempler-Eingangsvermerk; die weiteren vorgelegten Kopien seien mit keinem Eingangsvermerk versehen. Es sei auch über Monate nicht nachgefragt worden, ob es Probleme bei der Gewährung der Investitionszuwachsprämie für 2003 gebe bzw warum die Abgabenbehörde über einige Monate auf den Antrag nicht reagiert habe. Dieses Verhalten spreche nicht dafür, dass die Investitionszuwachsprämien-Beilage bereits mit den Erklärungen 2003 abgegeben worden sei. Weiters wurde auf Erkenntnisse des VwGH verwiesen, wovon das jüngste dasjenige vom 21.1.2004, 99/13/0145 war.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2005 (=Eingangsstempel) wurde Berufung gegen den Bescheid erhoben, mit dem die "Investitionszuwachsprämie für das Wirtschaftsjahr 02/03" abgewiesen wurde. Der Antrag sei mit den Steuererklärungen (K1 und U1) am 23. März 2004 abgegeben worden, was durch den Eingangsstempel auf der 1. Seite (U1) ersichtlich sei. Daher werde der Antrag gestellt, die Investitionsprämie (gemeint wohl: Investitionszuwachsprämie) 2003 zu gewähren.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2005 (=Eingangsstempel) wurde die Berufung ergänzt und ausgeführt, dass die Steuererklärungen 2003 inklusive Investitionszuwachsprämienantrag am 23. März 2004 abgegeben worden seien. Da ab Einführung des Selbststempler-Eingangsvermerkes nur mehr das erste Blatt des Erklärungskonvolutes abgestempelt werde, trage nur die erste Seite des obersten Formulares – im ggstdl Fall die Umsatzsteuererklärung – den Eingangsvermerk. Im Akt der steuerlichen Vertretung befänden sich die Kopien aller Erklärungen inklusive Investitionszuwachsprämienantrag, zusammengeheftet mit dem Eingangsvermerk auf der ersten Seite – nämlich der Umsatzsteuererklärung.

Durch die Änderung auf Selbststempler werde das Stempeln aller Erklärungen allgemein nicht mehr durchgeführt. Im Sekretariat der steuerlichen Vertretung würden die Originale inklusive aller Beilagen kopiert, sodann werde die Erklärung durch Botin ans Finanzamt gebracht, dort mit dem Eingangsstempel versehen und dann abgelegt. Da sich im Durchschriftskonvolut der steuerlichen Vertretung auch der Investitionszuwachsprämienantrag befindet, müsste sich das entsprechende Original beim Finanzamt befinden.

Auch bei der Quotenverwaltung schienen immer wieder Erklärungen, die die steuerliche Vertretung abgegeben habe, als nicht abgegeben auf. Dies werde durch Vorlage des Eingangsstempels auf der ersten Seite des Konvolutes und der Erklärungskopie bereinigt. Aus diesem Vorgang sei zu schließen, dass der Eingangsstempel auf der ersten Seite als

Abgabe-Nachweis genüge und man daher auf das zeitaufwendige und – wie es scheine – unnötige Abstempeln aller Seiten verzichten könne.

Das monatelange Nicht-Nachfragen sei dadurch zu erklären, dass einerseits die Buchaltung der Bw der irrgen Meinung gewesen sei, mit dem Steuerbescheid sei auch die Investitionszuwachsprämie erledigt. Die Nicht-Gutschrift der Investitionszuwachsprämie iHv 8.202,60 € sei vorerst nicht aufgefallen, da durch hohe Investitionen beträchtliche UVA-Gutschriften (113.000 €) erfolgt seien. In dieser Zeit sei auch die Adaptierung der Betriebsstätte A, die Umsiedlung des Betriebes von B nach A und die Adaptierung des Standortes B zur Einrichtung1 erfolgt. Zeitgleich sei die strukturelle Einbindung von Name2 sowohl in die Branche3 als auch in den Branche4 erfolgt. In dieser Hektik sei ein zu den Gesamtinvestitionen verhältnismäßig kleiner Betrag vorerst nicht aufgefallen. Erst eine routinemäßige Kontrolle aller beantragten Investitionszuwachsprämien, die in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung in größeren Zeitabständen erfolge, habe gezeigt, dass die Investitionszuwachsprämie nicht gutgeschrieben worden sei, woraufhin die Urgenz erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie in dem – auch in den vom Finanzamt vorgelegten Akten enthaltenen – VwGH-Erk 21.1.2004, 99/13/0145 ausgeführt wird,

- trägt die Antragstellerin die Beweislast dafür, dass ein Schriftstück der Behörde zugekommen ist (vgl auch Ritz, BAO², § 108 Tz 10),
- ist die Beantwortung der Frage, ob ein derartiger Beweis erbracht worden ist oder nicht, ein Akt der Beweiswürdigung iSd § 167 Abs 2 BAO.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO "*hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*"

Im vorliegenden Fall wird aus folgenden Gründen davon ausgegangen, dass das Original des streitgegenständlichen Investitionszuwachsprämienantrages nicht am 23. März 2004 gemeinsam mit dem restlichen Konvolut dem Finanzamt zugekommen ist:

- Wenn das Original des Investitionszuwachsprämienantrages eingereicht worden wäre, würde es sich höchstwahrscheinlich im Finanzamtsakt befinden. Auch wenn es sich in einem Einwurfkasten oder sonstwie aus dem Konvolut gelöst hätte, wäre es aufgrund der darauf befindlichen Steuernummer (vgl Kopie des Antrages) mit einer immer noch ausreichenden – andere Varianten überragenden – Wahrscheinlichkeit im richtigen Finanzamtsakt gelandet.
- Der Aufdruck eines Selbststemplers ist von geringer Beweiskraft und mit der hohen Beweiskraft eines "echten" – von einem Organwalter der Behörde auf der Kopie jedes

eingereichten Schriftstückes angebrachten – Einlaufstempel nicht zu vergleichen. Der Eindruck der steuerlichen Vertretung, dass die Abdrücke eines Selbststemplers ausreichende Beweiskraft hätten, kann hier nicht berücksichtigt werden.

Die steuerliche Vertretung der Bw hat als Beilage zu ihrem Schreiben vom 23. November 2004 die Kopie eines unter Verwendung des Formulars E108e gestellten Antrages auf die Investitionszuwachsprämie für 2003 eingereicht. Da ein derartiger Antrag aufgrund der soeben getroffenen Sachverhaltsfeststellung nicht am 23. März 2004 eingebracht wurde (und im Übrigen ein Einbringen zwischen 23. März 2004 und 23. November 2004 weder behauptet noch ersichtlich ist), hat das Finanzamt richtigerweise im angefochtenen Bescheid über einen Antrag vom 23. November 2004 abgesprochen. Für das anhängige Berufungsverfahren kann es dahingestellt bleiben, ob die auf der Kopie naturgemäß nicht im Original befindliche Unterschrift gemäß § 85 Abs 2 BAO wegen fehlender Unterschrift ein Anlass für ein Mängelbehebungsverfahren zum Investitionszuwachsprämienantrag für 2003 ist oder ob die fotokopierte Unterschrift ausreicht oder ob die Originalunterschrift auf dem Schreiben, als dessen Beilage die Kopie eingereicht wurde, in Verbindung mit der Kopie ausreicht.

Entscheidend ist,

- dass ein Antrag auf Investitionszuwachsprämie "für 2003" gestellt worden ist, und zwar nicht nur dem Wortlaut nach, sondern auch inhaltlich, indem die Beantragung unter der formularmäßig vorgedruckten Überschrift "2.1 Für ein Regelwirtschaftsjahr (1.1. bis 31.12.2003)" erfolgt ist und das ausgefüllte "Verzeichnis von Wirtschaftsgütern" sowohl solche aus dem Wirtschaftsjahr 2002/2003 als auch solche aus dem Wirtschaftsjahr 2003/2004, und zwar stets solche aus dem Kalenderjahr 2003 enthält,
- dass der angefochtene Bescheid über die Investitionszuwachsprämie "für das Wirtschaftsjahr Juli 2002 bis Juni 2003" abspricht,
- und dass die Berufung nach ihrem Wortlaut ("für das Wirtschaftsjahr 02/03") eindeutig erkennbar gegen diesen Bescheid gerichtet ist.

Der angefochtene Bescheid (betr Wirtschaftsjahr 2002/2003) spricht somit über einen Antrag vom 23. November 2004 ab, der nicht gestellt worden ist. Hingegen ist über den Antrag vom 23. November 2004 betr Kalenderjahr 2003 mit dem angefochtenen Bescheid nicht entschieden worden. Der Antrag könnte auch nicht – abweichend von seinem eigenen Wortlaut – konform zu einem allfälligen eindeutigen Gesetzeswortlaut dahingehend interpretiert werden, dass er eine Investitionsprämie für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 beträfe, weil der gemäß § 24 Abs 6 KStG 1988 idF BGBI I 2002/155 sinngemäß für die Bw als juristische Person anwendbare § 108e Abs 3 EStG 1988 idF BGBI I 2002/155 nach seinem Wortlaut nur Investitionszuwachsprämien für die "Kalenderjahre 2002 und 2003" (bzw idF BGBI I 2003/133 für die "Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004") vorsieht. Als Anspruchszeitraum ist damit eher ein Kalenderjahr als ein Wirtschaftsjahr vorgesehen und nur der

Vergleichszeitraum besteht laut § 108e Abs 3 EStG 1988 aus den letzten drei Wirtschaftsjahren (andere Ansicht: BMF, EStR 2000, Rz 8228, wonach anscheinend auch der Anspruchszeitraum ein Wirtschaftsjahr sein soll und für diesen Anspruchszeitraum eine Prämie betreffend dasjenige Kalenderjahr gewährt werden soll, in dem der Anspruchszeitraum endet. Die Ansicht des BMF äußert sich auch in Punkt 2.2 des Formulares E108e und der ersten der beiden dortigen Tabellen, welche seitens der Bw nicht ausgefüllt wurde. Der Bericht des Finanzausschusses, der den § 108e EStG 1988 gegenüber der Regierungsvorlage neu in den Gesetzesentwurf eingebaut hat, unter 1285BlgNR XXI.GP, enthält nur Beispiele mit Wirtschaftsjahren, die nicht vom Kalenderjahr abweichen, und liefert keine weiteren Aufschlüsse für die gegenständliche Interpretation.)

Die Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde iSd § 289 Abs 2 BAO ist auf die Angelegenheit beschränkt, die Inhalt des Bescheidspruches erster Instanz war (*Ritz, BAO², § 289 Tz 4*). Da der angefochtene Bescheid über eine Angelegenheit (betr Wirtschaftsjahr 2002/2003) abspricht, zu der kein Antrag gestellt worden ist, ist der angefochtene Bescheid mit der vorliegenden Berufungsentscheidung ersatzlos aufzuheben.

Zum selben Ergebnis führt folgende Begründung:

Der gemäß § 24 Abs 6 KStG 1988 idF BGBl I 2002/155 für die Bw sinngemäß anwendbare § 108e Abs 4 EStG 1988 hat in seiner Stammfassung durch BGBl I 2002/155 normiert: "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."

Damit unterscheidet sich die streitgegenständliche – die 'Verspätung' des Investitionszuwachsprämienantrages betreffende Vorschrift – deutlich von der korrespondierenden Vorschrift zur Lehrlingsausbildungsprämie in der Stammfassung des ersten Satzes von § 108f Abs 4 EStG 1988 (ebenfalls durch BGBl I 2002/155 eingefügt): "Die Prämie kann nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden."

Dies deutet darauf hin, dass nur hinsichtlich der Lehrlingsausbildungsprämie, nicht aber hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie ein Verlust des Anspruches auf die Prämie für den Fall normiert wurde, dass die Prämie nicht als Beilage zur Steuererklärung des "betreffenden Jahres" beim Finanzamt eingereicht wird. Es handelt sich somit bei der Norm des ersten Satzes des § 108e Abs 4 EStG 1988 idF BGBl I 2002/155 um eine bloße Ordnungsvorschrift, deren Verletzung nicht den Verlust des Anspruches auf Investitionszusatzprämie bewirkt. Im Übrigen ist unter Steuererklärung "des betreffenden Jahres" im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres wohl dasjenige Steuerjahr=Kalenderjahr zu verstehen, in dem das letzte Wirtschaftsjahr endet, das – zumindest teilweise – den Anspruchszeitraum

umfasst, welcher (s oben) ein Kalenderjahr ist. Für den Fall der Bw – deren Bilanzstichtag auch laut Firmenbuchabfrage vom 18. März 2005 noch der 30. Juni ist – bedeutet dies, dass nach der ursprünglichen Rechtslage die Beantragung der Investitionszusatzprämie 2003 vom Gesetzeswortlaut her eher als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004 denn als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 vorgesehen war. Die Neufassung von § 108e Abs 4 EStG 1988 durch BGBl I 2004/57 ("Die Prämie kann nur in einer Beilage ... Sie kann überdies ...") ändert nichts an der ursprünglichen Rechtslage bis 31. Dezember 2003, weil gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 (zweiter Satz) gilt: "*§ 108e Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 ist erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen.*"

Somit kann der streitgegenständliche Investitionszuwachsprämienantrag der Bw, der Prämien vor dem Kalenderjahr 2004 betrifft, jedenfalls nicht mit dem Argument abgewiesen werden, dass er verspätet und der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie verwirkt sei. Auch daraus resultiert eine (teilweise) Stattgabe der Berufung durch ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Ein Grund für die ersatzlose Aufhebung kann auch darin gesehen werden, dass der angefochtene Bescheid kein Bescheid gemäß § 201 BAO ist, wie dies von § 108e Abs 5 EStG 1988 für den Fall gefordert wird, dass die beantragte Prämie nicht oder nicht in vollem Umfang dem Abgabenkonto gutzuschreiben ist. Ein derartiger Bescheid ist gemäß § 201 Abs 1 BAO ein Abgabenbescheid, welcher gemäß § 198 Abs 2 BAO u.a. die Art und Höhe der Abgabe enthalten muss, dh im Falle der vom Finanzamt intendierten Versagung der Investitionszusatzprämie, die durch § 108e Abs 5 EStG 1988 als Abgabe vom Einkommen fingiert wird, die Festsetzung mit 0 € bzw der Ausspruch der Nichtfestsetzung.

Selbst wenn man den angefochtenen Bescheid als Ausspruch der Nichtfestsetzung der Investitionszuwachsprämie "für das Wirtschaftsjahr Juli 2002 bis Juni 2003" ansähe, könnte mit der vorliegenden Berufungsentscheidung keine Festsetzung dieser Prämie in der beantragten oder einer anderen – sich nach einer entsprechenden Überprüfung allfällig ergebenden – Höhe erfolgen, weil es (s oben) Investitionszuwachsprämien nur für genau ein Kalenderjahr gibt. Ein Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass er die Investitionszuwachsprämie für genau das Kalenderjahr 2003 festsetzte, würde über den Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 289 Abs 2 BAO hinausgehen, weil damit eine Abgabe für einen Zeitraum festgesetzt würde, der vom angefochtenen Bescheid nicht erfasst war.

Eine völlige Stattgabe der Berufung – also auch die Investitions(zuwachs)prämie zu gewähren – ist daher mit der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht möglich. Indem durch ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides der Weg für ein weiteres Vorgehen des Finanzamtes gemäß § 108e Abs 5 EStG 1988 (Gutschrift auf dem Abgabenkonto ohne weiteren Bescheid oder Festsetzung mit Bescheid gemäß § 201 BAO) frei ist, kann in der vorliegenden Berufungsentscheidung eine teilweise Stattgabe erblickt werden.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 22. März 2005