



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Pronegg, Josef Pessler und Alfred Ferstl im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vertreten durch WTHGmbH, vom 22. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. April 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 25. Februar 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) ist eine Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsgegenstand laut Gesellschaftsvertrag ua. der Handel mit Fahrzeugen und Ersatzteilen, insbesondere die Belieferung anderer Kfz-Fachbetriebe mit Ersatzteilen sowie der Betrieb einer Kfz-Werkstätte ist. Zum Zwecke der Unternehmensausübung wurde vornehmlich im Jahr 2004 ein neues Autohaus samt Reparaturwerkstätte errichtet.

Mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2004, eingelangt beim Finanzamt am *12. September 2005* macht die Bw. eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von 57.860,00 Euro geltend.

Die Bw. wurde mit Notariatsakt vom 29. September 2003 gegründet und hatte in den Vergleichsjahren 2001-2003 prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter weder angeschafft noch hergestellt, sodass der Durchschnittswert im Vergleichszeitraum Null war.

Dem Antrag legte die Bw. ein genaues Verzeichnis der Investitionen bei.

Die Bw. brachte die Körperschaftsteuererklärung 2004 elektronisch am *12. September 2005* beim Finanzamt ein und stellte gleichzeitig den Antrag auf Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie 2004 in Höhe von 57.860,00 Euro.

Zur Vorgeschichte:

Im Zuge einer abgabebehördlichen Nachschau gemäß § 144 BAO im *Jänner 2005* wurde das Betriebsgelände im Hinblick auf den *Baufortschritt* besichtigt. Gegenstand des Nachschauauftrages vom 10. Jänner 2005 war die „Nachschau betreffend den aktuellen Baufortschritt des sich im Bau befindlichen Autohauses ; Besichtigung der Betriebs- und Geschäftsausstattung, für welche bereits Verfügungsmacht besteht, Einsichtnahme in die Eingangsrechnungen.“

Ausführende Organe des Finanzamtes waren zwei Mitarbeiter des *Erhebungsdienstes* des Finanzamtes.

In der Niederschrift vom 12. Jänner 2005 wurde Nachstehendes festgehalten:

Das gesamte Investitionsvolumen der Bw. beträgt ca. *3 Millionen Euro*. Auf die Errichtung des Gebäudes durch eine Baufirma entfielen rund 2,6 Millionen Euro. Der Rohbau samt Verglasung und der Estrich seien bereits fertig gestellt. Weiters seien die Segmenttore betriebsfertig montiert. Im Übrigen stehe der Rohbau innen leer. Lediglich die Hydraulik und die Vorrichtungen für die Hebebühnen seien bereits installiert.

Seitens des Finanzamtes wurde festgestellt, dass sich eine Reihe von im Folgenden aufgelisteten Wirtschaftsgütern, für die die Bw. bereits Eingangsrechnungen vorweisen habe können, sich noch nicht auf dem Betriebsareal befunden hätten.

a)

Die Lackieranlage befände sich im Depot beim Zulieferbetrieb, weil im neu errichteten Gebäude eine Absicherung gegen Diebstahl noch nicht vorhanden sei.

b)

Die gesamte Lagereinrichtung -laut Rechnung vom 30. Dezember 2004 sei die Ware am 11. Dezember 2004 bestellt worden und weise als Lieferdatum laut Lieferschein den 20. Dezember 2004 aus- lagere aus Gründen des Platzes und der Sicherheit in einem Lager des Lieferanten in Wien.

c)

Die Werkzeugausstattung für Mechaniker und Spenglerarbeiten –Rechnung vom 27. Dezember 2004 , Bestelldatum den 4. Dezember 2004- lagere wiederum aus Platz- und Sicherheitsgründen in einem Depot des Lieferanten in Salzburg.

d)

Die Büroausstattung -Rechnungs- und Lieferdatum 21. Dezember 2004- lagerten ebenfalls im Depot des Lieferanten in Salzburg, könnten aber laut Geschäftsführer jederzeit abberufen werden.

e)

Hinsichtlich Hebebühnen und die Unfallrichtbankausstattung -Rechnung vom 28. Dezember 2004, Bestelldatum mit 25. September 2004- die Hebebühnen waren bereits montiert. Die restliche Ware laut Rechnung lagerte noch im Depot des Lieferanten.

f)

Wirtschaftsgüter betreffend eine Kühlanlage -Rechnung vom 27. Dezember 2004- sie befänden im Depot des Lieferanten, könnten aber laut Geschäftsführer jederzeit ausgeliefert werden.

g)

Die EDV-Ausstattung -Bestellung vom 22. Dezember 2004, Rechnung vom Rechnung vom 23. Dezember 2004- befänden sich bei der Lieferantin in Salzburg. Die gesamte Ausstattung hätte sich laut Geschäftsführer bereits bei der Bw. gefunden, sei jedoch zur Installation der Software retourniert worden.

In der Folge führte das Finanzamt bei der Bw. eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate 10/2004 bis 12/2004 durch. Die Prüfung wurde von einem anderen Organ des Finanzamtes und zwar von einem Mitglied des Teams der betrieblichen Veranlagung durchgeführt.

Als Ergebnis dieser Prüfung wurde festgestellt, dass für die oben aufgelisteten Wirtschaftsgüter im Nettowert von 443.208,29 Euro die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 88.641,66 Euro im Monat Dezember 2004 nicht in Abzug gebracht werden könne, da hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter weder eine Leistungserbringung, noch die Bezahlung erfolgt sei.

Das Finanzamt setzte in der Folge mit Bescheid vom 3. Februar 2005 die Umsatzsteuer 12/2004 mit 27.229,96 Euro fest und versagte damit den Abzug der Vorsteuern in Höhe der auf die oa. Wirtschaftsgüter entfallenden Vorsteuern in Höhe von 88.641,55 Euro für

Dezember 2004. Dieser Bescheid blieb unbekämpft. Auch in der Umsatzsteuererklärung 2004 und im Umsatzsteuerbescheid 2004 fanden diese Vorsteuern keine Berücksichtigung.

Schließlich beantragte die Bw. mit Eingabe vom 12. September 2005 die Zuerkennung der teilweise strittigen Investitionszuwachsprämie für 2004.

Auf dem Antrag befindet sich ein Aktenvermerk des Finanzamtes, dass die Investitionszuwachsprämie erklärungskgemäß zu verbuchen sei, da die Bw. ohnehin laut Prüfungsplan zur Prüfung vorgemerkt sei.

Die Bw. legte dem ein Verzeichnis aller Wirtschaftsgüter bei, hinsichtlich derer sie die Investitionszuwachsprämie beantragte. Weiters legte die Bw. die Bilanz des Wirtschaftsjahres 1. April 2003 bis 31. März 2004 vor.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (Bericht vom 25. April 2007), ebenfalls durchgeführt von einem Prüfungsorgan des Teams der betrieblichen Veranlagung (BV-23), bei welcher die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Normverbrauchsabgabe und Kapitalertragsteuer 2003 bis 2005 und schließlich auch die Investitionszuwachsprämie geprüft wurden, stellte das Finanzamt hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie 2004 unter Hinweis auf die Niederschrift vom 12. Jänner 2005 im Zuge der oa. Nachschau Folgendes fest:

Laut Finanzamt gehe aus der Niederschrift vom 12. Jänner 2005 hervor, dass sich zu diesem Zeitpunkt das Betriebsgebäude noch im Rohbau befunden habe. Im Innenbereich seien der Estrich angebracht und die Hebebühnen montiert gewesen. Die Einrichtung, Innenausstattung sowie Maschinen (Werkzeuge) seien zu diesem Zeitpunkt noch nicht geliefert gewesen.

Laut Bw. lagerten diese Wirtschaftsgüter bereits vor dem 31. Dezember 2004 in den Depots der Lieferanten.

Aus den Auftragspapieren, Rechnungen, Angeboten und Auftragsbestätigungen gehe laut Finanzamt jedoch hervor, dass für diese Lieferungen der Transport zum Betrieb der Bw. die Montage, teilweise Probelaufe und Einschulungen von Personal vereinbart worden seien. Steuerrechtlich lägen somit Werklieferungen bzw. -leistungen vor, die bis zum 31. Dezember 2004 noch nicht abgeschlossen waren. Als Anschaffungszeitpunkt gelte der Zeitpunkt, ab dem die Möglichkeit zur tatsächlichen betrieblichen Nutzung bestehe, der Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten sei hingegen nicht ausschlaggebend. Durch die möglicherweise in Übergabeprotokollen bescheinigte Übertragung der Verfügungsmacht komme es bloß zum Übergang der Preisgefahr auf die Käuferin (Gefahrenübergang und der Beginn der Gewährleistung). Die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit habe jedoch nicht bestanden, weil einerseits die betroffenen Wirtschaftsgüter, wie bspw. Einrichtungsgegenstände unbestritten am Betriebsort noch gar

nicht vorhanden gewesen seien, andererseits die Leistung des Zusammenbaus bzw. der Montage noch ausständig gewesen seien. Auf Grund dieses Sachverhaltes könne für die oben aufgelisteten Wirtschaftsgüter mangels tatsächlicher betrieblicher Nutzung im Jahr 2004 die Investitionszuwachsprämie 2004 nicht gewährt werden (siehe auch VwGH v. 8.3.1994, 93/14/0179, UFSW, RV/11 05-W/06).

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. April 2007 wurde die Investitionszuwachsprämie 2004 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 212.442,00 Euro mit 21.244,00 Euro festgesetzt. Gegenüber dem bereits verbuchten selbst berechneten Betrag ergab sich daher eine bescheidmäßige Herabsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 um 36.615,75 Euro.

In der Folge brachte die Bw. gegen den Festsetzungsbescheid Berufung ein.

Die Bw. führte darin aus:

Das Finanzamt begründete die Herabsetzung der Investitionszuwachsprämie mit dem Fehlen der Montage und der mangelnden betrieblichen Nutzungsmöglichkeit. Die zivilrechtliche Anschaffung, definiert durch den Übergang des Gefahrenrisikos und des Preisrisikos, sei nach der einhelligen Meinung der Finanzbehörde nicht ausreichend. Es gebe zwar ein Erkenntnis zur Frage inwieweit bei der Anschaffung von Anlagegütern mit einer im Verhältnis zum Wert untergeordneten Montageleistung trotzdem eine Anschaffung vorliege, dies könne vom Höchstgericht aber auch anders gesehen werden. Zu diesem materiellen Punkt behalte sich die Bw. aber noch weitere Ausführungen vor.

Das Berufungsbegehren richte sich in erster Linie aber gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2004. Hier habe die Finanzbehörde keine Wiederaufnahmegründe dokumentiert und auch das Ermessen nicht begründet. Der Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 sei daher unvollständig und somit rechtswidrig.

Begründung:

Wurde für ein Wirtschaftsgut im Wege der Selbstberechnung eine Investitionsprämie in Anspruch genommen, könne eine Korrektur der Selbstberechnung durch Erlassung eines Feststellungsbescheides nur nach Maßgabe des § 201 BAO erfolgen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO könne eine Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe der selbst berechneten Abgabe ergehen.

Infolge Verstreichens dieser Jahresfrist (Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages mit Abgabe der Erklärung E 108e am 13. September 2005) sei die abweichende Festsetzung

aufgrund der Betriebsprüfung mit vom Bescheid vom 26.04.2007 nach dieser Gesetzesstelle *nicht zulässig*.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO könne eine Festsetzung auch erfolgen, wenn die Voraussetzungen der §§ 303 bis 304 BAO vorlägen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO lägen aber im Berufungsfall nicht vor, weil der Behörde bereits vor erstmaliger Gutschrift der Investitionszuwachsprämie am Abgabenkonto infolge abgabenrechtlicher Erhebungen (welche in der Niederschrift vom 12. Jänner 2005 festgehalten wurden) der genaue Stand des Anschaffungsgrades der Wirtschaftsgüter, für die die Investitionszuwachsprämie beantragt wurde, bekannt war. Es wäre für die Behörde ein Leichtes gewesen, die Beilage zum Antrag Formular E 108e, in welcher aller Investitionen einzeln angeführt waren, mit der Niederschrift vom 12. Jänner 2005 zu vergleichen und die Investitionszuwachsprämie entsprechend festzusetzen. Dass sich die Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates seit dem Anschaffungszeitpunkt mittlerweile geändert habe, stelle jedoch keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO dar. Es seien der Behörde durch die Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen bekannt geworden, sondern werde eine spätere, geänderte Rechtsauslegung für die Begründung der geänderten Bescheide verwendet.

Die Bw. beantragte, den angefochtenen Bescheid mangels Wiederaufnahmegründen aufzuheben oder eventuell einen neuen Bescheid nach § 201 BAO mit Festsetzung der Investitionszuwachsprämie in Höhe des ursprünglichen Betrages von € 57.860,00 Euro zu erlassen.

Weiters beantragte die Bw. gemäß § 282 Abs.1 Zi.1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs.1 Zi. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 18. Juni 2007 schränkte die Bw. ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, dass sie nur mehr die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mangels Vorliegens der Voraussetzungen nach § 210 Abs. 2 Z 3 BAO bekämpfe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2007 wies das Finanzamt die Berufung ab. Begründet wurde die Abweisung wie folgt:

a) Verfahren:

Die Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO seien nach Ansicht des Finanzamtes erfüllt, weil nach der Rechtsprechung des VwGH das Hervorkommen neuer Tatsachen und/oder Beweismittel stets aus der Sicht desjenigen Verfahrens zu beurteilen sei, das wieder aufgenommen werden soll. Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel sei allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln iSd § 303 Abs 4 BAO beziehe sich auf den Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (unter Verweis auf VwGH 13.5.1986, 83114/0089, 0094, VwGH 19.9.1990, 89/13/0245, VwGH 16.3.1993, 89/1410123 und 90/14/0018, VwGH 26.5.1993, 89/13/0082, VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188, VwGH 18.6.2002, 99/16/0354, VwGH 5.7.2004, 99/14/0309, VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148, VwGH 29.5.2001, 97/14/0036, VwGH 24.6.2003, 99/14/0015).

Unter Beachtung dieser zitierten Rechtsprechung sei somit zunächst dieses "Verfahren" zu konkretisieren. Dabei sei im Sinne der Rechtsprechung dasjenige Verfahren gemeint, welches mit dem am 5. September 2005 erfolgten Einlangen der Abgabenerklärung samt Beilagen für die Investitionszuwachsprämie des Jahres 2004 begonnen und sodann mit der bescheidlosen Verbuchung der Gutschrift am 13. September 2005 geendet habe ("Erstverfahren"). Dem gegenüber sei die im BP-Bericht und in der Berufung angesprochene Niederschrift über die Nachschau vom 12. Jänner 2005 zu einem Zeitpunkt aufgenommen worden, zu dem die Investitionszuwachsprämie 2004 für das Finanzamt überhaupt kein Thema gewesen sei. Ein entsprechendes Verfahren für diese Abgabe habe für die Abgabenbehörde erst mit dem Einlangen der diesbezüglichen Abgabenerklärung am 5. September 2005 zu laufen begonnen. Die Abgabenerklärung sei nicht über vorherige Aufforderung durch das FA eingereicht, sondern sei diese von Seiten der Bw. in Erwartung einer aus einer Selbstbemessungsabgabe zu erfolgenden Abgabengutschrift freiwillig und eigeninitiativ eingereicht worden.

b) Wissenstand in diesem Erstverfahren auf Grund des Verhaltens der Bw.

Die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente durch die Ergebnisse einer späteren abgabenbehördlichen Prüfung sei nach der Rechtsprechung in der Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen zu ermitteln. Das Neuhervorkommen beziehe sich auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen des jeweiligen Veranlagungsjahres. Unter Beachtung dieser Rechtsprechung stelle sich die aus der Abgabenerklärung für die Investitionszuwachsprämie 2004 widerspiegelnde Behördenkenntnis wie folgt dar: In einer eigenen Beilage zur Investitionszuwachsprämie –Abgabenerklärung seien die auf die Investitionszuwachsprämie gerichteten Wirtschaftsgüter nach Bezeichnung, Lieferant, Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungspreis aufgelistet. Jeglicher Bezug zu den Inhalten der Niederschriften über die Nachschau und die Umsatzsteuersonderprüfung fehle in dieser Abgabenerklärung sowie in deren Beilage. Es seien somit in der Abgabenerklärung samt Beilage für die Investitionszuwachsprämie 2004 nicht die in den Niederschriften festgehaltenen Umstände offen gelegt worden, weshalb die Bw. von sich aus gar nichts dazu beigetragen habe, dass

deren Inhalte in das Erstverfahren für die Investitionszuwachsprämie eingebunden werden hätten können.

c) Wissenstand in diesem Erstverfahren auf Grund des Behördenverhaltens:

Auch die Behörde selbst habe nichts unternommen, die genannten Niederschriften in das Erstverfahren über die Investitionszuwachsprämie einzubeziehen, möge es auch "die selbe Finanzbehörde" (so laut Berufungsergänzung vom 18. Juni 2007) gewesen sein, die zuvor die Nachschau und die Umsatzsteuersonderprüfung sowie später die Betriebsprüfung durchgeführt habe. Auch innerhalb der Behörde als Gesamtorganisation oder innerhalb derselben Organisationseinheit könnten – bei alleiniger Anschauung aus dem Blickwinkel des jeweiligen konkreten Erstverfahrens später Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen. Gegenständlich wären nicht einmal "die gleichen Akten des Pflichtigen" betroffen, sondern andere Akten, andere Verfahren mit anderen Rechtsgrundlagen, andere Abgabengabenarten, andere Abgabenzeiträume und jeweils andere handelnde Organwalter. Dass es dabei vor Verbuchung der Investitionszuwachsprämie 2004 "für die Behörde ein Leichtes gewesen wäre", die in der Nachschauniederschrift enthaltenen Investitionsbezogenen Angaben mit der beim Finanzamt aufliegenden Investitionszuwachsprämie-Abgabenerklärung "zu vergleichen" (so laut Berufung), möge möglicherweise zutreffen, sei aber einer Wiederaufnahme nicht hinderlich. Dass die Finanzbehörde bei ihrer zunächst erklärungskonformen Veranlagung keine weiteren Erhebungen über Sachverhaltsumstände "durchgeführt habe, hindere nicht die spätere Verfahrenswiederaufnahme, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließe.

Wären nämlich die Niederschriften über die Nachschau und die Umsatzsteuersonderprüfung tatsächlich schon in das Investitionszuwachsprämie-Verfahren eingebunden gewesen, so hätte die Behörde sicherlich nicht sogleich eine erklärungskonforme Gutschriftsverbuchung vorgenommen. Der Umstand, dass von der Behörde im Zeitpunkt der Verbuchung der Investitionszuwachsprämie die theoretische Möglichkeit einer Verfahrenseinbindung dieser Niederschrift ausgeblieben sei und diese unterlassene Einbindung von ihr mitveranlasst worden sei, vermöge nichts an dem Sachverhalt ändern, dass dieser Niederschriftsinhalt zum Buchungstag eben noch nicht diesem Erstverfahren angehört habe. Auf ein "hätte wissen müssen" komme es nicht an.

d) Neuerungstatbestand

Unter Beachtung der genannten Rechtsprechung sei weiters zu prüfen, ob nach Abschluss des oben beschriebenen Investitionszuwachsprämien-Erstverfahrens sodann später im am 29. März 2007 begonnenen Prüfungsverfahren (= Zweitverfahren) Wiederaufnahmsgründe im

Sinne des § 303 Abs 4 neu hergekommen seien, die im Sinne des dortigen Gesetzeswortlautes im bisherigen Verfahren (Erstverfahren) noch nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens (Zweitverfahren) einen gegenüber der Buchungsmitteilung anderen Gutschriftsbetrag herbeigeführt hätte. Derartige geforderte Wiederaufnahmegründe habe das Prüfungsorgan in dem als Bescheidebegründung geltenden Prüfungsbericht ausreichend und umfangreich dargestellt, nämlich in Form der dort genannten Geschäftsunterlagen (Auftragspapieren, Angeboten und Auftragsbestätigungen) und der Nachschauunterschrift, da diese aus der damaligen Sicht des Investitionszuwachsprämie-Verfahrens – nämlich beim Vergleich zwischen Erstverfahren und Zweitverfahren - allesamt als neu hervorgekommen gegolten hätte. Diese Außenprüfung sei laut schriftlichem Prüfungsauftrag auf mehrere verschiedene Jahresabgabenarten (die Investitionszuwachsprämie 2004 sei eine davon) gerichtet und habe das Prüfungsorgan in Erfüllung dieses Auftrages die Abgabenspezifisch geführten verschiedenen Steuerakten einem umfänglichen Aktenstudium unterzogen, wobei es unter anderem auch auf den seit November 2003 für die monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen und monatlichen Normverbrauchsabgabeanmeldungen eigens geführten Akt gestoßen sei, zu dessen Aktenbestandteilen die NS-Niederschrift vom 12.1.2005 gehört habe. Erst damit sei im Zuge der Betriebsprüfung diese Niederschrift überhaupt erstmalig zu einem Thema bezüglich der Abgabenart Investitionszuwachsprämie 2004 geworden.

Nachschau und Umsatzsteuersonderprüfung einerseits sowie Betriebsprüfung andererseits hätten andere Inhalte: Im Zuge der früheren Nachschau und der darauf folgenden Umsatzsteuersonderprüfung seien bezogen auf das unterjährige Voranmeldungsstadium in Richtung der für Vorsteuerzwecke geforderten Übertragung der "Verfügungsmacht" ermittelt, welche letztlich verneint worden sei, weil entgegen den im Zuge dieser Nachschau gesichteten und in der Nachschau-Niederschrift angeführten Lieferscheinen und Eingangsrechnungen die darin genannten Gegenstände augenscheinlich (§ 182 Abs 1 BAO) noch nicht körperlich bzw faktisch im Betrieb vorhanden gewesen seien. Dem gegenüber sei im Zuge der späteren Betriebsprüfung bezogen auf die Jahresabgaben in Richtung der für Investitionszuwachsprämie-Zwecke geforderten Feststellung des ertragsteuerlich maßgeblichen Anschaffungszeitpunktes ermittelt worden, wofür dem Prüfer erst im Zuge dieser späteren Betriebsprüfung über die vorherige Nachschau hinausgehende zusätzliche und im Betriebsprüfung-Bericht aufgelistete anschaffungsbezogenen Geschäftsunterlagen vorgelegen seien (Auftragspapiere, Angebote und Auftragsbestätigungen), die jedenfalls - somit auch aus der von der Bw. gewünschten ganzbehördlichen Sichtweise – als neu hervorgekommen gelten. Erst die aus diesen gegenüber dem Finanzamt im Zuge dieses

Zweitverfahrens umfänglich erweiterten Geschäftsunterlagen hervorgegangenen gesamten Leistungsvereinbarungen und konkreten Auslieferungsmodalitäten (Transport zur Autohalle, die Montage, teilweise Probelaufe und Einschulungen von Personal) hätten eine für die Investitionszuwachsprämie 2004 materiellrechtliche Würdigung dahingehend, dass diese Zukäufe als bis zum 31. Dezember 2004 noch nicht fertig gestellte Werklieferungen zu qualifizieren seien und damit noch nicht als bis 31. Dezember 2004 ertragsteuerlich angeschafft zu werten seien, ermöglicht. Dies sei im Widerspruch zu den in der Investitionszuwachsprämie Erklärungsbeilage ausgewiesenen anderen Anschaffungszeitpunkten, nämlich früheren bzw noch vor dem 31. Dezember 2004 liegenden, gestanden.

Die genannten, im Zweitverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel seien allesamt im BP-Bericht angeführt; ein unrechtmäßiges Nachlegen von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren sei somit nicht erfolgt.

Ermessen:

§ 201 Abs 2 BAO normiere für die erstmalige Bescheidfestsetzung eine begründungspflichtige Ermessensentscheidung. Wie oben ausgeführt sei im Zuge der Betriebsprüfung die ursprünglich verbuchte Investitionszuwachsprämie Gutschrift in Höhe von 57.860,00 Euro auf 21.244,24 Euro, letztlich somit um insgesamt 36.615,76 Euro reduziert worden. Bei einer derartig massiven steuerlichen Auswirkung sei jedenfalls der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, und vom Ermessen mittels Erstbescheiderlassung positiv Gebrauch zu machen.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Sie führt darin aus, dass laut den vorliegenden Protokollen zwei Einschaue von verschiedenen Beamten vorgenommen worden seien, über die zwei getrennte Niederschriften ausgefertigt worden seien. Die Einschau betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2004 bis 12/2004 sei am 2. Februar 2005 mit einem gesonderten Prüfungsauftrag veranlasst worden.

Der zweite Prüfungsauftrag gemäß § 144 BAO hätte eindeutig den Zweck gehabt, den Neubau des von der Bw. errichteten Autohauses zum Jahrestichtag zu besichtigen und den Stand der Investitionen zu erheben.

Die Argumentation der Finanzbehörde, die Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO wäre zur Umsatzsteuer erfolgt, gehe daher ins Leere. Da es sich außerdem sowohl bei der Einschau als auch bei der Bescheiderlassung um dieselbe Finanzbehörde und die

gleichen Akten der Bw. gehandelt habe, könne seitens der Finanzbehörde nicht mit Erfolg ins Treffen geführt werden, dass die Finanzbehörde im Zeitpunkt der Verbuchung der beantragten Investitionszuwachsprämie 2004 keine Kenntnis von den Feststellungen der Nachschau gem. § 144 BAO gehabt habe.

Die nunmehrige teilweise Aberkennung der Investitionszuwachsprämie 2004 im Zuge der Betriebsprüfung im Jahre 2007 werde seitens des Finanzamtes damit begründet, dass aus den dem Prüfer vorgelegten „Auftragspapieren, Rechnungen, Angeboten und Auftragsbestätigungen“ hervorgehe, dass für eine Reihe von Wirtschaftsgütern auch der Transport zum Autohaus, die Montage, teilweise Probeläufe und Einschulungen von Personal als Leistungsinhalte mit den Herstellerfirmen vertraglich vereinbart worden seien, was jedoch per 31.12.2004 noch nicht erfolgt sei. Zusätzlich werde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung über die Betriebsprüfung auf die Niederschrift vom 12. Jänner 2005 über die Nachschau verwiesen. Darin werde festgehalten, dass diese Anlagegüter zum Zeitpunkt der Aufnahme der damaligen Niederschrift noch nicht zum Betrieb der Bw. geliefert worden waren.

Der damalige Nachschauauftrag vom 10. Jänner 2005 habe folgenden Inhalt: "Nachschau betreffend den aktuellen Baufortschritt des sich im Bau befindlichen Autohauses. Besichtigung der Betriebs- und Geschäftsausstattung, für welche bereits Verfügungsmacht besteht, Einsichtnahme in die Eingangsrechnungen. "

Danach sei Klärung der Übertragung der "Verfügungsmacht" als für den Vorsteuerabzug maßgebliches Kriterium Gegenstand dieser Nachschau gewesen.

Unmittelbare Folge dieser Nachschau sei die Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (Umsatzsteuersonderprüfung, Prüfungsauftrag vom 1. Februar 2005) betreffend den Zeitraum 10/2004 bis 12/2004 gewesen. Ergebnis dieser Prüfung sei die Feststellung der noch nicht erfolgten Lieferung der strittigen Wirtschaftsgüter gewesen, was zu entsprechenden Kürzungen der Vorsteuer für 12/2004 geführt habe. Sowohl die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. Februar 2005 betreffend die Umsatzsteuersonderprüfung als auch über die Nachschau vom 12. Jänner 2005 seien vom Finanzamt im dortigen Akt abgelegt worden.

Da das Fehlen der Voraussetzungen für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2004 für die strittigen Wirtschaftsgüter dem Finanzamt bereits vor Erlassen des angefochtenen Bescheides bekannt gewesen sei, widerspreche der angefochtene Bescheid der Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und sei somit rechtswidrig.

In der am 25. Februar 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. aus, dass auf Grund der im Jänner 2005 durchgeführten Nachschau seitens des Finanzamtes

auch Ermittlungen bei den Lieferanten durchgeführt worden seien, zum Teil auch im Wege der Amtshilfe.

Zur Umsatzsteuersonderprüfung im Jänner 2005 werde bemerkt, dass dieselben Rechnungen neuerlich geprüft worden seien und der Vorsteuerabzug wegen Nichtlieferung und Nichtbezahlung der Rechnung aberkannt worden sei. Diese Begründung des Finanzamtes für die Versagung des Vorsteuerabzuges sei im Sinne des UStG nicht rechtskonform. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie habe die Bw. von einer Berufung jedoch Abstand genommen.

Detaillierte Unterlagen, insbesondere auch über den Fertigstellungs- und Liefergrad seien dem Finanzamt somit zum Zeitpunkt der Einreichung des Verzeichnisses zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie bereits vorgelegen. Es stelle sich die Frage, warum nicht sofort ein abweichender Bescheid erlassen worden sei.

Seitens des Vertreters des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass die Nachschau vom Jänner 2005 eine behördliche Routine anlässlich der Neueröffnung des Betriebes gewesen sei. Die Umsatzsteuersonderprüfung wiederum habe sich auf die Probleme des § 11 UStG iVm § 12 konzentriert. Im Zuge der Prüfung der Körperschaftsteuer und der Investitionszuwachsprämie habe der Prüfer schließlich detailliert die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie überprüft. Im Zuge der Nachschau wäre eine derartige materielle Prüfung rechtlich überhaupt nicht möglich gewesen und wurde auch nicht durchgeführt. Erst im Zuge der Betriebsprüfung habe der Prüfer letztendlich abgeklärt, dass hinsichtlich der relevanten Wirtschaftsgüter die Investitionszuwachsprämie tatsächlich auf Grund der vorliegenden Judikatur nicht anerkannt werden könne.

Die Bw. stellte die Frage, zu welchem konkreten Verfahren die im Jänner 2005 angeordnete Nachschau erfolgt sei:

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf § 144 BAO und auf die Routineprüfung bei Neugründungen von Abgabepflichtigen.

Die Bw. wies nochmals auf die behördliche Ermittlungspflicht hin. Nach ihrer Ansicht wäre das Finanzamt auf Grund des vorliegenden Wissensstandes und dem damit verbundenen unklaren Sachverhalt verpflichtet gewesen aus Eigenem weitere Ermittlungshandlungen zu setzen und so den wahren Sachverhalt zu erforschen. Das Risiko einer ungeprüften Erklärung geht zu Lasten der Behörde und nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen.

Neue Tatsachen seien in der Betriebsprüfung nicht hervorgekommen. Der Hinweis auf die materiell rechtliche Würdigung im Hinblick auf die später ergangene Rechtsprechung stelle keine neue Tatsache dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist die Frage strittig, ob die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 gemäß § 201 BAO in Verbindung mit § 303 Abs. 4 BAO zulässig war.

Die maßgeblichen Bestimmungen der BAO lauten:

§ 201 Abs. 1 :

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 eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Abs. 2

Die Festsetzung kann erfolgen

1. von Amts wegen, *innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages*,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,.....

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs 4 BAO unter anderem dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bw. vertritt die Auffassung, bei Prüfung der Frage, "ob eine Tatsache der Abgabenbehörde bereits im Erstverfahren bekannt war", sei die Behörde als Einheit aufzufassen. Im Beschwerdefall seien die Tatsachen, die im angefochtenen Bescheid für die Berechtigung zur Festsetzung (=Wiederaufnahmsgründe) herangezogen worden seien, jener Abteilung der Abgabenbehörde, welche die Verbuchung der Investitionszuwachsprämie am 12. September 2005 vorgenommen hatte, bekannt gewesen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist demgegenüber das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln *aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen* (vgl Ritz, BAO-Kommentar², § 303, Rz 14, und die dort wiedergegebene hg Rechtsprechung, bspw. VwGH 22. 3. 2000, 99/13/0253, 27, 27.4.2000, 97/15/0207, 31.10.2000, 95/15/0114, 16.5.2002, 2001/16/0596, 18.6.2002, 99/16/0354, 5.7.2004, 99/14/0309).

Diese Rechtsprechung des VwGH berücksichtigt vor allem auch die Umstände, dass in den Finanzämtern zur rascheren und effizienteren Bearbeitung der Erklärungen, eine genaue Überprüfung der Abgabenerklärungen nur stichprobenweise oder im Zuge von Betriebsprüfungen möglich ist und dass der Wissenstand der Behörde sich nur auf das jeweilige Verfahren bezieht.

Im vorliegenden Fall wurde im Jänner 2005 eine Nachschau und im Februar 2005 eine Umsatzsteuersonderprüfung bei der Bw. abgehalten. Auch wenn der Gegenstand des Nachschauauftrages nicht explizit die Umsatzsteuer aufweist, ist dennoch klar erkennbar, dass diese Überprüfung die Erlangung der Verfügungsmacht von Wirtschaftsgütern durch die Bw. für Zwecke des Vorsteuerabzuges zum Inhalt hatte, zumal zu diesem Zeitpunkt das Finanzamt noch keine Kenntnis von der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2004 hatte. Deutlich wird dies auch dadurch, dass offenbar das Finanzamt als Folge dieser Nachschau eine Umsatzsteuersonderprüfung veranlasste, die zur Aberkennung der Vorsteuern 12/2004 für die strittigen Wirtschaftsgüter führte. Die Niederschriften über die Nachschau und die Umsatzsteuersonderprüfung wurden in einem separaten Aktenheft (bezeichnet als Umsatzsteuerakt und NOVA) abgelegt.

Der Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie samt Verzeichnis und Bilanz 2004 wurde im Körperschaftsteuerakt abgelegt.

Schließlich wurde erst im September 2005 der Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2004 samt dem Verzeichnis der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter eingereicht.

Das Verfahren über die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie ist jedoch von der Umsatzsteuer 2004 als auch von der Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2004 völlig getrennt zu betrachten.

In *isolierter Betrachtungsweise* konnte das Finanzamt auf Grund der seitens der Bw. im Verfahren zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie vorgelegten Unterlagen *ohne weitere Überprüfungsmaßnahmen nicht* erkennen, dass die Bw. vor dem 31. Dezember 2004 die strittigen Wirtschaftsgüter in ihrem Betrieb gar nicht nutzen konnte, weil diese sich noch nicht dort befanden und dass die Bw. die für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie

erforderliche wirtschaftliche Verfügungsmacht an diesen Wirtschaftsgütern noch nicht erlangt hatte.

Es ist der Bw. zwar beizupflichten, dass es dem Finanzamt möglich gewesen wäre, das dem Prämienantrag beigelegte Verzeichnis mit der Niederschrift über die Umsatzsteuersonderprüfung zu vergleichen. Ein derartiger Vergleich hätte uU den Verdacht darauf lenken können, dass die Wirtschaftsgüter, für die die Prämie nunmehr aberkannt wurde und für die auch schon 12/2004 der Vorsteuerabzug nicht gewährt worden war, ident sind. Die Behörde war allerdings entgegen der Ansicht der Bw. zu derartigen Überprüfungsmaßnahmen nicht verpflichtet.

Dazu kommt noch, dass die die Umsatzsteuersonderprüfung und die Nachschau durchführenden Personen und der die beantragte Investitionszuwachsprämie verbuchende Organwalter jeweils unterschiedliche Personen waren.

Dass der den Prämienantrag bearbeitende und verbuchende Organwalter keine Kenntnis vom Fehlen der Voraussetzungen auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie hinsichtlich der strittigen Wirtschaftsgüter hatte, zeigt der Vermerk, wonach eine Verbuchung der beantragten Prämie ungeprüft erfolgen könne, da die Bw. ohnehin laut Prüfungsplan für eine Betriebsprüfung vorgesehen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bezieht sich das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf den Wissenstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilage) des *jeweiligen Verfahrens* und *des jeweiligen Veranlagungsjahres*. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nämlich nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde *im **wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt*** so vollständig bekannt war, dass sie schon in den ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen hätte gelangen können (siehe bspw. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039, 19.3. 2002, 97/14/0034, 18.6.2002, 99/16/0354).

Im Berufungsfall ist weder aus dem Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie noch aus dem beigelegten Verzeichnis oder der Bilanz zu entnehmen, dass die Bw. an den Wirtschaftsgütern laut Verzeichnis die wirtschaftliche Verfügungsmacht noch nicht erlangt hatte und diese daher nicht prämienbegünstigt waren. Dass die vorgelegten Unterlagen einen Hinweis auf die Nachschau oder die Umsatzsteuersonderprüfung beinhalteten, wird von der Bw. nicht behauptet. Solcherart kann aber keine Rede davon sein, dass aus den *im Verfahren betreffend die Investitionszuwachsprämie 2004 vorgelegten Unterlagen* ohne weitere

Ermittlungen durch die abgabenfestsetzende Stelle die Unrichtigkeit der Höhe der beantragten Investitionszuwachsprämie zu erkennen war.

Dass bei Überprüfung des Umsatzsteueraktes und Einsicht über die Niederschriften betreffend die Nachschau im Jänner 2005 und die Umsatzsteuersonderprüfung im Februar 2005 die die Investitionszuwachsprämie verbuchende Stelle die Unrichtigkeit der beantragten Investitionszuwachsprämie 2004 feststellen *hätte können*, mag dahingestellt bleiben, da es auf das behördliche Verschulden am Unterbleiben gebotener Ermittlungen nicht ankommt (siehe VwGH 19.3.2002, 97/14/0034 unter Hinweis auf Ritz, Bundesabgabenordnung², Tz 16 zu § 303). Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH steht auch die Kenntnis von Tatsachen und Beweismitteln, die innerhalb derselben Abgabenart in einem anderen (vorhergehenden) Veranlagungsjahr bzw. Periode von der Behörde gewonnen worden war, einer Wiederaufnahme in einem anderen (späteren) Veranlagungsjahr bzw. Periode nicht entgegen, selbst wenn diese Tatsachen oder Beweismittel aus dem Verschulden der Behörde nicht berücksichtigt worden waren. Der VwGH begründet dies –wie schon oben dargestellt– mit der getrennten Betrachtung hinsichtlich Verfahren und Veranlagungsjahr. Wenn nun innerhalb einer Abgabenart bereits früher gewonnene, nicht berücksichtigte Erkenntnisse, einer Wiederaufnahme in einem späteren Verfahren nicht entgegenstehen, muss dies –wie im Berufungsfall– bei einer anderen Abgabenart (Umsatzsteuer – Investitionszuwachsprämie) umso mehr gelten.

Im mündlichen Verfahren wurde seitens der Bw. nochmals auf eine Verletzung der Ermittlungspflicht des Finanzamtes hingewiesen. Wie bereits ausgeführt, ist dies nach ständiger Rechtsprechung kein Hindernis für eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Die Wiederaufnahme erfolgte auch nicht, wie die Bw. vermeint auf Grund einer geänderten Rechtslage. Dass nämlich der Anschaffungszeitpunkt eines Wirtschaftsgutes mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit einhergeht, ist bereits altes Rechtsgut. Der Anschaffungszeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht). Es entscheidet die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten (VwGH 12.6.1991, 90/13/0028; VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; VwGH 8.3.1994, 93/14/0179, VwGH 25.2.1997, 97/14/0006). Die Bw. wurde auch unter diesem Gesichtspunkt nicht in ihren Rechten verletzt.

Dass sowohl die Nachschau im Jänner 2005 –entgegen der Behauptung der Bw.– als auch die Umsatzsteuersonderprüfung im Februar 2005 nicht im Verfahren betreffend die

Investitionszuwachsprämie 2004 durchgeführt wurden, ist *offenkundig*, da der Antrag auf Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie 2004 ***erst im September 2005*** beim Finanzamt eingereicht wurde. Auch wurde in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen seitens des Finanzamtes auf eine Routinenachschau anlässlich der Neuerrichtung einer Betriebsanlage hingewiesen.

Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie ist daher zu Recht ergangen und war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 25. Februar 2009