jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/21 2006/15/0133

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.09.2006

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §201;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1988 §108e Abs4 idF 2004/I/057;
EStG 1988 §108e;
EStG 1988 §124b Z105 idF 2004/I/057;

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 Finanzamtes Waldviertel gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 16. Februar 2006, GZ. RV/0849-W/05, GZ. RV/1611-W/05, betreffend u.a. Investitionszuwachsprämie 2002 (mitbeteiligte Partei: M GmbH & Co KG, vertreten durch GMC-Unitreu Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Schwindgasse 7, 1041 Wien), zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid Investitionszuwachsprämie 2002 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteiligte Kommanditgesellschaft übermittelte dem Finanzamt mit Schreiben vom 2. Juni 2004 die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2002 (Eingangsstempel des Finanzamtes: 3. Juni 2004).

Den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2002 erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 8. Juli 2004.

Mit Eingabe vom 11. August 2004 brachte die Mitbeteiligte Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid ein. Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 stellte die Mitbeteiligte den Vorlageantrag vom 20. Dezember 2004. In dieser Eingabe betreffend Vorlageantrag beantragte die Mitbeteiligte auch die Gewährung von Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, auf Grund des für das Kalenderjahr 2002 geltenden Gesetzeswortlautes hätte die Mitbeteiligte die Prämien in einem der Steuererklärung

angeschlossenen Verzeichnis geltend machen müssen. Von der Finanzverwaltung werde allerdings die Nachreichung des Antrages bis zur Zustellung des Feststellungsbescheides toleriert. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 seien die Fristen zur Einbringung des Antrages auf Gewährung der Prämie dahingehend geändert worden, dass Anträge nunmehr sogar bis zum Eintritt der "Rechtswirksamkeit" (gemeint: "Rechtskraft") des Feststellungsbescheides nachgereicht werden könnten; die Novelle sei erstmals für Prämien betreffend das Kalenderjahr 2004 anzuwenden. Aus Sicht der mitbeteiligten Partei sei allerdings diese Bestimmung ab Bekanntgabe der Gesetzesänderung auch für vergangene Veranlagungsjahre, welche bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des neuen Gesetzes noch nicht rechtskräftig veranlagt seien, anzuwenden.

Die Mitbeteiligte legte unter einem das Formular E 108e betreffend Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2002 vor.

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2004 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit null Euro fest. Die Prämie könne nur in einem der Steuererklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis beantragt werden. Es sei kein Grund dafür ersichtlich, aus dem Wortlaut des § 108e EStG nicht den Willen des Gesetzgebers abzuleiten, die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie an die Abgabe der Steuererklärung zu binden. Sei aber nach dem Willen des Gesetzgebers die Geltendmachung der Prämie an die Abgabe der Steuererklärung gebunden, ergebe sich als Rechtsfolge einer verspäteten Antragstellung, dass ein abweisender Bescheid zu ergehen habe. Der Gesetzgeber kopple das Verfahren betreffend Geltendmachung der Prämie, welche selbst weder Einkommensteuer noch eine Sondersteuer darstelle, vom Veranlagungsverfahren und damit auch vom Feststellungsbescheid nach § 188 BAO ab. Er befriste allerdings explizit die Antragstellung mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Feststellungserklärung, in welchem der Steuerpflichtige spätestens das Ausmaß seiner Investitionen kenne. Im gegenständlichen Fall sei der Antrag auf Gewährung der Prämie (ebenso wie das erforderliche Verzeichnis) unbestritten erst nach Einreichung der Gewinnfeststellungserklärung (und sogar nach Ergehen des Gewinnfeststellungsbescheides) gestellt worden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde brachte die Mitbeteiligte vor, der Gesetzgeber habe mit dem Steuerreformgesetz 2005 die Rechtslage lediglich klargestellt. Deshalb seien auch in Bezug auf das Jahr 2002 die Prämienanträge bis zur Rechtskraft des Gewinnfeststellungsbescheides einreichbar. Es müssten die Grundsätze des Veranlagungsverfahrens gelten, weshalb Änderungen bis zur Rechtskraft des Gewinnfeststellungsbescheides vorgenommen werden könnten. Es erscheine gleichheitswidrig, wenn einige Finanzämter sehr wohl die Abgabe der Prämienanträge bis zur Rechtskraft der Veranlagungsbescheide als rechtskräftig qualifizierten, andere hingegen nicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Bescheid des Finanzamtes ersatzlos auf. Durch Art. 7 Z 7a des am 4. Oktober 2002 ausgegebenen BGBl. I 2002/155 sei die befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG) eingeführt worden. Der Wortlaut des § 108e Abs. 4 EStG deute nach Ansicht der belangten Behörde darauf hin, dass mit dieser Bestimmung keine Präklusion normiert werden solle. Die Regelung stelle vielmehr eine reine Ordnungsvorschrift dar. Mit BGBl. I 2002/155 sei zwar sowohl die Prämie nach § 108d als auch jene nach § 108e EStG eingeführt worden, die Entstehungsgeschichte dieser beiden Prämien sei jedoch unterschiedlich. § 108d EStG sei bereits in der Regierungsvorlage (1277 BlgNR XXI. GP) enthalten. In Abs. 3 des § 108d EStG werde normiert, dass diese Prämie "spätestens in einem der Steuererklärung (§§ 42, 43) des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis geltend gemacht werden" könne.

§ 108e EStG sei in der Regierungsvorlage noch nicht enthalten gewesen und sei offenbar erst durch einen Abänderungsantrag der Abgeordneten Böhacker und Stummvoll, welchen der Ausschuss angenommen habe, in den Gesetzestext aufgenommen wurden. Laut Ausschussbericht (1285 BlgNR XXI. GP) sei dem Abänderungsantrag eine Begründung beigegeben worden, welche sich jedoch hinsichtlich

§ 108e EStG nur mit der grundsätzlichen Zielsetzung ("Anreiz für Investitionen") und der Berechnungsmethode, nicht aber mit der Antragstellung auseinander setze. Dem Wort "spätestens" in § 108d EStG könne keine andere Bedeutung beigelegt werden, als dass die gebotene Antragstellung bis zum Eintritt des maßgeblichen Ereignisses (Einreichung der Feststellungserklärung) erfolgen müsse. Soweit nichts Anderes bestimmt sei, träten gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG die Bundesgesetze mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft. Die Änderung durch BGBl. I 2004/57 in § 108d Abs. 3 und 108e Abs. 4 EStG, wonach die Geltendmachung der Prämien überdies bis zum Eintritt der

Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Gewinnfeststellungsbescheides nachgereicht werden könnten, enthalte die - im Sinne des Art. 49 Abs. 1 B-VG ausdrückliche - Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 105 EStG, wonach die Novellierung des § 108e Abs. 4 erstmals für Prämien anzuwenden sei, die das Kalenderjahr 2004 beträfen. Eine verfassungskonforme Interpretation könne keinesfalls dazu führen, die mit BGBl. I 2004/57 vorgenommene Novellierung des § 108 Abs. 4 EStG auf das Streitjahr 2002 anzuwenden.

Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe sich aus dem Gesetzeswortlaut, dass die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG der Mitbeteiligten zu gewähren sei, und zwar wegen des trotz Verstoßes gegen eine Ordnungsvorschrift nicht verwirkten Anspruches. Somit seien die Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO betreffend Festsetzung von Investitionszuwachsprämien nicht gegeben. Der bekämpfte Bescheid des Finanzamtes sei daher ersatzlos aufzuheben.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift und legte die Verwaltungsakten vor.

Auch die mitbeteiligte Partei erstattete eine Gegenschrift. Sie bringt vor, die belangte Behörde habe die Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes damit begründet, dass die gleichzeitige Einreichung des Prämienantrages und der Abgabenerklärungen lediglich eine Ordnungsvorschrift darstelle. Die mitbeteiligte Partei verweise auf die Toleranzerlässe des Finanzamtes und die für die Investitionszuwachsprämie 2004 geltende Novellierung des Gesetzestextes. Aus den Gesetzesmaterialien der Novellierung könne nicht eine Willensänderung des Gesetzgebers abgeleitet werden, die Novellierung stelle vielmehr eine Klarstellung dar. Diese mit BGBl. I 2004/57 vorgenommene Novellierung, wonach der Prämienantrag bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Gewinnfeststellungsbescheides gestellt werden könne, solle eine Verwaltungspraxis "legitimieren", wie sich dies aus den Gesetzesmaterialien der Novellierungsbestimmung ergebe. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen könne diese gesetzgeberische Klarstellung bereits für Prämien angewendet werden, die das Kalenderjahr 2003 beträfen. Diese Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen betreffe allerdings nur Körperschaftsteuersubjekte; die Toleranzregelung sei nämlich damit begründet worden, dass im Körperschaftsteuerformular für 2003 aus Platzgründen (im Gegensatz zum Einkommensteuerformular) keine Möglichkeit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie vorgesehen gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes müssten Gesetze sachgerecht sein, um eine Gleichbehandlung aller gleich gelagerten Sachverhalte zu gewährleisten. Daher sei die Bestimmung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 2004/57 ab Bekanntgabe dieser Neufassung auch für vergangene Veranlagungsjahre, welche bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des neuen Gesetzeswortlautes noch nicht rechtskräftig veranlagt gewesen seien, anzuwenden. Die Gesetzesänderung sei als Klarstellung einer auch in vergangenen Veranlagungsperioden im Sinne der nunmehrigen eindeutigen Gesetzesformulierung auszulegenden Fristenregelung anzusehen. Der Prämienantrag sei als Teil der Abgabenerklärung zu betrachten, zumal die Prämie im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetz geregelt sei. Dies ergebe sich weiters aus der Bezeichnung des Prämienantrages als "Beilage zur Abgabenerklärung". Die Prämie sei vom Gesetzgeber als Steuerbegünstigung konzipiert worden. Ein Grundsatz im Abgabenverfahren sei es, dass neue Tatsachen bis zur Rechtskraft des Bescheides vorgebracht werden könnten. Ein nachgereichter Prämienantrag müsse aus Sicht der mitbeteiligten Partei ebenso wie eine sonstige Änderung der Abgabenerklärung bis zur Rechtskraft des Bescheides Berücksichtigung finden. Für die mitbeteiligte Partei sei nicht erkennbar, aus welchen Gründen im vorliegenden Fall zu ihrem Nachteil von der Verwaltungspraxis abgegangen worden sei, dass der Prämienantrag bis zur Zustellung des Feststellungsbescheides gestellt werden könne. Anzumerken sei, dass der Zeitraum zwischen Abgabe der Steuererklärung und Zustellung des Bescheides nicht in allen Fällen gleich lang sei und somit nicht allen Steuerpflichtigen die gleichen Möglichkeiten einer Nachreichung von Prämienanträgen eingeräumt seien. Der Fristenlauf zwischen Einreichung der Abgabenerklärung und Zustellung des Bescheides sei davon abhängig, wie schnell das zuständige Finanzamt die Abgabenerklärung bearbeite.

Nach Ansicht der mitbeteiligten Partei sei die Rechtssicherheit beeinträchtigt. Mit der Zustellung des Einkommensteuer-, Körperschaft- bzw. Feststellungsbescheides träten in Bezug auf die Investitionszuwachsprämie Konsequenzen ein, über die im jeweiligen Bescheid nicht abgesprochen werde. Die Abschätzung der Konsequenzen der Bescheidzustellung könne nur dem sachverständigen Betreuer des jeweiligen Mandanten zugemutet werden, da sie auch aus der Rechtsmittelbelehrung des Bescheides nicht erkennbar seien. Durch den nicht absehbaren Zeitpunkt der Bescheidzustellung werde die Nachreichung des Prämienantrages durch Postaufgabe am Tag der

Bescheidzustellung nur in Ausnahmefällen möglich sein. Eine unterschiedliche Handhabung gleicher Sachverhalte sei nicht sachgerecht und unverständlich. Solange Prämienanträge nicht losgelöst von Abgabenerklärungen geregelt seien, müsse ein Prämienantrag auch bis zur Rechtskraft des jeweiligen Abgabenbescheides (Gewinnfeststellungsbescheides) möglich sein. Diese Auffassung entspreche dem Verständnis, wonach im Rahmen von Berufungen gegen einen Abgabenbescheid neue Tatsachen vorgebracht werden könnten. Betriebsausgaben, die in der Abgabenerklärung nicht geltend gemacht worden seien, könnten bis zur Rechtskraft des Abgabenbescheides durch Berufung nachträglich geltend gemacht werden. Eine zeitliche Bindung der Investitionszuwachsprämie an die Einreichung der Steuererklärung sei daher sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

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 mitbeteiligen 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.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der angefochtene Bescheid, soweit er Investitionszuwachsprämie betrifft, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 21. September 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150133.X00

Im RIS seit

21.11.2006

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at