



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dir. Heinrich Jäger und Joachim Rinösl über die Berufung der K-GmbH, 9...A, G-str. 25, vertreten durch die Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Friedrichstraße 10, vom 27. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 3. März 2004 betreffend die Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2002 nach der am 11. Oktober 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. reichte am 25. August 2003 die Körperschaftsteuererklärung für 2002 beim Finanzamt ein, das am 17. September 2003 den Körperschaftsteuerbescheid 2002 erließ.

Am 16. Oktober 2003 erhob die Bw. Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002. Innerhalb erstreckter Frist reichte sie am 15. Jänner 2004 die Berufungsbegründung nach und legte eine berichtigte Erklärung samt Bilanz für 2002 vor. Es seien in der ersten Bilanz Werbeaufwendungen auf dem Konto "Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau" zu Unrecht aktiviert worden, weiters würden sich auf diesem Konto eindeutig dem Maschinenkonto zuordenbare Beträge finden. Letztendlich habe sie eine Rückstellung für Beratungsleistungen unterlassen.

Ebenfalls am 15. Jänner 2004 langte beim Finanzamt die "Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2002 zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e" iHv € 1,286.045,84 ein.

Das Finanzamt kam dem Ansuchen betreffend die Investitionszuwachsprämie nicht nach. Die Bw. habe der am 25. August 2003 eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2002 kein Verzeichnis angeschossen, nach Abgabe der (ersten) Steuererklärung sei die nachträgliche Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen (vgl. VwGH vom 19. 10. 1983, 83/13/0091).

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in Rz. 8229 mit Änderung vom 22. Juli 2003 festgelegt habe, dass keine Bedenken gegen eine Gewährung der Investitionszuwachsprämie bestehen würden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (zur Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden (Körperschaft)Steuerbescheides geltend gemacht würde. Die Bw. habe die Prämie mit Antrag vom 15. Jänner 2004 begehrt, der Körperschaftsteuerbescheid 2002 (Berufungsvorentscheidung) sei dem steuerlichen Vertreter der Bw. am 10. März 2004 zugestellt worden. Der Antrag auf Geltendmachung der Prämie sei daher vor Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides 2002 beim Finanzamt Spittal – und somit fristgerecht – eingebracht worden.

Das angeführte VwGH-Erkenntnis sei zu § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1972 betreffend die Bildung steuerfreier Beträge ergangen. Nach dieser Bestimmung sei die Entscheidung zur Bildung eines steuerfreien Betrages im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des jeweiligen Jahres zu treffen gewesen, um zur richtigen Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu gelangen. Der Antrag sei somit unselbständiger Teil dieses Veranlagungsverfahrens und keine eigenständige Abgabenerklärung wie das Verzeichnis zur Investitionszuwachsprämie gewesen. Eine Berufung habe sich nur gegen den Einkommensteuerbescheid insgesamt richten können. Die Entscheidung des VwGH möge zur Rechtslage des § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1 972 sachgerecht sein, könne jedoch nicht auf § 108e EStG 1988 übertragen werden.

Wie Giesinger in SWK 10/2004, S 389, richtig erläutere, gelte das Verzeichnis gemäß § 108e Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 als eigene Abgabenerklärung. Da es sich beim Verzeichnis laut Formular E 108e um eine eigenständige Abgabenerklärung handle, habe ein eigenständiges Veranlagungsverfahren laut BAO stattzufinden. Die Entscheidung über die Investitionszuwachsprämie sei daher vom Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren abgekoppelt und müsse nicht im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren des betreffenden Jahres bei der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

berücksichtigt werden. Eine Abgabe nach der in § 108e EStG 1988 genannten Frist verzögere das Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerverfahren des betreffenden Jahres nicht.

Laut Gesetz sei die Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie mit der Jahreserklärung abzugeben. Eine Rechtsfolge bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie gleichzeitig mit der Steuererklärung sehe § 108e EStG 1988 jedoch nicht vor.

Die Rechtsfolgen einer verspätet abgegebenen Abgabenerklärung seien in § 135 BAO geregelt. Der Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO sei eine gesetzlich vorgesehene Sanktion bei Verletzung der Erklärungspflicht. Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren würden, würde ein Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegt, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Aus § 135 BAO würde sich auch ergeben, dass bei einer Gutschrift kein Verspätungszuschlag bei Verletzung der Erklärungsfrist festzusetzen sei. Ein Zurückweisungsbescheid mit der Begründung, dass die Abgabenerklärung E 108e nicht fristgerecht eingebracht worden sei, sei aus den nachstehenden Gründen rechtswidrig.

In der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005 werde festgelegt, dass die Prämie in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden könne. In den Erläuterungen zur Gesetzesänderung werde darauf hingewiesen, dass sich die derzeitige Verwaltungspraxis, nach der eine Abgabe eines Antrages bis zur Zustellung des Bescheides toleriert werde, insbesondere im Hinblick darauf, dass der genaue Tag der Bescheidzustellung vielfach nicht genau vorhersehbar sei, als unbefriedigend erwiesen habe. Die Bw. begehere daher, diesen vom Gesetzgeber hinsichtlich der "alten" Rechtslage erkannten Mangel bei Vorliegen einer allfälligen Ermessensentscheidung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung. Mit der Formulierung "ist anzuschließen" im § 108e EStG 1988 stelle der Gesetzgeber die zwingenden Verknüpfung zwischen der Investitionszuwachsprämie und der Körperschaftsteuer ein und desselben Jahres her. Die in der Berufung vertretene Ansicht über eine Abkoppelung der Investitionszuwachsprämie von der Körperschaftsteuer werde daher nicht geteilt. Die gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 17. September 2003 eingebrachte Berufung könne an der Fristversäumnis nichts ändern, da der Erstbescheid mit der Zustellung seine volle Wirksamkeit entfaltet habe und durch die Einbringung einer Berufung nicht aus dem Rechtsbestand ausscheide.

Im Vorlageantrag führte die Bw. ergänzend aus, dass das Verzeichnis zwar mit der Körperschaftsteuererklärung gemeinsam abzugeben, jedoch eine eigene Abgabenerklärung

sei. Folglich seien für das Verzeichnis auch alle anderen für die Abgabenerklärungen geltenden Vorschriften der BAO maßgebend. Wie bei allen anderen Abgabenerklärungen gebe es auch für die Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie eine Frist, innerhalb derer die Abgabenerklärung abzugeben sei. Damit sei aber noch in keiner Weise irgendeine Aussage darüber getroffen, welche Konsequenzen es gebe, wenn das Verzeichnis nicht gleichzeitig mit der Körperschaftsteuererklärung abgegeben werde. Der Fiskus würde bei späterer Abgabe einer Abgabenerklärung, die zu einer Gutschrift führe, sogar einen Vorteil haben (vgl. auch Giesinger in SWK 10/2004, S 390). Giesinger weise zu Recht darauf hin, dass auch die verspätete Abgabe einer Steuererklärung nicht dazu führe, dass kein Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren durchzuführen wäre. Ein solches habe auch bei einer verspätet abgegebenen Erklärung stattzufinden. Genauso sei daher bei der verspäteten Abgabe der E 108e über die Gewährung der Investitionszuwachsprämie inhaltlich abzusprechen. Die einzige maßgebende zeitliche Grenze seien die Verjährungsfristen.

Würde die Ansicht des Finanzamtes zutreffen, wäre § 108e EStG 1988 mit dem Makel der Verfassungswidrigkeit behaftet. Die Konsequenz einer verspäteten Abgabe der Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie wäre nicht – wie bei verspäteter Abgabe der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung – ein maximal 10%-iger Zuschlag, sondern im Ergebnis die vollständige Versagung der Prämie. Der "Zuschlag" würde daher 100% der gesamten Prämie betragen. Ein derartiges Interpretationsergebnis wäre aber mit den Vorgaben, die aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleiten seien, nicht vereinbar. Die bloße Fristversäumnis von einem einzigen Tag würde zu einer Sanktion führen, die in einem exzessiven Missverhältnis zur Art des Gesetzesverstoßes stehe. Die Unverhältnismäßigkeit eines 100%-igen Strafzuschlages läge auf der Hand. Diese gravierende Sanktion würde unabhängig vom Unrechtsgehalt des Verhaltens verhängt werden, was schon für sich betrachtet gleichheitswidrig wäre (vgl. VfSlg. 9.901/1983, 10.517/1985).

Wäre die Auffassung der Finanzverwaltung zutreffend, dass die Abgabe der Abgabenerklärung über die Investitionszuwachsprämie bis zur Zustellung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides zulässig wäre, würde das Gesetz an bloß manipulative Umstände anknüpfen, was ebenfalls sachlich nicht zu rechtfertigen sei (VfSlg. 10.620/1985). Es hinge von bloßen Zufällen ab, wann der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid zunächst vom Finanzamt approbiert und dann dem Steuerpflichtigen zugestellt werde. Vor allem sei das Datum der Zustellung für den Steuerpflichtigen nicht ablesbar. Der Steuerpflichtige hätte für die Abgabe einer Erklärung eine Frist mit völlig unbestimmtem Ablauf und mit einem für ihn keineswegs voraussehbarem, sondern ihn ohne Ankündigung treffendem Ende zur Verfügung. Würde es auf den Zeitpunkt der Zustellung des Einkommen-

oder Körperschaftsteuerbescheides ankommen, wäre die Rechtsfolge des § 108e EStG 1988 wohl jedenfalls verfassungswidrig.

Entsprechend der Rechtsauskunft des BMF vom 4. Mai 2004 erachte es nicht einmal das BMF für akzeptabel, bei verspäteter Abgabe der Abgabenerklärung über die Investitionszuwachsprämie überhaupt keine Prämie zu gewähren. In den Fällen, in denen die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie aus der Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in der Körperschaftsteuererklärung hervorgehe, soll nach Auffassung des BMF sogar eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des Formulars E 108e auch noch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides zulässig sein. Auch mit dieser Auffassung versuche das BMF, nicht akzeptable Konsequenzen seiner eigenen Auffassung zu vermeiden. Diese Rechtsauskunft zeige jedenfalls, dass auch das BMF die völlige Versagung der Prämie bei verspäteter Abgabe des Verzeichnisses als nicht hinreichend ansehe und es erforderlich sei, auch nach Zustellung des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides noch das Verzeichnis zuzulassen.

Die Verfasser der EStR hätten nicht die nahe liegende Konsequenz gezogen, nämlich bei Verletzung der bloßen Ordnungsvorschrift keine Sanktion anzunehmen und das Verzeichnis bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zuzulassen. Im § 108e Abs. 4 EStG 1988 lasse sich kein Anhaltspunkt finden, dass es auf den Tag des Ergehens des Bescheides ankommen sollte. Das Erfordernis der gesetzlichen Änderung im Steuerreformgesetz 2005 bestätige die hier zur bisherigen Rechtslage vertretene Auffassung. Die neue Fassung des § 108e EStG 1988 würde nunmehr wie folgt lauten:

"Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen."

Durch die Neuregelung werde zwar der Charakter des Formulars als eigene Abgabenerklärung beseitigt, gleichzeitig aber klargestellt, dass die Geltendmachung der Prämie auch noch lange nach der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder Zustellung des Bescheides erfolgen kann. § 108e EStG 1988 n. F. soll erstmals für Prämien anzuwenden sein, die das Kalenderjahr 2004 betreffen.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage würden sich dazu folgende Motive finden:

"Nach der Verwaltungspraxis wurde eine nach Abgabe der betreffenden Jahresabgabenerklärung erfolgende (nachträgliche) Abgabe der entsprechenden

Prämienformulare bis zur Zustellung des jeweiligen Jahresbescheides toleriert. Diese Verwaltungspraxis erweist sich jedoch insbesondere im Hinblick darauf, dass der genaue Tag der Bescheidzustellung vielfach nicht genau vorhersehbar ist, als unbefriedigend. Die Neuregelung lässt die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der (formellen) Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zu. Damit kann der Steuerpflichtige, der die Geltendmachung einer Prämie bisher unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist gegen den Jahresbescheid nachholen."

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage würden deutlich darauf hinweisen, welche Probleme die bisherige von der Finanzverwaltung zu § 108e Abs. 4 EStG 1988 vertretene Auslegung aufgeworfen habe. Selbstverständlich könne vom Gesetzgeber nicht erwartet werden, dass er in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausdrücklich erkläre, dass die bisher geltende Rechtslage verfassungswidrig gewesen sei, mit dem Ausdruck "unbefriedigend" würden aber deutliche Worte gefunden. Nicht ohne Grund sei es zur Gesetzesänderung gekommen, die im Ergebnis die Bedenken bestätige, die gegen die von manchen Finanzämtern vertretene Auslegung geltend zu machen seien. Sonst hätte der Gesetzgeber nicht auf die bekannt gewordene Verwaltungsauffassungen reagieren müssen. Nehme man die nun sogar von den Erläuterungen zur Regierungsvorlage artikulierten Probleme ernst, spreche alles dafür, auch für die Vergangenheit jener Interpretation den Vorzug zu geben, die diese Schwierigkeiten erst gar nicht aufkommen lassen würden.

In der am 11. Oktober 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachten Univ. Prof. Dr. Michael Lang sowie der steuerliche Vertreter der Bw., Dr. Lavenka, ergänzend vor, dass auch die am 15. Jänner 2004 beim Finanzamt eingereichte berichtigte Körperschaftsteuererklärung eine "Steuererklärung" iSd § 108e EStG 1988 sei und folglich die gemeinsame Vorlage des Verzeichnisses mit dieser "ersten richtigen", "zutreffenden" Erklärung rechtzeitig (iSd Rz. 8229 EStR 2000) sei. Die in der berichtigten Körperschaftsteuererklärung durchgeführten Berichtigungen bzw. Änderungen würden mit der Investitionszuwachsprämie in keinem Zusammenhang stehen bzw. hätten auf sie keinen Einfluss gehabt.

Die Gesetze seien verfassungskonform auszulegen. Würde man unter der "Steuererklärung" des § 108e EStG 1988 nur die erste, am 25. August 2003 eingereichte Körperschaftsteuererklärung verstehen, so würde das Einreichen des Verzeichnisses nur einen Tag nach Einreichen der Steuererklärung zu einem "unverhältnismäßigen" Verlust der gesamten Prämie führen. Auf Grund einer erlassmäßigen Regelung sei auf Körperschaften die im StRefG 2005 getroffene Regelung bereits auf das Jahr 2003 anzuwenden. Es verbliebe somit nur mehr das Jahr 2002 mit einer für die Bw. derart restriktiven Regelung behaftet.

Wenn mit der "Steuererklärung" aber nur die "erste" gemeint sei, so sei in der Formulierung "Der Steuererklärung ist ein Verzeichnis anzuschließen" eine bloße Ordnungsvorschrift ohne jegliche Sanktionen zu erblicken. Da das Verzeichnis als Abgabenerklärung gelte, sei die Investitionszuwachsprämie auch zu gewähren, wenn das Verzeichnis - selbst nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides - innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, beginnend mit dem Ende des Jahres der Anschaffung bzw. Herstellung der Wirtschaftsgüter, vorgelegt werde.

Über Vorhalt, dass § 41 Abs. 2 EStG 1988 ebenfalls keine Sanktion für den Fall vorsehe, dass der Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung nach Ablauf von fünf Jahren gestellt werde, wurde auf die anders lautende Gesetzesformulierung hingewiesen und des Weiteren ins Treffen geführt, dass die mit der Verjährungsfrist bemessene fünfjährige Frist - weil hinreichend lange – verfassungsrechtlich nicht bedenklich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, bis zu welchem Zeitpunkt die Investitionszuwachsprämie "rechtzeitig" beantragt und das entsprechende Verzeichnis mit Rechtsanspruch auf Gutschrift eingereicht werden kann.

Der § 108e Abs. 4 EStG 1988, der im Berufungsfall gemäß § 24 Abs. 6 KStG sinngemäß Anwendung findet, lautet wie folgt:

" 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."

Vorher ist die Entscheidung zu treffen, welche "Steuererklärung" - und zwar jene vom 25. August 2003 oder aber auch jene vom 15. Jänner 2004 - im ersten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 gemeint sein kann. Vorauszuschicken ist, dass laut Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung die Berichtigungen bzw. Änderungen in der berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2002 auf die Investitionszuwachsprämie keinen Einfluss hatten. Da als "Abgabenerklärung" nur die erste Erklärung und nicht auch eine diese berichtigende Eingabe zu verstehen ist (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 6 zu § 133 BAO und die dort zitierte Judikatur), kann dem Begehren der Bw., die Vorlage des Verzeichnisses mit der am 15. Jänner 2004 eingereichten berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2002 noch als rechtzeitig anzusehen, nach Ansicht des Senates nicht gefolgt werden. Denn diesfalls hätte es der Abgabepflichtige in der Hand, sich durch Einreichung vorerst unrichtiger

Abgabenerklärungen die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie weiterhin offen zu halten.

Mag der Gesetzgeber das Verfahren betreffend die Geltendmachung der Prämie, die nach dem Gesetzeswortlaut lediglich zu Lasten der veranlagten Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist, damit aber selbst weder Körperschaftsteuer noch eine Sonderform derselben darstellt, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Körperschaftsteuerverfahren klar abgekoppelt haben, so wird durch die Formulierung "das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen" schon vom Wortlaut her eine Koppelung zwischen der gleichzeitigen Vorlage des Verzeichnisses und jener der Steuererklärung hergestellt. Die gleichzeitige Vorlage des Verzeichnisses zusammen mit der Steuererklärung des "betreffenden" Jahres ist sozusagen eine "materiellrechtliche" Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie und mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung befristet. Im Jahr 2002 erfolgte die Anschaffung bzw. Investition, das Ausmaß der Investitionszuwachsprämie war dem Bw. im Zeitpunkt der Einreichung der ersten Körperschaftsteuererklärung 2002 bekannt. Gegenteiliges wurde von der Bw. nie behauptet ebenso wenig, dass der Einreichung des Verzeichnisses gemeinsam mit der am 25. August 2003 beim Finanzamt abgegebenen Körperschaftsteuererklärung 2002 ein Hindernis entgegengestanden wäre.

In Sinne einer solchen Koppelung und Ausschlussfrist wird die zitierte Regelung auch von der Lehre verstanden. Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 7 zu § 108e, halten zu dieser Frage fest: " *Die Geltendmachung hat somit gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt zu erfolgen.*" Des Weiteren kommentiert Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz. 15 zu § 108e EStG 1988, in diesem Sinne. Auch Thunshirn - Untiedt (SWK 3/2004, S 069) sind der (in SWK 6/2004, S 263, ergänzten) Überzeugung: " *Die IZPr muss spätestens gemeinsam mit der Abgabe der Steuererklärung mit dem Formular (E 108e) unter Anschluss der Berechnungsgrundlagen beantragt werden.*" Letztlich bestätigen auch Denk und Gaedke (SWK 20/21/2003, S 496) die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, wenngleich sie ihre Ausführungen mit dem Wunsch nach einer Toleranzregelung bzw. Verbesserungsvorschlägen abschließen. Diese Koppelung lässt den Senat auch nicht die Auffassung der Bw. teilen, in der Formulierung "... das Verzeichnis ist der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen" eine bloße Ordnungsvorschrift ohne weitere Sanktionen zu erblicken, die allenfalls ab dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung die Abgabenbehörde ihrer Amtswegigkeit entbinden würde. Gestützt auf den Gesetzeswortlaut - "Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung." – und die Ausführungen von Giesinger (SWK 10/2004, S 389) vertritt die Bw. demgegenüber die Ansicht, dass die Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie wegen verspäteter

Einreichung des Verzeichnisses dem § 108e EStG 1988 nicht zu entnehmen sei. Eine solche Rechtsfolge werde nicht ausdrücklich normiert. Entsprechend der BAO hätte das Finanzamt innerhalb der fünfjährigen Bemessungsverjährung jedenfalls ein Veranlagungsverfahren durchzuführen.

Dieser Auffassung vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Dass das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, hat ua. nur zur Folge, dass der Antragsteller gemäß § 133 Abs. 2 BAO die Erklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks einreichen muss. Zweifellos ist auch nach der Antragstellung ein gesondertes Verfahren durchzuführen. Allerdings handelt es sich dabei nicht um ein allgemeines Veranlagungsverfahren, sondern entsprechend der lex specialis (§ 108e Abs. 4 und 5 BAO) um ein "antrags"- bzw. "verzeichnisgebundenes", fristabhängiges Verfahren nach § 201 BAO. Wenngleich das Verzeichnis als eigene Abgabenerklärung gilt, und auf Abgabenerklärungen § 135 BAO anzuwenden ist, so gibt es eben für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie neben der für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung einzuhaltenden Fristen (deren Nichtbeachtung allenfalls die im § 135 BAO festgelegten Folgen nach sich ziehen kann) eine von Giesinger in seinen Ausführungen außer Acht gelassene zusätzliche, "materiellrechtliche" Bedingung in Form der Koppelung der Vorlage des Verzeichnisses an den Zeitpunkt der Vorlage der Körperschaftsteuererklärung. Angesichts dieser Bedingung ist die Konsequenz – nämlich die Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie – auch eine andere als bei der "bloßen" Nichtabgabe bzw. verspäteten Abgabe der Körperschaftsteuererklärung, bei der die Rechtsfolgen des § 135 BAO greifen.

Die Bw. berücksichtigt in keiner Weise, dass § 135 BAO immer bei einem Abgabeananspruch des Staates gegenüber dem Abgabepflichtigen zum Tragen kommt, während es sich bei der Investitionszuwachsprämie um eine Geldleistung des Staates an den Abgabepflichtigen handelt, bei der § 135 BAO gar keine Anwendung finden kann.

Abgesehen davon hat es während des "Bestandes" des § 135 BAO bereits eine der Investitionszuwachsprämie entsprechende Regelung gegeben, und zwar im § 5 Investitionsprämienengesetz (IPrämG). Das IPrämG hat ein ähnliches Förderziel wie § 108e EStG 1988 und sieht ebenso die fristgebundene Geltendmachung durch Vorlage eines als Abgabenerklärung geltenden Verzeichnisses vor. Dementsprechend kommt die Lehre auch zum Ergebnis, dass das Verzeichnis spätestens mit der Erklärung über den Gewinn vorgelegt werden muss und dass bei verspäteter Verzeichnisvorlage der Anspruch auf die IPrämie verwirkt ist (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch. Anh I, Tz. 2 und 3 zu § 5 IPrämG). Mag der Wortlaut – "Die IPr kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die in einem dem Finanzamt spätestens mit der Erklärung über den Gewinn des entsprechenden Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) vorgelegten Verzeichnis

einzelnen abgegeben werden." - nicht derselbe wie in § 108e EStG 1988 sein, so ist die Formulierung im § 108e EStG 1988 "*ist anzuschließen*" nach Ansicht des Senates keinesfalls schwächer als jene im IPrämG und ist auch im § 108e EStG 1988 das "Verzeichnis" an die "Steuererklärung des *betreffenden Jahres*" gekoppelt. Wenn somit die "gleichzeitige Vorlage" anspruchsbegründend wirkt, ist eben bei verspäteter Abgabe des Verzeichnisses kein Anspruch gegeben. Bezüglich des Einwandes der Unverhältnismäßigkeit der Frist darf darauf hingewiesen werden, dass bereits bei der IPr im Falle, dass einhebendes und festsetzendes Finanzamt nicht das gleiche waren, das Verzeichnis bzw. die Erklärung über den Gewinn bei sonstigem Verlust der IPr am gleichen Tag (!) an das jeweils zuständige Finanzamt gesendet bzw. bei diesem persönlich abgegeben werden mussten (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch. Anh I, Tz. 3 zu § 5 IPrämG).

Zieht die Bw. den Schluss, dass die Rechtsfolge der Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie für den Fall der verspäteten Einreichung des Verzeichnisses im Gesetz nicht normiert bzw. diesem dem Gesetz nicht zu entnehmen sei, so darf auf § 110 Abs. 1 BAO hingewiesen werden, der vorsieht, dass gesetzliche Fristen nicht geändert werden können, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist. Eine solche Frist ist zB im § 41 Abs. 2 EStG 1988 zu finden, wonach der Antrag auf Durchführung einer Veranlagung vom Steuerpflichtigen innerhalb von fünf Jahren ab Ende des Veranlagungszeitraumes ermöglicht wird. Eine Antragsveranlagung wird wohl meist immer dann zum Tragen kommen, wenn – wie bei der Investitionszuwachsprämie – der Abgabepflichtige einen Anspruch gegen den Staat haben wird. Im Falle des § 41 Abs. 2 EStG 1988 ist also auch ohne ausdrückliche gesetzliche Normierung ein nach Ablauf der fünfjährigen Frist eingebrachter Antrag verspätet (vgl. die Ausführungen in Ritz, BAO, Kommentar, 2. Aufl. Tz. 2 zu § 108 BAO). Wenn nun der Gesetzgeber den Zeitpunkt der Vorlage des Verzeichnisses mit dem Zeitpunkt der Vorlage der Steuererklärung terminisiert und keine Verlängerungsmöglichkeit gewährt hat, so bedurfte es für die vom Finanzamt gesetzten Verspätungsfolgen keiner ausdrücklichen Regelung.

Was die in diversen Ausführungen geäußerten Wünsche nach Toleranzregelungen anlangt, so ist diesen das BMF zwischenzeitig nachgekommen, indem es den Erklärungsvordruck ergänzt und den Finanzämtern mitgeteilt hat, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht werden (vgl. Information des BMF vom 22. Juli 2003 in SWK 22/2003, S 545). Des Weiteren hat es am 4. Mai 2004 mitgeteilt (SWK 14/15/2004, S 506), dass eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des Formulars E 108e auch noch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides zulässig sein

soll, wenn aus der Körperschaftsteuererklärung 2002 die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie hervorgeht.

Zumal – wie oben ausgeführt - die "erste" Steuererklärung von Relevanz ist, ist im gegenständlichen Fall, in dem das Verzeichnis vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung eingereicht wurde, der Hinweis auf die Anwendung der Ausführungen unter Rz. 8229 nicht zielführend. Ebenso wenig bedarf es eines Eingehens auf die geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken auf das Abstellen auf die Zustellung des Bescheides und das diesbezüglich angeführte VfGH-Erkenntnis VfSlg. 10.620. Da aus der Körperschaftsteuererklärung kein Hinweis auf die begehrte Investitionszuwachsprämie hervorgeht, vermag auch die Rechtsauskunft vom 4. Mai 2004 dem Begehren der Bw. nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Was die geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken anlangt, so ist es Sache des Verfassungsgerichtshofes, die Gesetze auf ihre Verfassungskonformität hin zu überprüfen. In dem von der Bw. ins Treffen geführten Erkenntnis VfSlg. 9.901 hob der VfGH § 17 Abs. 2 lit. a FinStrG idF BGBl. 335/75 auf, weil der Verfall unabhängig vom Grad des Verschuldens und der Höhe des durch das Finanzvergehens - im Beschwerdefall standen einer Verkürzung von Eingangsabgaben iHv rd. S 700,00 eine Wertersatzstrafe von beinahe S 700.000,00 gegenüber – ausgesprochen wurde. Im Erkenntnis des VfGH, VfSlg. 10.517, wurde der ganze zweite Satz des § 9 Abs. 2 idF BGBl. 668/1976, wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben, der – formell keine Strafe - eine Gebührenerhöhung im Ausmaß der gesetzmäßigen Gebühr bei Unterlassung einer Anzeige unabhängig vom Verschulden vorsah. Während in diesen beiden Fällen Abgabepflichtige ihnen obliegende Pflichten verletzt haben, ist der gegenständliche Fall anders gelagert, weil die Bw. eine Begünstigung haben möchte, die aber an die Anspruchsvoraussetzung der gleichzeitigen Vorlage von Verzeichnis und "erster" Abgabenerklärung geknüpft wird.

Nunmehr wurde der § 108e EStG 1988 mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, geändert und ist gemäß § 124b Z 105 EStG 1988 erstmals für Prämien anzuwenden, die das Kalenderjahr 2004 betreffen. § 108e idF StRefG 2005 idF BGBl. I 57/2004 lässt die Geltendmachung der Prämie bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Bescheides zu. Auf den gegenständlichen Fall ist jedoch die Neuregelung nicht anwendbar. Hätte der für die Bw. maßgebliche Gesetzeswortlaut bereits den von der Bw. beigemessenen Inhalt gehabt, wäre eine Neuregelung entbehrlich gewesen und hätte sie aus einer solchen Sicht doch nur eine Einschränkung bedeutet. Zumal der § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF StRefG 2005 nicht auf den Zeitpunkt der Erlassung des Steuerbescheides abstellt, erübrigt sich ein Eingehen auf das Argument der Bw., diesfalls würde auf bloß manipulative Umstände abgestellt und der Zeitpunkt von Zufälligkeiten abhängig gemacht.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden, dass für eine positive Erledigung des Begehrens der Bw. sie ein entsprechendes Verzeichnis mit der Körperschaftsteuererklärung 2002 am 25. August 2003 einzureichen gehabt hätte. Erst im Zuge der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 beehrte die Bw. mit der Vorlage des Verzeichnisses am 15. Jänner 2004 die Investitionszuwachsprämie für 2002. Die Selbstberechnung der Bw. war daher objektiv rechtswidrig und damit unrichtig im Sinne von § 201 BAO, weshalb das Finanzamt auch den Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen hatte (vgl. Ritz, BAO, Handbuch, S. 114).

Nach all dem Gesagten konnte somit der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 29. November 2004