

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100355/2010

Innrain 32
6020 Innsbruck
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Richter in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Mag. Steuerberater, gegen den Bescheid des FA FA vom 22.2.2010 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid sowie die bezughabende Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2010 werden ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige betreibt ein Hotel. Anlässlich eines Schmelbrandes im November 2002 wurde das gesamte Hotel stark in Mitleidenschaft gezogen und waren im Zuge der Sanierung auch diverse Ersatzanschaffungen notwendig.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 (eingereicht beim Finanzamt am 11. März 2005) wurde sodann für die neu angeschafften Wirtschaftsgüter eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 in Höhe von 24.854,60 € geltend gemacht.

Im Anschluss an eine Nachschau (18. April 2005) wurde die Höhe der geltend gemachten Investitionszuwachsprämie nach einer geringfügigen Korrektur in Höhe von 927,44 € auf 23.927,18 € vermindert. Dieser Betrag wurde sodann am 21. April 2005 auf dem Abgabenkonto gutgebucht.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung gem. § 147 Abs 1 BAG betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, die Jahre 2002 bis 2004 umfassend, wurde in Tz 4 des BPBerichtes vom 30.3.2007 folgende Feststellung getroffen:

"Tz 4 Versicherungsentschädigung

Im November 2002 wurde im Betrieb durch einen Schmelbrand die Innenausstattung zerstört. Da das Gebäude nicht abgerissen wurde, entstanden einerseits umfangreiche Reparaturarbeiten, die steuerlich sofort abgesetzt wurden und andererseits mussten zerstörte Einrichtungsgegenstände wieder beschafft werden, die zu den Anlagen aktiviert wurden. Sämtliche Reparaturarbeiten und Ersatzbeschaffungen wurden im Wirtschaftsjahr der Zerstörung (Wirtschaftsjahr 2003 vom 1.5.2002 - 30.4.2003) getätigt. Der Restaurantbetrieb wurde am 6.2.2003 neu eröffnet. Die für die zerstörten Wirtschaftsgüter erhaltenen Versicherungsentschädigungen wurden zu dem Teil, zu dem die Anschaffungen aktiviert wurden, auf die Nutzungsdauer aufgeteilt und passiv abgegrenzt. Der Zufluss der Versicherungsentschädigungen von 460.064,96 € erfolgte mit 370.000 € im Wirtschaftsjahr 2003 und mit 90.064,96 € im Wirtschaftsjahr 2004.

Da die Versicherungsentschädigung nach Ansicht des ho. Finanzamtes eine Vertragsleistung für die untergegangenen Wirtschaftsgüter darstellt und ein § 5-Ermittler den Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung einzuhalten hat, ist die Versicherungsentschädigung eindeutig ganz dem Wirtschaftsjahr 2003 zuzuordnen und ertragsteuerlich zu erfassen. (Gewinnerhöhung 2003: € 226.496,50, Gewinnminderung 2004: -28.190,06). Durch die Gewinnminderung 2004 ist auch der Eigenkapitalanstieg gem. § 11 a EStG 1988, der nur mit dem Hälftesteuersatz besteuert wird, entsprechend anzupassen (Kennzahl 793 neu € 18.435,74).

Eine vom Gesetzgeber für solche Härten eingeführte Übertragung von Rücklagen gem. § 12 EStG 1988 auf die Anschaffungskosten wurde bis jetzt nicht beantragt. Gem. § 12 Abs. 5 EStG 1988 gelten durch einen solchen Antrag dann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge als Anschaffungskosten gem. § 6 EStG in der Bilanz 2003. Da für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie ausschließlich die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgebend sind, wäre durch die Übertragungsrücklage die Investitionszuwachsprämie entsprechend zu kürzen (Hinweis auf VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113).

Steuerliche Auswirkungen

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003: +226.496,50

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2004 : -28.190,06"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit Ausfertigungsdatum 5. April 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren u.a. einen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 und erhöhte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. um 226.496,50 €.

Gegen diese Bescheide wurde jeweils mit Schreiben vom 4. Mai 2007 Berufung erhoben. In der Berufung gegen den Sachbescheid wurde u.a. der Eventualantrag gestellt, die Versicherungsentschädigung gem. § 12 EStG auf die neu angeschafften Wirtschaftsgüter zu übertragen.

In weiterer Folge ersuchte das Finanzamt den steuerlichen Vertreter unter Bezugnahme auf den in der Berufung gestellten Eventualantrag um Übermittlung einer Aufstellung, aus der zu entnehmen sei, auf welche Wirtschaftsgüter die stillen Reserven übertragen werden sollten (Mail vom 8.10.2009).

Der steuerliche Vertreter übermittelte dem Finanzamt hiezu Aufstellungen aus denen zu entnehmen ist, dass auf Maschinen und maschinelle Anlagen ein Betrag von 22.290,04 € und auf Betriebs- und Geschäftsausstattung ein Betrag von 221.849,01 €, sohin insgesamt 244.148,05 € an stille Reserven übertragen werden sollten.

Dementsprechend korrigierte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dahingehend, dass die Versicherungsentschädigung zur Gänze dem Gewinn hinzugerechnet, sowie eine Bildung einer Rücklage gem. § 12 EStG in Höhe von 244.148,05 € gewinnmindernd berücksichtigt wurde und erließ sodann eine abweisende Berufungsvorentscheidung sowohl betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003 als auch betreffend Einkommensteuer 2003 jeweils mit Ausfertigungsdatum 24. August 2009.

In der Begründung betreffend den Sachbescheid wurde darauf hingewiesen, dass sich daraus auch Änderungen bei der Investitionszuwachsprämie ergeben würden, da für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie es ausschließlich auf die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten ankommen würde. Da eine

nach § 12 EStG übertragene stille Reserve die Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 6 Z 10 kürze, sei auch eine Kürzung der Investitionszuwachsprämie vorzunehmen. Beide Berufungsvorentscheidungen erwuchsen in Rechtskraft.

Das Finanzamt erließ sodann ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 24. August 2009 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 und setzte diese mit 439,79 € fest und zwar unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von 4.397,95 € (260.588 € Anschaffungskosten lt. Antrag abzgl. Kürzungsbetrag lt. Antrag in Höhe von 12.034 € sowie abzüglich der auf die angeschafften Wirtschaftsgüter gebildeten Rücklage gemäß § 12 EStG in Höhe von 244.148,05 €).

Der steuerliche Vertreter erhob gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Schreiben vom 25. September 2009 Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen sei, da der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, weshalb der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie aufzuheben sei.

Das Finanzamt hob in weiterer Folge den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2009 auf, mit dem Hinweis, dass die Gründe für die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausreichend dargestellt worden seien.

Mit selben Ausfertigungsdatum (19.10.2009) erließ das Finanzamt wiederum einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der der Investitionszuwachsprämie 2003 und setzte diese mit 439,79 € fest.

Mit Schreiben jeweils vom 13. November 2009 erhob der steuerliche Vertreter einerseits Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und andererseits Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gem § 108 e EStG für das Jahr 2003.

Das Finanzamt hob in weiterer Folge den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2010 auf, mit der Anmerkung, dass die Begründung entfalle, da der Berufung vollinhaltlich stattgegeben werde.

Weiters erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 22. Februar 2010 einen "Zurückweisungsbescheid", in welchem ausgeführt wurde, dass die Berufung vom 13. November 2009 betreffend Festsetzung IZP 2003 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen werde, weil der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme betreffend Festsetzung IZP 2003 vollinhaltlich stattgegeben worden sei und sohin die Berufung gegen den Sachbescheid als unzulässig zurückzuweisen sei.

Gegen den Bescheid betreffend die Zurückweisung der Berufung gegen den Sachbescheid erhob der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 22. März 2010 Berufung, mit der Begründung, dass eine Zurückweisung nicht notwendig gewesen sei.

Hiezu erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 19.4.2010 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und verwies darauf, dass der Berufung gegen die Wiederaufnahme hinsichtlich der Festsetzung der IZP 2003 stattgegeben worden sei und der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben worden sei. Aufgrund des § 307 BAO trete durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung richte sich daher gegen einen nicht existenten Bescheid und sei daher als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

Diese Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Mit Ausfertigungsdatum 22. Februar 2010 erließ das Finanzamt weiters den streitgegenständlich angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 und setzte darin die Investitionszuwachsprämie 2003 wiederum mit 439,79 € fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 18.3.2010 Berufung, gab darin den Verfahrensablauf wieder und führte begründend aus, dass "durch die zweimalige Stattgabe der Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 24.8.2009 und vom 19.10.2009 es nicht möglich sei, die vorgelagerten Bescheide zu korrigieren bzw aufzuheben. Aus der Darstellung des Verfahrensverlaufes lasse sich erkennen, dass der Bescheid vom 24.8.2009 durch die Berufungsvorentscheidung vom 19.10.2009 aufgehoben worden "und somit rechtskräftig" sei. Ebenso sei der Berufung vom 13.11.2009 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid vom 22.2.2010 zum zweiten Mal stattgegeben worden. "Somit gibt es für die Investitionszuwachsprämie keinen Wiederaufnahmegrund. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahme tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Die Investitionszuwachsprämie wurde am 21.4.2005 am Abgabenkonto gutgeschrieben." Zudem enthalte der angefochtene Bescheid keinen Wiederaufnahmegrund.

Weiters wurde eingewendet, dass eine Nachzahlung der Investitionszuwachsprämie in Höhe von 23.487,39 € im Jahr 2010 aufgrund bereits eingetretener Verjährung nicht mehr möglich sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2010 führte das Finanzamt aus, dass in der Berufung vom 13.11.2009 eingewendet worden sei, dass nie ein Erstbescheid gem. § 201 BAO zur Festsetzung der IZP 2003 erlassen worden sei, weshalb der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid stattgegeben worden sei. Deshalb sei auch der angefochtenen Bescheid gem. § 201 BAO erlassen worden.

Hinsichtlich der eingewendeten Verjährung führte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aus, dass die Verjährungsfrist grundsätzlich 5 Jahre betrage und daher grundsätzlich am 31.12.2008 geendet habe. Durch die Nachschau bezüglich der beantragten IZP sei aber eine Unterbrechungshandlung gesetzt worden, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein Jahr bis 31.12.2009 verlängert habe. Im Jahr 2009 seien in Zusammenhang mit der Berufungserledigung Unterlagen angefordert worden und zudem seien die aufgehobenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme

der Verfahren betreffend die Festsetzung der IZP erlassen worden. Diese würde Unterbrechungshandlungen darstellen, sodass die angefochtene Bescheidefestsetzung gemäß § 201 BAO im Jahr 2010 innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt sei.

Der steuerliche Vertreter stellte sodann mit Schreiben vom 18. Mai 2010 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Gemäß § 108 e Abs 1 erster Satz kann für den Investitionszuwachs beiprämiertenbegünstigten Wirtschaftsgütern 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 (§ 108e Abs. 1 EStG 1988).

Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabekonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. (...).

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. (...). (§ 108e Abs. 5 EStG 1988).

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, so kann, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid unter anderem erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO).

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

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden.

Wie der Darstellung des Verfahrensablaufes zu entnehmen ist, hat das Finanzamt die für das Jahr 2003 geltend gemachte Investitionszuwachsprämie nach geringfügiger Abänderung ohne Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO auf dem Abgabenkonto des Abgabepflichtigen am 21. April 2005 gutgebucht. In weiterer Folge hat das Finanzamt sowohl mit Ausfertigungsdatum 24. August 2009 als auch mit Ausfertigungsdatum 19. Oktober 2009 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 erlassen. In beiden Bescheiden wurde auch die Investitionszuwachsprämie in Höhe von 439,79 € festgesetzt. Beide Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wurden mit Berufung bekämpft und in weiterer Folge durch das Finanzamt mit stattgebenden Berufungsvorentscheidungen jeweils mit unterschiedlicher Begründung aufgehoben.

Während der Bescheid vom 24. August 2009 mit dem die Investitionszuwachsprämie erstmals festgesetzt wurde, nicht bekämpft wurde, wurde der Bescheid betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mit Ausfertigungsdatum 19. Oktober 2009 mit Berufung angefochten, wobei letztere Berufung wie in der Darstellung des Verfahrenslaufes ausgeführt, mit Berufungsvorentscheidung zurückgewiesen wurde.

Auch wenn § 307 Abs. 1 BAO die Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid anordnet, ist dennoch jeder dieser beiden Bescheide für sich einer Berufung zugänglich, wie auch jeder dieser Bescheide für sich der Rechtskraft teilhaftig werden kann (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367).

Aus der Berufung vom 15. September 2009 geht eindeutig hervor, dass lediglich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie berufen wurde.

Im Beschwerdefall gelten für die Investitionszuwachsprämie die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben, anzuwenden sind (§ 108e Abs. 5 EStG 1988). Demgemäß hätte das Finanzamt - ohne Wiederaufnahme des Verfahrens - die vom Abgabepflichtigen selbst berechnete und vom Finanzamt gutgeschriebene Investitionszuwachsprämie für 2003 lediglich mit Bescheid festzusetzen gehabt (§ 201 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO; vgl. VwGH 21.09.2006, 2006/15/0236).

Da die Investitionszuwachsprämie (ohne Wiederaufnahme des Verfahrens) festzusetzen gewesen war, ging der Wiederaufnahmebescheid vom 24. August 2009 ins Leere und entfaltete keine Rechtswirkung. Einer diesbezüglichen Bescheidbehebung des Wiederaufnahmebescheides durch das Finanzamt (vgl. stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2009) hätte es daher insoweit gar nicht bedurft und konnte diese von vornherein auch nicht die Rechtsfolgen des § 307 Abs. 3

BAO nach sich ziehen (vgl. UFS 06.03.2013, RV/0937-G/11 vom unter Bezugnahme auf VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102).

Der Umstand, dass in weiterer Folge die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mit Bescheid vom 24. August 2009 nicht bekämpft wurde, führte letztlich aber dazu, dass dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen ist und dieser Festsetzungsbescheid durch die Beseitigung des Bezug habenden Wiederaufnahmebescheides durch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 19. Oktober 2009 entgegen der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO nicht aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

Der streitgegenständlich bekämpfte Bescheid über die (neuerliche) Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 mit Ausfertigungsdatum vom 22. Februar 2010 verstößt somit gegen die Rechtskraft des Festsetzungsbescheides vom 24. August 2009 und war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, da bereits ein solcher mit Ausfertigungsdatum vom 24. August 2009 sich im Rechtsbestand befindet.

Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

Eine Revision ist unzulässig, da die für das Erkenntnis entscheidungswesentliche Rechtsfrage, bereits durch die Rechtssprechung (UFS RV/0937 -G/11 unter Bezugnahme auf VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102) geklärt ist. Demnach geht nämlich ein Wiederaufnahmebescheid, der sich als nicht notwendig erweist, weil zuvor kein das Verfahren abschließender Bescheid ergangen war, ins Leere und kann die Aufhebung eines derartigen nicht wirksamen Bescheid darüberhinaus von vornherien nicht die Rechtsfolgen des § 307 Abs. 3 BAO nach sich ziehen.

Innsbruck, am 7. Juli 2014