



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 3

GZ. RV/0300-G/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTH-GmbH, vom 16. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 4. April 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für den Zeitraum 2002 bis 2003 im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus nach der am 24. Juli 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=kurz Bw.) stellte mit Eingabe vom *10. Juli 2006* Anträge (Verzeichnisse E 108e) auf Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für die Kalenderjahre 2002 und 2003.

Die Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2002 ging beim Finanzamt am 6. Oktober 2003 körperlich und die des Jahres 2003 am 23. November 2004 elektronisch ein.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2002 erging am 9. Oktober 2003, der des Jahres 2003 am 26. November 2004. Den Erklärungen der Jahre 2002 und 2003 wurde kein Verzeichnis über die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie beigelegt und gab es auch sonst keine Hinweise auf die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie.

Da die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2002 und 2003 nach Ansicht des Finanzamtes zu spät erfolgt war, setzte das Finanzamt mit einem einzigen Bescheid vom 19. Juli 2006 die Investitionszuwachsprämie 2002 und 2003 gemäß § 201 BAO mit Null fest.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. März 2008, RV/0572 G/02 wurde dieser Bescheid aufgehoben, da die Prämienfestsetzung mit Null der beiden Jahre 2002 und 2003 in einem einzigen Bescheid erfolgte, was gegen die Bestimmung des § 204 Abs. 4 verstößt.

In der Folge wies das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid die Anträge auf Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie für die Jahre 2002 und 2003 mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. April 2008 ab.

Die Bw. bekämpfte diesen Bescheid mit Berufung vom 15. Mai 2008.

#### a) Formalrechtliche Einwendungen

Die Bw. führt darin aus, dass das Finanzamt durch die für die Jahre 2002 und 2003 in einem Bescheid zusammengefasste Abweisung neuerlich gegen die Anordnung des § 201 Abs. 4 BAO verstoße. Der angefochtene Bescheid erweise sich daher schon deshalb wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften als rechtswidrig.

#### b) Materiellrechtliche Einwendungen

Die Bw. führt dazu aus, dass ihres Erachtens die Koppelung der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Einreichung der ersten Körperschaftssteuererklärung unsachlich sei. Sie gehe zu Lasten derer, die ihre Erklärungen für 2002 etwa bereits am 31. März 2003 eingereicht haben und binnen weniger Tage veranlagt wurden. Solcherart habe man in die „Verspätungsfalle“ geraten können. Wer aber seine steuerlichen Pflichten vernachlässigt habe und seine Erklärung für 2002 z.B. erst am 30. Juni 2004 eingereicht habe, sei kaum Gefahr gelaufen, das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie verspätet einzureichen. Ein Gesetz mit einem solchen Inhalt sei verfassungswidrig.

Der Bw. sei bewusst, dass der VwGH im Erkenntnis vom 22. November 2006, Gz.. 2006/15/0049 die Ansicht des Finanzamtes bestätigte.

Bei der Bw. sei aber die Sachlage dergestalt gelagert, dass diese im Konzernverbund mit der LM-AG (=LM-AG) stehe. Für das Rechnungswesen des Gesamtkonzerns (rund 280 Konzerngesellschaften) sei auch die LM-AG zuständig. Innerhalb des Konzerns würde zwischen Mobilien- und Immobilienprojektgesellschaften unterschieden. Als die Möglichkeit zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gesetzlich verankert wurde, hätten

konzernintern erst Erhebungen durchgeführt werden müssen. Vorwiegend sei die Investitionszuwachsprämie bei den Mobilienprojektgesellschaften angefallen. Erst im August 2003 habe der Bundesminister für Finanzen eine Klarstellung zur Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen herausgegeben.

Bei den im Berufungsfall betroffenen Wirtschaftsgütern handle es sich um Betriebsvorrichtungen auf dem Konto „Anlagen in Bau“. Die Inbetriebnahme sei erst 2005 erfolgt. Auf Grund der Konzernverflechtung sei eine exakte Erhebung der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter mit einem enormen Zeitaufwand verbunden. Es sei daher nicht möglich gewesen, die Prämien für 2002 und 2003 fristgerecht, zeitgleich mit den jeweiligen Körperschaftsteuererklärungen einzureichen.

Die Argumentation des VwGH in dem oa. Erkenntnis, wonach die Frist zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie spätestens mit Einreichung der Körperschaftsteuererklärung sachgerecht erscheine, treffe auf den Berufungsfall auf Grund der oben geschilderten Konzernverflechtungen nicht zu. Der Konzernmutter der Bw. sei im Zeitpunkt der Abgabe der relevanten Körperschaftsteuererklärungen das Vorhandensein prämiengünstiger Wirtschaftsgüter bei der Bw. gar nicht bewusst gewesen, da erst der oa. klarstellende Erlass zur Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen des Bundesministers für Finanzen diesen Umstand erhellte.

Das Argument der Finanzverwaltung, dass die gleichzeitige Bearbeitung des Prämienantrages im Rahmen der Bearbeitung der Erklärung ermöglicht werden solle, habe zweifellos Gewicht, dieses werde aber durch die geänderte Rechtslage in den Folgejahren stark entwertet.

Seitens der Finanzverwaltung sei die Koppelung des Prämienantrages an die erste Erklärung mit dem Argument der Verwaltungsökonomie begründet worden. Dieses Argument sei aber nicht überzeugend, da seit dem Steuerreformgesetz 2005 der Prämienantrag bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides nachgereicht werden könne.

Eine weitere unsachliche Differenzierung sei, dass unterlassene Aufwendungen im Wege des § 299 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des Steuerbescheides berücksichtigt werden könnten, für die Investitionszuwachsprämie hingegen die Einreichfrist mit dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung limitiert sein soll.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. Juli 2008 brachte die Bw. vor, dass der Jahresabschluss für die Bw. von der Konzernmutter, der LM-AG, durchgeführt werde. Für die Wirtschaftsprüfung sei eine Wiener Kanzlei zuständig und für die steuerliche Vertretung einschließlich der Einreichung der Steuererklärung sei wiederum die steuerliche Vertretung der Bw., eine Grazer Wirtschaftstreuhandkanzlei zuständig. An der Bw. sei außerdem die Stadt-L

beteiligt, welche auf einer möglichst frühen Abgabe der Erklärungen bestehe. Diese Umstände seien auch für das Unterlassen der zeitgerechten Beantragung der Investitionszuwachsprämie verantwortlich. Im Übrigen verwies die Bw. auf ihr Vorbringen in der Berufung

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad a) Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Seitens der Bw. wird vorgebracht, dass in der gemeinsamen Abweisung der beiden Anträge in einem *einzigsten Bescheid* ein Verfahrensfehler liege, der einen Verstoß gegen § 201 Abs. 4 BAO darstelle.

Die Einhaltung der Frist zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ist eine materiellrechtliche Voraussetzung und waren die verspäteten Anträge daher abzuweisen. Ein Abweisungsbescheid ist aber keine Festsetzung im Sinne des § 201 BAO und stellt daher die in einem einzigen Bescheid zusammengefasste Abweisung der Prämienanträge für 2002 und 2003 keinen Verstoß gegen § 201 Abs. 4 BAO und somit keine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar.

Ad b) Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Die Bw. bekämpft die Befristung für die Beantragung der Investitionszuwachsprämie mit der Abgabe der Steuererklärung als rechtswidrig.

§ 108e EStG 1988 lautet in seiner Stammfassung (BGBl. I Nr. 155/2002) samt Überschrift wie folgt: „Befristete Investitionszuwachsprämie

§ 108e.

1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen: Gebäude.

geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden. Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zumindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Wirtschaftsgüter, die

nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten miteinzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

(4) 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.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten.

Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Im Berufungsfall ist strittig, ob der erste Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 dahingehend auszulegen ist, dass das Verzeichnis zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für

die Jahre 2002 und 2003 gleichzeitig mit der ersten Abgabenerklärung der betreffenden Jahres einzureichen war, also der Wortfolge „ist anzuschließen“ auch ein zeitlicher Aspekt innewohnt. Da die Bw. die gegenständlichen Verzeichnisse mit denen die Investitionszuwachsprämien geltend gemacht wurden, dem Finanzamt zeitlich nach Einreichung der Körperschaftsteuererklärungen vorlegte, kam das Finanzamt zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Prämie nicht vorlagen.

Das Finanzamt wies daher mit dem angefochtenen Bescheid die Anträge auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für die *beiden* Jahre 2002 und 2003 in einem einzigen Bescheid ab.

Wie die Bw. richtig ausführt, hat der VwGH zu dieser Frage schon mehrfach die Ansicht des Finanzamtes bestätigt und zum Ausdruck gebracht, dass das Verzeichnis zur Geltendmachung der Prämie mit der Abgabenerklärung einzureichen ist. Eine spätere Einreichung führe zur Verwirkung des Prämienanspruches.

Zuletzt hat der Gerichtshof im Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2007/15/0268 diese Ansicht bestätigt und auf frühere Entscheidungen, wie bspw. das Erkenntnis vom 21. September 2006, 2004/15/0104, verwiesen.

Danach ist es ständige Rechtsprechung des VwGH, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988, wenn er nicht mit der Einreichung der Abgabenerklärung gestellt wird, verspätet ist.

Die Frage, ob der erste Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 dahingehend auszulegen ist, dass das dort genannte Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres gleichzeitig mit der Steuererklärung des betreffenden Jahres einzureichen ist, also der Wortfolge „ist anzuschließen“ auch ein zeitlicher Aspekt innewohnt, ist danach zu bejahen: Nach § 108e Abs. 1 EStG 1988 ist die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen, woraus sich ergibt, dass sie nur auf Antrag zu gewähren ist. Nach Abs. 4 dieser Bestimmung ist der Steuererklärung ein Verzeichnis anzuschließen, das die ermittelte Prämie zu enthalten hat. Das Gesetz sieht damit eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeichnisses vor. Nach dem letzten Satz des § 108e Abs. 4 EStG 1988 gilt das Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres als Abgabenerklärung. Die Fristen der BAO für die Einreichung von Abgabenerklärungen sind auf die gegenständliche Abgabenerklärung jedoch nicht anzuwenden. Abgabenerklärungen nach § 108e EStG 1988 sind im § 134 Abs. 1 BAO nicht genannt; der Antragsteller ist zur Einreichung einer solchen Abgabenerklärung nicht verpflichtet.

Wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung des betreffenden Jahres den Antrag auf Gewährung einer Investitionszuwachsprämie stellt, aber nicht die Formvorschrift des § 108e Abs. 4 EStG 1988 einhält, wird das Finanzamt gemäß § 85 Abs. 2 BAO vorzugehen und dem Steuerpflichtigen die Behebung des Formgebrechens aufzutragen haben. Der Gesetzgeber hat nach der Stammfassung des § 108e EStG 1988 eine Antragsfrist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht ausdrücklich formuliert. Nach der Systematik und Teleologie der Regelungen sind sie dahin zu verstehen, dass mit der Wortfolge „ist anzuschließen“ der zeitliche Rahmen der Antragstellung festgelegt wird. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie - in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 - keine Befristung vorgesehen hat (siehe auch die Erkenntnisse vom 21. September 2006, 2004/15/0116, 2006/15/0090, und 2006/15/0133).

Die von der Bw. vorgebrachten Umstände, wonach ihr auf Grund spezieller Umstände resultierend aus den Konzernverflechtungen das Erkennen der zustehenden Investitionszuwachsprämien weder dem Grunde noch der Höhe nach zumutbar gewesen sei, bzw. für sie nicht eruierbar gewesen sei, kann dabei keine Rolle spielen. Persönliche Umstände und Konstellationen können für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit steuerlicher Fristen nicht berücksichtigt werden. Auch der Umstand, dass seitens des Bundesministers für Finanzen zur Frage der Unterscheidung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen erst im Laufe des Jahres 2003 eine erlassmäßige Klarstellung erfolgt sei, kann im Berufungsfall nicht greifen, da ministerielle Auslegungen keinen Einfluss auf eine objektive, von der Rechtsordnung vorgegebene Frist haben können. Der Bw. wäre es im Übrigen unbenommen gewesen, nach eigenem Gutdünken das Gesetz auszulegen, sicherheitshalber entsprechende Prämienanträge zu stellen und allenfalls deren Nichtzuerkennung in Kauf zu nehmen.

Zum Einwand der Unsachlichkeit und der damit verbunden der Verfassungswidrigkeit der strittigen Regelung wird auf die Entscheidung des VwGH vom 21. September 2006, 2004/15/0104, verwiesen. Der Gerichtshof ging darin davon aus, dass der in § 108e EStG 1988 verwendeten Wortfolge, wonach der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie anzuschließen ist, ein zeitlicher Aspekt beizumessen sei. Im Hinblick auf *andere* Prämienregelungen, denen ein ebensolcher zeitlicher Aspekt innewohne und auf die dadurch gewährleistete ökonomische Bearbeitung durch die Finanzbehörde sowie dem Umstand, dass es sich um eine Begünstigungsvorschrift handle, könne eine Unsachlichkeit in der strittigen Regelung, bezogen auf die zeitliche Dimension nicht erblickt werden.

Die Bw. konnte daher die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides weder nach den maßgeblichen einfachgesetzlich Bestimmungen noch unter dem Aspekt der Verletzung des Gleichheitssatzes aufzeigen.

Der Berufung war danach spruchgemäß der Erfolg zu versagen.

Graz, am 4. August 2008