



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 20. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden vom 20. März 2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2003 vom 20. März 2006 und Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 vom 21. März 2006 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 datiert vom 20. März 2003 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 vom 21. März 2004 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber überreichte dem Finanzamt am 30. November 2004 eine Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 datiert vom 25. November 2004, in welcher er die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 3.096,27 geltend machte.

Darin waren für den Vergleichszeitraum 2000 € 86.189,99, 2001 € 148.622,00, 2002 € 24.800,00 und daher als Durchschnittsbetrag € 86.537,33 der Anschaffungs- und Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter angegeben. Die Anschaffungs-

beziehungsweise Herstellungskosten der prämierten Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003 wurden mit € 117.500,00 beziffert.

Dies wurde in der Beilage in der Form näher ausgeführt, als dort folgende Posten genannt wurden: Anschaffungsdatum 29. Dezember 2003, Hydraulikanlage für den Lastkraftwagen IVECO € 9.500,00, Firma A, B, Anschaffungsdatum 22. Dezember 2003, Lastkraftwagen C D, € 77.000,00, E F, Anschaffungsdatum 10. November 2003, Kran Holzstammgreifer und Zubehör, € 31.000,00, Firma G H.

Am 10. Dezember 2004 überreichte der Berufungswerber eine zweite Beilage zu Einkommensteuererklärung für 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie, welche mit Leuchtstift hervorgehoben den Titel „Berichtigung“ trug. In dieser wurde zwar der Durchschnitt an Anschaffungs - beziehungsweise Herstellungskosten prämierten Wirtschaftsgüter auf die gleiche Weise wie bisher ermittelt, jedoch die Höhe der Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten prämierten Wirtschaftsgüter des Jahres 2003 mit € 0,00 angegeben.

Mit Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 gemäß § 108e EStG 1988 vom 13. Dezember 2004 wurde die Investitionszuwachsprämie mit € 0,00 festgesetzt und dies damit begründet, dass der Berichtigung des Berufungswerber vom 10. Dezember 2004 gefolgt worden sei.

Am 5. September 2005 fand beim Berufungswerber eine Nachschau gemäß § 14 BAO (wohl gemeint § 144 BAO) statt. Darin hielt der Prüfer unter Punkt 2 Lastwagen C fest, dass von der Firma I J in K Aufbauarbeiten für den neu angeschafften Lastkraftwagen C D_ durchgeführt worden seien. Die Arbeiten hätten mit der Abholung in L am 9. Oktober 2003 begonnen. Es sei der beigestellte Kran der Firma G und die Hydraulikanlage der Firma A verarbeitet und der Lastkraftwagen am 18. Dezember 2003 typisiert worden. In der Zeit vom 18. Dezember 2003 bis zum 23. Dezember 2003 sei der Lastkraftwagen mit Probekennzeichen getestet worden. Danach sei der Lastkraftwagen lackiert worden. Dies sei jedoch für die Typisierung nicht notwendig gewesen. Am 30. Dezember 2003 sei die Übergabe des Lastkraftwagen in ordnungsgemäßen Zustand bei der Firma C in L erfolgt. Da nach Ansicht des Prüfers zu diesem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum an dem Lastkraftwagen auf den Berufungswerber übergegangen sei, müsse die Investitionszuwachsprämie für den Lastkraftwagen im Jahr 2003 berücksichtigt werden. Die Nachrüstarbeiten im Jahr 2004 seien nach Ansicht des Prüfers für den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums nicht maßgeblich. Die Rechnung der Firma I sei nach Arbeitsstunden für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie aufgeteilt worden.

Als Folge dieser Nachschau verfasste das Finanzamt am 9. September 2005 einen Bescheid und verwendete dazu das Formular E 208, welches für verschiedene Verfahren zur Gewährung von Prämien (Forschungsprämie, Bildungsprämie, Investitionszuwachsprämie, Lehrlingsausbildungsprämie) und deren Wiederaufnahme Auswahlfelder zum Ankreuzen und auch Ausfüllen vorsieht. Angekreuzt waren die Felder „*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgender Prämie*“, „*Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 EStG 1988*“ und „*Wiederaufnahme des Verfahrens (gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988*“. Als Begründung wurde auf die „*Niederschrift vom 5. September 2005*“ verwiesen.

Nicht angekreuzt waren das Feld „*Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie*“ und jener Bereich, in welchem genannt werden sollte, welche Prämie für welchen Zeitraum festgesetzt werden sollte. Allein ein Betrag von € 4.796,27 wurde als nicht näher definierte „*Gutschrift*“ angegeben.

Bereits am 19. Juli 2005 war beim Finanzamt in vom 12. Juli 2005 datierte Beilage zu Einkommensteuererklärung für 2004 des Berufungswerbers zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 ein gelangt. Darin errechnete der Berufungswerber den Durchschnitt an Anschaffungs- und beziehungsweise oder Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter mit € 57.807,33 (2001: € 148.622,00, 2002: € 24.800,00, 2003: € 0,00). Als Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 gab der Berufungswerber € 419.812,00 an, woraus sich ein Investitionszuwachs von € 362.004,67 und letztlich damit einer Investitionszuwachsprämie von € 36.200,47 ergebe.

Auch für das Jahr 2004 verfasste das Finanzamt unter Verwendung des Formulars E 208 am 9. September 2005 einen Bescheid, bei welchem die Auswahlfelder „*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgender Prämie*“, „*Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988*“, „*Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988*“ angekreuzt waren. Ebenso war das für die Festsetzung und Auswahl der Art der Prämie vorgesehene Formularfeld abgesehen von dem Betrag (€ 18.333,34) als Gutschrift nicht ausgefüllt. Die Begründung verweist wieder auf die Niederschrift vom 5. September 2005.

Die vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers verfasste Berufung vom 10. Oktober 2005 richtet sich gegen „*die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 vom 9. September 2005*“. Darin einbringt der Berufungswerber vor, dass er den berufsgegenständlichen Lastwagen im Dezember 2003 gekauft habe, um ihn durch einige besondere Nachrüstarbeiten als

Spezialfahrzeug nutzen zu können. Diese Nachrüstarbeiten seien aber erst im Jahr 2004 von der Firma I abgeschlossen worden und sei das Fahrzeug schließlich im März 2004 angemeldet und im Betrieb eingesetzt worden. Der Anschaffungszeitpunkt für das Geltendmachen der Investitionszuwachsprämie richte sich nach dem Zeitpunkt des Erlangens des wirtschaftlichen Eigentums. Das sei jener Zeitpunkt, in welchem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen und damit die wirtschaftliche Verfügungsmacht übergehe. Es entscheide die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen oder Lasten. Der Berufungswerber betreibe ein Unternehmen für Erdbewegungen, Kanalgrabungen, Straßenreinigung und Winterdienst. Für diese Arbeiten benötige das Unternehmen solche Spezialfahrzeuge, wie es beim berufungsgegenständlichen Lastkraftwagen angeschafft worden sei. Der Berufungswerber habe erst nach dem Abschluss der letzten Umbauarbeiten einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Spezialfahrzeug ziehen können. Aus diesem Grund seien die gesamten damit verbundenen Kosten im Hinblick auf die Investitionszuwachsprämie im März 2004 anzusetzen. Beigelegt war eine detaillierte Ermittlung der Investitionszuwachsprämie 2004 und die Aufzeichnungen der Firma I über die am berufungsgegenständlichen Lastwagen durchgeführten Arbeiten, wie sie auch schon im Arbeitsbogen zur Nachschau des Finanzamtes vom 5. September enthalten sind.

Nach Konsultation des Fachbereiches des Finanzamtes wurde für das Jahr 2003 ein weiterer Bescheid auf Basis des Formulars E 208 am 20. März 2006 erstellt. Ein weiteres Mal waren die Auswahlfelder "*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung folgende Prämie*", "*Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 und Wiederaufnahme des Verfahrens (gemäß § 303 Abs. 4 BAO) betreffend die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988*", nicht jedoch das Feld "*Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie*" angekreuzt. Zusätzlich war jedoch auch jener Bereich ausgefüllt, welcher zusammen gelesen folgenden Inhalt hat: "*Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wird festgesetzt mit € 4.796,27. Somit verbleiben als Gutschrift € 4.796,27.*". Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Investitionszuwachsprämie für 2003 am 9. September 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Nachschau durchgeführt worden sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 5.9.2005 zu entnehmen seien. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei geboten gewesen, weil die gemäß § 108e EStG 1988 durchzuführende Festsetzung eine erhebliche betragsmäßige Abweichung zur bisher festgesetzten Investitionszuwachsprämie nach sich ziehe. Auf die Ausführungen in der Niederschrift vom 5. September 2005 über die abgabenbehördliche Nachschau werde verwiesen. Daraus und aus dem übrigen Akteninhalt ergibt sich der im Folgenden

beschriebene entscheidungsrelevanter Sachverhalt. Der berufungsgegenständliche Lastkraftwagen C sei am 9. Oktober 2003 von der Firma J I bei der Firma C Austria GmbH in L abgeholt worden. Am 14. Oktober 2003 hätten die umfangreichen Aufbauarbeiten durch die Firma J I in K begonnen, welche bis Mitte Dezember 2003, angedauert hätten. Dabei seien auch der beigestellte Kran der Firma G und die Hydraulikanlage der Firma A eingebaut worden. Am 18. Dezember 2003 sei der Lastkraftwagen typisiert worden. In der Zeit vom 18. Dezember 2003 bis 23. Dezember 2003 sei der Lastkraftwagen vom Berufungswerber beziehungsweise von seinen Mitarbeitern mit einem blauen Probekennzeichen der Firma I getestet worden. Schließlich sei der Lastkraftwagen ein weiteres mal lackiert und am 30. Dezember 2003 bei der Firma C Austria GmbH in L an den Steuerpflichtigen samt Reserveschlüssel, diverser Betriebsanleitungen und Betriebszertifikaten übergeben worden. Sowohl im Lieferschein der Firma C Austria GmbH vom 19. Dezember 2003 als auch in den Aufzeichnungen der Firma I vom 30. Dezember 2003 finde sich der Hinweis, dass der LKW in ordnungsgemäßem Zustand übergeben worden sei. Entsprechend einer Aufstellung der Firma I und deren Arbeitsaufzeichnungen seien Mitte Jänner 2004 innerhalb einiger Tage noch Aufstiegleitern, ein Podest beim Kran, ein Werkzeugkasten, Ablagetassen und ein Überlager montiert worden. Ferner sei der Kippers tiefer gelegt und die im Vorjahr montierte Hydraulikanlage überarbeitet worden. Daraus würden sich folgende steuerlichrechtliche Beurteilung ergeben. Das Jahr, in welchem der Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden könne, richte sich nach dem Anschaffungszeitpunkt des Wirtschaftsgutes, dem Erlangen des wirtschaftlichen Eigentums. Dies sei jener Zeitpunkt, an dem Möglichkeit beginne, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen. Realisiert sei die Anschaffung somit dann, wenn die Verfügungsmacht entstehe und ein wirtschaftlich verwertbares Potenzial vorhanden sei. Die Durchführung von wesentlichen technischen Änderungen an Kraftfahrzeugen müsse in Österreich im Zuge der so genannten Typisierung genehmigt werden. Mit der Typisierung werde die Erlaubnis erteilt, bei entsprechender kraftfahrrechtlicher Zulassung mit dem umgebauten Fahrzeug auf öffentlichen Straßen zu fahren. Der berufungsgegenständliche Lastkraftwagen sei am 18. Dezember 2003 typisiert, vom Berufungswerber bis zum 23. Dezember 2003 Probe gefahren, nochmals lackiert und am 30. Dezember 2003 samt Reserveschlüssel und allen Fahrzeugpapieren übergeben worden. Damit sei nicht bloß die Verfügungsmacht auf den Berufungswerber übergegangen. Das Fahrzeug sei vor der Typisierung den Aufträgen des Berufungswerbers entsprechend drei Monate umgebaut worden. Hätte das Fahrzeug den speziellen Anforderungen nicht entsprochen, so hätte der Berufungswerber es nach mehrtägigen Probefahrten am 30. Dezember 2003 nicht übernommen und den ordnungsgemäßen Zustand und die auftragsgemäß durchgeführten Arbeiten nicht bestätigt. Somit habe der

Berufungswerber nicht nur ein Fahrzeug übernommen, sondern eines, welches aufgrund der von ihm gewünschten Um- und Aufbauten für seine Zwecke nutzbar gewesen sei. Wenn dann im Jänner 2004 innerhalb einiger Tage Arbeiten am Fahrzeug erfolgt seien, so habe es sich nur mehr um "*Nachjustierungen*", um das Fahrzeug in einzelnen Aufgabenbereichen noch besser nutzen zu können, gehandelt. Gerade am Beginn der Nutzung eines Spezialfahrzeuges würden erfahrungsgemäß immer wieder Anpassungen aufgrund der diversen Aufgabenstellungen eines solchen Fahrzeuges vorgenommen. Es ist auch nicht ausgeschlossen, später noch weitere Verbesserungen vornehmen zu lassen, welche sogar neuerlich typisiert werden müssten. Ein für den Berufungswerber wirtschaftlich verwertbares Potential sei aber jedenfalls schon mit dessen Übergabe im Jahre 2003 vorgelegen.

Am gleichen Tag, dem 20. März 2003 erstellte das Finanzamt einen „*Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO*“, welcher entsprechend des Spruches den „*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2004*“ vom 9. September 2005 aufhebt. Als Begründung wird darin vorgebracht, dass vor der vermeintlich verfügten Wiederaufnahme vom 9. September 2005 für das Jahr 2004 kein Festsetzungsbescheid für die Investitionszuwachsprämie erlassen worden sei. Da eine Wiederaufnahme des Verfahrens ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraussetze, der Wiederaufnahmebescheid nicht Berufung bekämpft worden sei, wäre der Wiederaufnahmebescheid vom 9. September 2004 aufzuheben gewesen. Demnächst werde ein Investitionszuwachsprämienbescheid für das Jahr 2004 ergehen.

Auch am gleichen Tag verfasste das Finanzamt einen „*Zurückweisungsbescheid*“ gemäß § 273 Abs. 1 BAO, welcher die „*Berufung vom 10. Oktober 2005 gegen die Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004*“ zurückwies. Dazu führte das Finanzamt aus, dass aus den ausgefüllten Bescheidvordrucken (E 208) zu ersehen sei, dass das Kästchen vor dem Text „*Bescheid über die Festsetzung der folgenden Prämie*“ jeweils nicht angekreuzt worden sei. Bescheide fußend auf der abgabenbehördlichen Nachschau im September 2005 für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 seien daher noch nicht erlassen worden. Berufungen gegen nicht ergangene Bescheide seien gemäß § 273 Abs. lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen. Da sich die Berufung vom 10. Oktober 2005 ausdrücklich gegen nicht existente Sachbescheide über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie wende, sei das Rechtsmittel als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

Auf den folgenden Tag, dem 21. März 2006, ist der wieder auf dem Formular E 208 erstellte „*Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie*“, „*Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988*“ datiert. Der korrekt angekreuzte und ausgefüllte Spruch lautet: „*Die*

Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wird festgesetzt mit € 17.867,13. Für den Zeitraum bereits gebucht € 36.200,47. Somit verbleiben zur Nachzahlung € 18.333,34."

Die Begründung ist im wesentlichen wortgleich mit jener des Bescheides datiert vom 20. März 2003 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003, verzichtet jedoch auf Ausführungen zur Wiederaufnahme und Wiederaufnahmsgründen.

Gegen „den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie und Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 20. März 2006 und den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 vom 21. März 2006“ richtet sich die mit Telefax übermittelte Berufung vom 20. März 2006. Darin wird das Abändern der Bescheide entsprechend der beigelegten Berechnung beantragt. Eine Begründung werde nachgereicht werden.

In der Beilage wurde die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie 2003 wie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 vom 25. November 2004 berechnet. Gleiches gilt für die Beilage betreffend das Jahr 2004 und Beilage zur Einkommensteuererklärung vom 12. Juli 2005.

Um die Begründung wurde diese Berufung am 5. Mai 2006 mit Telefax ergänzt. Darin nimmt der Berufungswerber auf den Inhalt der oben beschriebenen Berufung vom 10. Oktober 2005 Bezug und ergänzt, dass bereits in dieser Berufung eine Auflistung beigelegt worden sei, aus welcher ersichtlich sei, dass am berufungsgegenständlichen Lastkraftwagen im Jahr 2004, eine Aufstiegsleiter, ein Podest am Kran, ein Werkzeugkasten, Ablagetassen und Überlager montiert worden seien und die Hydraulik überarbeitet worden sei. Dem Vorbringen in den Bescheiden vom 20. März 2006 und 21. März 2006 (siehe oben) sei zu entgegnen, dass der Berufungswerber ein Spezialunternehmen für Erdbewegungen, Straßenreinigung und Straßenbearbeitung betreibe, welches sich von einem normalen Transportunternehmen fundamental unterscheide. Für den Berufungswerber reiche es nicht aus, wenn ein Lastkraftwagen dazu geeignet sei, auf einer öffentlichen Straße zu fahren. Vielmehr müsse jedes vom Berufungswerber angeschaffte Fahrzeug besondere Vorrichtungen aufweisen, um vom Berufungswerber in seinem Betrieb verwendet werden zu können. Der berufungsgegenständliche Lastkraftwagen sei dazu bestimmt gewesen, mit anderen Spezialgeräten, wie etwa einer Bankettbearbeitungsmaschine zum Einsatz zu kommen. Die erste Typisierung im Jahr 2003 (es sei auch eine zweite Typisierung im Jahr 2004 erfolgt) sei daher nicht dazu geeignet, jenen Zeitpunkt zu bestimmen, an welchem der Berufungswerber die Möglichkeit zugekommen sei, den Lastkraftwagen wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen. Hier komme es auf die konkreten notwendigen

Einsatzmöglichkeiten des Fahrzeuges an, die aber im Jahr 2003 nicht gegeben gewesen seien. Damit die Spezialgeräte des Berufungswerbers zum Einsatz kommen könnten, müssten sie mit einem Lastkraftwagen zum Einsatzort gebracht werden. Das Aufladen des Gerätes sei ohne Aufstiegsleiter und Kranpodest schier unmöglich, da die Kontrolle über den Ladevorgang ohne erhöhte Beobachtungsposition dem Kranbetreiber verwehrt sei. Die erste Typisierung sei ohne Überlager, Stahlrohre an der Oberseite der Ladefläche, welche eine Beschädigung der Ladmulde durch größere Geräte verhindern würden, erfolgt. Ohne solche Vorrichtungen, welche Beschädigungen verhindern sollen, wäre ein Betrieb des Fahrzeuges grob Fahrlässig. Nach der ersten Typisierung habe sich herausgestellt, dass der Aufbau entgegen der Anweisungen des Berufungswerbers um etwa 10 cm zu hoch montiert gewesen sei und die Kipperstempel zu lang gewesen seien. Erst im Januar 2004 sei der Aufbau durch Verkleinerung der Zwischenhülsen und der Kipperstempel für die Nutzung im Betrieb des Berufungswerbers geeignet gewesen. Ebenso habe sich herausgestellt, dass die Hydraulik nach der ersten Typisierung für den Betrieb mit Spezialmaschinen ungeeignet und unzumutbar montiert war. Die Photos des Einzelgenehmigungsbescheides vom 18. Dezember 2003 würden ein Fahrzeug mit unlackiertem und unbehandeltem Aufbau zeigen. Dies sei ein weiteres Indiz dafür, dass der berufsgegenständliche Lastkraftwagen im Dezember 2003 noch nicht einsatzfähig gewesen sei, da eine vorzeitige Korrosion im Winterbetrieb das Fahrzeug rasch beschädigt hätte. Es sei daher aus Sicht des Berufungswerbers festzustellen, dass der berufsgegenständliche Lastkraftwagen den Anforderungen des Betriebes des Berufungswerbers im Dezember 2003 nicht entsprochen habe. Es habe auch keine mehrtägigen Probefahrten gegeben und seien auch der ordnungsgemäße Zustand und die auftragsmäßig durchgeführten Arbeiten vom Berufungswerber nicht bestätigt worden. Die Bemerkung im Lieferschein der Firma C Austria GmbH „*Wir übergeben Ihnen das u.erw. Fahrzeug im ordnungsgemäßen Zustand laut beiliegender Zubehörliste*“ könne sich gar nicht auf das komplette und gebrauchsfertige Fahrzeug beziehen, die Firma C Austria GmbH den Aufbau gar nicht hergestellt habe. Auch in den Aufzeichnungen der Firma I finde sich kein Hinweis für eine komplette und gebrauchsfertige Übergabe am 30. Dezember 2003. Die entsprechenden Aufzeichnungen würden lauten: „*Lastkraftwagen C L: Lastkraftwagen C samt Reserverad, Palettengabel, Schalengreifer und Zange in Ordnung übergeben*“. Dies würde nur die ordnungsgemäße Übergabe einzelner Teile einer Bestellung aber nicht den für den Berufungswerber definitiv gebrauchsfertigen Zustand bestätigen. Daraus folge die Unrichtigkeit der Begründung der angefochtenen Bescheide. Bei den 2004 durchgeführten Arbeiten habe es sich keinesfalls bloß um Nachjustierungen, sondern um notwendige Änderungsarbeiten gehandelt und habe ein wirtschaftlich verwertbares Potential erst 2004 vorgelegen.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Berufungswerber eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Mit Schreiben vom 12. August 2009 hat der Berufungswerber den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und § 284 Abs. 1 Z 1 BAO zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Investitionszuwachsprämie 2003

Im oben beschriebenen Gang des Verwaltungsverfahrens, wurden mehrfach Versuche unternommen, Bescheide für eine Feststellung der Investitionszuwachsprämie zu erstellen, ein Bescheid aufgehoben und eine Berufung für unzulässig erklärt, allerdings passen die Bezeichnungen und Themen der Bescheide beziehungsweise ihre Begründungen und die der Berufungsschriften nicht immer deckungsgleich zueinander. Es ist daher zu klären, welche Bescheide rechtlich existent wurden und es auch geblieben sind. Gleiches gilt für die Berufungsschriften.

Betrachtet man als Erstes das Jahr 2003, so ist festzuhalten, dass die Investitionszuwachsprämie gesetzestechnisch im § 108e Abs. 5 EStG 1988 in Form der Selbstbemessung gelöst ist (*„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.“*). Nun hat der Berufungswerber am 25. November 2004 eine Erklärung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie abgegeben, welche zu einer entsprechenden Gutschrift von € 3.097,22 auf seinem Abgabenkonto geführt hat. Die *„berichtigte“* Erklärung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie, welche beim Finanzamt am 10. Dezember 2004 einlangte, führte dazu, dass am 13. Dezember 2004 gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO (*„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine*

erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. (2) Die Festsetzung kann erfolgen, 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages, 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist, 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist. (3) Die Festsetzung hat zu erfolgen, 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.“) die Investitionszuwachsprämie 2003 mit € 0,00 festgesetzt wurde. Durch ungenutztes Verstreichen der Rechtsmittelfrist wurde dieser Bescheid materiell und formell rechtskräftig.

Es ist daher zu fragen, ob die Rechtskraft dieses Bescheides später erfolgreich durchbrochen wurde. Dazu kommt zuerst einmal der Bescheid datiert vom 9. September 2005 in Betracht, mit welchem das Verfahren zur Festsetzung Investitionszuwachsprämie 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wurde. Durch diese Maßnahme ist der Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie datiert vom 13. Dezember 2004 (vorerst) weggefallen (hA. Vergleiche für viele Ritz, BAO³, § 307 Tz 7). Allerdings ist das Finanzamt nicht dem Gebot des § 307 Abs. 1 BAO mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid die neue Sachentscheidung zu verbinden, gefolgt, da die entsprechenden Teile des Formulars nicht angekreuzt und ausgefüllt wurden, wodurch ohne Zweifel der Wille der Abgabenbehörde zum Ausdruck kommt, keinen neuen Sachbescheid zu erlassen. Eine solche Vorgangsweise würde voraussetzen, dass das Erlassen eines neuen Sachbescheides nicht zulässig gewesen wäre (Ritz, aaO., § 307 Tz 6). Dafür gibt es jedoch keinen Hinweis. Folglich galt zu diesem Zeitpunkt wieder die Erklärung zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 25. November 2004 und die sich daraus ableitende Rechtsfolge der Gutschrift von € 3.097,22.

Darüber hinaus, beschränkt sich die Begründung des Wiederaufnahmebescheides datiert vom 9. September 2005 auf den Verweis auf das Protokoll über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 5. September 2009. Darin findet sich jedoch keine ausdrückliche Darstellung der Wiederaufnahmsgründe oder der Ermessensübung. Die Wiederaufnahmsgründe sind jedoch in

der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen und können nicht später (im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung) ergänzt werden, da sie den Gegenstand des Wiederaufnahmebescheides festlegen. Fehlt ein Benennen der Wiederaufnahmsgründe, kann die Berechtigung der Wiederaufnahme nicht geprüft werden und ist der Wiederaufnahmebescheid für das Verfahren zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 9. September 2005 schon allein deswegen rechtswidrig gewesen.

Genau gegen diesen Wiederaufnahmebescheid richtet sich auch die Berufung vom 10. Oktober 2005, woran die Formulierung „*Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 vom 9. September 2005*“ keinen Zweifel lässt. Dass der Berufungswerber keine Einwände gegen die Wiederaufnahmsgründe erhob, kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden, denn das Finanzamt hatte im Wiederaufnahmebescheid vom 9. September 2005 auch keine genannt. Wenn der Berufungswerber im übrigen inhaltlich zur Sach- und Rechtslage argumentiert hat, ist dies nicht zu kritisieren. Nach § 303 Abs. 4 BAO ist ein Abgabungsverfahren unter anderem dann wieder aufzunehmen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Berufungswerber hat in seiner Berufungsschrift vom 10. Oktober 2005 die Ansicht vertreten, dass auch bei Kenntnis aller eventuell im Rahmen der Nachschau vom 5. September 2005 hervorgekommenen Umstände bei richtiger rechtlicher Würdigung kein im Spruch anders lautender Spruch als jener im Bescheid über die Feststellung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 13. Dezember 2004 erlassen hätte werden können.

Hätte diese Berufung aufgrund des mehrfach rechtswidrigen Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 9. September 2005 eigentlich erfolgreich sein müssen, würde diese mit Bescheid datiert vom 20. März 2006 gemäß § 273 Abs. 1 BAO („*[1] Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.*“) als unzulässig zurückgewiesen.

Richtig ist, wie auch in der Begründung dieses Bescheides angeführt wurde, dass Berufungen gegen Bescheide, welche nicht ergangen sind, unzulässig im Sinne des § 273 Abs. 1 lit. a BAO sind ((hL., vergleiche Ritz, aaO., § 273 Tz 6f).

Wie schon erwähnt richtet sich die Berufung vom 10. Oktober 2005 aber ausschließlich „*gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der*

Investitionszuwachsprämie für 2003 und 2004 vom 9. September 2005“ und nicht, wie das Finanzamt in der Begründung des Aufhebungsbescheides meint, gegen einen nicht ergangenen Sachbescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003. Der rechtswidrige Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 9. September 2005, gegen welchen sich die zurückgewiesene Berufung vom 10. Oktober 2005 wendet, war zu diesem Zeitpunkt aber sehr wohl rechtlich existent. Damit erweist sich auch der Zurückweisungsbescheid vom 20. März als rechtswidrig.

Allerdings hat der Berufungswerber, wahrscheinlich in Hinblick auf die damals angekündigten neuen Sachbescheide und in Hoffnung auf die schnellere Erledigung des Verfahrens, gegen den Zurückweisungsbescheid vom 20. März 2006 kein Rechtsmittel erhoben, wodurch dieser mittlerweile rechtskräftig geworden ist.

Vor dem Erlassen des neuerlichen Wiederaufnahmebescheides für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 ebenfalls vom 20. März 2006 war daher immer noch der Wiederaufnahmebescheid vom 9. September 2005 in Rechtskraft, welcher den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 13. Dezember 2004 aufgehoben hatte. Damit galt immer noch die Erklärung zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vom 25. November 2004.

Der neuerliche Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Investitionszuwachsprämie 2003 vom 20. März 2006 nennt in der Begründung als Wiederaufnahmsgründe die im Protokoll über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 5. September 2005 genannten Sachverhaltsfeststellungen und räumt bei der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Rechtsbeständigkeit in Hinblick auf das erheblich unterschiedliche Ergebnis Vorrang ein.

Wie auch das Finanzamt im oben dargestellten Bescheid über die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 datiert vom 20. März 2006 rechtlich richtig ausgeführt hat, setzt allerdings eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO *„ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren“* voraus. Wie schon oben gezeigt, wurde der einzige jemals existente Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 13. Dezember 2004 durch die rechtswidrige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 9. September 2005 entsprechend § 307 Abs. 1 BAO aufgehoben (Ritz, aaO. § 307 Tz 7: *„Nach § 307 Abs 1 erfolgt die Wiederaufnahme „unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides“. Diese Aufhebung ist bereits durch die Verfügung [Bewilligung] der Wiederaufnahme bewirkt; ein weiterer, selbständiger, die*

Aufhebung des alten Sachbescheides aussprechender Bescheid muss nicht ergehen [vergleiche VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; 24.11.1998, 93/14/0151]").

Zum 20. März 2003 gab es daher noch keinen das Verfahren abschließenden Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 und war das Verfügen der Wiederaufnahme des Verfahrens dafür unzulässig im Sinne des § 273 Abs. 1 lit. a BAO.

Zwar ist die oben geschilderte Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 nur hinsichtlich der rechtlich richtigen Anwendung der neu festgestellten Sachverhaltselemente bei der Nachschau vom 5. September 2004 begründet und das Berufungsbegehren, nämlich der Ansatz der Investitionszuwachsprämie 2003 im vom Berufungswerber begehrten Ausmaß (€ 0,00) mit einer Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nicht zu erreichen, so handelt es sich doch um eine (allenfalls keinen Erfolg versprechende) Berufung.

Stellt sich im Rahmen der Bearbeitung einer Berufung heraus, dass der berufungsgegenständliche Bescheid nicht hätte erlassen werden dürfen, ist dieser ersatzlos entsprechend § 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO aufzuheben.

Da die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 mit Bescheid datiert vom 20. März 2003 mangels vorangegangenen das Verfahren abschließenden Bescheides unzulässig war, ist dieser Bescheid, wie im Spruch ausgeführt, ersatzlos aufzuheben. Das Berufungsbegehren die Investitionszuwachsprämie 2003 entsprechend der berichtigten Erklärung vom 10. Dezember 2004, welches mit einer Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nicht erreicht werden kann, war abzuweisen.

Mit der Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 datiert vom 20. März 2006 fällt der damit verbundene Sachbescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 (von dessen Existenz durch das Ankreuzen und Ausfüllen des Feldbereiches mit den Worten *„Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wird festgesetzt mit € 4.796,27. Somit verbleiben als Gutschrift € 4.796,27.“* in Zusammenschau mit der Begründung trotz des Gegensatzes zum übrigen Spruch mit dem Fehlen des Ankreuzens des Feldes *„Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie“* ausgegangen werden kann) ex lege nach § 307 Abs. 3 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.“*) weg.

Es existiert daher nach wie vor kein Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 gemäß § 201 BAO, sondern gilt immer noch die Erklärung

zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 25. November 2004 mit der Rechtsfolge, dass dem Abgabenkonto des Berufungswerbers € 3.096,27 gutzuschreiben waren.

A) Investitionszuwachsprämie 2004

Auch wenn hier das Verfahren zum Teil anders abgelaufen ist als im Jahr 2003, ist auch hier die Frage zu beantworten, welche Bescheide tatsächlich erlassen wurden, noch gelten beziehungsweise, welche Rechtsmittel noch existent sind.

Der Berufungswerber hat mit der Erklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie 2004 datiert vom 12. Juli 2005 diese selbst mit € 36.200,47 berechnet.

Am 9. September 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 (siehe oben) ohne die Wiederaufnahmsgründe zu nennen, das Ermessen zu üben oder den Sachbescheid damit zu verbinden oder zu berücksichtigen, dass es noch gar keinen das Verfahren abschließenden Bescheid gab, dessen Rechtskraft durch die Wiederaufnahme durchbrochen hätte werden sollen.

Gegen diesen mehrfach rechtswidrigen Bescheid richtet sich ausdrücklich auch die oben schon zum Jahr 2003 diskutierte Berufung vom 10. Oktober 2005.

Anstelle im Rahmen der Erledigung dieser Berufung den Wiederaufnahmebescheid vom 9. September 2005 mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben, wies das Finanzamt rechtsirrend (siehe die Ausführungen zum Jahr 2003) die Berufung mit Bescheid datiert vom 20. März 2006 zurück, wogegen der Berufungswerber kein Rechtsmittel ergriff.

Am gleichen Tag (dem 20. März 2006) hob das Finanzamt den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 vom 10. Oktober 2004 gemäß § 299 BAO auf. Auch hier wurde kein Rechtsmittel ergriffen.

Erst am 21. März 2006 wurde der erste Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 erlassen.

Gegen diesen richtet sich die oben geschilderte Berufung vom 20. April 2006.

Auch hier ist als Erstes zu fragen, ob das Erlassen des berufungsgegenständlichen Bescheides gemäß § 201 BAO, welchen das Finanzamt gar nicht erwähnt hat, rechtskonform war.

§ 201 BAO bildet für die Rechtsposition, welche derjenige erlangt, der, wie im Gesetz vorgesehen, eine Selbstberechnung einer Abgabe oder Prämie vornimmt, die (wie für Bescheide im Rahmen des 7. Abschnittes unter B. Sonstige Maßnahmen (§§ 293 ff. BAO) der BAO geregelt) Grundlage für die Durchbrechung der Rechtskraft. Dabei werden allerdings nur jene Instrumente berücksichtigt, welche mangels eines Bescheides überhaupt denkbar sind und bezieht sich § 201 BAO auch unmittelbar auf die „*Sonstigen Maßnahmen*“ (§ 303 Abs. 4 BAO [Wiederaufnahme von Amts wegen], § 299 [Aufhebungen hinsichtlich des Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union], § 293b BAO [Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen], § 295a BAO [abgabenrechtlich rückwirkende Ereignisse]. §§ 303 bis 304 BAO [Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag]) des 7. Abschnittes der BAO.

Die Rechtsposition, welche derjenige, welcher eine Selbstberechnung durchführt, erlangt, ist zum Teil sogar noch stärker als die Rechtskraft eines Bescheides, da behördliche Eingriffe, welche einer Wiederaufnahme von Amts wegen, einer Korrektur der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten oder der Berücksichtigung abgabenrechtlicher Ereignisse gleichkämen nur innerhalb eines Jahres ab Selbstberechnung und nicht innerhalb der ganzen Verjährungsfrist möglich sind.

§ 201 BAO kennt sechs grundsätzliche Fallkonstellationen, wann die gesicherte Rechtsposition, welche durch die Selbstberechnung erreicht wird, durchbrochen werden kann beziehungsweise muss.

Festgesetzt werden muss nach § 201 Abs. 3 BAO, wenn erstens dies binnen eines Monats ab Selbstberechnung beantragt wird (Z 1 leg. cit.) oder wenn zweitens die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auf Antrag (§§ 303 bis 304 BAO) vorliegen (Z 2 leg. cit.).

Es liegt im nach § 20 BAO determinierten Ermessen der Abgabenbehörde eine selbst berechnete Abgabe (Prämie) dann gemäß § 201 Abs. 2 BAO festzusetzen, wenn drittens innerhalb eines Jahres ab Selbstberechnung ein Antrag gestellt wird (Z 2 leg. cit.), wenn viertens kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde oder die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme von Amts wegen (§ 303 Abs. 4 BAO) sinngemäß vorliegen würden (Z 3 leg. cit.), wenn fünftens sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist (Z 4 leg. cit.) und wenn sechstens sinngemäß die Voraussetzungen für eine Berichtigung der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten (§ 293b BAO) oder einer Berücksichtigung eines abgabenrechtlich rückwirkenden Ereignisses (§ 295a BAO) sinngemäß vorliegen würden.

Es handelt sich daher um sechs verschiedene Gruppen von Instrumenten mit jeweils dezidierten Voraussetzungen, welche sich zum Großteil in Ziel und Vorgangsweise wesentlich unterscheiden.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens § 303 Abs. 4 BAO ist herrschende Judikatur und Lehre, dass der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt wird. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Rz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur und auch zuletzt VwGH 26.1.2006, 2002/15/0076: "*Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).*").

Gleiches wird auch zum § 299 BAO judiziert. Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nämlich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102; Ritz, aaO., Rz 40 zu § 299 und die dort zitierten Fundstellen).

Das Vorliegen von Aufhebungsgründen und deren Darstellung im tatsächlichen und rechtlichen Bereich, sowie die Darstellung der Ermessensübung sind daher notwendiger Bestandteil eines Aufhebungsbescheides im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO.

Das bloße Zitieren eines Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes ist keine ausreichende Begründung für das Vorliegen der Voraussetzung des § 299 Abs. 1 BAO und kann daher nicht in Hinblick darauf überprüft werden, ob überhaupt ein Aufhebungstatbestand vorliegt, welcher gleichsam auch Teil des Prozessgegenstandes eines Aufhebungsbescheides ist und diesen in Hinblick auf des Gebot des „*ne bis in idem*“ definiert.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf weder eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat, noch einen Verfahrenstitel durch einen anderen, wie etwa § 293b BAO, ersetzen, da dies ihre durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz überschreiten würde.

Im Berufungsverfahren dürfen nämlich nur jene Aufhebungsgründe untersucht werden, die in der Bescheidebegründung des Finanzamtes aufgezählt wurden. Eine fehlende oder unzureichende Aufhebungsgründe können im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht ergänzt werden.

Gleiches gilt für die anderen „*Sonstigen Maßnahmen*“ der §§ 293 ff. BAO. Daraus lässt sich für diese der Grundsatz ableiten, dass wenn in die Rechtskraft eines Abgabenbescheides eingegriffen wird, der sich auf der Tatsachenebene befindliche Grund dafür zumindest in der Begründung (am besten im Spruch) ausdrücklich genannt und dem jeweiligen Instrument zur Durchbrechung der Rechtskraft zugeordnet werden muss, da er den Gegenstand des Verfahrens mitdefiniert. Würde man ein nachträgliches Ergänzen des Grundes für den Eingriff in die Rechtskraft im Rechtsmittelverfahren zulassen, könnte beliebig oft aus demselben (allenfalls auch nicht vorhandenen) Grund in die Rechtskraft eingegriffen werden, weil dieser ja (zumindest vorerst) nicht genannt werden müsste.

Dieser Grundsatz der §§ 273 ff. BAO ist aber auch auf den ihnen nachgebildeten § 201 BAO anzuwenden. Auch hier müssen im Festsetzungsbescheid zumindest in der Begründung jene Sachverhaltselemente genannt werden, welche eine Festsetzung rechtfertigen und diese einer oder mehreren der sechs möglichen Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und Abs. 3 BAO ausdrücklich zugeordnet werden. Ansonsten bliebe die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme unüberprüfbar und würde daher unter anderem im Widerspruch zu Art. 6 EMRK (Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958) stehen.

Wendet man dies auf den konkreten Fall an, so zeigt sich, dass im Festsetzungsbescheid für die Investitionszuwachsprämie 2004 datiert vom 21. März 2004 zwar ein vom Finanzamt für entscheidungswesentlich gehaltener Sachverhalt dargestellt wird, aber in keiner Weise dieser

oder Elemente daraus den Fallgruppen des § 201 BAO zugeordnet oder ein Ermessen begründet wird.

Würde schon allein dies ausreichen, um den Festsetzungsbescheid für die Investitionszuwachsprämie 2004 datiert vom 21. März 2004 ersatzlos aufzuheben, so gilt dies umso mehr auch für die wahrscheinlichste Variante, welche das Finanzamt gewählt haben könnte, nämlich die sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO. Im angefochtenen Bescheid wurde nämlich auch nicht ausdrücklich genannt, welche Gründe eine sinngemäße Wiederaufnahme von Amts wegen gerechtfertigt hätten.

Wie schon unter A) war daher die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 datiert vom 21. März 2006 abzuweisen, da der Berufungswerber eine Festsetzung wie bei der Selbstberechnungserklärung vom 12. Juli 2005 begehrt hatte, der angefochtene Bescheid jedoch ersatzlos aufzuheben war. Dies hatte zu geschehen, weil der Festsetzungsbescheid datiert vom 21. März 2006 nicht genannt hat, welche festgestellten Sachverhaltselemente einen Eingriff in die durch die Selbstberechnung gesicherte Rechtsposition des Berufungswerbers gerechtfertigt haben und auch solche Tatsachenfeststellungen den sechs Fallgruppen des § 201 BAO nicht zugeordnet hat.

Angemerkt sei, dass sich damit wieder die Erklärungen zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e BAO für die Jahre 2003 und 2004 vom 25. November 2004 (€ 3.097,27) und 12. Juli 2005 (€ 36.200,47) im Rechtsbestand befinden und die genannten Beträge als im § 108e Abs. 5 BAO genannte Rechtsfolge dem Abgabenkonto des Berufungswerbers (unter Berücksichtigung des Vorsolls) gutzuschreiben sind.

Im übrigen spricht vieles dafür, dass ein mit Kran ausgestatteter Lastkraftwagen, der dazu dient Spezialfahrzeuge zu transportieren, erst dann wirtschaftlich sinnvoll in einem Unternehmen eingesetzt werden kann, wenn dieser den arbeitnehmerschutzrechtlichen Bestimmungen entspricht. Dies kann wohl nicht angenommen werden, solange die für die Bedienung des Kranes bei Verladearbeiten notwendige erhöhte Standposition mangels Gitter und Leiter nicht gefahrlos erreicht werden kann.

Darauf, ob es sich bei der Investitionszuwachsprämie des § 108e BAO um eine gemeinschaftsrechtlich unzulässige Beihilfe in Hinblick auf Art. 87 Abs. 1 EG handelt, braucht aufgrund der rein verfahrensrechtlichen Entscheidung nicht erörtert werden.

Linz, am 17. August 2009