



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch V, vom 2. September 2011 gegen

I)den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 29. Juli 2011
be-tref-fend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO

II)den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 29.
Juli 2011 betreffend Forschungsprämie gem. § 108 c EStG 1988 für 2009

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

I) Wiederaufnahme des Verfahrens

Mit Schreiben vom 5.7.2011 wurde die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2009 und 2010 beantragt. So seien die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 auf Basis der Steuererklärungen- erstellt von der Kanzlei X- rechtskräftig veranlagt worden. Zwischenzeitig sei das Vollmachtsverhältnis zu dieser Kanzlei aufgelöst worden. Eine Überprüfung der Bilanzen und Steuererklärungen der Jahre 2008 bis 2010 durch die nunmehrige steuerliche Vertretung habe ergeben, dass die Jahresabschlüsse für 2009 und

2010 ein unrichtiges Ergebnis ausweisen. Entsprechend der in der BAO vorgesehenen Berichtigungspflicht werde die Wiederaufnahme der Verfahren beantragt. So seien Aufwendungen für Werbeleistungen und Rechtsberatung im Jahr 2010 ergebniswirksam verbucht worden, obwohl diese bei periodengerechter Abgrenzung ausschließlich dem Jahr 2009 zuzurechnen seien. Der Verlust 2009 sei um € 4.764 zu niedrig ausgewiesen worden, der richtige steuerliche Verlust wäre mit Y anzusetzen gewesen. In analoger Fortführung wäre der Verlust 2010 um € 4.764 zu reduzieren gewesen. Hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuerbescheide komme es zwar zu keinen Auswirkungen, da jedoch die jeweiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb elementare Bestandteile des Bescheidspruches darstellen, werde die Richtigstellung für nötig erachtet.

Mit Bescheid vom 29.07.2011 wies das Finanzamt den Antrag ab. So stelle der Umstand, keine Betriebsausgabe beantragt zu haben, in der Regel keinen Wiederaufnahmegrund dar. Zudem handle es sich lediglich um eine periodengerechte Abgrenzung von Werbeaufwendungen in Höhe von € 4.764. Auf Grund der Besteuerung von Einkünften einer Körperschaft mit 25% ergebe sich kein steuerlicher Nachteil für die Gesellschaft.

In der Berufung vom 2.09.2011 wurde zunächst noch einmal auf die Berichtigungspflicht gem. § 139 BAO hingewiesen. Wären diese Abweichungen von vornherein richtig gebucht worden, hätten die Körperschaftsteuerbescheide einen anderen Spruch bewirkt, nämlich für die Jahre 2009 und 2010 eine andere Bemessungsgrundlage. Es gehe auch nicht um einen nicht beantragten Aufwand, sondern um eine klassische **Bilanzberichtigung**, welche steuerlich zwingend durchzuziehen sei. Es liege sehr wohl ein neuer Umstand vor, welcher im abgeschlossenen Veranlagungsverfahren nicht geltend gemacht worden sei. Die Tatsache, dass sich daraus für die Körperschaftsteuer der Jahre 2009 und 2010 wegen der Mindeststeuerregelung keine Änderung ergebe, stehe einer Wiederaufnahme nicht entgegen. In der Folge wären auch alle Voraussetzungen gegeben, dass das Finanzamt dem Antrag auf Forschungsprämie über € 18.171,21 stattgibt.

Mit Eingabe vom 06.03.2013 wurde die Berufung ergänzt. Die Tatsache der unrichtigen Periodenabgrenzung sei im Zuge einer Besprechung mit der Buchhalterin am 09.06.2011 hervorgekommen. Da die Zuordnung zum Vorjahr aus den Rechnungen nicht deutlich erkennbar gewesen sei, seien die Werbeleistungen und Rechtsberatungskosten im Zuge der Finanzbuchhaltung 2010 normal in den Aufwand gebucht worden. In der Folge sei daher aus Unwissenheit heraus die Mitteilung an die damalige Steuerberatungskanzlei, die Aufwendungen in Höhe von € 4.764 bei der Bilanz 2009 zu passivieren unterblieben. Die Jahresabschlüsse 2009 und 2010 seien von der damaligen Kanzlei ohne richtige Abgrenzung erstellt worden. Ein Verschulden liege nicht vor, da die Notwendigkeit einer

Periodenabgrenzung unter normalem Sorgfaltsmaßstab nicht hätte erkannt werden können.
Die Forschungsprämie sei erstmals am 5.7.2011 beantragt worden.

II) Forschungsprämie

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2009, eingelangt beim Finanzamt am 6.07.2011, wurde erstmalig eine Forschungsprämie im Ausmaß von € 18.171,21 für 2009 geltend gemacht.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Forschungsprämie mit Bescheid vom 29.07.2011 zurück. So könne die Prämie spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Die Rechtskraft des betreffenden Körperschaftsteuerbescheides sei bereits eingetreten, der Prämienantrag demnach als verspätet zurückzuweisen.

In der Berufung vom 02.09.2011 gegen den Zurückweisungsbescheid wurde ausgeführt; sollte dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stattgegeben werden, wären alle Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungsprämie erfüllt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I) Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 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

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) **Tatsachen** oder Beweismittel **neu hervorkommen**, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 Abs. 2 BAO ist 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.

Im vorliegenden Fall wurde ein Aufwand für Werbeleistungen und Rechtsberatung im Gesamtausmaß von € 4.764 ursprünglich im Zahlungsjahr statt im Verursachungsjahr ergebniswirksam verbucht. Die Rechnungen sind vorgelegen. Der Sachverhalt erfuhr keine, lediglich die rechtliche Beurteilung erfuhr eine Änderung.

Als Wiederaufnahmegrund wird die **Bilanzberichtigung** ins Treffen geführt. Eine Bilanzberichtigung ist dann notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist. Eine Bilanz ist dann unrichtig, wenn sie nicht den GOB entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt.

Bis zur Bescheiderlassung hat das Finanzamt die berichtigte Bilanz der Veranlagung auf jeden Fall zu Grunde zu legen. Unstrittig ist allerdings, dass der Körperschaftsteuerbescheid für 2009 vom 27.12.2010 bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Ohne Beseitigung des Bescheides, etwa durch Wiederaufnahme des Verfahrens, hat das Finanzamt keine Möglichkeit die Bilanzberichtigung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen.

Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist unter anderem, dass Tatsachen oder Beweismittel nach Abschluss des Verfahrens neu hervorkommen.

Der Körperschaftsteuerbescheid trägt das Datum 27. Dezember 2010. Das Verfahren ist rechtskräftig abgeschlossen. Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 303 Rz 13). Bei der nachträglich vorgenommenen Bilanzberichtigung handelt es sich um einen später entstandenen Umstand, der keinen Wiederaufnahmegrund darstellt. Sie ist im berufsgegenständlichen Fall zudem nur Ausfluss einer anderen rechtlichen Beurteilung.

Denn neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Tatsachen, die im vorangehenden, nämlich im wiederaufzunehmenden Verfahren, den Sachverhalt bildeten, in Bezug auf Sachverhalte also, die bereits Gegenstand des vorangehenden Verfahrens waren, sind keine Tatsachen im Sinne des Abs. 1 lit. b.(s. dazu auch Stoll, BAO, § 303, Seite 2920 und Ritz, BAO, 4. Auflage, § 303 Tz 10).

Ein abgabenrelevantes Ereignis muss sich „in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Der zum Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerschuldentstehung abgabenrelevante Sachverhalt hat sich jedoch nicht verändert, sondern ist exakt derselbe geblieben. Geändert hat sich allein die abgabenrechtliche Beurteilung. Ein „Ereignis“ mit Wirkung für die Vergangenheit setzt aber eine (rückwirkende) Änderung im abgabenrelevanten Sachverhalt voraus.

Da eine **neue rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes keine Tatsache im Sinne des Abs. 1 lit. b ist**, war der Berufung bereits aus dieser Überlegung heraus der Erfolg zu versagen.

Der Leistungszeitraum stand auf den in Frage stehenden Rechnungen. Seit BGBl I 2002/97 (26. Juni 2002) steht nur mehr grobes Verschulden der Wiederaufnahme auf Antrag entgegen. Laut Eingabe vom 6.03.2013 soll der Fehler nunmehr bei der Firmenbuchhaltung gelegen sein. Ein (grobes) Verschulden von Arbeitnehmern der Partei ist jedoch nicht schädlich (s. Ritz, BAO, 4. Auflage § 217, Rz 46). Selbst wenn man das Vorliegen eines groben Verschuldens verneint, ändert dies nichts daran, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind.

Was letztendlich den Hinweis auf § 139 BAO betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass eine Anzeigepflicht nur dann gegeben ist, wenn es auch zur Verkürzung von Abgaben gekommen ist. Das Finanzamt hat bereits darauf hingewiesen, dass es in den Jahren 2009 und 2010 ohnedies lediglich zu einer Mindestbesteuerung gekommen ist.

II) **Forschungsprämie**

Die Versagung der Wiederaufnahme wirkt sich auf die Forschungsprämie aus.

Gemäß § 108 Abs. 3 EStG können die Prämien erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 188 der Bundesabgabenordnung).

Nach Lage der Akten wurde die Forschungsprämie erst am 5.07.2011 beantragt (Datum der Einbringung 6.07.2011). Der Körperschaftsteuerbescheid für 2009 trägt das Datum 27.12.2010. Der Ablauf der Rechtsmittelfrist führt zur Rechtskraft (im formellen Sinn) des Bescheides. Die Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides für 2009 war daher bereits vor der Antragstellung eingetreten.

Während seinerzeit von der Verwaltung toleriert wurde, dass die Prämie bereits während des Wirtschaftsjahres (Kalenderjahres) geltend gemacht werden kann, normiert der durch das AbgÄG 2005 neu gefasste Abs 3 (mit Wirkung ab der Veranlagung 2006, vgl § 124b Z 132), dass die Prämie frühestens nach Ablauf des Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden kann (dient nach den ErlRV dazu, dass grundsätzlich sämtliche prämiengünstigten Vorgänge in einem Antrag erfasst sind). Eine Nachreichung des Antrages (Formular 108c) lässt das Gesetz bis zur Rechtskraft des Bescheides (betreffend Einkommen- oder Körperschaftsteuer bzw Gewinnfeststellung) zu. „Eintritt der Rechtskraft“ (hier: Unanfechtbarkeit, formelle Rechtskraft)

wird wohl sehr weit zu interpretieren sein (vgl. Y. Schuchter, taxlex 2005, 592, mit Hinweis auf Rz 8209 EStR 2000), sodass nicht nur die Zeit bis zum Ablauf der Berufungsfrist bzw. dem Erlassen der Berufungsentscheidung erfasst ist, sondern darüber hinaus alle Fälle, in denen bereits rechtskräftige Bescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden und neue Bescheide erlassen werden (insb. im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO, welche in den ErlRV zu AbgÄG 2005 erwähnt wird).

Daraus folgt auch das Bemühen der Bw., eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu erreichen.

In der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid erfolgte lediglich der Hinweis; sollte dem Antrag auf Wiederaufnahme entsprochen werden, wären in der Folge alle Voraussetzungen gegeben, dass das Finanzamt dem Antrag auf die Forschungsprämie stattgibt.

Da aber dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht nicht entsprochen wurde (s. Pkt. I), erfolgte die Zurückweisung des Antrages auf Forschungsprämie gem. § 108 c EStG 1988 für 2009 zu Recht.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. März 2013