



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.K. und der G.K., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführer betreiben in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine im Jahr 2002 errichtete Photovoltaikanlage zur Erzeugung und Lieferung elektrischer Energie. Am 20. März 2003 wurden die Umsatzsteuer- und die Feststellungserklärung für das Jahr 2002 beim Finanzamt eingereicht. Mit Bescheid vom 16. Juni 2003 wurden die im Jahr 2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO vorläufig festgestellt.

Am 8. Juli 2003 langte beim Finanzamt mit einer gegen den Feststellungsbescheid 2002 erhobenen Berufung ein mit 2. Juli 2003 datiertes Verzeichnis (Formblatt E 108e) zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 in Höhe von 2.531,60 € ein.

Das Finanzamt wies die ausschließlich mit der Nichtgewährung der Investitionszuwachsprämie begründete Berufung gegen den Feststellungsbescheid als unzulässig zurück und versagte mit Bescheid vom 21. Juni 2004 die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie mit der

Begründung, dass die Geltendmachung der Prämie nach Ergehen des Feststellungsbescheides ausgeschlossen sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird begründend ausgeführt, die unklare Formulierung im § 108e Abs. 4 EStG 1988 werde von den Verwaltungsbehörden überschießend ausgelegt und führe für nicht bilanzierende Kleinunternehmer zu einer Schlechterstellung. Zudem habe seitens der Verwaltungsbehörden Unklarheit über die grundsätzliche Anerkennung einer Investitionszuwachsprämie für Photovoltaikanlagen bestanden, was zu erheblichen Unsicherheiten und unter Umständen zu Ungerechtigkeiten gegenüber den Antragstellern geführt habe. Dies habe auch das BMF, indem es die Geltendmachung der Prämie bis zur Zustellung des Abgabenbescheides für zulässig erklärt habe, und in weiterer Folge der Gesetzgeber erkannt. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 sei die Unklarheit in § 108e Abs. 4 EStG 1988 beseitigt und die Geltendmachung bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des Jahresbescheides ermöglicht worden. Überdies sei anlässlich der wiederholten Vorsprachen beim Finanzamt die Auskunft erteilt worden, dass es für Photovoltaikanlagen keine Investitionszuwachsprämie gebe, da eine solche Teil des Gebäudes sei. Aus diesem Grund sei die Beilage E 108e nicht gemeinsam mit der Feststellungserklärung vorgelegt worden.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt ua. darauf hinwies, dass in der Berufung weder nachgewiesen noch überhaupt dargelegt worden sei, von wem und wann die in Rede stehende Auskunft erteilt worden sein solle und es daher an den Grundvoraussetzungen für die Beurteilung der Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben fehle, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die angesprochene Auskunft im Zuge von drei Vorsprachen im ersten Quartal 2003 von der zuständigen, namentlich angeführten Mitarbeiterin des Finanzamtes erteilt worden sei. Die Rechtsansicht, dass eine auf einem bestehenden Dach montierte Photovoltaikanlage nicht Bestandteil des Gebäudes sei, sei dem Finanzamt erst im Frühjahr 2004 von der Finanzlandesdirektion mitgeteilt worden.

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, gestützt ua. auf Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e Tz 7) sowie Doralt (EStG⁷, § 108e Tz 15), wiederholt die Auffassung vertreten, dass nach der oben wiedergegebenen, für die Jahre 2002 und 2003 anzuwendenden Regelung die Einreichung des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuer- bzw. Gewinnfeststellungserklärung des betreffenden Jahres 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. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof zusammengefasst aus, dass das Gesetz eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeichnisses 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 Bedarfsbedarf 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.

Gegenständlich wurde die Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ohne Zweifel erst nach der Feststellungserklärung für das Jahr 2002 und damit verspätet im Sinne der Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG in der anzuwendenden Fassung eingereicht. Daran vermögen auch die Ausführungen der Berufungsführer nichts zu ändern.

Inwiefern § 108 Abs. 4 EStG 1988 in der Stammfassung unklar formuliert sein und für nicht bilanzierende Kleinunternehmer zu einer Schlechterstellung führen sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar und haben auch die Berufungsführer dies nicht näher konkretisiert. Die Verwaltungspraxis und der unabhängige Finanzsenat haben die gegenständliche Bestimmung stets im oben dargelegten, vom Verwaltungsgerichtshof nunmehr bestätigten Sinn verstanden. Zutreffend ist, dass - wohl in Reaktion auf die Kritik an dieser Bestimmung - vorerst das BMfF den Erklärungsvordruck ergänzte und den Finanzämtern mitteilte, dass keine Bedenken bestünden, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend gemacht würden (vgl. SWK 22/2003, S 545) und in weiterer Folge der Gesetzgeber die Bestimmung des § 108e EStG 1988 mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, dahingehend abgeändert hat, dass die Geltendmachung der Prämien bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des jeweiligen Jahresbescheides zulässig ist. Nachdem die Prämie gegenständlich aber unbestritten erst nach Zustellung des Feststellungsbescheides beantragt wurde und die (für den unabhängigen Finanzsenat ohnedies nicht bindende) Kulanzregelung des BMF vom Finanzamt folglich nicht berücksichtigt werden konnte und die Neuregelung in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 nach der maßgeblichen Inkrafttretensbestimmung (§ 124b Z 105 EStG 1988) erstmals für Prämien anzuwenden ist, die das Kalenderjahr 2004 betreffen, war für die Berufungsführer damit nichts zu gewinnen. Wenngleich dadurch zwar die Frist für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie verlängert wurde, ist nicht erkennbar, inwieweit daraus bezüglich der Auslegung der Bestimmung in ihrer Stammfassung Schlüsse im Sinne der Ausführungen der Berufungsführer zu ziehen sein sollten und enthebt dies jedenfalls nicht von der Verpflichtung einer fristgerechten Geltendmachung der Prämie nach Maßgabe der im Streitjahr anzuwendenden Bestimmung.

Ebenso wenig vermag der Einwand, die Einreichung der Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie sei deshalb nicht gemeinsam mit der Feststellungserklärung er-

folgt, weil nach Auskunft der Mitarbeiterin des Finanzamtes für eine Photovoltaikanlage die Investitionszuwachsprämie nicht zustehe, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Abgesehen davon, dass die zuständige Sachbearbeiterin der am 7. März 2007 elektronisch übermittelten Stellungnahme des Finanzamtes zufolge bestreitet, mit einem der Berufungsführer zum damaligen Zeitpunkt über die Möglichkeit einer Investitionszuwachsprämie gesprochen zu haben, wurde noch in der Berufung vom 2. Juli 2003 gegen den Feststellungsbescheid ausgeführt, erstmals aufgrund eines Schreibens vom 18. Juni 2003 von der Möglichkeit einer Investitionszuwachsprämie erfahren zu haben. Weder den Medien noch den anlässlich der Erklärungszusendung mitgesandten Beilagen und Ausfüllhilfen habe ein Hinweis auf dieses Förderungsinstrument entnommen werden können. Auch anlässlich der Gespräche mit der zuständigen Sachbearbeiterin, die der Einreichung der Erklärungen vorangegangen seien, sei auf die Prämie nicht aufmerksam gemacht worden und sei es daher nicht möglich gewesen die geforderte Beilage gemeinsam mit der Feststellungserklärung abzugeben. Inwieweit diese Ausführungen mit der Behauptung, es sei anlässlich der wiederholten Vorsprachen beim Finanzamt die Auskunft erteilt worden, dass es für Photovoltaikanlagen keine Investitionszuwachsprämie gebe, in Einklang zu bringen sein sollten, ist für den unabhängigen Finanzsenat im Dunkeln geblieben.

Sollte das Vorbringen indes wie im Zuge der in dem unter RV/0130-F/05, protokollierten Berufungsfall durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht (die Berufungsschriftsätze sind ident und wurde in der gegenständlichen Berufung auch auf die im angesprochenen Berufungsfall beantragte mündliche Berufungsverhandlung hingewiesen), dahingehend zu verstehen sein, dass anlässlich persönlicher Vorsprachen beim Finanzamt grundsätzliche steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen besprochen wurden, dabei aufgrund damals noch nicht vorhandener diesbezüglicher Kenntnisse aber nicht über die Möglichkeit einer Investitionszuwachsprämie und die Notwendigkeit einer fristgerechten Geltendmachung informiert wurde bzw. werden konnte, wäre der Berufung ein Erfolg gleichermaßen zu versagen. Zwar normiert § 113 BAO, dass die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren haben, eine Verpflichtung, Rechtsauskünfte über alle nur möglichen abgabenrechtlichen und allfälligen anderen Konsequenzen aus dem Verhalten von Abgabepflichtigen zu erteilen, kann daraus jedoch nicht abgeleitet werden (vgl. VwGH 27.11.2000, 99/17/0412 mwN). Folglich konnte aber durch die seitens der Sachbearbeiterin des Finanzamtes nicht erfolgte Information betreffend die Investitionszuwachsprämie bzw. die diesbezüglich erforderliche fristgerechte Antragstellung auch kein wie immer gearteter Vertrauensschutz begründet werden

sein, der es allenfalls rechtfertigen könnte, die durch die Fristversäumnis bedingten Folgen gegenständlich nicht eintreten zu lassen, zumal unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch zu berücksichtigen ist, dass die Investitionszuwachsprämie in zahlreichen anderen Fällen aufgrund der nicht fristgerechten Geltendmachung versagt wurde.

Sofern das Finanzamt zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2002 indes nach außen erkennbar davon ausgegangen sein sollte, dass für eine Photovoltaikanlage eine Investitionszuwachsprämie nicht geltend gemacht werden kann, weil eine solche Teil des Gebäudes sei (im Zuge der angesprochenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde angegeben, dies sei zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen noch nicht bekannt gewesen und konnte folglich für die verspätete Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht ursächlich sein), wäre es den Berufungsführern offen gestanden, eine damit begründete Nichtanerkennung der Investitionszuwachsprämie wie auch nunmehr im Rechtsmittelwege zu bekämpfen. Voraussetzung hierfür wäre aber wiederum die fristgerechte Antragstellung und ein entsprechender Bescheid des Finanzamtes gewesen.

Der Berufung konnte somit gesamthaft gesehen kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 30. Mai 2007