

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/21 2004/15/0104

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.09.2006

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §134 Abs1;

BAO §85 Abs2;

EStG 1988 §108c;

EStG 1988 §108d;

EStG 1988 §108e Abs1;

EStG 1988 §108e Abs3;

EStG 1988 §108e Abs4;

EStG 1988 §108e;

EStG 1988 §108f;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2008/15/0061 E 19. März 2008

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Weiss, über die Beschwerde des Dkfm. Dr. F in O, vertreten durch Dr. Erich Greger, Dr. Sylvia Hochreiter und Dr. Günther Auer, Rechtsanwälte in 5101 Bergheim, Moosfeldstraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 4. Juni 2004, GZ. RV/0141- S/04, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1. Der Beschwerdeführer, ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater reichte am 10. März 2003 die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 samt Anträge und Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung ein. Mit Bescheid vom 7. Juli 2003 wurde er zur Einkommensteuer 2002 veranlagt.

2. Am 5. Jänner 2004 überreichte der Beschwerdeführer beim Finanzamt das Formblatt E 108e "Beilage zur Einkommensteuer- /Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2002 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e".

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2004 wies das Finanzamt dieses Ansuchen ab, weil der Antrag zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für 2002 verspätet eingereicht worden sei. Letzter Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung sei die Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2002 gewesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, nach§ 108e Abs. 4 EStG 1988 sei der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen. Diese Bestimmung sage nichts über den Zeitpunkt aus, zu dem dieses Verzeichnis der Steuererklärung anzuschließen sei. Auch das Finanzamt gehe offensichtlich davon aus, weil es als letzten Zeitpunkt den der Zustellung des Bescheides nenne. Woraus dieser Zeitpunkt abgeleitet werde, sei nicht ersichtlich. Es sei aber kein zeitlicher Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärung und schon gar nicht mit dem Zeitpunkt der Zustellung des Einkommensteuerbescheides zu erkennen.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde über Antrag des Beschwerdeführers auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung der belägten Behörde vorgelegt.

3. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belägte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Strittig sei, bis zu welchem Zeitpunkt die Investitionszuwachsprämie beantragt und das entsprechende Verzeichnis mit Rechtsanspruch auf Gutschrift eingereicht werden könne. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass § 108e EStG 1988 nichts über den Zeitpunkt aussage, wann das Verzeichnis der Steuererklärung anzuschließen sei, sei entgegenzuhalten, dass aus dem eindeutigen Wortlaut hervorgehe, dass der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen sei. Dies bedeute, dass das betreffende Verzeichnis bei der Abgabe der Steuererklärung dieser anzuschließen sei. Soweit der Beschwerdeführer gegen diese Auffassung ins Treffen führe, dass den Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, die der Gewinnermittlung kein Verzeichnis der Anlagegüter anschließen, ein entsprechender Auftrag zu erteilen ist und erst bei Nichtbefolgung das Recht auf Absetzung für Abnutzung aberkannt wird und auch die Arbeitnehmerveranlagung noch bis fünf Jahre rückwirkend möglich sei, übersehe er, dass hiefür eigene gesetzliche Regelungen, nämlich im § 7 Abs. 3 bzw. § 41 Abs. 2 EStG 1988 bestehen.

Die Argumente des Beschwerdeführers, dass durch eine spätere Antragstellung die Liquidität des Bundes erhöht werde und den Finanzämtern keine Mehrarbeit entstehe, könnten auf Grund des eindeutigen Wortlautes des § 108e Abs. 4 EStG 1988 der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Zum Vorbringen, dass bei einer Veranlagung einer Mitunternehmerschaft die Investitionszuwachsprämie auf dem Steuerkonto der Mitunternehmerschaft gutgeschrieben werde und nicht auf dem Steuerkonto des Mitunternehmers, weshalb kein zeitlicher Zusammenhang zur Einkommensteuererklärung hergestellt werden könne, sei festzuhalten, dass nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 das Verzeichnis der Steuererklärung anzuschließen sei; im Klammerausdruck werde auf § 43 leg. cit., das sei die Steuererklärung bei gesonderter Feststellung der Einkünfte, verwiesen.

Auch der Hinweis des Beschwerdeführers, er habe das Verzeichnis innerhalb der für berufsmäßige Parteienvertreter gewährten Abgabefrist für Steuererklärungen für das Jahr 2002 eingereicht, ändere nichts daran, dass das Verzeichnis der Steuererklärung des betreffenden Jahres anzuschließen sei.

Die eindeutige und klare Regelung des§ 108e Abs. 4 EStG 1988 lasse eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens nicht zu. Der Gesetzgeber befriste die Einreichung des Verzeichnisses ausdrücklich mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung.

Der Auffassung des Beschwerdeführers, dass auch aus der Begründung des Bescheides des Finanzamtes, wonach die Zustellung des Bescheides als letzter Zeitpunkt der Abgabe genannt werde, sich indirekt ergebe, dass kein fixer Zeitpunkt festgelegt sei, sei entgegengehalten, dass der Bundesminister für Finanzen den in der Literatur geäußerten Wunsch nach einer Toleranzregelung nachgekommen sei. Es sei den Finanzämtern mitgeteilt worden, dass keine Bedenken bestünden, die Prämien jeweils bis zum Ergehen des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuerbescheides geltend zu machen. Im Beschwerdefall sei das Verzeichnis unbestritten sowohl nach der Einkommensteuererklärung aber auch nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingereicht worden.

4. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wird die Auffassung vertreten, das Finanzamt habe nach Vorlage des Verzeichnisses ein "Veranlagungsverfahren" durchzuführen und die beantragte Investitionszuwachsprämie gutzuschreiben. Auch wenn die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides, selbst nach Rechtskraft eines solchen Bescheides, geschehen sei, aber innerhalb der Verjährungsfrist (von fünf Jahren), sei ein "Veranlagungsverfahren" durchzuführen. Bei dem Verzeichnis im Sinne des § 108e Abs. 4 EStG 1988 handle es sich nämlich um eine eigenständige Abgabenerklärung. Die Entscheidung über die Investitionszuwachsprämie sei vom Einkommensteuerverfahren abgekoppelt und müsse nicht im Einkommensteuerverfahren des betreffenden Jahres bei der Bemessung der Einkommensteuer berücksichtigt werden. Diese Bestimmung sehe eine Rechtsfolge bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung betreffend die Investitionszuwachsprämie gleichzeitig mit der Einkommensteuererklärung nicht vor. Die Rechtsfolgen einer verspätet abgegebenen Abgabenerklärung bestimmten sich vielmehr nach der BAO. Diese sehe für den vorliegenden Fall keine Sanktion vor. Durch den angefochtenen Bescheid werde der Beschwerdeführer daher in seinem Recht auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2002 verletzt.

5. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 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 Personbeförderung 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 Prämiengewährung festgelegt hat:

Im Jahr 2002 hat der Gesetzgeber zunächst die Prämie für Forschung und Bildung geschaffen, indem er mit 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 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 BGBI 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 Prämienbewilligung 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 Bedeckungsbedarf 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.

Die Investitionszuwachsprämie ist nach § 108e Abs. 3 EStG 1988 in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die in einem bestimmten Kalenderjahr angeschafft wurden, zu gewähren. Die Investitionszuwachsprämie für ein bestimmtes Kalenderjahr ist bei einem über den 31. Dezember hinausgehenden Wirtschaftsjahr mit der Abgabenerklärung für das folgende Kalenderjahr zu beantragen, weil erst zu diesem Zeitpunkt die für die Geltendmachung erforderlichen Daten vollständig vorliegen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 108e Tz 7).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2004150104.X00

**Im RIS seit**

21.11.2006

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>