



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach ursprünglich erklärungskonformer Verbuchung der von der berufungsführenden Gemeinde selbst berechneten Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 auf dem Abgabenkonto, hat das Finanzamt die Prämie mit Bescheid vom 14. Dezember 2005 mit 61.847,71 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, für die Heizungsanlage in einem Kindergarten könne die Investitionszuwachsprämie nicht berücksichtigt werden, weil diese als Teil des Gebäudes anzusehen sei.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2009 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 beantragt. Zur Begründung wurde auszugsweise ausgeführt:

"Bei der Antragstellung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 am 29.4.2005 wurden die Landesbeiträge bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Da den Bedarfszuweisungsmitteln der Charakter von eigenen Mitteln der Gemeinden und nicht von Subventionen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 zukommt, handelt es sich bei diesen Beiträgen

um Einlagen der Gemeinden in ihren Betrieb gewerblicher Art. Die Bedarfszuweisungsmittel kürzen somit die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie nicht.

In der Beilage übersende ich Ihnen eine Berechnung mit und ohne Berücksichtigung der Landesbeiträge.

Mit Berücksichtigung (Abziehen der Landesbeiträge) betrug die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 - € 61.747,37.

Ohne Berücksichtigung (ohne Abziehen der Landesbeiträge) beträgt die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 - € 71.656,81.

Da es sich hier um einen Differenzbetrag in Höhe von € 9.909,44 und um einen neuen Tatbestand handelt, sehen wir die Wiederaufnahme des Verfahrens als begründet."

Mit Bescheid vom 8. Jänner 2010 hat das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Bedarfszuweisungen seien bisher wie Subventionen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 behandelt worden, wogegen keine Berufung erhoben worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 4. März 2009, 2007/15/0303, entschieden, dass Bedarfszuweisungen Eigenmittel darstellten und somit die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie nicht kürzten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen stellten aber ebenso wie höchstgerichtliche Erkenntnisse keinen Wiederaufnahmegrund dar.

Dagegen wandte sich die Berufungsführerin (innerhalb verlängerter Frist) mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst vorgebracht, es sei im Nachhinein festgestellt worden, dass bei der Berechnung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 irrtümlich die Subventionen von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden seien. Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes sei der Wiederaufnahmeantrag nicht damit begründet worden, dass auf Grund neuer Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen ein Wiederaufnahmegrund vorgelegen wäre. Vielmehr sei auf Grund einer internen Prüfung festgestellt worden, dass die Investitionszuwachsprämie falsch berechnet worden sei. Im Rahmen der Ermessensübung sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirke. Selbst wenn der Wiederaufnahmeantrag, wie das Finanzamt behaupte, durch eine Entscheidung in einer Vorfrage begründet wäre, sei eine Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO auch in diesen Fällen zu bejahen (vgl. Ritz, BAO, § 303 Tz 22). Ein derartiger Fall müsse daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, da ansonsten ein gleichheitswidriges Ergebnis erzielt würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 21.11.2007, [2006/13/0107](#)). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 27.1.2011, [2007/15/0262](#), mwN).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen eröffnet somit die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 28.10.2009, [2008/15/0209](#), mwN), ist aber kein Instrument zur Durchsetzung der richtigen rechtlichen Beurteilung in bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren.

Die Berufungsführerin hat den Antrag vom 9. Dezember 2009 auf Wiederaufnahme des Verfahrens darauf gestützt, dass bei der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 die Landesbeiträge bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage abgezogen worden seien, derartige Bedarfszuweisungen die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie aber nicht kürzten.

Nach dem Vorbringen der Berufungsführerin kann somit kein Zweifel bestehen, dass ihr die maßgeblichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bekannt waren und sie hievon die als

steuerfreie Subventionen behandelten Bedarfszuweisungen des Landes zum Zwecke der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie in Abzug gebracht hat. Diese (auch dem Bescheid vom 14. Dezember 2005 zu Grunde gelegte) Beurteilung hat sich, nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 4.3.2009, 2007/15/303, ausgesprochen hat, dass es sich bei Bedarfszuweisungen iSd [§ 12 Abs. 1 FAG 2001](#) nicht um gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) steuerfreie Einnahmen, sondern um Einlagen der Gemeinde in ihren Betrieb gewerblicher Art handle, diese daher keine die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes mindernden Zuwendungen im Sinne des [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) darstellten und somit auch nicht die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie gemäß [§ 108e EStG 1988](#) kürzten, als nicht zutreffend herausgestellt. Folglich sind aber nicht neue Tatsachen im oben dargelegten Sinn hervorgekommen bzw. fußt die bei einer internen Revision festgestellte "falsche" Berechnung damit nicht auf einem im Tatsachenbereich liegenden Umstand, sondern einzig auf der infolge der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geänderten rechtlichen Beurteilung eines unverändert gebliebenen Sachverhaltes. Dass die Berufungsführerin ihren Antrag nicht unmittelbar auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gestützt hat, trifft zwar zu, vermag aber nichts daran zu ändern, dass sich lediglich die inhaltliche Würdigung bei gleicher Tatsachenlage geändert hat. Ein solches nachträgliches Erkennen, dass eine im abgeschlossenen Verfahren vorgenommene und dem rechtskräftigen Bescheid zu Grunde gelegte Würdigung (Rechtsauffassung) nicht zutreffend war, stellt für sich aber, wie oben dargelegt, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Auch mit dem Hinweis auf die unter verfassungsrechtlichen Aspekten gebotene Gleichbehandlung mit dem Fall einer Vorfrage lässt sich für die Berufungsführerin nichts gewinnen, vermittelt doch eine Entscheidung eines innerstaatlichen Höchstgerichts nach Lehre und Rechtsprechung (mangels Parteienidentität) keine Berechtigung zur Wiederaufnahme rechtskräftig abgeschlossener Verfahren nach dem Vorfragentatbestand (vgl. VfGH 22.6.2009, [G 5/09](#), mwN; VwGH 16.12.2010, [2007/16/0073](#); VwGH 21.9.2009, [2008/16/0148](#); Ritz, a.a.O., § 303 Tz 20, mwN).

Soweit die Berufungsführerin unter Bezugnahme auf Ritz, a.a.O., § 303 Tz 22, eine Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 BAO anspricht, ist ihr entgegenzuhalten, dass das diesbezügliche Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 6.12.1990, [B 783/89](#)) die Frage zum Gegenstand hatte, ob die nachträgliche Änderung der behördlichen Auffassung zur Frage der Aktivierung oder Nichtaktivierung eines Aufwandes für ein bestimmtes Veranlagungsjahr zur Wiederaufnahme nachfolgender – bereits rechtskräftiger – Veranlagungsjahre zwecks Berücksichtigung der AfA führen kann. Der Verfassungsgerichtshof ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass ein derartiger Fall, nämlich wenn eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, der sich in der rechtlichen Würdigung

des Sachverhaltes direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirke, in gleicher Weise behandelt werden müsse, wie der Fall der Vorfrage, solle ein gleichheitswidriges Ergebnis vermieden werden.

Im Berufungsfall liegt eine nachträgliche Änderung betreffend ein Vorjahr mit Auswirkungen auf ein Folgejahr, dh. auf das Streitjahr, nicht vor. Auch ist bei unterschiedlichen Verfahren (verschiedener Abgabepflichtiger) in keiner Weise ein Zusammenhang gegeben, wie er dem zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes zugrunde lag (vgl. VwGH 16.9.2003, [2000/14/0147](#)).

Somit war für die Berufungsführerin auch unter diesem Gesichtspunkt nichts zu gewinnen und konnte der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 30. August 2012