



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 über die Berufungen der D.I., vertreten durch die T Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO sowie Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 nach der am 13. Juni 2007 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin ließ im Jahr 2002 eine Photovoltaikanlage zur Erzeugung und Lieferung elektrischer Energie errichten. Am 25. April 2003 wurde die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 beim Finanzamt eingereicht. Mit Bescheiden vom 13. Mai 2003 wurde die Berufungsführerin zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 veranlagt.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 17. März 2004 wurde unter Anschluss eines Verzeichnisses (Formblatt E 108e) zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 in Höhe von 9.571,10 € um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ersucht. Begründend wurde ausgeführt, die damals steuerlich nicht vertretene Abgabepflichtige habe mitgeteilt, dass sie zwecks Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2002 beim Finanzamt vorgesprochen und die zuständige Be-

amtin ihr die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt bzw. die Umsatz- und Einkommensteuererklärung ausgefüllt habe. Aus dem Steuerkonto gehe hervor, dass keine Investitionszuwachsprämie gutgeschrieben worden sei. Es sei daher anzunehmen, dass seitens der Finanzbeamtin übersehen worden sei, die Abgabepflichtige zu informieren, dass sie gleichzeitig mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 die Erklärung E 108e einzureichen habe.

Mit Bescheid vom 18. März 2004 wies das Finanzamt das Ansuchen betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mangels eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses ab und setzte die Investitionszuwachsprämie mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom selben Tag mit der Begründung, dass die Geltendmachung der Prämie nach Abgabe der (ersten) Abgabenerklärung ausgeschlossen sei und die Selbstberechnung daher als objektiv rechtswidrig und unrichtig gelte, mit Null fest.

Sowohl gegen den Abweisungsbescheid betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als auch den Bescheid gemäß § 201 BAO wurde mit Schriftsätzen jeweils vom 26. März 2004 Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass von einer Abgabepflichtigen, die erstmals mit der Steuerbehörde konfrontiert sei, nicht gefordert werden könne, dass sie bei der erstmaligen Abgabe der Steuererklärungen um die Notwendigkeit der gleichzeitigen Einreichung der Erklärung E 108e hätte wissen müssen. Sie habe sich für die Erstellung der Steuererklärungen der Hilfe des Finanzamtes bedient und sei der Meinung gewesen, vom Finanzamt die richtigen Auskünfte zu bekommen, werde doch auch auf den Steuererklärungsformularen darauf hingewiesen, dass das Finanzamt im Falle offener Fragen mit Auskünften gerne zur Verfügung stehe.

Nach Ergehen einer hinsichtlich beider Berufungen abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass weder die nicht ausreichende Kenntnis der Gesetzesbestimmungen noch das fehlende Aufmerksammachen auf die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie durch eine Mitarbeiterin des Finanzamtes als entschuldbarer Grund für die verspätete Einreichung des Prämienantrages angesehen werden könne und eine Frage an die Mitarbeiterin betreffend Investitionszuwachsprämie selbst in der Berufung nicht behauptet worden sei, wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Berufungssenat) beantragt. Ergänzend wurde ausgeführt, die Berufungsführerin habe anlässlich der Vorsprache beim Finanzamt der Beamtin ein Informationsschreiben der Raiffeisenbank L, in dem auf die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie hingewiesen worden sei, vorgelegt und erklärt, die Prämie geltend machen zu wollen. Die Beamtin habe ihr jedoch erklärt, dass dafür keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden könne. Die Abgabenbehörden hätten nach § 113 BAO nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertretenen Parteien Anleitungen zur

Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen zu geben und sie entsprechend zu belehren. Auf Grundlage der vollständigen Angaben der Berufungsführerin zum Sachverhalt sei von einer Beamtin die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt sowie die Umsatz- und Einkommensteuererklärung ausgefüllt worden. Diese Erklärungen habe die Berufungsführerin im Vertrauen auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit unterschrieben. Durch die Nichtverwendung des Formulars E 108e sei der Antrag zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie nicht zurückgezogen worden. Der Einkommensteuererklärung sei ein Verzeichnis "Jahresaufstellung 2002" beigelegt gewesen, aus dem die Erstinvestition ersichtlich sei. Der Wille, die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen, sei, wie dargelegt, der Beamtin eindeutig kundgetan worden. Das Gesetz schreibe keine bestimmte Form der Antragstellung – schon gar nicht die Verwendung des Formulars E 108e – vor und sei der Antrag bei der zuständigen Behörde daher rechtzeitig eingebracht worden. Das gemäß § 108e EStG 1988 erforderliche "Verzeichnis" sei daher fristgerecht vorgelegt worden. Möglicherweise sei die Antragstellung betreffend Investitionszuwachsprämie von der Beamtin aber nicht dokumentiert worden. Aufgrund des eingebrachten Antrages hätte die Beamtin die Berufungsführerin gemäß § 85 BAO darauf hinweisen müssen, dass das Formular E 108e zu verwenden sei. Sofern formelle Mängel vorgelegen wären, seien diese jedenfalls durch das nachgereichte Formular E 108e saniert, zumal keine Frist für die Mängelbehebung gesetzt worden sei.

In Beantwortung eines entsprechenden Ersuchens der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte das Finanzamt mit, die damalige namentlich angeführte Sachbearbeiterin könne dezidiert ausschließen, dass bei der Erklärungsabgabe am 25. April 2003 ein Schreiben der angeführten Bank vorgelegt oder überhaupt über die Möglichkeit einer Investitionszuwachsprämie gesprochen worden sei. Sie sei der Abgabepflichtigen lediglich beim Ausfüllen der Steuererklärungen 2002 behilflich gewesen; von der Möglichkeit einer Investitionszuwachsprämie habe sie zum damaligen Zeitpunkt selbst noch keine Kenntnis gehabt. Im Übrigen sei ein diesbezügliches Schreiben von der Raiffeisenlandesbank erst am 27. Mai 2003 verfasst worden.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 23. Mai 2007 wurde auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein an die Berufungsführerin adressiertes, mit Juni 2003 datiertes Informationsschreiben der Raiffeisenbank W vorgelegt, in dem darauf hingewiesen wird, dass gemäß § 108e EStG 1988 für in den Jahren 2002 und 2003 getätigte Investitionen eine Investitionszuwachsprämie im Ausmaß von 10% geltend gemacht werden könne; dies gelte auch für Photovoltaikanlagen. Somit könnten 10% der Investitionskosten zurückgeholt werden. Nach Auskunft des Finanzamtes sei dies allerdings nur möglich, wenn bisher noch keine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 abgegeben worden sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

§ 308 Abs. 3 BAO normiert, dass der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden muss. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Gemäß § 309a Abs. 1 BAO hat der Wiedereinsetzungsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist;
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung notwendig sind;
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.

Entspricht der Wiedereinsetzungsantrag nicht diesen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 309a Abs. 2 BAO).

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt nur dann in Betracht, wenn eine Frist versäumt wurde. Ist das nicht der Fall, kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schon von vornherein nicht in Betracht (vgl. VwGH 29.10.2003, 2001/13/0210). Wollte man daher der Argumentation der steuerlichen Vertretung folgen, dass bereits bei der Einreichung der Abgabenerklärungen zumindest in schlüssiger Weise ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie gestellt worden wäre, käme eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mangels einer diesfalls nicht bestehenden Fristversäumnis sohin von vornherein nicht in Betracht. Aus den unten (2.) dargestellten Gründen, kann von einer solchen (fristgerechten) Antragstellung nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedoch nicht ausgegangen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stecken die Behauptungen des Wiedereinsetzungswerbers innerhalb der Wiedereinsetzungsfrist den Rahmen für die Untersuchung der Frage ab, ob ein Wiedereinsetzungsgrund gegeben ist. Der behauptete Wiedereinsetzungsgrund muss bereits im Antrag glaubhaft gemacht bzw. müssen bereits im Antrag taugliche Bescheinigungsmittel beigebracht werden (vgl. VwGH 24.2.2005, 2005/16/0001, mwN).

Der gegenständliche Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 17. März 2004 wird im Wesentlichen damit begründet, dass die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes der damals steuerlich nicht vertretenen Berufungsführerin die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt bzw. die Umsatz- und Einkommensteuererklärung ausgefüllt habe, diese jedoch nicht über die Notwendigkeit der gleichzeitigen Einreichung der Erklärung E 108e informiert habe. Ihrem (erkennbaren) Inhalt nach laufen die Ausführungen damit im Ergebnis auf die Geltendmachung einer Rechtsunkenntnis der Berufungsführerin in Verbindung mit einer Verletzung der Aufklärungspflicht gemäß § 113 BAO durch das Finanzamt hinaus.

Damit wird ein tauglicher Wiedereinsetzungsgrund nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates aber nicht dargelegt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Ereignis als unabwendbar zu qualifizieren, wenn es durch einen Durchschnittsmenschen objektiv nicht verhindert werden kann; als unvorhergesehen, wenn die Partei es tatsächlich nicht einberechnet hat und mit zumutbarer Aufmerksamkeit nicht erwarten konnte (vgl. VwGH 9.6.2004, 2004/16/0096).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum stellen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich kein solches (unvorhergesehenes oder unabwendbares) Ereignis dar (vgl. VwGH 10.5.2001, 98/15/0028; VwGH 15.6.1993, 93/14/0011, mwN).

Daran vermag gegenständlich auch die Belehrungspflicht gemäß § 113 BAO nichts zu ändern. § 113 BAO normiert, 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. Ebenso wenig wie daraus aber eine Verpflichtung, Rechtsauskünfte über alle nur möglichen abgabenrechtlichen und allfälligen anderen Konsequenzen aus dem Verhalten von Abgabepflichtigen zu erteilen, abgeleitet werden kann (vgl. VwGH 27.11.2000, 99/17/0412 mwN), kann allein in der Vorlage eines Verzeichnisses, in dem eine Photovoltaikanlage mit ihren Anschaffungskosten ausgewiesen ist, ein Verlangen auf eine Belehrung im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie erblickt werden. Folglich konnte aber durch die seitens der Sach-

bearbeiterin des Finanzamtes nicht erfolgte Information betreffend die Investitionszuwachsprämie bzw. die diesbezüglich erforderliche fristgerechte Antragstellung auch kein wie immer gearteter Vertrauensschutz begründet worden sein.

Der Behauptung, die Berufungsführerin habe ein Informationsschreiben einer näher bezeichneten Bank bereits anlässlich der zum Zwecke der Erstellung der Abgabenerklärungen erfolgten Vorsprache beim Finanzamt bei sich gehabt, kann indes kein Glauben geschenkt werden. Abgesehen davon, dass dies von der Sachbearbeiterin der am 7. März 2007 elektronisch übermittelten Stellungnahme des Finanzamtes zufolge bestritten wird und auch im Widerspruch zur behaupteten Unkenntnis der Berufungsführerin betreffend die Investitionszuwachsprämie stünde, ist das vorgelegte Informationsschreiben mit Juni 2003 datiert, wohingegen die Steuererklärungen für das Jahr 2002 bereits am 25. April 2003 eingereichten worden waren.

Zudem müsste aufgrund des an die Berufungsführerin gerichteten, mit Juni 2003 datierten Informationsschreibens wohl davon ausgegangen werden, dass spätestens mit dessen Zustellung die Unkenntnis betreffend die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie weggefallen ist und wäre daher der am 17. März 2004 gestellte Wiedereinsetzungsantrag jedenfalls außerhalb der Dreimonatsfrist des § 308 Abs. 3 BAO und somit verspätet gestellt worden.

Ungeachtet dessen konnte aber mangels eines die Fristversäumnis bedingenden unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO dahingestellt bleiben, ob der Wiedereinsetzungsantrag diesbezüglich die nach § 309a nötigen Angaben enthält oder nicht und das Finanzamt daher gehalten gewesen wäre, einen Mängelbehebungsauftrag nach § 309a Abs. 2 BAO zu erlassen. Somit kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand verneint hat.

2. Investitionszuwachsprämie 2002

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."

Mit Erkenntnis vom 21.9.2006, 2004/15/0104, hat der Verwaltungsgerichtshof die vom unabhängigen Finanzsenat, gestützt ua. auf Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommen-

tar, § 108e Tz 7) sowie Doralt (EStG⁷, § 108e Tz 15) wiederholt vertretene Auffassung, dass nach der für die Jahre 2002 und 2003 anzuwendenden Regelung des § 108e Abs. 4 EStG 1988 die Einreichung des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung befristet ist und mit der nicht fristgerechten Einreichung des Verzeichnisses der Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie verloren geht, bestätigt. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof zusammengefasst aus, das Gesetz sehe eine Antragstellung in der Form einer Vorlage eines Verzeichnisses vor, wobei die Regelung nach der Systematik und Teleologie dahin zu verstehen sei, dass mit der Wortfolge "ist anzuschließen" der zeitliche Rahmen der Antragstellung festgelegt werde. Es könne dem Gesetzgeber - auch im Vergleich mit den Prämienregelungen nach den §§ 108c, 108d und 108f - nicht unterstellt werden, dass er für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie in der Stammfassung des § 108e EStG 1988 keine Befristung vorgesehen habe und erscheine eine solche überschaubare Fristsetzung auch nicht unsachlich. Daraus ergebe sich, dass ein Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie, der nach Einreichung der Steuererklärung des betreffenden Jahres gestellt wird, verspätet sei.

Gegenständlich wendet die steuerliche Vertretung ein, die Berufungsführerin habe anlässlich der Vorsprache beim Finanzamt ein Informationsschreiben einer Bank, in dem auf die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie hingewiesen worden sei, vorgelegt und erklärt, die Prämie geltend machen zu wollen. Zudem sei der Einkommensteuererklärung ein Verzeichnis "Jahresaufstellung 2002" beigelegt gewesen, aus dem die Erstinvestition ersichtlich sei. Der Wille, die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen, sei der Beamtin eindeutig kundgetan worden.

Auch wenn, wie die steuerliche Vertretung zutreffend ausführt, das Gesetz keine bestimmte Form der Antragstellung oder gar die Verwendung des Formulars E 108e vorschreibt, kann gegenständlich von einer fristgerechten Antragstellung nicht ausgegangen werden. Wie bereits oben unter Punkt 1. ausgeführt, kann der behaupteten Vorlage des angesprochenen Informationsschreibens kein Glaube geschenkt werden und lässt sich aus der Aktenlage nicht der geringste Hinweis dafür entnehmen, dass bei der persönlichen Vorsprache anlässlich der Erstellung und Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung der Wille, die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen kundgetan worden wäre. In der im Akt erliegenden "Jahresaufstellung 2002" sind neben Einnahmen von "Null" unter der Position "Ausgaben" das Anschaffungsdatum der in Rede stehenden Anlage, die Anschaffungskosten (brutto und netto), die Umsatzsteuer und die Fremdmittelzinsen ausgewiesen. Abgesehen davon, dass es in der Dispositionsfreiheit des Einzelnen liegt, ob er bei Zutreffen der Voraussetzungen die Investitionszuwachsprämie beantragt oder nicht, kann darin eine Antragstellung im Sinne des § 108e Abs. 4 EStG 1988 somit selbst ausgehend davon, dass ein solcher Antrag auch formlos

bzw. sogar in "schlüssiger" Weise gestellt werden kann (vgl. Zorn, SWK 1/2007, S 22 ff), nicht erblickt werden, ergibt sich daraus doch keine wie immer geartete Bezugnahme auf eine Investitionszuwachsprämie. Mangels eines solchen Antrages war das Finanzamt daher auch nicht zu entsprechenden Ermittlungsschritten im Sinne der Ausführungen der steuerlichen Vertretung verhalten.

Folglich kann nur davon ausgegangen werden, dass die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 erstmals mit dem am 17. März 2004 eingereichten Formblatt E 108e geltend gemacht wurde. Somit kann aber kein Zweifel bestehen, dass der Antrag verspätet ist und hat das Finanzamt die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 sohin zu Recht versagt.

Feldkirch, am 14. Juni 2007