



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GmbH., Adr., vertreten durch Oberleitner & Eder WT-GmbH, 2700 Wr. Neustadt, Wiener Straße 51, vom 22. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 19. Februar 2007 betreffend Zurücknahmeverklärung eines Anbringens gemäß § 85 Abs. 2 BAO 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert als der Antrag vom 7. November 2006 gemäß § 303 a BAO als zurückgenommen erklärt wird.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie beantragte am 11. Juli 2005 die Forschungsprämie 2004, wobei ein Verzeichnis der Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung beigelegt wurde.

Die Forschungsprämie 2005 wurde datiert mit 7. August 2006 beantragt (Eingang beim Finanzamt am 9. August 2006).

Mit **Antrag vom 7. November 2006** ersuchte die Bw. um Wiederaufnahme des Verfahrens auf Rechtsgrundlage von § 201 BAO iVm § 303 BAO. Sie führte aus, dass bei Gutschrift der Forschungsprämie 2005 aufgefallen sei, dass für 2004 ein wesentlich niedrigerer Wert an Forschungsprämie beantragt und zugewiesen worden sei. Eine Abklärung des Sachverhalts habe ergeben, dass es in den Vorjahren zu Fehlberechnungen gekommen sei und vor allem

auch Aufwendungen hervorgekommen seien, für die eine Forschungsprämie zustehe, die aber seinerzeit nicht einberechnet werden konnten. Die aus diesen neuen Tatsachen resultierenden Neuberechnungen seien mittlerweile durchgeführt worden.

Die Bw. legte dem Schreiben eine korrigierte Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 bei.

Mit **Bescheid** vom 7. Dezember 2006 forderte das Finanzamt die Bw. gemäß § 303 a BAO auf, dem Antrag anhaftende **Mängel** innerhalb einer Frist bis 29. Dezember 2006 zu beheben, da Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages sowie zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren fehlen.

Am 20. Dezember langte beim Finanzamt ein Ersuchen um Fristverlängerung bis 31. Jänner 2007 ein.

Mit **Schreiben vom 29. Jänner 2007** führte die Bw. aus, dass die Forschungsprämie in den Anwendungsbereich des § 201 BAO falle, wonach eine Festsetzung durch das Finanzamt zu erfolgen habe, wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden, sodass die Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens implizit anwendbar seien.

Die Voraussetzungen für eine beantragte Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO seien erfüllt, weil neue Tatsachen hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten. Im konkreten Fall handle es sich um eine nach damaligem (unrichtigem) Wissensstand ermittelte Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie. Die ursprünglich beigelegte Berechnung weise keinen Fehler in der Berechnungsmethodik auf, sondern es seien die Bemessungsgrundlagen leider unvollständig ermittelt worden. Das Finanzamt habe die Bemessungsgrundlage nicht überprüft, sodass in den berichtigten Bemessungsgrundlagen jedenfalls neue Tatsachen zu erblicken seien, die dem Finanzamt ursprünglich nicht vollständig bekannt sein konnten.

Die neu hervorgekommene Tatsache sei seitens der Bw. festgestellt worden, als vor dem Einreichen des Antrags für die Forschungsprämie für 2005 am 9. August 2006 ein Vergleich mit der Forschungsprämie 2004 erfolgt sei. Die Eingabe vom 7. November 2006 sei somit innerhalb der 3-Monats-Frist gemacht worden und sei damit rechtzeitig.

Der Wiederaufnahme stehe nur grobes Verschulden entgegen. Die Regelung der Forschungsprämie stelle eine relativ neue steuerliche Bestimmung dar, die sehr komplex und

auch für den Fachmann (die Bw. habe bei der Abfassung der Steuererklärungen auch die Rechtsansicht eines Steuerberaters eingeholt) im Detail oft schwer nachzuvollziehen sei. Es könne daher ein im damaligen Zeitpunkt unklarer und mittlerweilen unrichtiger Kenntnisstand über die Behandlung von Forschungsaufwendungen keinesfalls ein „grobes“ Verschulden sein. Die berichtigte Berechnung berücksichtige all jene Forschungsaufwendungen, für die nach heutigem Erkenntnisstand eine Forschungsprämie zustehe.

Die Bw. führe von öffentlicher Hand geförderte Forschungen im Bereich Tribologie durch. Diese Förderungen werden von den anfallenden Aufwendungen abgezogen und nur für die Differenz werde eine Forschungsprämie beantragt.

Das Finanzamt erklärte mit **Bescheid** vom 19. Februar 2007 die Eingabe der Bw. vom 7. November 2006 betreffend Forschungsprämie 2004 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen, da die Bw. dem Auftrag zur Behebung der Mängel nicht vollständig entsprochen habe. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der bloße Hinweis, dass – nicht näher beschriebene – neue Tatsachen vor dem Einreichen zur Geltendmachung der Forschungsprämie für 2005 am 9. August 2006 festgestellt worden seien, die Rechtzeitigkeit des Anbringens nicht dartun könne. Ebenso reiche der Hinweis auf die Neuheit und Komplexität der entsprechenden steuerlichen Bestimmungen für die Beurteilung des mangelnden groben Verschuldens keineswegs aus.

In der **Berufung** gegen diesen Bescheid entgegnete die Bw., dass die hervorgekommenen neuen Tatsachen im Schreiben vom 29. Jänner 2006 sehr wohl beschrieben worden seien. Dazu wiederholte die Bw. den entsprechenden Text dieses Schreibens. Es sei die Unvollständigkeit der Bemessungsgrundlagen auf Basis einer unrichtigen Rechtsansicht dargelegt worden.

Auch die Rechtzeitigkeit des Anbringens sei dargetan worden. Diesbezüglich zitiert die Bw. die Textpassage, in welcher es „... vor dem Einreichen des Antrags für die Forschungsprämie für 2005 am 9. August 2006 ...“ heißt.

Zur Frage des „groben Verschuldens“ sei festzuhalten, dass die Bw. in diesem Zusammenhang nicht ausschließlich auf die Neuheit und Komplexität der steuerlichen Bestimmungen hingewiesen habe. Der Kern der Darlegung sei gewesen, dass die Bw. alles denkbar Mögliche unternommen habe, um auf Basis des damaligen Kenntnisstandes die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag richtig zu ermitteln. Ein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung der neuen Tatsachen könne daher ausgeschlossen werden.

Die Bw. meint, dem Mängelbehebungsauftrag ausreichend nachgekommen zu sein und wiederholt einen weiteren entsprechenden Textteil des Schreibens vom 29. Jänner 2006.

Abschließend beantragt die Bw., den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ersuchte gemäß § 201 iVm § 303 BAO um Festsetzung der Forschungsprämie 2004, da sich anlässlich der Beantragung der Forschungsprämie für das Folgejahr die ursprüngliche Selbstberechnung als unrichtig erwiesen habe. Nach dem Vorbringen der Bw. seien Fehlberechnungen erfolgt, da die Forschungsaufwendungen nicht vollständig zur Berechnung der Forschungsprämie herangezogen worden seien. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Bw. neu hervorgekommene Tatsachen als Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO geltend macht, und forderte die Bw. mit Mängelbehebungsauftrag auf, Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages und zur Beurteilung des Verschuldens nachzuholen.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2007 bezeichnete die Bw. den 9. August 2007 als Tag des bekannt Werdens der neu hervorgekommenen Tatsache. Aus dem weiteren Vorbringen ergibt sich, dass eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch die Bw. bzw. durch ihren steuerlichen Vertreter hinsichtlich der Einbeziehung von Forschungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage zu einer falschen Berechnung der Forschungsprämie geführt hat, weshalb nach Meinung der Bw. jedenfalls kein „grobes“ Verschulden vorliegen würde.

Strittig ist, ob mit diesem Schreiben dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vollständig entsprochen wurde. An Hand folgender rechtlicher Bestimmungen war vorerst zu beurteilen, ob der Bescheid gemäß § 303 a BAO zur Behebung von Mängeln zu Recht erlassen wurde:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen gemäß § 201 Abs. 1 BAO eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn ... sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Festsetzung hat nach Abs. 3 Z. 2 leg.cit. zu erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Die Forschungsprämie ist unbestritten ein Anwendungsfall des § 201 BAO.

Die sinngemäße Anwendung der Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme erfordert etwa, dass der Antrag fristgerecht eingebbracht wird und dem im § 303a Abs. 1 BAO geforderten Inhalt entspricht (*Ritz*, BAO § 201 Tz 32).

Der Wiederaufnahmeantrag hat bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützten Antrag zu enthalten (§ 303a Abs. 1 BAO):

- die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird,
- die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird,
- die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind, und
- Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass eindeutige Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages und zur Beurteilung des Verschuldens im Antrag der Bw. vom 7. November 2006 nicht enthalten sind. Das Finanzamt war daher nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, der Bw. die Behebung dieser inhaltlichen Mängel aufzutragen.

Zur Frage, ob mit dem Schreiben vom 29. Jänner 2007 dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes ausreichend entsprochen wurde, waren folgende Überlegungen anzustellen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist eine Wiederaufnahme zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Kein grobes Verschulden liegt bei einem minderen Grad des Versehens oder der Nachlässigkeit (§ 1332 ABGB), somit bei leichter Fahrlässigkeit vor. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 22.11.1997, 97/14/0041). An rechtskundige Parteienvertreter ist ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen.

Die Nichtgeltendmachung von Betriebsausgaben in der Abgabenerklärung wird beispielsweise als grobes Verschulden bezeichnet (*Ritz*, BAO, § 303 Tz 17). Allerdings wird grobes Verschulden im Allgemeinen nicht vorliegen, wenn die Partei die betreffenden Umstände auf Grund von Judikatur, einer Erlassmeinung des BMF oder einer Rechtsauskunft des Finanzamtes nicht für abgabenrechtlich bedeutsam gehalten hat.

Das Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Dies gilt nicht nur für den Parteienvertreter, sondern auch für Organe juristischer Personen (*Ritz*, BAO, § 308 Tz 17).

Im vorliegenden Fall wird im Schreiben zur Mängelbehebung die ursprüngliche Berechnung der Forschungsprämie mit einem unrichtigen Kenntnisstand über die Behandlung der Forschungsaufwendungen und somit mit einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung begründet. Zur Frage des Verschuldens führt die Bw. an „... kann solches grobes Verschulden nicht vorliegen, weil die Regelung der Forschungsprämie eine relativ neue steuerliche Bestimmung darstellt, die im Übrigen dermaßen komplex und auch für den Fachmann ... im Detail oft schwer nachzu vollziehen ist ...“ Diese Ausführungen sind sehr allgemein gehalten.

Nach der Judikatur liegt Verschulden vor, wenn die Partei wegen unzutreffender rechtlicher Beurteilung der Sachlage im vorangegangenen Verfahren die maßgebenden Tatsachen oder Beweismittel nicht vorbrachte (VwGH 21.12. 1999, 99/14/0293). Dieses Erkenntnis ist zur früheren Rechtslage ergangen, die zwischen leichtem und grobem Verschulden nicht unterschieden hat.

Im vorliegenden Fall ist in Anlehnung an dieses Erkenntnis des VwGH wohl von Verschulden der Bw. auszugehen. Die Angaben im Schreiben zur Mängelbehebung reichen jedoch nicht aus, um das Vorliegen leichten oder groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung des Wiederaufnahmsgrundes zu beurteilen. Es fehlt jegliches konkrete Vorbringen, etwa auf Grund welcher Rechtsansicht es zu einer Fehlbeurteilung durch die Bw. bzw. ihren steuerlichen Vertreter kam oder hinsichtlich welcher Forschungsaufwendungen Unklarheit bestand. Es lässt sich daher nicht feststellen, ob der Bw. bzw. ihrer steuerlichen Vertretung ein Fehler unterlief, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht.

Im übrigen ist der Behauptung in der Berufung, „Kern der Darlegung war der, dass von Seiten der Bw. alles denkbar Mögliche unternommen wurde, um auf Basis des damaligen Kenntnisstandes die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag 2004 richtig zu ermitteln“ entgegenzuhalten, dass sich dem Schreiben zur Mängelbehebung keineswegs entnehmen lässt, was die Bw. alles zur richtigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage unternommen hat. Auch ist zum Thema „mangelndes grobes Verschulden“ kein weiteres Vorbringen ersichtlich außer dem Hinweis auf Neuheit und Komplexität der steuerlichen Bestimmungen.

Im Wiederaufnahmsantrag ist von der Partei das Vorliegen sämtlicher Wiederaufnahmsvoraussetzungen konkretisiert und schlüssig aus eigenem Antrieb darzulegen (zB VwGH 26.3.2003, 98/13/0142). Dies muss umso mehr gelten, wenn die Partei vom Finanzamt mit Mängelbehebungsauftrag ausdrücklich aufgefordert wird, bestimmte fehlende Angaben nachzuholen. Im Hinblick darauf ist daher abschließend festzustellen, dass ausreichende Angaben im Sinne des § 303a Abs. 1 BAO, die zur Beurteilung des fehlenden **groben**

Verschuldens an der Nichtgeltendmachung von Wiederaufnahmsgründen im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind, im Mängelbehebungsschreiben nicht enthalten sind.

Wegen unzureichender Mängelbehebung wurde der Antrag der Bw. vom Finanzamt zu Recht für zurückgenommen erklärt, auch wenn – wie im folgenden ausgeführt - die angeforderten Angaben zur Rechtzeitigkeit von der Bw. nachgeholt wurden:

Hinsichtlich der Angaben zur Rechtzeitigkeit des Antrages der Bw. ist § 303 Abs. 2 BAO heranzuziehen, wonach der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen ist. Die Behauptungs- und Beweislast trifft somit die antragstellende Partei. Die genauen Angaben über den Zeitpunkt, in dem der Einschreiter Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund erlangt hat, müssen gemäß § 303 a Abs. 1 BAO im Wiederaufnahmsantrag enthalten sein.

Zur Frage, ob dem Mängelbehebungsauftrag ausreichend entsprochen wurde, ist festzustellen, dass die Bw. im Schreiben vom 29. Jänner 2007 den Zeitpunkt, in dem die Bw. von den maßgebenden Umständen Kenntnis erlangt hat, genau bezeichnet hat (9. August 2006). In diesem Punkt wurde dem Mängelbehebungsauftrag daher entsprochen, auch wenn ein Beweismittel für den Zeitpunkt der Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund dem Schreiben nicht beigelegt wurde. Der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung lässt sich ein derartiges Erfordernis nicht entnehmen.

Der angefochtene Bescheid, mit welchem die Eingabe vom 7. November 2006 als zurückgenommen erklärt wird, wäre vom Finanzamt richtigerweise auf § 303 a BAO statt auf § 85 Abs. 2 BAO zu stützen gewesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides ist daher abzuändern.

Im übrigen sei darauf hingewiesen, dass nach Literatur und Rechtsprechung neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von SV-Elementen etwa nach vorhergehender Fehlbeurteilungen oder Unkenntnis der Gesetzeslage keine „Tatsachen“ sind und auch aus diesem Grund keine Wiederaufnahme in Betracht kommt (*Ritz, BAO, § 303 Tz 9*).

Wien, am 28. Jänner 2008