

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Vertr., über die Beschwerde vom 18.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 14.06.2016 zu St.Nr. 000/0000, mit dem ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid vom 21.8.2006 über die Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid vom 21.8.2006 über die Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wird bewilligt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25.4.2003 wurde die beschwerdeführende Firma X GmbH gegründet. Als Geschäftsführer wurde XX bestellt, der am Sitz der Gesellschaft eine Landwirtschaft betreibt. Vorrangiger Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb einer Biogasanlage, für deren Errichtung vom Land Oberösterreich im Rahmen des „Programmes zur Entwicklung des ländlichen Raumes – Artikel 33“ Fördermittel gewährt wurden.

Dazu war bereits am 15.4.2003 vom Geschäftsführer ein entsprechender Antrag an das Land OÖ gestellt worden. Als Investitionsbeginn wurde der 15.4.2003 genannt, die voraussichtliche Fertigstellung bis 31.12.2004 angegeben. Als Förderungswerber trat zunächst der Geschäftsführer auf, die Antragsdaten wurden vom Land OÖ laut Vermerk vom 28.8.2003 aktualisiert und der Projektname mit „X GmbH – Biogasanlage – Bio“ bezeichnet. Ferner sind dem „Maßnahmeblatt“ die an dieser Biogasanlage beteiligten Landwirte zu entnehmen. Auch die Bankkontoverbindung wurde aktualisiert.

In einer Subventionszusage des Landes OÖ vom 23.9.2003 wurde aufgrund des positiv begutachteten Antrages vom 15.4.2003 für die Errichtung der Biogasanlage eine Beihilfe (1. Teilbetrag) in der Höhe von 93.000,00 € bewilligt. Die geförderten Investitionen seien

für eine Mindestdauer von 10 Jahren dem Förderungszweck entsprechend zu nutzen. Der Förderungsrestbetrag könne erst nach Projektabschluss und Vorlage der vollständigen Endabrechnung sowie nach Mittelverfügbarkeit bewilligt werden.

Zu dieser Subventionszusage wurde in einem weiteren Schreiben des Landes OÖ vom 8.10.2003 mitgeteilt, dass aus finanztechnischen Gründen hinsichtlich der zugesagten Fördermittel von 93.000,00 € im Jahr 2003 nur mehr eine Auszahlung in der Höhe von 63.000,00 € erfolgen könne. Der Differenzbetrag sowie allfällige weitere Förderungsmittel würden im Jahr 2004 ausbezahlt.

Mit Schreiben vom 26.4.2004 teilte das Land OÖ mit, dass die Errichtung der Biogasanlage mit einem Zuschuss im Ausmaß von 33,53 % der umweltrelevanten Mehrinvestitionskosten gefördert werde. Diese wurden mit 490.817,08 € beziffert, woraus sich ein Zuschuss von 164.570,96 € errechnete. Unter Abzug des bereits ausbezahlten Teilbetrages von 63.000,00 € ergab sich ein Restbetrag von 101.570,00 € (2. Teilbetrag), dessen Gewährung in einem Schreiben des Landes OÖ vom 12.5.2004 zugesagt wurde.

Aufgrund der Endabrechnung ergaben sich jedoch umweltrelevante Mehrinvestitionskosten in Höhe von 663.888,12 €, woraus sich ein neuer Fördersatz von 221.406,68 € (33,35 % von 663.888,12 €) ergab. Unter Berücksichtigung des 1. Beihilfenteilbetrages (63.000,00 €) und des 2. Beihilfenteilbetrages (101.570,00 €) ergab sich ein Beihilfenrestbetrag (3. Teilbetrag) von 56.836,00 €, dessen Gewährung mit Schreiben des Landes OÖ vom 17.8.2004 zugesagt wurde.

Für die Errichtung der Biogasanlage machte die Beschwerdeführerin Investitionszuwachsprämien im Sinne des § 108e EStG geltend, wobei in den unten dargestellten weiteren Verfahren die Berücksichtigung der genannten Subventionen im Rahmen der Ermittlung der Investitionszuwachsprämien für die Jahre 2003 und 2004 thematisiert wurde.

Ergänzend wird noch festgestellt, dass im Laufe der Betriebsaufnahme die Erweiterung der Biogasanlage mit einer elektrischen Leistung von rund 100 kW (98 kW lt. Stellungnahme der Y GmbH vom 4.2.2004) auf 250 kW erhöht wurde (Stellungnahme vom 9.8.2005). Auch für diese Erweiterung wurden vom Land OÖ Förderungen gewährt. Die diesbezüglichen Förderzusagen stammen vom 14.2.2006 (120.000,00 €), 29.5.2006 (57.487,00 €) und 8.10.2008 (55.788,00 €).

1. Festsetzung der Investitionszuwachsprämien für 2003 und 2004

1.1. Investitionszuwachsprämie 2003

In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG (Formular E 108e), wurde für die Beschwerdeführerin für 2003 eine IZP in Höhe von 55.619,40 € geltend gemacht. Als steuerliche Vertretung wird auf diesem Formblatt „Stb“ ausgewiesen, der die Eingabe am 27.2.2004 auch unterfertigt hatte. Das Formblatt langte am 1.3.2004 beim Finanzamt ein. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter

wurden für das Jahr 2003 mit 556.194,00 € beziffert. In einer Beilage wurde dieser Betrag näher aufgegliedert. Aufgrund der Gründung der Gesellschaft erst im Jahr 2003 wurde für den Vergleichszeitraum 2000 bis 2002 kein Durchschnitt an Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter angegeben. Demzufolge wurde die IZP mit 55.619,40 € (10 % des mit 556.194,00 € ermittelten Investitionszuwachses) errechnet.

Am 5.3.2004 wurde die IZP am Abgabekonto gebucht und am 11.3.2004 der Betrag von 55.619,40 € an die Beschwerdeführerin ausbezahlt.

In einer Niederschrift vom 29.11.2004 über eine durchgeführte Nachschau hielt der Prüfer lediglich fest: Die Investitionsprämie für das Jahr 2003 ist um die erhaltene anteilige Subvention zu kürzen (Anteil Gebäude 16 % an den gesamten Baukosten 662.218,-).

| | | |
|---|-----------|-------------------------------------|
| Anschaffungskosten 2003 – Subvention 2003 | 93.000,- | (davon 30.000,- i. J. 2004 ausbez.) |
| - 16 % Grundant. | -14.880,- | |
| | 78.120,- | |
| Kürzung IZP | 7.812,- | |

Der Prüfer berücksichtigte für die IZP 2003 daher nur jene Subvention (1. Teilbetrag), die vom Land OÖ noch im Jahr 2003 (Schreiben vom 23.9.2003) zugesagt worden war.

Das Finanzamt folgte dieser Prüferfeststellung und setzte mit **Bescheid vom 30.11.2004** die IZP für das Jahr 2003 gemäß § 201 BAO mit 47.870,40 € fest. Gegenüber dem bisher festgesetzten Betrag von 55.619,40 € ergab sich daraus die festgestellte Nachforderung von 7.812,00 €, die von der Beschwerdeführerin am 14.1.2005 entrichtet wurde.

1.2. Investitionszuwachsprämie 2004

In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG (Formular E 108e), wurde für die Beschwerdeführerin für 2004 eine IZP in Höhe von 33.724,20 € geltend gemacht. Als steuerliche Vertretung wird auf diesem Formblatt wiederum „Stb“ ausgewiesen, der die Eingabe am 18.11.2005 unterfertigt hatte. Das Formblatt langte am 18.11.2005 beim Finanzamt ein. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter wurden für den Vergleichszeitraum 2003 mit 478.074,00 € angegeben (dieser Betrag ergibt sich durch Abzug des vom Prüfer ermittelten Betrages von 78.120,00 € von der in der Erklärung vom 27.2.2004 für 2003 ermittelten Summe der prämiengünstig angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgüter in Höhe von 556.194,00 €); für 2001 und 2002 wurden (aufgrund der Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 2003) keine Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten verzeichnet. Ausgehend von diesem Betrag wurde für den Vergleichszeitraum 2001 bis 2003 ein Durchschnittswert von 159.358,00 € (= 1/3 von 478.074,00 €) ermittelt. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 wurden mit 496.600,00 € angegeben und davon der

Durchschnittswert von 159.358,00 € abgezogen, woraus sich eine Bemessungsgrundlage für die IZP 2004 in Höhe von 337.242,00 € ergab.

Die IZP 2004 wurde am 22.11.2005 in der erklärten Höhe von 33.724,20 € am Abgabenkonto gebucht und am 25.11.2005 an die Beschwerdeführerin im Zuge einer Rückzahlung eines Abgabenguthabens von insgesamt 60.870,63 € ausbezahlt.

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2003 und 2004 verbunden mit einer Nachschau betreffend den Zeitraum 1/2005 bis 2/2006 stellte der Prüfer in seinem Bericht vom 21.8.2006 bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.8.2006 fest, dass in den Jahren 2003 und 2004 am Standort der Beschwerdeführerin eine Biogasanlage zur Stromerzeugung errichtet worden sei. Die gesamten Investitionskosten (inkl. Gebäudeanteile) hätten bis zum 31.12.2004 insgesamt 1.193.458,14 € betragen. Vom Land OÖ wären für die Errichtung der Anlage "bis dato" Subventionen in Höhe von 390.950,00 € gewährt worden [Anmerkung: laut den oben zitierten Förderzusagen ergibt sich bis zum Prüfungszeitpunkt eine Summe von 398.893,00 €). Die Auszahlung dieser Subventionen sei bereits erfolgt. Die Anschaffungskosten und in weiterer Folge die IZP seien durch diese Subventionen zu kürzen. Für das Jahr 2003 sei die IZP bereits im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung gekürzt worden. Die IZP 2004 werde wie folgt gekürzt:

| | |
|-------------|------------------------------------|
| 496.600,00 | AK 2004 |
| -182.712,59 | Subvention 2004 |
| 313.887,41 | = prämiengünstige AK |
| -159.358,00 | = Durchschnitt der letzten 3 Jahre |
| 154.529,41 | = Zuwachs |

Aufgrund dieses Zuwachses ergab sich eine IZP von nur 15.452,94 € und damit gegenüber der geltend gemachten IZP von 33.724,20 € eine Kürzung von 18.271,26 €.

Die für 2004 anteilige Subvention wurde wie folgt ermittelt:

Von den gesamten Subventionen in Höhe von 390.950,00 € würde ein Teilbetrag von 289.465,15 € auf den Zeitraum 2003 bis 2004 entfallen. Für 2003 wären bereits Subventionen in Höhe von 93.000,00 € berücksichtigt worden, sodass für 2004 eine anteilige Subvention von 196.465,15 € verbleibe. Davon würden 7 % und damit 13.752,56 € für den Gebäudeanteil abgezogen, woraus sich für 2004 eine zu berücksichtigende Subvention in Höhe von 182.712,59 € ergab.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit **Bescheid vom 21.8.2006** die IZP für das Jahr 2004 mit 15.452,94 € fest, woraus sich gegenüber dem bisher festgesetzten Betrag von 33.724,20 € eine Nachforderung von 18.271,26 € ergab.

Der Festsetzungsbescheid erwuchs in Rechtskraft, die Nachforderung wurde am 3.10.2006 entrichtet.

2) Finanzstrafverfahren

Nach Abschluss der Außenprüfung betreffend die IZP 2004 leitete das Finanzamt gegen den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 30.10.2007 ein Finanzstraßverfahren ein, da für das Jahr 2003 um 7.812,00 € und für das Jahr 2004 um 18.271,26 € zu hohe IZP geltend gemacht worden wären und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen worden sei. Der Akt wurde am 29.6.2009 an den zuständigen Spruchsenat zu weiteren Veranlassung vorgelegt.

Der Senatsvorsitzende ersuchte daraufhin den zuständigen Beamten beim Land OÖ um Übermittlung aller Förderanträge der Beschwerdeführerin. Diese wurden dem Senatsvorsitzenden ebenso wie die Antwortschreiben der zuständigen Agrar- und Forstrechtsabteilung des Landes OÖ übermittelt. Weiters ersuchte der Senatsvorsitzende die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin um Bekanntgabe aller Bankkonten. Auch diesem Ersuchen wurde - am 3.8.2009 - entsprochen.

Die anschließend anberaumte Spruchsenatsverhandlung fand am 25.9.2009 statt. Als Verteidiger des Geschäftsführers trat dabei der im Spruch ausgewiesene Vertreter der Beschwerdeführerin auf. Nach Vertagung der Verhandlung nahm dieser am 30.9.2009 Einsicht in den Straßakt und lehnte mit Eingabe vom 8.10.2009 den Spruchsenatsvorsitzenden als befangen ab, da dieser - einem Straßreferenten gleich - die oben erwähnten ergänzenden Untersuchungen vor Verhandlungsbeginn selbst durchgeführt habe. Gemäß § 72 Abs. 1 lit. c FinStrG hätten sich Mitglieder des Spruchsenates der Ausübung ihres Amtes in jenen Straßsachen zu enthalten, in denen sie im Untersuchungsverfahren tätig gewesen waren.

Mit Schriftsatz vom 23.10.2009 brachte der Vertreter für den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine Selbstanzeige wegen unterlassener Anpassung der IZP 2003 ein. Bei der am 30.9.2009 durchgeführten Akteneinsicht sei hervorgekommen, dass der Geschäftsführer – neben den im Einleitungsbescheid vom 30.10.2017 angeschuldigten Finanzvergehen – wegen einer weiteren Verfehlung verfolgt werden könnte. Er habe es nämlich verabsäumt, gemäß § 120 Abs. 1 BAO iVm § 108e Abs. 3 Zif. 1 letzter Satz EStG bis zum 31.12.2004 dem Finanzamt gegenüber anzuzeigen, dass sich die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinsichtlich der gutgeschriebenen IZP 2003 im Jahr 2004 geändert hätten. Wäre dieser Umstand angezeigt worden, hätte das Finanzamt den aus der Änderung resultierenden Rückforderungsanspruch bereits mit Abgabenbescheid vorgeschrieben. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinsichtlich der IZP für 2003 hätten sich im Jahr 2004 dadurch geändert, dass das Land Oberösterreich neben der mit Schreiben vom 17.10.2003 angekündigten Subvention in Höhe von € 63.000,- weitere Subventionen zugunsten der Beschwerdeführerin überwiesen habe. Die Subventionsteilüberweisungsbeträge für die Errichtung der Biogasanlage würden sich wie folgt zusammensetzen:

| | |
|--|----------|
| Überweisung lt. Schreiben vom 17.10.2003 | 63.000,- |
| Anteil 2003 lt. Schreiben vom 23.9.2003 | 30.000,- |
| Restbetrag lt. Schreiben vom 13.5.2004 | 71.570,- |

| | |
|---|------------------|
| Überweisung lt. Schreiben vom 17.8.2004 | 56.836,- |
| Gesamtbetrag der Subventionen | 221.406,- |

Von diesen Subventionen habe das Finanzamt im Prämiennachforderungsbescheid vom 30.11.2004 bereits einen Teilbetrag von € 78.120,- berücksichtigt, sodass sich die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, für die die IZP 2003 „am 30.11.2004 schließlich zugestanden wurde“, um einen weiteren Betrag von € 117.190,51 nachträglich vermindert hätten. Dieser Betrag errechne sich wie folgt:

Aus dem Arbeitsbogen des Prüfers gehe bereits hervor, dass sich das Investitionsvolumen der Gesellschaft im Jahr 2003 und 2004 wie folgt verteilt habe:

| | |
|--|---------------------|
| Gebäude auf Eigengrund | 140.664,08 |
| Platzgestaltung | 16.935,94 |
| Betriebsausstattung | 1.030.951,98 |
| Geringwertige Wirtschaftsgüter | 4.906,14 |
| Investitionsvolumen 2003 und 2004 | 1.193.458,14 |

Daraus könne errechnet werden, dass auf subventionierte, nicht prämienbegünstigte Investitionen ein Betrag von € 140.664,08 entfalle, was einem Anteil von 12 % (erg: exakt 11,78626 %) am Gesamtinvestitionsvolumen der Jahre 2003 und 2004 entspreche. Wende man nun diesen Prozentsatz auf den Gesamtbetrag der Subventionen in Höhe von € 221.406,- an, so ergebe sich, dass der investitionszuwachsprämienbegünstigte Anteil der Subventionen € 195.310,51 (erg.: 221.406,- abzüglich 11,78626 %) betragen habe (betreffend die einzelnen Berechnungsgrundlagen wurde auf eine angeschlossene Beilage verwiesen).

Der vom Finanzamt zu erlassende Rückforderungsbescheid hätte daher im Spruch folgende Angaben zu enthalten gehabt:

| | |
|--|------------------|
| Investitionszuwachs 2003 lt. Bescheid vom 30.11.2004 | 478.074,23 |
| Subventionen lt. Bescheid vom 30.11.2004 | 78.120,00 |
| prämienbegünstigter Anteil der Subventionen | -195.310,51 |
| angepasste Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten | 360.883,72 |
| angepasste Investitionszuwachsprämie 10 % | 36.088,37 |
| gutgeschrieben lt. Bescheid vom 30.11.2004 | 47.807,40 |
| Rückforderung (Anpassung IZP 2003) | 11.719,03 |

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wäre als der abgabenrechtlich Verantwortliche gem. § 120 (1) BAO i.V.m. § 108e (3) 1 EStG 1988 verpflichtet gewesen, die im Jahre 2004 nachträglich eingetretene Änderung der prämienbegünstigten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Jahres 2003 bis zum 31.12.2004

offenzulegen, was offenbar weder ihm noch den übrigen mit der Sache befassten Personen bisher bewusst geworden sei. Da nicht auszuschließen sei, dass sein Verhalten trotzdem zu finanzstrafrechtlicher Verfolgung führe (fahrlässige Abgabenverkürzung), habe er sich zur Selbstanzeige entschlossen.

Ferner brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom **1.12.2009** unter Bezugnahme auf diese Selbstanzeige **Anträge** auf Änderung der IZP 2004 gemäß § 295a BAO sowie auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ein (siehe zu diesen Anträgen unten Punkt 3).

Am 2.12.2009 ersuchte die Strafsachenstelle das zuständige BV-Team des Finanzamtes um Prüfung, ob diesen Anträgen Berechtigung zukomme und ob die IZP 2003 und 2004 in der vom Vertreter dargestellten Höhe zu bemessen wären. Um rasche Entscheidung werde ersucht, da das Verfahren vor dem Spruchsenat noch vor oder kurz nach Weihnachten (2009) fortgesetzt werden sollte.

Am 15.12.2009 retournierte der Spruchsenatsvorsitzende alle Akten an das Finanzamt und teilte mit, dass zur Frage der behaupteten Befangenheit zu einem späteren Zeitpunkt – nach Entscheidung über die Anträge (gemeint offenkundig jene vom 1.12.2009) – eine Stellungnahme abgegeben werde.

Auf dem Schriftsatz vom 1.12.2009 findet sich ein Notizzettel mit einer kaum mehr lesbaren Gesprächsnotiz des Finanzamtes, wonach laut einem am 14.9.2010 geführten Telefonat mit dem Vertreter der Beschwerdeführerin dieser eine Zurücknahme der Anträge vom 1.12.2009 in Aussicht gestellt habe, falls es zu einer Einstellung des Finanzstrafverfahren kommen sollte. Lt. Strasa-Leiter wäre dies aufgrund der Komplexität des Falles durchaus denkbar. Die letzte Zeile dieser Gesprächsnotiz ist überhaupt nicht mehr lesbar, das letzte Wort dürfte „abwarten“ lauten, was zur Vermutung Anlass gibt, dass die abgabenfestsetzende Stelle auf den Abschluss (Einstellung) des Strafverfahrens und umgekehrt die Strafsachenstelle auf die Erledigung der Anträge vom 1.12.2009 gewartet hat, und aufgrund dieses (gegenseitigen) Zuwartens die absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

In weiterer Folge stellte nämlich – da über die Anträge vom 1.12.2009 bis zum Jahr 2016 tatsächlich nicht entschieden worden war – das Finanzamt als Finanzstrafbehörde mit Bescheid vom 16.3.2016 das gegen den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eingeleitete Finanzstrafverfahren infolge eingetretener absoluter Verjährung im Sinne des § 31 Abs. 5 FinStrG ein.

3) Anträge vom 1.12.2009

In der Eingabe vom 1.12.2009, beim Finanzamt eingelangt am 2.12.2009, wiederholte der Vertreter der Beschwerdeführerin das bereits oben zitierte Vorbringen in der Selbstanzeige, wonach die IZP 2003 aufgrund der zu berücksichtigenden weiteren Subventionen um 11.719,03 € zu kürzen wäre.

Daraus ergäbe sich, dass auch der Spruch des Prämiennachforderungsbescheides vom 21.8.2006 betreffend die IZP 2004 rechtswidrig sei. Da die Selbstanzeige und die daraus letztendlich zwingend zu erwartende abgabenrechtliche Konsequenz (verbindliche Feststellung, dass die im Bescheid vom 21.8.2006 berücksichtigten Subventionen bereits bei der gem. § 108e (3) EStG 1988 anzupassenden IZP 2003 zu berücksichtigen sind) Ereignisse seien, die abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des mit Bescheid vom 21.8.2006 geltend gemachten Abgabenanspruches hätten, werde gem. **§ 295a BAO** der Antrag gestellt, den Prämiennachforderungsbescheid vom 21.8.2006 insoweit abzuändern, als aus der Bemessungsgrundlage

1. die Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 2004 in Höhe von € 182.712,59 (Subventionen) ausgeschieden und
2. der Durchschnitt der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter der Jahre 2001 bis 2003 auf einen Betrag von € 120.294,57 herabgesetzt wird.

Hinsichtlich der Detailberechnungen wurde auf eine angeschlossene Beilage verwiesen.

Sollte sich das Finanzamt dazu entschließen, erst die Rechtskraft des Rückforderungsbescheides abzuwarten und sodann den Prämiennachforderungsbescheid vom 21.8.2006 gem. § 295 (3) BAO von Amts wegen zu ändern oder gem. § 303 (4) BAO mit einer darauf gerichteten amtswegigen Wiederaufnahme vorzugehen, wäre gegen eine derartige Vorgehensweise (grundsätzlich) nichts einzuwenden.

Für den Fall, dass das Finanzamt weder eine Abänderung des Nachforderungsbescheides gem. § 295a BAO bewilligt, noch den Bescheid nach Rechtskraft des Rückforderungsbescheides gem. § 295 (3) BAO von Amts wegen ändert, noch gem. § 303 (4) BAO von Amts wegen die Wiederaufnahme des Festsetzungsverfahrens hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie 2004 verfügt, werde beantragt, hinsichtlich Einbringung der Berufung gegen den Nachforderungsbescheid vom 21.8.2006 gem. **§ 308 (1) BAO** die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen.

Begründet wurde dieser Wiedereinsetzungsantrag wie folgt:

„1. Die Berufungsfrist hinsichtlich des Nachforderungsbescheides vom 21.8.2009 [richtig und offenkundig auch gemeint: 21.8.2006] hat am 25.9.2006 geendet.

2. Das unvorhergesehene bzw. unabwendbare Ereignis, das zur Versäumung der Rechtsmittelfrist geführt hat, war, dass der Geschäftsführer meiner Klientin der Rechtsauskunft des Außenprüfers, die im Jahre 2004 zugeflossenen Subventionen seien bei der Bemessung der Investitionszuwachsprämie erst im Jahr 2004 und nicht bereits im Jahr 2003 zu berücksichtigen, vertraut hat. Es war für den Geschäftsführer auch nicht vorhersehbar, dass ihm der steuerlich versierte Außenprüfer eine falsche Rechtsmeinung vermittelt.

3. Es kann dem Geschäftsführer auch kein grobes Verschulden an der Fristversäumung unterstellt werden, insbesondere deshalb nicht, weil die Unrichtigkeit der Rechtsauskunft

des Außenprüfers bisher weder der Strafreferentin anlässlich der Ausarbeitung des Vorlageberichtes am 29.6.2009, noch dem Amtsbeauftragten bei seiner Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Spruchsenat vom 25.9.2009, noch den fachlich versierten Mitgliedern des Spruchsenates bei der Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung aufgefallen ist. Aus diesem Grunde wäre es dem Geschäftsführer auch nicht in den Sinn gekommen, gegen den Bescheid ein Rechtsmittel zu ergreifen. Insbesondere auch deshalb nicht, weil er die in § 120 (1) BAO i.V.m. § 108e EStG 1988 geregelte Pflicht, die Änderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Jahr der Änderung dem Finanzamt anzuzeigen, nicht gekannt hat und diese Pflicht offensichtlich auch den damit befassten Organen der Abgaben- und Finanzstraßbehörde völlig unbekannt gewesen ist.

4. Die falsche Rechtsauskunft des Außenprüfers ist anlässlich der am 30.9.2009 vorgenommenen Akteneinsicht hervorgekommen, sodass der gegenständliche Antrag in jedem Fall rechtzeitig gestellt worden ist.“

Gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag wurde die versäumte Berufung gegen den IZP-Festsetzungsbescheid vom 21.8.2006 nachgeholt, die wie folgt begründet wurde:

„Der angefochtene Bescheid verletzt die Berufungswerberin in ihrem Recht auf Nichtberücksichtigung der bereits bei der Investitionszuwachsprämie 2003 zu berücksichtigenden Subventionen und daher auch in ihrem Recht auf Berücksichtigung des Durchschnitts an Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter für die Jahre 2001 bis 2003 mit € 120.294,57 anstatt mit einem Betrag von € 159.358,-.

Aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 4.3.2009, Zl. 2007/15/0303) kommt es für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie ausschließlich auf die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an. Dabei sind Herstellungskosten Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen. Die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (VwGH vom 25.1.2006, Zl. 2003/14/0107). Gem. § 6 Z. 10 EStG 1988 gelten bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln angeschafft oder hergestellt werden, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendung aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen. Da gem. § 108e (3) 1 letzter Satz EStG 1988 die Investitionszuwachsprämie, wenn sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachträglich ändern, im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen sind, ist es rechtwidrig, die Subventionen, die bereits bei Bemessung der Investitionszuwachsprämie des Jahres 2003 zu berücksichtigen sind, im Jahre 2004 noch einmal zu berücksichtigen.

Aus diesen Gründen stellt die Berufungswerberin die Anträge,

1. den angefochtenen Bescheid wie folgt abzuändern:

| | |
|--------------------|------------|
| Investitionen 2004 | 496.599,83 |
|--------------------|------------|

| | |
|--|-------------|
| Durchschnitt der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre (2001 bis 2003) | -120.294,57 |
| Investitionszuwachs 2004 | 376.305,26 |
| Investitionszuwachsprämie 10 % | 37.630,53 |

wobei auf die Beilage verwiesen werden darf,

2. gem. § 282 (1) 1 BAO den gesamten Berufungssenat mit der Entscheidung über die Berufung zu befassen,

3. gem. § 284 (1) 1 BAO eine mündlichen Berufungsverhandlung durchzuführen, wobei

4. auf die Erörterungsmöglichkeit i.S.d. § 279 (3) BAO hingewiesen wird und

5. die aus der Selbstanzeige vom 7.10.2009 resultierenden Abgabenschuld in Höhe von € 11.719,03 betreffend die Rückforderung (Anpassung) der Investitionszuwachsprämie 2003 bis zum 30.6.2010 zu stunden, weil einerseits die sofortige Entrichtung des Abgabenrückstandes mit erheblichen Härten verbunden und daher unbillig wäre und andererseits weil aufgrund der zu erwartenden Gutschrift betreffend die Investitionszuwachsprämie 2004 in Höhe von € 22.177,59 eine Gefährdung der Einbringlichkeit der zu stundenden Abgabenschuldigkeit nicht vorliegt.“

Mit Bescheid vom 14.6.2016 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 295a BAO mit näherer Begründung ab. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Amtswegige Änderungen der IZP-Festsetzungsbescheide vom 30.11.2004 (IZP 2003) und vom 21.8.2006 (IZP 2004 – hier wie vom Vertreter der Beschwerdeführerin angeregt gemäß § 295 Abs. 3 BAO oder gemäß § 303 Abs. 4 BAO) erfolgten ebenso wenig wie die Erlassung weiterer Festsetzungsbescheide betreffend IZP 2003 und 2004.

Mit weiterem **Bescheid vom 14.6.2016** wurde der Antrag auf Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgewiesen. Das Finanzamt begründete dies nach allgemeinen Ausführungen zur Bestimmung des § 308 BAO und Wiedergabe der wesentlichen Begründung des Wiedereinsetzungsantrages wie folgt:

„Nach ständiger Rechtsprechung sind Rechtsirrtum und Rechtsunkenntnis grundsätzlich nicht als ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 71 Abs. 1 lit. a AVG bzw. des § 46 Abs. 1 VwGG (und damit im Sinne des § 308 BAO) zu werten (Hinweis B 26.11.1980, 2508/80, VwSlg 10309A/1980; E 26.6.1985, 84/11/0284, E 13.2.1986, 85/06/0171, VwGH 28.11.2007, 2005/14/0076). In jenen Fällen, in denen die ältere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einer unrichtigen Beurteilung der Rechtslage keinesfalls und sogar auch dann keinen tauglichen Wiedereinsetzungsgrund erblickt hat, wenn dieser Irrtum durch eine unrichtige Rechtsauskunft des behördlichen Organs veranlasst oder bestärkt wurde (VwSlg 7276 a), wird im Einzelfall jedenfalls die Verschuldensfrage zu prüfen und ein Wiedereinsetzungsgrund nur dann zu verneinen sein, wenn dem Wiedereinsetzungswerber wenigstens Fahrlässigkeit bei der Versäumung des Termins zur Last fällt. In Ausnahmefällen kann aber ein Rechtsirrtum

ein maßgebliches „Ereignis“ sein und einen Wiedereinsetzungsgrund im Sinne des § 308 BAO darstellen, etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde und dieser Irrtum den Bf in der Folge hinderten, bestimmte Fristen einzuhalten. Die Relativierung der Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Auswirkungen mangelnder Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum erfolgte damit in jenen Fällen, in denen eine unvertretene Partei aufgrund ihrer mangelnden Rechtskenntnis bzw. einer Fehlvorstellung über die Rechtslage einen Nachteil erlitten hatte. Diese Rechtsprechung ist nicht ohne weiteres auf einen berufsmäßigen Parteienvertreter, dem ein Fehler unterläuft, zu übertragen (VwGH vom 3.9.1998, 97/06/0156; Hauer/Leukauf, *Verwaltungsverfahren*, S 1071, 17b, 17c). Nicht jede Form von Verschulden hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung. Unschädlich ist ein milderer Grad des Versehens, der der leichten Fahrlässigkeit iSd. § 1332 ABGB gleichzusetzen ist. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (z.B. VwGH vom 15. Juni 1993, 93/14/0011). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und persönlich zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH vom 15. Mai 1997, 96/15/0101). An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen (Ritz, aaO, § 308 Tz 15, mwN). Ein Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (Ritz, aaO, § 308 Tz 17, und die dort zitierten Judikate). Im gegenständlichen Fall war der Steuerpflichtige das gesamte Verfahren hindurch - und vor allem auch bei der behördlichen Nachschau (siehe Unterschrift auf Niederschriften) – bezüglich der Investitionszuwachsprämie von einem Steuerberater persönlich vertreten, also zu keinem Zeitpunkt ohne rechtskundige Parteienvertretung, womit die Relativierung der Rechtsprechung zu vorliegendem Sachverhalt keinesfalls zur Anwendung gelangen kann. Des Weiteren ist anzunehmen, dass wenn schon dem Pflichtigen selbst die Bestimmung des § 120 BAO nicht geläufig ist, zumindest sein steuerlicher Vertreter Kenntnis dieser Norm besitzt. Bei einem steuerlichen Vertreter kann aufgrund der ihm auferlegten Sorgfaltspflicht durchaus vorausgesetzt werden, sich mit den rechtlichen Bestimmungen eingehend zu befassen. Aufgrund der vorherigen Ausführungen bildet somit ein evtl. Rechtsirrtum, dem die steuerliche Vertretung unterlegen ist, kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, das nach § 308 BAO die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen würde. Da im vorliegenden Fall nicht von einem unvorhergesehenen bzw. unabwendbaren Ereignis auszugehen war, waren die weiteren Voraussetzungen des § 308 BAO nicht mehr zu prüfen.“

Schließlich wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.6.2016 aufgrund der Abweisung des Wiedereinsetzungsantrages die gemeinsam mit diesem eingebrachte Berufung gegen den Festsetzungsbescheid betreffend die IZP 2004 vom 21.8.2006 gemäß § 260 BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

Gegen den Bescheid über die Abweisung des Wiedereinsetzungsantrages richtet sich die **Beschwerde vom 18.7.2016**, in welcher der Vertreter der Beschwerdeführerin zur Begründung vorbrachte:

„Obwohl die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag vom 1.12.2009 alle gesetzlichen Gründe dargelegt hat, die für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sprechen, hat das Finanzamt dennoch - nach fast sechsjährigem Ermittlungsverfahren - den Antrag abgewiesen.

Dabei kommt aus dem gesamten Vorbringen vom 1.12.2009 klar hervor, dass die Beschwerdeführerin seinerzeit bloßer Spielball der Abgabenbehörde einerseits und der Finanzstrafbehörde andererseits gewesen ist. Vom von Abgabenbehörden immer wieder ins Spiel gebrachten "Fair Play" kann somit überhaupt keine Rede sein.

Ausgangspunkt für den mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesenen Wiedereinsetzungsantrag bildete das am 30.10.2007 eingeleitete Finanzstrafverfahren, das beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck als Finanzstrafbehörde zur Strafnummer 000 protokolliert ist, und das mit dem Bescheid vom 16.3.2016 (wegen der mittlerweile eingetretenen Verjährung der Strafbarkeit) gem. § 124 (1) FinStrG eingestellt worden ist. Aus diesem Verfahren - dessen Akten im vorliegenden Fall als Beweismittel heranzuziehen sind - tritt ganz klar hervor, dass das Finanzamt hinsichtlich der seinerzeit beantragten (und bewilligten) Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 - ob absichtlich oder nicht - von völlig falschen Voraussetzungen ausgegangen ist, die bis in das Jahr 2003 zurückgewirkt haben. Das im Antrag aufgezeigte Behördenversagen darf daher im Ergebnis nicht zuungunsten der Beschwerdeführerin enden, sollte die Beschwerdeführerin den Glauben an das Rechtsstaatlichkeitsprinzip nicht vollends verlieren.

Der angefochtene Bescheid verletzt also die Beschwerdeführerin im Ergebnis in ihrem Recht auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Aus diesem Grund stellt die Beschwerdeführerin die Anträge,

1. den angefochtenen Bescheid abzuändern und die am 1.12.2009 beantragte Wiedereinsetzung zu bewilligen,
2. gem. § 272 (2) 1 BAO den gesamten Senat mit der Entscheidung über die Begehridbeschwerde zu befassen und
3. gem. § 274 (1) 1 BAO eine mündliche Senatsverhandlung durchzuführen, wobei
4. der Berichterstatter auf die in § 269 (3) BAO vorgesehene Erörterungsmöglichkeit hingewiesen wird.“

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 6.9.2016** ab, und begründete dies wie schon im angefochtenen Erstbescheid im Wesentlichen damit, dass unter Umständen auch ein Rechtsirrtum ein maßgebliches Ereignis sein könne (VwGH 30.04.2003, 2001/03/0183 mwN.). So könne etwa ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund iSd § 308 Abs. 1 BAO darstellen. Hiebei sei die Verschuldensfrage zu prüfen. An rechtskundige Parteienvertreter sei hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen. Ein Verschulden des Vertreters sei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Die Beschwerdeführerin

sei das gesamte Verfahren bezüglich IZP von einem Steuerberater persönlich vertreten, also zu keinem Zeitpunkt ohne rechtskundige Parteienvertretung gewesen, sodass im gegenständlichen Fall die „Ausnahmeregelung“ des § 308 BAO nicht greife. Des Weiteren sei anzumerken, dass wenn schon der Beschwerdeführerin selbst die Bestimmung des § 120 BAO nicht geläufig gewesen sei, zumindest ihr steuerlicher Vertreter Kenntnis dieser Norm besitze. Aus diesen Gründen stelle ein eventueller Rechtsirrtum, dem die steuerliche Vertretung unterlegen sei, kein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 BAO dar.

Dagegen richte sich der **Vorlageantrag vom 10.10.2016**. Darin wurde ausgeführt:

„Die belangte Behörde weist in der Beschwerdeentscheidung selbst darauf hin, dass sogar ein Rechtsirrtum ein maßgebliches "Ereignis" im Sinne des § 308 (1) BAO sein könne (VwGH vom 28.9.2004, Zl. 2004/14/0039). Im vorliegenden Fall geht es aber nicht nur um einen Rechtsirrtum, sondern insbesondere auch um einen Irrtum im Tatsachenbereich, den die belangte Behörde durch "Zuordnung der Subventionen (wurde amtsintern mit dem Fachbereich abgeklärt)" (siehe E-Mail vom 23.3.2016, 09:29 Uhr) herbeigeführt hat. Hätte der bei der Außenprüfung (Niederschrift vom 11.8.2006, ABNr.) unterstützende Wirtschaftstreuhänder nicht auf die "amtsintern mit dem Fachbereich abgeklärte Zuordnung der Subventionen" vertraut, hätte er mit Gewissheit die versäumte Rechtsmittelfrist gewahrt. Immerhin hat der Prüfer offenbar insbesondere das Schreiben vom 22.8.2005 der Agrar- und Forstrechtsabteilung beim Land Oberösterreich im Entwurf eingeholt, woraus er den Subventionsprozentsatz von 35 % abgeleitet hat (siehe Arbeitsbogen). Dieses Schriftstück hat der Prüfer dem Wirtschaftstreuhänder aber nicht ausgehändigt, er hat nur das Ergebnis seiner Recherche als Tatsache präsentiert.

Der vorliegende Fall wirft wahrlich kein gutes Licht auf die belangte Behörde. Sie hat am 30.10.2007 sogar als Finanzstraßbehörde ein Finanzstraßverfahren gegen den Geschäftsführer wegen zu hoher Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für 2004 eingeleitet, obwohl er für 2004 nicht eine zu hohe, sondern eine viel zu geringe Investitionszuwachsprämie beantragt hat. Dieses Finanzstraßverfahren hat die Behörde dann "einschlafen lassen", und zudem als Abgabenbehörde mit der Erledigung des Wiedereinsetzungsantrages fast sieben Jahre zugewartet. Insbesondere dies wird beim Ermessen zu berücksichtigen sein.“

Die in der Beschwerde gestellten Anträge wurden im Vorlageantrag wiederholt.

Zu der im Vorlageantrag erwähnten E-Mail wird bemerkt, dass der zuständige Teamleiter des Finanzamtes dem Vertreter der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 21.3.2016 eine Neuberechnung der IZP 2003 und 2004 „mit korrekter Zuordnung der Förderungen“ übermittelt hatte; dabei wurden für die IZP 2004 unter Berücksichtigung der Subventionen begünstigte Anschaffungskosten von 370.325,16 € ermittelt, und von diesen ein Drittel der im Jahr 2003 angefallenen Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter (1/3 von 414.765,84 = 138.255,28 €) in Abzug gebracht, sodass ein Investitionszuwachs 2004 in Höhe von 232.069,88 € und damit eine IZP 2004 von 23.206,99 € angefallen

wäre (Erhöhung gegenüber dem Bescheid vom 21.8.2006: 7.754,05 €). Für 2003 wurde eine Kürzung der IZP von 6.330,84 € errechnet, woraus sich ein Saldo aus Kürzung IZP 2003 und Erhöhung IZP 2004 von nur 1.423,21 € ergäbe. Bei dieser Neuberechnung der IZP wurden die Subventionen durch das Land OÖ anteilig zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aufgeteilt; auf das Jahr 2003 entfiel dabei eine IZP-relevante Förderung in Höhe von 141.428,39 €.

Dazu nahm der Vertreter mit einer Antwortmail vom 22.3.2016 Stellung, und führte unter anderem aus, dass er die aus dem Antrag von 15.4.2003 resultierenden Subventionen in Höhe von insgesamt 221.406,00 € (IZP-relevant 195.310,51 €) zur Gänze für das Jahr 2003 verwendet habe, weil die abschließende Zahlung des dritten Teilbetrages von 56.836,00 € am 17.8.2004 erfolgt sei. Die Höhe der Subventionen (insgesamt 221.406,00 €) sei daher anlässlich der Niederschrift vom 29.11.2004 bereits bekannt gewesen und hätte gemäß § 108e Abs. 3 Z 1 EStG für das Jahr 2003 berücksichtigt werden müssen. Die Subventionen für den Ausbau der Anlage (auf 250 kW) wären außer Ansatz zu lassen, da von der daraus sich ergebenden Erhöhung der Subventionen erstmals in einem Schreiben des Landes OÖ vom 22.8.2005 die Rede sei und die Subventionszusagen erst ab dem Jahr 2006 erfolgt wären. Ferner brachte der Vertreter seine Freude darüber zum Ausdruck, dass nunmehr die „Drittellösung“ hinsichtlich „der Vorjahre“ akzeptiert werde. Im Übrigen wären die Subventionen um insgesamt 82.065,12 € zu hoch berücksichtigt worden, woraus sich eine zu niedrige IZP 2004 ergäbe.

Zu dieser Mail erging die im Vorlageantrag erwähnte Antwortmail vom 23.3.2016 mit folgendem Inhalt:

„Sehr geehrter Herr Vertr.,

danke für die umgehende Rückmeldung; zur Klarstellung darf ich darauf hinweisen, dass ich die Drittelung der Investitionen des Jahres 2003 für die IZP-Berechnung 2004 nicht für richtig erachte. Diese Berechnung sollte lediglich aufzeigen, dass sich bei korrekter (Sie vertreten dazu eine andere Meinung) Zuordnung der Subventionen (wurde amtsintern mit dem Fachbereich abgeklärt) auch unter Anwendung der Drittelung eine minimale Gesamtdifferenz ergeben würde.

Bei voller Berücksichtigung der Investitionen aus 2003 (Betriebseröffnung) zur Feststellung des Zuwachses 2004 (das ist die Rechtsansicht des Finanzamtes) ergäbe sich je nach Zuordnung der Subventionen keine Basis für eine IZP 2004.

Sollte nach Überprüfung der verfahrensrechtlich Gegebenheiten unter Berücksichtigung der eingebrachten Anträge noch eine bescheidmäßige Erledigung möglich sein, wird die bisher berücksichtigte IZP 2004 zurückzufordern sein.“

Am 16.12.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 7.11.2018 zog der Vertreter der Beschwerdeführerin die in der Beschwerde gestellten und im Vorlageantrag wiederholten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Beweiswürdigung

Der festgestellte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen des Vertreters der Beschwerdeführerin und dem Abgabensinformationssystem.

Zu klären ist im vorliegenden Fall die Rechtsfrage, ob der vom Vertreter im Wiedereinsetzungsantrag geltend gemachte Rechtsirrtum ein Ereignis im Sinne des § 308 BAO war und kein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden an der Fristversäumung vorlag. Die Beantwortung dieser Rechtsfrage setzt eine Auseinandersetzung mit jener Rechtslage voraus, die für die Geltendmachung der in § 108e EStG befristet vorgesehenen Investitionszuwachsprämien maßgebend war.

Rechtslage

1) Investitionszuwachsprämie

Durch das Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002 (HWG 2002), BGBl. I 155/2002, wurde folgende Bestimmung des § 108e in das EStG 1988 eingefügt:

Befristete Investitionszuwachsprämie

§ 108e. (1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.*
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.*
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.*
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter

der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämiengünstiger Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigen Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämiengünstigt.

(4) 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.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Durch das Wachstum- und Standortgesetz 2003 (BGBl I 133/2003) wurde § 108e Abs. 3 EStG dahingehend geändert, dass der erste Satz lautet:

(3) Der Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.

Den EB zur Regierungsvorlage (313 der Beilagen XXII GP) ist zu entnehmen, dass zur weiteren Ankurbelung der Investitionstätigkeit die befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwachsen in Form der IZP für ein weiteres Jahr (2004) gewährt wurde.

§ 108e Abs. 3 idF BGBl I 133/2003 war erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden (§ 124b Zif. 93 EStG).

Schließlich wurde § 108e Abs. 4 EStG durch das Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 57/2004) neu gefasst, und lautet seither:

(4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

§ 108e Abs. 4 idF BGBl I 57/2004 ist erstmals für Prämien anzuwenden, die ein bei der Veranlagung 2004 zu erfassendes Wirtschaftsgut betreffen (§ 124b Zif. 105 EStG).

Ebenfalls mit dem bereits zitierten HWG 2002, BGBl. I 155/2002, wurde folgende Bestimmung des § 6 Zif. 10 in das EStG 1988 eingefügt:

10. Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) oder Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16 angeschafft oder hergestellt wurden, gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Zif. 6 EStG sind von der Einkommensteuer sind befreit:

6. Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7). Dies gilt auch für entsprechende Zuwendungen der in § 4a Abs. 3 genannten Institutionen.

2) Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO

§ 120 Abs. 1 BAO normierte in der bis 13.1.2010 in Geltung gestandenen Fassung durch das BGBl 151/1980:

Die Abgabepflichtigen haben ihrem zuständigen Finanzamt (§§ 55, 56 oder 58) alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen oder Ertrag anzuzeigen.

3) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

§ 308 BAO normiert in den Absätzen 1 und 3:

(1) Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist 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 oder zur Verhandlung zu erscheinen. 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.

(3) Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Behörde (Abgabenbehörde oder Verwaltungsgericht), bei der die Frist wahrzunehmen war bzw. bei der die Verhandlung stattfinden sollte, eingebracht werden. Bei Versäumnis einer Beschwerdefrist (§ 245) oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 264) gilt § 249 Abs. 1 dritter Satz sinngemäß. Im Fall der Versäumung einer Frist hat der Antragsteller spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag die versäumte Handlung nachzuholen.

§ 309 BAO bestimmt:

Nach Ablauf von fünf Jahren, vom Ende der versäumten Frist oder vom Termin der versäumten mündlichen Verhandlung an gerechnet, ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr zulässig.

§ 309a BAO normiert folgende notwendigen Inhaltserfordernisse für einen Wiedereinsetzungsantrag:

Der Wiedereinsetzungsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der versäumten Frist oder der versäumten mündlichen Verhandlung;*
- b) die Bezeichnung des unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses (§ 308 Abs. 1);*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Fristversäumung oder der Versäumung der mündlichen Verhandlung notwendig sind;*
- d) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind.*

Schließlich bestimmt § 310 Abs. 3 BAO:

(3) Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat. Soweit die versäumte Handlung erst die Einleitung eines Verfahrens zur Folge gehabt hätte, ist durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich versäumte Handlung als rechtzeitig vorgenommen anzusehen.

Erwägungen

Ziel einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Sinne des § 308 BAO ist, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat (Stoll, BAO, 2971; vgl. VwGH 16.11.2011, 2007/17/0073).

Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind dabei die Versäumung einer Frist, ein hierdurch entstandener Rechtsnachteil, ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis, kein grobes Verschulden sowie ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung.

1) Versäumung einer Frist

Der Bescheid über die Festsetzung der IZP 2004 gemäß § 201 BAO datiert vom 21.8.2006 (Montag). Zur Zustellung dieses Bescheides ist kein Rückschein aktenkundig. Zustellungen ohne Zustellnachweis gelten gemäß § 26 Abs. 2 ZustellG als am dritten Werktag nach Übergabe an das Zustellorgan bewirkt, im gegenständlichen Fall damit am 25.8.2006 (Freitag). Die tatsächlich erfolgte Zustellung des Festsetzungsbescheides ist unbestritten, die daraus resultierende Nachforderung wurde entrichtet.

Ausgehend von der Zustellung des Bescheides mit 25.8.2006 endete die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen diesen Festsetzungsbescheid – wie im Wiedereinsetzungsantrag zutreffend und vom Finanzamt unwidersprochen ausgeführt – am 25.9.2006 (Montag). Diese Frist wurde von der Beschwerdeführerin unbestritten versäumt, die Berufung gegen den Festsetzungsbescheid wurde erst gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag vom 1.12.2009 eingebracht.

2) Rechtsnachteil

Rechtsnachteil im Sinne des § 308 BAO ist der Umstand, dass die befristete Prozesshandlung nicht mehr vorgenommen werden kann (Ritz, BAO, § 308 Tz 7 mit Hinweis auf Walter, ÖJZ 1961, 620). Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die versäumte Verfahrenshandlung den beabsichtigten Erfolg gehabt hätte, sondern nur, ob sie zulässig gewesen wäre und ob ihre Wahrnehmung durch einen im § 308 BAO umschriebenen Umstand verhindert wurde (Stoll, BAO, 2972 f). Ob sich die versäumte Handlung letztlich zum Vorteil der Partei auswirken würde, ist nicht maßgebend (Ritz, a.a.O. mit Hinweis auf Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze, 1540).

Es ist daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht zu prüfen, ob sich die versäumte und gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag nachgeholte Berufung letztlich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde. Aus diesem Grund ist in diesem Verfahren auch nicht zu klären, in welcher Höhe die IZP 2004 tatsächlich festzusetzen gewesen wäre; damit würde in unzulässiger Weise dem bei Bewilligung der Wiedereinsetzung offenen Berufungsverfahren vorgegriffen.

3) Unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis

Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren usw. Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte. Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraussah (vgl. zu alldem Ritz, BAO, § 308 Tz 8 ff mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum sind zwar nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Wiedereinsetzungsgründe und können nur in Ausnahmefällen einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen, etwa wenn der Irrtum von der Behörde veranlasst wurde. Nach Fink (Wiedereinsetzung, 86) stellt ein Irrtum über Rechtsvorschriften oder deren Unkenntnis nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn den Wiedereinsetzungswerber hieran zumindest grobes Verschulden trifft. Nach Ansicht des OGH kann ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift einen Wiedereinsetzungsgrund bilden, wenn dem Wiedereinsetzungswerber an der Unkenntnis des Gesetzes keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist (Ritz, a.a.O. mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise im Erkenntnis VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001, zu § 308 Abs. 1 BAO ausgesprochen, dass ein Rechtsirrtum ein maßgebliches Ereignis sein könne und im Einzelfall die Verschuldensfrage zu prüfen sei. Ausdrücklich führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könne.

Auch außerhalb des Bereichs des Abgabenvorgangs hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis VwGH 26.4.2016, Ro 2014/03/0084 (dort zu § 46 VwGG), festgehalten, dass nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Rechtsirrtum (Unkenntnis von Rechtsvorschriften) einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen kann, wenn die weiteren Voraussetzungen, insbesondere mangelndes oder nur leichtes Verschulden, vorliegen. Unkenntnis einer neuen Gesetzeslage durch einen beruflichen Parteienvertreter stelle regelmäßig zwar keinen minderen Grad des Versehens dar, doch könnten fallbezogen Umstände vorliegen, die ein grobes Verschulden ausschließen (in diesem Sinne auch VwGH 28.2.2017, Ra 2017/16/0021).

Als Rechtsirrtum wird im Wiedereinsetzungsantrag geltend gemacht, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (als deren gesetzlicher Vertreter und zur Willensbildung fähige natürliche Person) der unzutreffenden Rechtsauskunft des Außenprüfers, die im Jahre 2004 zugeflossenen Subventionen seien bei der Bemessung der IZP 2004 und nicht bereits bei der IZP 2003 zu berücksichtigen, vertraut habe.

Das Finanzamt hat sich mit der Frage, ob insofern tatsächlich ein – vom Außenprüfer veranlasster – Rechtsirrtum und damit ein Ereignis im Sinne des § 308 BAO vorlag, weder im angefochtenen Bescheid noch in der Beschwerdeentscheidung auseinander gesetzt.

Im Zeitpunkt der Erstellung (27.2.2004) bzw. Einreichung (1.3.2004) des Formulars E 108e zur Geltendmachung der IZP 2003 lag die Subventionszusage des Landes OÖ vom 23.9.2003 vor, mit der für die Errichtung der Biogasanlage eine Beihilfe in Höhe von 93.000,00 € als erster Teilbetrag zugesagt worden war. Diese Subvention ist sowohl nach Ansicht des Finanzamtes (siehe den Festsetzungsbescheid vom 30.11.2004) als auch nach Ansicht der Beschwerdeführerin (siehe dazu den Wiedereinsetzungsantrag, die nachgeholte Berufung und die Verantwortung im Strafverfahren) jedenfalls bei der IZP

2003 zu berücksichtigen gewesen und zwar ungeachtet der Tatsache, dass im Jahr 2003 nur ein Teilbetrag von 63.000,00 € zur Auszahlung gelangte, in voller Höhe. Die gewährte Subvention kürzt als Zuwendung aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG gemäß § 6 Zif. 10 EStG die Anschaffungs- bzw. Herstellkosten. Bei einem Auseinanderfallen des Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahres des Wirtschaftsgutes und des Auszahlungsjahres der Subvention hängt der Zeitpunkt der Kürzung (im Investitionsjahr oder einem späteren Kalenderjahr) für Belange der Investitionszuwachsprämie davon ab, wann die Subventionszusage erfolgt. Wird die Subvention im Investitionsjahr (verbindlich) zugesagt, ist sie bereits in diesem Jahr zu berücksichtigen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 6 Anm 94; in diesem Sinne beispielsweise auch UFS 29.11.2012, RV/0461-W/06).

Die weiteren Subventionszusagen aus dem Jahr 2004 (Schreiben des Landes OÖ vom 26.4.2004 und 17.8.2004 betreffend den 2. und 3. Teilbetrag) berücksichtigte der Prüfer anlässlich der im Jahr 2006 durchgeführten Außenprüfung ausschließlich bei der Neuberechnung der IZP 2004, obwohl auch diese Subventionsteilbeträge das Gesamtprojekt (Errichtung der Biogasanlage in den Jahren 2003 und 2004) betroffen haben.

Insofern hat der Vertreter der Beschwerdeführerin zutreffend eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch den Prüfer aufgezeigt, die vom Finanzamt weder im angefochtenen Bescheid noch in der Beschwerdeverentscheidung in Abrede gestellt wurde. Wie sich aus der E-Mail des Finanzamtes vom 21.3.2016 an den Vertreter der Beschwerdeführerin ergibt, geht vielmehr auch das Finanzamt nunmehr zutreffend von einer über die Nachforderung des Festsetzungsbescheides vom 30.11.2004 hinausgehenden Kürzung der IZP 2003 aufgrund der weiteren Subventionszusagen (vor allem jene aus dem Jahr 2004) aus (die IZP-relevante Förderung für das Jahr 2003 wurde vom Finanzamt mit insgesamt 141.428,39 € ermittelt). Rechtsgrundlage für diese Kürzung der IZP 2003 ist die vom Vertreter der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Bestimmung des § 108e Abs. 3 Zif. 1 zweiter Satz EStG, derzufolge bei einer nachträglichen Änderung der Anschaffungs- oder Herstellkosten die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen ist.

Damit stellt aber auch das Finanzamt die vom Vertreter der Beschwerdeführerin geltend gemachte unzutreffende Rechtsansicht („Rechtsauskunft“) des Außenprüfers, der anlässlich der Außenprüfung die im Jahre 2004 zugeflossenen Subventionen ausschließlich bei der Bemessung der IZP 2004 berücksichtigt hatte, nicht (mehr) in Abrede.

Die Beschwerdeführerin bzw. deren Geschäftsführer gingen aber von einer zutreffenden Beurteilung durch den Außenprüfer aus, weshalb dessen Rechtsirrtum kausal für den Rechtsirrtum der Beschwerdeführerin bzw. ihres Geschäftsführers (bzw. ihres steuerlichen Vertreters – sie dazu unten Punkt 4) war. Dass ein aus einer unrichtigen Rechtsauskunft eines behördlichen Organs resultierender Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellt, wenn nur ein milderer Grad des Verschuldens im Sinne des § 308 BAO vorliegt,

wurde bereits oben unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dargestellt.

4) Kein grobes Verschulden

Die Bewilligung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt dann nicht in Betracht, wenn der Partei ein Verschulden an der Versäumung der Frist zur Last liegt, das über den minderen Grad des Versehens hinausgeht.

Dabei ist das Verschulden des Vertreters dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Dies gilt nicht nur für Parteienvertreter (wie etwa Rechtsanwälte und Steuerberater), sondern auch für Organe juristischer Personen. Das Verschulden des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin ist daher ebenso der Gesellschaft zuzurechnen wie das Verschulden ihres steuerlichen Vertreters (Ritz, BAO, § 308 Tz 17 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mehr vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. An rechtskundige Parteienvertreter ist dabei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige oder bisher noch nie an gerichtlichen Verfahren beteiligte Personen (vgl. dazu die Judikaturnachweise bei Ritz, BAO § 308 Tz 15).

Ob ein Wiedereinsetzungsgrund vorliegt bzw. ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Wiedereinsetzungswerbers (bzw. seines Vertreters) zu beurteilen (Ritz, BAO, § 308 Tz 16 mit Hinweis auf Frauenberger, ÖJZ 1992, 116).

Wird ein Rechtsirrtum von der Behörde veranlasst, weil ein Organ der Behörde (hier: Außenprüfer) eine unzutreffende Rechtsansicht vertritt, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu prüfen, ob der Partei bzw. ihren Vertretern (Geschäftsführer, steuerlicher Vertreter) dieser Irrtum bei Aufwendung der erforderlichen und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbaren Sorgfalt auffallen hätte müssen.

Dass dem nicht rechtskundigen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (Landwirt) dieser Rechtsirrtum nicht auffallen musste, bedarf im Hinblick auf die Komplexität der Regelung des § 108e EStG sowie des im Wiedereinsetzungsantrag zutreffend und unwidersprochen vorgebrachten Umstandes, dass der Rechtsirrtum bis zur Aufdeckung desselben durch den nunmehrigen Vertreter der Beschwerdeführerin im Finanzstrafverfahren auch den Vertretern des Finanzamtes verborgen blieb, keiner näheren Erörterung.

Entscheidend ist, ob dem damaligen steuerlichen Vertreter der Gesellschaft die Unrichtigkeit der Rechtsansicht des Prüfers bei Aufwendung der gehörigen, von ihm als rechtskundigen Parteienvertreter zu verlangenden Sorgfalt, auffallen hätte müssen. Konkret ist daher zu prüfen, ob dieser die Unrichtigkeit der vom Außenprüfer vorgenommenen Zuordnung der Subventionszusagen aus dem Jahr 2004 allein bei der

Berechnung der IZP 2004 hätte erkennen müssen bzw. das Nichterkennen ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden darstellt.

Zur Beantwortung dieser Frage ist zu prüfen, welche Erkenntnisquellen im Zeitpunkt der Versäumung der Frist (25.9.2006) zur Auslegung der maßgebenden Rechtsnorm des § 108e Abs. 3 Zif 1 EStG vorlagen.

Wie bereits oben bei der Darstellung der Rechtslage erläutert, wurde die Bestimmung des § 108e EStG im Zuge der Erlassung des HWG 2002 (BGBl I 155/2002) in das EStG eingefügt. In den EB zur RV (1277 der Beilagen XXI. GP) finden sich zu § 108e EStG jedoch keinerlei Erläuterungen, da in der Regierungsvorlage nur die befristeten Sonderprämien im Sinne des § 108d EStG vorgesehen waren. Die Regelung des § 108e EStG wurde erst im Zuge des weiteren parlamentarischen Verfahrens in das Bundesgesetz BGBl. I 155/2002 aufgenommen (Abänderungsantrag im Finanzausschuss, siehe dazu den Bericht des Finanzausschusses 1285 der Beilagen XXI. GP; hier findet sich lediglich ein "Standardbeispiel" für die Berechnung des Investitionszuwachses bzw. die Berücksichtigung der befristeten Sonderprämie gemäß § 108d EStG).

Die EStR 2000 zitierten in der am 25.9.2006 maßgebend gewesenen Fassung zwar in der Rz 8226 wörtlich die Bestimmung des § 108e Abs. 3 Zif. 1 EStG, boten dazu jedoch keinerlei Erläuterungen.

Im RIS waren bis zum 25.9.2006 zur Bestimmung des § 108e EStG nur die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.4.2006, 2005/15/0156 und vom 29.3.2006, 2005/14/0113 veröffentlicht, die ebenfalls keine Erwägungen zur Auslegung des § 108e Abs. 3 Zif. 1 EStG enthalten.

Auch in der Findok fanden sich bis zum 25.9.2006 keine Entscheidungen des damals für die Erledigung von Berufungen zuständig gewesenen unabhängigen Finanzsenates, welche sich mit der Bestimmung des § 108e Abs. 3 Zif. 1 EStG bzw. mit der Frage der zeitlichen Zuordnung von Subventionszusagen näher auseinander gesetzt hätten.

Im EStG-Kommentar von Doralt u.a. wird in der Tz 12 zu § 108e EStG dessen Abs. 3 Zif. 1 zweiter Satz zitiert und sodann ausgeführt: „Nachträgliche Änderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betreffen Preisänderungen für bereits abgeschlossene Anschaffungen oder Herstellungen aus vergangenen Perioden. In solchen Fällen „ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen“ (§ 108e Abs 3 Z 1 2. Satz). Die Änderung kann daher auch nach dem Jahr 2003 erfolgen. Von der nachträglichen Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind insbesondere nachträgliche Herstellungskosten zu unterscheiden; sie sind nicht zu berücksichtigen.“

Zur Frage der Zuordnung von Subventionen enthält diese Kommentarstelle keinerlei Aussage. Aus dem ersten Satz der Kommentierung hätte man allenfalls auch ableiten können, dass nachträgliche Änderung im Sinne des Abs. 3 Zif. 1 zweiter Satz nur bei Preisänderungen für „bereits abgeschlossene Anschaffungen oder Herstellungen aus vergangenen Perioden“ vorliegen, und dies bei einer im Jahr 2003 tatsächlich noch nicht erfolgten Fertigstellung der Biogasanlage eben nicht der Fall wäre.

Soweit ersichtlich hat sich erst Erich Schwaiger in seinen in der taxlex im Jahr 2007 veröffentlichten Beiträgen (Investitionszuwachsprämie Teil I und II, taxlex 2007, 88 und 160) nicht nur eingehend mit der IZP, sondern erstmals auch näher mit der Bestimmung des § 108e Abs. 3 Zif. 1 zweiter Satz EStG auseinandergesetzt (vgl. den Punkt G des zweiten Teiles seiner Abhandlung). Der unabhängige Finanzsenat ist dieser Ansicht in der bereits zitierten Entscheidung UFS 29.11.2012, RV/0461-W/06 gefolgt.

Bei dieser Sachlage kann auch dem damaligen steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin kein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden zur Last gelegt werden, wenn er die unzutreffende Rechtsansicht des Außenprüfers nicht erkannt hat und aus diesem Grund die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen den die IZP 2004 jedenfalls insoweit unrichtig festsetzenden Bescheid vom 21.8.2006 ungenützt verstreichen ließ.

5) Rechtzeitiger Wiedereinsetzungsantrag

Ein Wiedereinsetzungsantrag ist nur rechtzeitig, wenn er spätestens drei Monate nach Wegfall des Hindernisses gestellt wurde. Fristrelevant ist, wann erstmals die Fristversäumung erkennbar wird. Besteht das Hindernis in einem Irrtum, so beginnt die Frist mit Wegfall des Irrtums zu laufen (Ritz, BAO, § 308 Tz 22 mit Judikaturnachweisen).

Die Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages wurde damit begründet, dass die unzutreffende Rechtsansicht des Außenprüfers erst anlässlich der am 30.9.2009 vom einschreitenden Vertreter der Beschwerdeführerin im Finanzstrafverfahren vorgenommen Akteneinsicht hervorgekommen sei. Gegenteiliges wurde vom Finanzamt weder festgestellt, noch ist solches aus den vorliegenden Akten zu entnehmen. Da die dreimonatige Frist des § 308 Abs. 3 BAO erst am 30.12.2009 endete, wurde der Wiedereinsetzungsantrag vom 1.12.2009, eingelangt am 2.12.2009, rechtzeitig eingebracht.

Der Wiedereinsetzungsantrag wurde damit auch innerhalb der fünfjährigen Frist des § 309 BAO gestellt (Ende der versäumten Frist: 25.9.2006).

6) Rechtsfolgen der Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung tritt das Verfahren gemäß § 310 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat.

Demzufolge wird durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung bewirkt, dass alle nach Ablauf der versäumten (aber durch die Wiedereinsetzung restituierten) Frist und in Konsequenz der stattgefundenen Versäumung ergangenen Bescheide mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Erlassung vernichtet werden; einer ausdrücklichen (bescheidmäßig verfügten) Aufhebung bedarf es nicht. Daher tritt durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung etwa ein wegen Versäumung der Frist erlassener Zurückweisungsbescheid ex lege außer Kraft (Ritz, BAO, § 310 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Aus diesem Grund scheidet die Beschwerdeentscheidung vom 14.6.2016, mit der die gemeinsam mit dem Wiedereinsetzungsantrag eingebrachte Berufung gegen den IZP-Festsetzungsbescheid 2004 als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen wurde, ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Wie bereits oben unter Punkt 2 näher dargestellt, war im gegenständlichen Verfahren nicht zu klären, in welcher Höhe die IZP 2004 tatsächlich festzusetzen ist. Im Hinblick auf den zeitlichen Umfang des bisherigen Verfahrensganges sowie die Tatsache, dass die IZP 2004 einen nunmehr bereits 14 Jahre zurückliegenden Zeitraum betrifft, wäre ein Abschluss des Festsetzungsverfahrens mit Beschwerdeentscheidung ohne neuerlichen Rechtsgang zum Bundesfinanzgericht wohl im Interesse beider Verfahrensparteien gelegen. Aus diesem Grund werden – selbstverständlich völlig unpräjudiziell – noch folgende Hinweise als zweckdienlich erachtet:

1) Drittelung der Investitionen des Jahres 2003 für die IZP-Berechnung 2004

Das Finanzamt vertritt in der E-Mail vom 23.3.2016 die Ansicht, dass eine Drittelung der Investitionen des Jahres 2003 für die IZP-Berechnung 2004 nicht in Betracht käme.

Existiert ein Betrieb noch nicht seit drei Jahren (hier: vor dem Jahr 2004), ist dennoch fiktiv das arithmetische Mittel der Investitionen der letzten drei Jahre zu berechnen, dabei für fehlende Jahre aber jeweils ein Investitionsvolumen von null anzunehmen (Mühlehner in Hofstätter/Reichel, EStG, § 108e Tz 3). Damit wird eine Gleichbehandlung mit jenen Unternehmen erreicht, die in den Jahren 2001 und 2002 schon bestanden, aber keine Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter getätigt haben.

2) Keine Berücksichtigung der gesamten Subventionen 2004 bei der IZP 2003

Zur zuletzt auch in der Antwortmail des Vertreters der Beschwerdeführerin vom 22.3.2016 wieder zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht, dass die gesamten Subventionszusagen aus dem Jahr 2004 schon bei der Berechnung der IZP 2003 in Ansatz zu bringen gewesen wären, wird bemerkt, dass eine Berücksichtigung von Subventionszusagen immer nur hinsichtlich jener Teilherstellungskosten möglich ist, die auch tatsächlich bereits angefallen sind. Da sich die Errichtung der Biogasanlage über mehrere Jahre erstreckt hat und die Subventionen gerade für die gesamten während der Errichtungszeit angefallenen Kosten gewährt wurden, sind die Subventionszusagen aliquot im Verhältnis der in den einzelnen Jahren angefallenen Teilherstellungskosten aufzuteilen. Dies gilt auch für spätere weitere Subventionszusagen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen betreffend die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Darüber hinaus kommt der gegenständlichen Entscheidung keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu, da nach der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Prüfung der Frage, ob ausnahmsweise der einem beruflichen Parteienvertreter unterlaufene (hier: der auch diesem nicht aufgefallene, vom der Behörde veranlasste) Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund bildet, stets von den (einzel-)fallbezogenen Umständen abhängt (vgl. zur einzelfallbezogenen Prüfung groben Verschuldens etwa VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0014 mit Hinweis auf VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007).

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Regelung des § 108e EStG zuletzt für das Jahr 2004 anzuwenden war. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt aber nicht vor, wenn es im Hinblick darauf angesichts eines kleinen Kreises allenfalls davon noch potentiell Betroffener nicht wahrscheinlich ist, dass noch über eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. VwGH 29.8.2017, Ro 2016/17/0014).

Linz, am 9. November 2018