



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 29. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 21. April 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 gemäß § 108e EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) bezog im Streitjahr 2002 neben nichtselbständigen Einkünften als Lehrer und Gemeindevertreter noch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Geschäftsführer).

Am 27. Februar 2004 wurde die Einkommensteuerklärung für 2002 samt Beilagen eingereicht.

Mit Bescheid vom 1. März 2004 wurde der Bw zur Einkommensteuer 2002 veranlagt.

Am 1. April 2004 wurde dieser Einkommensteuerbescheid gemäß § 293 BAO berichtigt.

Mit Eingabe vom 8. April 2004 (eingelangt am 14. April 2004) wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2002 samt Beilagen vorgelegt. Begründet wurde dies damit, dass bei Erstellung der Steuererklärung übersehen worden sei, einen für die selbständige Tätigkeit erworbenen Computer in das Anlageverzeichnis aufzunehmen und die AfA geltend zu machen. Mit der Berufung wurde das Formblatt E 108e „Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftssteuer- oder Feststellungserklärung für 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e“ eingereicht.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 statt (Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2004).

Das Ansuchen betreffend Investitionszuwachsprämie (kurz: IZP) wurde mit angefochtenem Bescheid abgewiesen, da der Antrag zur Geltendmachung der IZP für 2002 verspätet eingereicht worden sei. Letzter Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung sei die Zustellung des Einkommensteuerbescheides gewesen.

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2002 übersehen worden sei, einen betrieblich genutzten Computer in das Anlagevermögen aufzunehmen. Da dieser Computer der einzige Anlagenzugang im Kalenderjahr 2002 war und aus den genannten Gründen nicht ins Anlagevermögen aufgenommen wurde, war die Geltendmachung der IZP nicht möglich. Nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 2002 sei der Irrtum festgestellt und in der berichtigten Steuererklärung – eingereicht am 14. April 2004 – der betrieblich genutzte Computer ins Anlagevermögen aufgenommen und gleichzeitig die IZP beantragt worden. Die Geltendmachung der IZP erfolgte daher nicht verspätet, da diese gleichzeitig mit der Einreichung der ersten Einkommensteuererklärung, in der der Anlagenzugang enthalten war, geltend gemacht worden sei. Zudem gilt das Verzeichnis, mit dem die IZP geltend gemacht wird, als eigene Abgabenerklärung. Es hat daher ein eigenes Veranlagungsverfahren nach der BAO stattzufinden. Aus dem Einkommensteuergesetz sei nicht zu entnehmen, welche Rechtsfolgen bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung betreffend IZP gleichzeitig mit der Einkommensteuererklärung eintreten. Die Rechtsfolgen einer verspätet abgegebenen Abgabenerklärung sind in § 135 BAO geregelt.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Die Finanzbehörde erster Instanz legte den Verwaltungsakt und die Berufung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit der Rechtsfrage der Antragsfrist für die IZP 2002 in zwei Erkenntnissen, jeweils vom 21.09.2006, eingehend auseinandergesetzt und nachstehende Rechtsansicht vertreten:

1.) VwGH 21.09.2006, 2004/15/0104 (Abweisung, Parteienbeschwerde):

„ § 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 mindestens 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 Beschwerdefall ist strittig, 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. Dies ist aus folgenden Gründen 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.

Eine zusammenschauende Betrachtung der Regelungen der Prämien nach § 108c bis § 108f EStG 1988 lässt erkennen, dass der Gesetzgeber jeweils eine überschaubare Frist für die Einreichung des Antrages auf Prämienengewährung festgelegt hat:

Im Jahr 2002 hat der Gesetzgeber zunächst die Prämie für Forschung und Bildung geschaffen, indem er mit BG BGBl. I 2002/68 § 108c EStG 1988 eingeführt hat. Mit dieser Bestimmung wurde für Forschungs- und Bildungsaufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2001 anfallen, die Möglichkeit geschaffen, an Stelle eines gewinnmindernd geltend zu machenden Freibetrages (Forschungsfreibetrag, Bildungsfreibetrag) eine staatliche Prämienauszahlung zu erwirken. Hinsichtlich des Antrages auf Gewährung dieser Prämie war in Abs. 3 des § 108c EStG 1988 festgelegt:

"Die Prämien können nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden."

Später im Jahr 2002 hat der Gesetzgeber mit BG BGBl. I 2002/155 weitere Prämien geschaffen, und zwar die befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d), die Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f) und die Investitionszuwachsprämie (§ 108e).

Die Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d) konnte monatsweise für Ersatzbeschaffungen von Wirtschaftsgütern geltend gemacht werden. Hinsichtlich des Antrages auf Gewährung dieser Prämie war in Abs. 3 des § 108d EStG 1988 festgelegt:

"Die befristeten Sonderprämien können durch Vorlage eines Verzeichnisses für jeden Kalendermonat, spätestens in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden. Der Steuererklärung ist

ein Verzeichnis aller Sonderprämien des betreffenden Jahres anzuschließen. Die Verzeichnisse gelten als Abgabenerklärung."

Die eben erwähnte Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung (§ 108d) ist bereits in der Regierungsvorlage zu BG BGBl I 2002/155 (1277 BlgNR XXI. GP) enthalten gewesen. Die beiden anderen Prämientypen (Lehrlingsausbildungsprämie nach § 108f und Investitionszuwachsprämie nach § 108e) sind hingegen erst während des Gesetzgebungsprozesses im Parlament entwickelt worden.

Hinsichtlich des Antrages auf Gewährung der Lehrlingsausbildungsprämie war in Abs. 4 des § 108f EStG 1988 festgelegt:

"Die Prämie kann nur in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden."

Die Stellung des Antrages auf Prämiengewährung ist 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 ist, erscheint auch nicht unsachlich:

Dem Finanzamt ist 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 sind. Zudem ist davon auszugehen, dass dem Antragsteller im Zeitpunkt der Erstellung der Jahressteuererklärung bereits alle Informationen vorliegen, die er in Bezug auf die Geltendmachung von Prämien benötigt.

Dazu kommt, dass es bei Begünstigungsvorschriften, wie der Gewährung staatlicher Prämien, dem Antragsteller die Beachtung bestimmter Antragsmodalitäten oder -fristen durchaus zugemutet werden kann, um nach Ablauf einer bestimmten Frist den finanziellen Bedarfsbedarf des Staates feststellen zu können.

Daraus ergibt sich, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie, der nach Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt wird, verspätet ist."

2.) VwGH 21.09.2006, 2006/15/0133 (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, Amtsbeschwerde):

„ Mit Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl. 2004/15/0104, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie nach der Stammfassung des § 108e EStG, wenn er nicht mit der Einreichung der Abgabenerklärung gestellt wird, verspätet ist. Auf dieses Erkenntnis wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen.

Gegen das Auslegungsergebnis, dass nach der Stammfassung des § 108e EStG (geltend für die Investitionszuwachsprämien 2002 und 2003) der Prämienantrag nicht nach Einreichung der Abgabenerklärung betreffend Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (bzw. Gewinnfeststellungserklärung) wirksam gestellt werden kann, spricht auch nicht der Umstand, dass der Gesetzgeber für die Investitionszuwachsprämie 2004 mit BG BGBl. I 2004/57 normiert hat, dass der Prämienantrag noch bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer oder Feststellungsbescheides gestellt werden kann. Schon im Hinblick auf die klare Inkrafttretensbestimmung der durch das SteuerreformG 2005, BGBl. I 2004/57 vorgenommenen Neufassung des § 108e Abs. 4 (vgl. § 124b Z 105 EStG) ist deren Anwendung auf die Investitionszuwachsprämie 2002 (und 2003) ausgeschlossen.

Gleichheitsrechtliche Bedenken erwachsen dadurch, dass die Neuregelung einheitlich erst für die Investitionszuwachsprämien 2004 gelten, nicht.

Im gegenständlichen Verfahren hat der Verwaltungsgerichtshof zu prüfen, ob der angefochtene Bescheid sich am Maßstab des Gesetzes als rechtswidrig erweist. Ob eine von der Finanzverwaltung praktizierte Kulanzlösung wegen der dadurch bewirkten unterschiedlichen Fristen für die Antragstellung zu gleichheitswidrigen Ergebnissen geführt hat, wie dies in der Gegenschrift der mitbeteiligten Partei behauptet wird, ist in diesem Verfahren nicht zu prüfen.

Schließlich erweist sich auch das Vorbringen in der Gegenschrift der mitbeteiligten Partei, der Antrag auf Investitionszuwachsprämie sei "Teil der Abgabenerklärung", das bescheidmäßige Absprechen über die Prämie sei "Teil" des Einkommensteuerverfahrens, als unzutreffend. Die Norm des § 108e Abs. 4 EStG macht den Prämienantrag bzw. das Prämienverzeichnis nicht zum Teil der Abgabenerklärung, sondern legt - wie im genannten Erkenntnis ausgeführt - die zeitlichen Grenzen für die Antragstellung fest. Entgegen der Ansicht der mitbeteiligten Partei trifft es auch nicht zu, dass das Verfahren betreffend Überprüfung und gegebenenfalls Festsetzung der Investitionszuwachsprämie Teil des Einkommensteuerverfahrens wäre oder dass die Festsetzung von Investitionszuwachsprämie gemäß § 201 BAO einen Teil des Spruches des Einkommensteuerbescheides darstellte."

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich nun folgendes:

Am 27. Februar 2004 wurde die Einkommensteuererklärung für 2002 samt Beilagen eingereicht. Der Antrag auf Gewährung der IZP wurde erst mit der Berufung gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid (eingelangt am 14. April 2004) gestellt und ist damit verspätet.

Zum Einwand des Bw, die Geltendmachung der IZP sei rechtzeitig gewesen, da diese gleichzeitig mit der Einreichung der ersten Einkommensteuererklärung, in der der Anlagenzugang enthalten war, geltend gemacht wurde, ist auf das oben zitierte Erkenntnis des VwGH, Zl. 2006/15/0133, zu verweisen. In diesem hat das Höchstgericht klargestellt, dass der Antrag auf IZP weder "Teil der Abgabenerklärung" noch "Teil" des Einkommensteuerverfahrens ist. Die Norm des § 108e Abs. 4 EStG macht den Prämienantrag bzw. das Prämienverzeichnis nicht zum Teil der Abgabenerklärung, sondern legt - wie im genannten Erkenntnis ausgeführt - die zeitlichen Grenzen für die Antragstellung fest. Damit kommt es auch nicht zu einer Verlängerung der Antragsfrist für Wirtschaftsgüter, die in der (ersten) Einkommensteuererklärung nicht enthalten sind.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 11. Dezember 2006