



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0465-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Tax WirtschaftsprüfungsGmbH, 1013 Wien, Renngasse 1 / Freyung, vom 27. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. September 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 sowie für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wird aufgehoben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie wird mit Euro 3.735.001,30 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), ein in der Leasingbranche tätiges Unternehmen, wurde u.a. hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie (IZP) für die Jahre 2003 und 2004 eine Außenprüfung (AP) durchgeführt.

Im Zuge der mit **Bericht vom 20. August 2008** abgeschlossenen AP wurde festgestellt, dass einzelne Wirtschaftsgüter für die in den Jahren 2003 bzw. 2004 eine IZP gewährt worden war, bereits vor bzw. mit Ablauf der halben Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. § 108e Abs. 1 EStG 1988 normiere, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämiengünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der Afa abgesetzt werden. Daraus ergebe sich das Erfordernis, dass diese Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens angehören müssen. Es entspräche dem Sinn dieser Investitionsförderung, dass als längerer Zeitraum der größte Teil der Nutzungsdauer, d.h. mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer, anzusehen sei. Scheiden Wirtschaftsgüter vorher aus, stelle dies nur dann kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wenn das Wirtschaftsgut aufgrund nachträglicher Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei.

Es sei daher bei der Bw., geprüft worden, ob für Wirtschaftsgüter, deren Grundmietzeit 40 – 50% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer betragen habe und die im Regelfall nach Ablauf der Grundmietzeit durch den Leasingnehmer angekauft worden seien, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der IZP erfüllt worden seien. Die Leasinggüter müssten zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer dem Anlagevermögen der Bw. zuzurechnen sein. Bei einem früheren Verkauf sei in jedem Einzelfall zu prüfen gewesen, ob der Verkauf durch Unwägbarkeiten veranlasst worden sei oder nicht.

Festgehalten wurde, dass die IZP für die Jahre 2003 und 2004 bereits im Rahmen von Nachschauen (Niederschrift vom 28.10.2004 bzw. vom 14.9.2006) überprüft worden seien. Für jene bereits damals überprüften Wirtschaftsgüter, die vor Abschluss der Nachschau frühzeitig ausgeschieden seien, sei die IZP anerkannt worden. Für Wirtschaftsgüter die nach Abschluss der Nachschau frühzeitig ausgeschieden seien, sei die IZP aberkannt worden. Wirtschaftsgüter, die in den Nachschauen nicht belegmäßig überprüft worden seien, seien nunmehr erstmals überprüft und im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens die IZP versagt worden.

Die Abänderung der Bescheide über die IZP 2003 und 2004 sei gem. § 295a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten AP erfolgt. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen

gewesen.

Die Details zu den abgegangenen Wirtschaftsgütern und zur Höhe der nicht anerkannten IZP sowie die Berechnung der IZP laut AP seien den Anlagen 1-3 zur Niederschrift vom 19. August 2008 zu entnehmen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der AP. Die **Bescheide** für die IZP 2003 und 2004 wurden gemäß § 295a BAO jeweils am 9. September 2008 erlassen. Die IZP wurde für das Jahr 2003 iHv Euro 4.224.457,29 sowie für das Jahr 2004 iHv Euro 3.175.228,49 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 27. November 2008 wurde gegen die beiden o.a. Bescheide zur IZP 2003 bzw. 2004 rechtzeitig **Berufung** erhoben.

Laut Bw. seien die Beträge der begünstigten Investitionen für die IZP für das Jahr 2003 iHv Euro 46.975.641,80 und 2004 iHv Euro 53.186.543,50 unstrittig (Anmerkung: diese Bemessungsgrundlagen basieren auf den Bescheiden vom 4. April 2007 für das Jahr 2003 sowie vom 16. März 2007 für das Jahr 2004).

Strittig seien die nunmehrigen Feststellungen hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, die wegen vorzeitigen Abgangs seitens der AP nicht als prämienbegünstigt beurteilt worden seien. Von den im Jahr 2003 angeschafften Wirtschaftsgütern seien dies Investitionen iHv Euro 4.731.068,86 und im Jahr 2004 iHv Euro 7.352.734,31.

Die Bw. führte in der Berufung u.a. aus, dass die Begründung der Bescheide mit der gesetzlichen Regelung des § 108e EStG unvereinbar sei.

Zusammengefasst hält die Bw. fest, dass sich aus der gesetzlichen Bestimmung der §§ 108e Abs. 1 iVm 7 Abs. 1 EStG ableiten lasse, dass abnutzbare Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt seien unter normalen Umständen über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr zur Erzielung von Einkünften verwendet oder genutzt zu werden, prämienbegünstigt seien. In § 108e Abs. 2 EStG schränke der Gesetzgeber den Umfang der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter zwar explizit ein. Es gebe jedoch keinerlei (Mindest-)Behaltefristen oder ausschließende Konzernklauseln.

Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, dass die IZP grundsätzlich nur für jene abnutzbaren, ungebrauchten und körperlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zustehe, die im Betrieb der Bw. mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer verwendet oder genutzt worden seien, sei aus dem Gesetz nicht ableitbar und somit rechtswidrig. Ebenso seien nach den umfangreichen Ausführungen der Bw. die Feststellungen der AP nicht mit dem Zweck des Gesetzes vereinbar. Gegenstand der Förderung sei beim Konzept der IZP die Mehrung von Investitionen, konkret der Investitionszuwachs im Verhältnis zur Vergangenheit, gewesen.

Wenn sich die Rechtsansicht der Behörde letztlich auf die Einkommensteuerrichtlinien, Rz 8217a stützen, so werde festgestellt, dass das BMF damit versuche den Kreis der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter auf interpretativem Weg nachträglich zu verkleinern. Dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter entweder eine besondere Mindestnutzungsdauer oder eine besonders lange Nutzungsdauer (... *entweder mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer oder zumindest vier – volle – Wirtschaftsjahre ...*) aufweisen müssen, sei wie schon früher dargelegt, weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des Gesetzes ableitbar und damit gesetzlich nicht gedeckt.

Weiters seien die Bescheide vom 9. September 2008, mit denen die bereits zugesprochene IZP für die Jahre 2003 und 2004 teilweise wieder aberkannt worden sei, ausdrücklich auf § 295a BAO gestützt worden.

Diese Bestimmung liefere einen Verfahrenstitel für rückwirkende Ereignisse von abgabenrechtlicher Relevanz, wenn diese nach Bescheiderlassung eingetreten seien. Das rückwirkende Ereignis wirke in die Vergangenheit. Rückwirkende Ereignisse seien ausnahmslos sachverhaltsändernde Geschehnisse. Änderungen der Rechtsprechung bzw. ihr erstmaliges Ergehen sowie die Änderung von BMF-Erlässen bzw. die erstmalige Äußerung von Rechtsauslegungen in BMF-Erlässen, die nach Bescheiderlassung erfolgt seien, stellten kein rückwirkendes Ereignis dar. Insofern sei eine Bescheidänderung nach § 295a BAO unzulässig. Aus der Begründung der Bescheide (bzw. der Niederschrift vom 19. August 2008) gehe hervor, dass die Behörde die teilweise Aberkennung der bereits zugesprochenen IZP 2003 und 2004 – also die unter dem Verfahrenstitel des § 295a BAO vorgenommene Bescheidänderung – wegen einer im Jahr 2006 ergangenen VwGH-Entscheidung und wegen einer aus dem Jahr 2007 stammenden Rechtsmeinung des BMF (R6z 8217a EStR) vorgenommen habe. Die bisherigen Bescheide über die Gewährung einer IZP seien also im Hinblick auf eine erstmalig ergangene Rechtsauslegung einer VwGH-Entscheidung durch das BMF geändert worden, wobei diese Bescheide auf Basis der im Jahr 2004 vorgenommenen Nachschau (einschließlich Verfahrensergänzung im Jahr 2006) erlassen worden seien. Dazu sei aber – im Einklang mit der Rechtsansicht des BMF – § 295a BAO ein untauglicher Verfahrenstitel. Die angefochtenen Bescheide seien daher auch mit Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet.

Es wurde der Antrag gestellt, die in Rede stehenden Bescheide vom 9. September 2008, zugestellt am 31. Oktober 2008, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und Verletzung von Verfahrensvorschriften ersatzlos aufzuheben.

Weiters wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

In der **Stellungnahme** vom 11. Dezember 2008 führte die Betriebsprüfung zur Berufung u.a. aus.

Die vertretene Rechtsansicht werde u.a. auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 gestützt. Daraus ergebe sich, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssten, da nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung §§ 7 u 8" die Rede sein könne (Hinweis Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz. 3, Seite 4 "Behaltefrist").

Hinsichtlich des Vorwurfs der Verwendung eines unzulässigen Verfahrenstitels (§ 295a BAO) werde ausgeführt, dass im Fall der Bw. erstmals im Zuge der durchgeföhrten AP das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern, für die eine IZP gewährt worden sei, festgestellt worden sei. Der Verfahrenstitel des § 295a BAO sei deswegen gewählt worden, weil sachverhaltsändernde Geschehnisse, nämlich das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern vor bzw. mit Ablauf der halben betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, eingetreten seien.

Die **Vorlage der Berufung** an den UFS erfolgte ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung.

Im weiteren Verfahren vor dem UFS wurde an die Bw. am 8. Mai 2012 ein **Vorhalt** zur Thematik "Behaltefrist" unter Verweis auf die jüngste VwGH-Rechtsprechung mit der Bitte um Stellungnahme gerichtet. Es wurde hingewiesen, dass die Gewährung einer IZP wesentlich davon abhängig wäre, dass die entsprechenden Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Unternehmen als Anlagevermögen dienen müssen. Nach der Rechtsprechung wäre als ein Indiz für solch einen "längeren Zeitraum" das Ausmaß der bereits erfolgten Afa iHv 50% der Anschaffungskosten zu beurteilen. Auf Basis der Unterlagen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.8.2008 wäre der frühere Abgang der im Vorhalt angeführten Wirtschaftsgüter für die Gewährung der IZP im Jahr 2003 bzw. 2004 schädlich.

Im **Antwort- und Ergänzungsschreiben der Bw. vom 27. August 2012**, dem die Anlagen A bis C (6 Seiten) beilagen, waren zunächst die früher ergangenen Bescheide vom 4.4.2007 für das Jahr 2003 und vom 16.3.2007 für das Jahr 2004 unter Darstellung der Bemessungsgrundlagen und der damals gewährten, unstrittigen IZP angeführt.

Nach Darstellung der Bemessungsgrundlagen der nunmehr angefochtenen Bescheide vom 9.9.2008 für das Jahr 2003 bzw. 2004 führte die Bw. an, dass die Neufestsetzung und Kürzung der IZP aufgrund der in Rz 8217a EStR genannten Rechtsansicht erfolgt sei. Nach der seitens der Bw. in der Berufung vertretenen Ansicht seien die Bescheide vom 9.9.2008 jedoch ersatzlos aufzuheben.

Weiters beurteilte die Bw. in ihrem Schreiben die Gewährung der IZP – vorerst unter Außerachtlassung der noch auszuführenden verfahrensrechtlichen Bedenken – auf Basis der seitens des VwGH in seiner jüngeren Rechtsprechung (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082; 26.4.2012, 2009/15/0139; 30.5.2012, 2008/13/0246) vertretenen Rechtsansicht.

Demnach sei eine tatsächlich erfolgte Afa von zumindest 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich ein Indiz für die längere Widmung zum Betriebsvermögen, welche zur Vermittlung des Anspruches auf die IZP iSd § 108e EStG 1988 notwendig sei. Das hieße, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens des betreffenden Wirtschaftsgutes das Verhältnis Restbuchwert zu Anschaffungskosten 50% nicht (mehr) übersteige, habe die erforderliche längere Widmung zum Betriebsvermögen jedenfalls bestanden.

Bei den seitens des Finanzamtes als "prämienschädlich" im Jahr 2003 und 2004 ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern weise ein Teil der in den beiliegenden Anlagen A und B (beruhend auf den Anlagen zur Niederschrift vom 19.8.2008) ersichtlichen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Ausscheidens ein Verhältnis von nicht mehr als 50% auf. Nur bei einem weiteren Teil der in den Anlagen A und B angeführten Wirtschaftsgüter übersteige das Verhältnis Restbuchwert zu Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Ausscheidens die Grenze von 50% wesentlich.

Auf Basis dieser Rechtsansicht ergebe sich, wie in den Tabellen der Anlagen A und B dargestellt, eine Neuberechnung der IZP. Im Jahr 2003 wären Wirtschaftsgüter iHv Euro 1.015.238,39 und im Jahr 2004 iHv Euro 1.557.007,21 als prämienschädlich auszuscheiden. Die IZP betrage demnach – vorerst unter Außerachtlassung der verfahrensrechtlichen Einwendungen – für das Jahr 2003 Euro 4.596.040,34 und für das Jahr 2004 Euro 3.630.940,18.

In einem weiteren Punkt des Schreibens führte die Bw. jedoch aus, dass die angefochtenen Bescheide unter Verwendung eines untauglichen Verfahrenstitels ergangen seien. Es handle sich, wie schon in der ursprünglichen Berufung ausgeführt, um gemäß § 295a BAO geänderte Bescheide. Eine solche Bescheidänderung setze voraus, dass "*ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches*" vorliege. Das hieße, der steuerlich relevante Sachverhalt sei von der Finanzbehörde ursprünglich richtig festgestellt und auf Basis dessen eine rechtmäßiger Bescheid, welcher in Rechtskraft erwachsen sei, erlassen worden. Nach Erlass dieses Bescheides erfahre dieser steuerlich relevante Sachverhalt aber rückwirkend eine andere Gestaltung.

Für die rechtsrichtige Anwendung des § 295a BAO sei dabei entscheidend, dass es sich um ein maßgebliches Ereignis mit Rückwirkung handle, welches **nach** Erlassung des ursprünglichen Bescheides eintrete. Sei ein derartiges rückwirkendes Ereignis **vor** der Bescheiderlassung eingetreten, sei dieses aber bei der Erlassung des Bescheides von der

Finanzbehörde mangels Kenntnis zu diesem Zeitpunkt nicht berücksichtigt worden, so bedeute dies, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der steuerlich relevante Sachverhalt objektiv schon gegeben, nur der Finanzbehörde so nicht bekannt gewesen sei.

Das hieße, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt von Anfang an grundsätzlich fehlerhaft festgestellt worden sei. Gelange dieses rückwirkende Ereignis der Finanzbehörde nachträglich, d. h. nach Bescheiderlassung, doch noch zur Kenntnis, so erfahre der Sachverhalt nicht mehr nachträglich und rückwirkend eine andere Gestaltung, sondern es werde lediglich der Informationsstand der Finanzbehörde bezüglich des gegebenen Sachverhaltes erweitert (vgl. die deckungsgleiche deutsche Rechtslage - § 173 dAO im Verhältnis zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dAO). Eine Bescheidänderung nach § 295a BAO zur – nachträglichen – Berücksichtigung dieses rückwirkenden Ereignisses im Abgabenverfahren sei damit ausgeschlossen. Der Finanzbehörde stehe für diese Fälle grundsätzlich das Verfahrensinstrument der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zur Verfügung. Im vorliegenden Fall habe das zuständige Finanzamt die IZP für die Jahre 2003 und 2004 ursprünglich mit Bescheiden vom 16.3.2007 bzw. 4.4.2007 festgesetzt, wobei diese Bescheide in Rechtskraft erwachsen seien.

Der Grund für die auf Basis des § 295a BAO vorgenommene Bescheidänderung sei, dass einzelne Wirtschaftsgüter "*bereits vor bzw. mit Ablauf der halben Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind*". Der jeweilige Zeitpunkt, wann die einzelnen Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind, sei im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens exakt festgestellt worden (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.8.2008).

Im Fall der IZP 2003 sei, wie aus den Anlagen A und B ersichtlich, das Ausscheiden der betreffenden Wirtschaftsgüter immer vor Erlassung des ursprünglichen Bescheides, mit dem die IZP 2003 zuerkannt worden sei erfolgt. Eine auf den Verfahrenstitel nach § 295a BAO gestützte Bescheidänderung sei daher jedenfalls unzulässig. Der Bescheid vom 9.9.2008 sei daher rechtswidrig. Die IZP für 2003 habe sich wieder gemäß dem ursprünglichen Bescheid zu bemessen.

Im Fall der IZP 2004 sei das Ausscheiden der betreffenden Wirtschaftsgüter, mit Ausnahme der in der Tabelle in Anlage C aufgelisteten Fälle, ebenfalls immer vor der Erlassung des ursprünglichen Bescheides erfolgt. Für die IZP 2004 sei damit eine auf dem Verfahrenstitel nach § 295a BAO gestützte Bescheidänderung, bis auf die in der genannten Tabelle angeführten Fälle, unzulässig.

Bei den nach dem 4.4.2007 ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern liege im Zeitpunkt des Ausscheidens das Verhältnis Restbuchwert zu Anschaffungskosten bei 50% sodass die für die Gewährung der IZP erforderliche längere Widmung zum Betriebsvermögen jedenfalls

bestanden habe. Nur bei Wirtschaftsgütern mit Anschaffungskosten von Euro 177.983,20 sei das Ausscheiden nach der Erlassung des ursprünglichen Bescheides erfolgt und habe das Verhältnis Restbuchwert zu Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des Ausscheidens die Grenze von 50% wesentlich überschritten. Die IZP für das Jahr 2004 betrage daher unter Berücksichtigung der genannten Wirtschaftsgüter Euro 3.735.001,30.

Wie bereits in der Berufungsschrift vom 27.11.2008 ausgeführt, gehe aus der Begründung des angefochtenen Bescheides vom 9.9.2008 betreffend die IZP 2004 hervor, dass die Bescheidänderung deswegen durchgeführt worden sei, da einzelne Wirtschaftsgüter bereits vor bzw. mit Ablauf der halben Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien und solche Wirtschaftsgüter nach einer im Jahr 2007 neu entstandenen Rechtsmeinung des BMF (Rz 8217a EStR) keine IZP vermitteln. Ursächlich für die Bescheidänderung sei damit eine erstmals ergangene Rechtsauslegung. Dazu sei aber § 295a BAO ein untauglicher Verfahrenstitel. Das Berufungsbegehren auf Aufhebung der Bescheide vom 9.9.2008 betreffend die teilweise Aberkennung der IZP 2003 bzw. 2004 bleibt aufrecht.

Das angeführte Antwort- und Ergänzungsschreiben der Bw. vom 27. August 2012 wurde der **Amtspartei** samt Anlagen iSd Parteiengehörs zur Kenntnis übermittelt. Eine Stellungnahme erfolgte nicht.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2012 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die im Zuge der Außenprüfung (AP) getroffenen Feststellungen hinsichtlich des Ausscheidens von einzelnen Wirtschaftsgütern vor bzw. mit Ablauf der halben Nutzungsdauer ein rückwirkendes Ereignis darstellen, um die mit Bescheiden vom 9. September 2008 durchgeführte Abänderung gem. [§ 295a BAO](#) der ursprünglich ergangenen Bescheide zur Investitionszuwachsprämie (IZP) für die Jahre 2003 und 2004 zu rechtfertigen.

Gemäß **§ 295a BAO** kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches hat. Es handelt sich um einen Verfahrenstitel, der zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von Bescheiden dient.

Eine Abänderung gem. § 295a ist aber lediglich eingeschränkt zulässig, woraus sich eine Teilrechtskraft des zu ändernden Bescheides ergibt. Der nach § 295a abändernde Bescheid

hat somit nur die Wirkung einer Berichtigung. Er tritt nicht an die Stelle des Bescheides, sondern korrigiert ihn nur im angesprochenen Teilbereich. Der nicht abgeänderte Teilbescheid verbleibt in Rechtskraft und der Änderungsbescheid ist daher nur hinsichtlich der Abänderung mit Berufung anfechtbar (vgl. *Ritz*, BAO³ § 295a, Tz 42).

Vorbild für die mit AbgÄG 2003 in die BAO eingefügte neue Regelung ist die deutsche Abgabenordnung (AO). Unter einem Ereignis iSd § 175 Abs. 1 Z 2 AO ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhalts, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur sachverhaltsändernde Geschehnisse, nicht jedoch Änderungen der Rechtsprechung, was auch für Urteile des EuGH gilt (s. *Ritz*, Abänderung nach § 295a BAO, SWK 35/2003, 880).

Da § 295a eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung ist, nimmt sie keinen Einfluss auf den Bestand materieller Abgabengesetze. Es muss somit den materiellen Abgabengesetzen entnommen werden, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt.

Grundsätzlich verändern nach Entstehen des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches nicht mehr. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches Rückwirkung zukommen kann. Das Ereignis muss nachträglich eintreten, da nur dann die Notwendigkeit zur Durchbrechung der Rechtskraft besteht. Das Ereignis darf bei Erlass des zu ändernden Bescheides noch nicht eingetreten sein.

Nach der Rechtsprechung des VwGH erfasst § 295a BAO abgabenrelevante Sachverhalte, die **nach** Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an ihrer Wurzel berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Umstände, welche bereits bei Erlassung ursprünglicher Bescheide vom Finanzamt berücksichtigt wurden, können keine Bescheidänderung iSd § 295a begründen, da insoweit kein rückwirkendes Ereignis vorliegt (s. VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#) mwN). Es muss sich weiters um neu eingetretene Umstände handeln. Ein Ereignis, das nur mangels Kenntnis nicht bereits bei Erlassung des ursprünglichen Abgabenbescheides berücksichtigt werden konnte, rechtfertigt nach seinem Hervorkommen ggf. eine Bescheidaufhebung oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 BAO](#)), nicht jedoch eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO.

Gemäß **§ 108e Abs. 1 EStG 1988** kann (konnte) für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine IZP 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.

Gemäß **§ 7 Abs. 1 EStG 1988** sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Der VwGH führt in seiner jüngsten Rechtsprechung zur IZP im Zusammenhang mit einer etwaigen "Behaltefrist" aus. Maßgebend für die AfA ist die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer, das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen kann und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 7, Tz 38). § 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die IZP, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der AfA (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann. Ein Ausmaß der AfA von 50% der Anschaffungskosten kann dabei aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraumes gewertet werden (vgl. VwGH 26.4.2012, [2009/15/0139](#); 28.2.2012, [2009/15/0082](#)).

Investitionszuwachsprämie (IZP) 2003

Ursprünglich wurde die IZP gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 4. April 2007 (Berufungsvorentscheidung) festgesetzt.

Dieser in Rechtskraft erwachsene Bescheid wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 9. September 2008 gemäß § 295a BAO abgeändert.

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertrat mit diesem Bescheid die Auffassung, dass Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2003 iHv Euro 4.731.068,86 zugegangen waren und vorzeitig aus dem Anlagevermögen ausschieden, keine prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter darstellten. Nur diese durch den Bescheid ausgesprochene Änderung ist Gegenstand der vorliegenden Berufung.

Nach den dem UFS vorliegenden Listen und Aufstellungen der Wirtschaftsgüter (Anlage A zum vorliegenden Schreiben vom 27. August 2012), die auf den der Niederschrift zur AP vom 19. August 2008 beiliegenden Anlagen beruhen, erfolgte der Abgang der strittigen Wirtschaftsgüter jeweils **vor** dem 4. April 2007.

Wie oben ausgeführt, kommen **nur nachträglich eingetretene** Ereignisse, also Ereignisse, die nach Ergehen des abgeänderten Bescheides liegen, als rückwirkende Ereignisse in Betracht. Umstände, die bereits bei Erlassung des ursprünglichen IZP-Bescheides hätten berücksichtigt werden können, können eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO nicht begründen. Ein Ereignis, das nur mangels Kenntnis nicht bereits bei Erlassung des ursprünglichen Abgabenbescheides berücksichtigt werden konnte, rechtfertigt nach seinem Hervorkommen ggf. eine Bescheidaufhebung gem. [§ 299 BAO](#) oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 BAO](#)), nicht jedoch eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO.

Da im gegenständlichen Fall sämtliche Abgänge der strittigen, im Jahr 2003 angeschafften Wirtschaftsgüter vor der Erlassung des ursprünglichen Bescheides für die IZP des Jahres 2003, d.h. vor dem 4. April 2007, lagen, kann die nunmehr angefochtene Bescheidänderung gem. § 295a BAO mangels Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses schon allein dadurch nicht begründet werden. Die Frage inwieweit die Wirtschaftsgüter der Bw. über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen gedient haben, ist nicht mehr zu prüfen, Der Abgang der Wirtschaftsgüter lag vor Erlassung des ursprünglichen Bescheides, sodass dieser nicht als rückwirkendes Ereignis in Betracht kam.

Die materielle Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides (4. April 2007) ist nach dem Ausscheiden der strittigen Wirtschaftsgüter eingetreten.

Die Abänderung des Bescheides zur IZP für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 9. September 2008 gem. § 295a BAO ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Der angefochtene Bescheid betreffend die IZP 2003 wird daher aufgehoben.

Investitionszuwachsprämie (IZP) 2004

Ursprünglich wurde die IZP für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 16. März 2007 festgesetzt. Die damals erfolgten Kürzungen waren unstrittig. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Dieser in Rechtskraft erwachsene Bescheid wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 9. September 2008 gemäß § 295a BAO abgeändert.

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertrat mit diesem Bescheid die Auffassung, dass Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2004 iHv Euro 7.352.734,31 zugingen und vorzeitig, d.h. vor bzw. mit Ablauf der halben Nutzungsdauer, aus dem Anlagevermögen ausschieden, keine prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter darstellten.

Nach den dem UFS vorliegenden Listen und Aufstellungen der Wirtschaftsgüter (Anlagen B und C zum Schreiben vom 27. August 2012), die auf den der Niederschrift zur AP vom 19. August 2008 beiliegenden Anlagen beruhen, erfolgte der Abgang der strittigen

Wirtschaftsgüter zu einem Teil vor dem 16. März 2007 und zu einem Teil nach dem 16. März 2007.

Wie schon zur IZP 2003 ausgeführt, kommen **nur nachträglich eingetretene** Ereignisse, also Ereignisse, die nach Ergehen des abgeänderten Bescheides liegen, als rückwirkende Ereignisse in Betracht.

Der Teil der strittigen Abgänge der Wirtschaftsgüter, der vor dem 16. März 2007 erfolgte, ist hinsichtlich der IZP 2004 nicht als rückwirkendes, die materielle Rechtskraft durchbrechendes Ereignis iSd § 295a BAO zu qualifizieren. Die für diese Wirtschaftsgüter gewährte IZP ist daher nicht abzuändern.

Anders ist jener Teil der Wirtschaftsgüter zu beurteilen, der nach dem 16. März 2007 ausgeschieden ist. Da es sich bei diesen Abgängen um Ereignisse handelt, die nach der Erlassung des ursprünglichen Bescheides eingetreten sind, ist zu prüfen, ob die Abgänge ein sachverhaltsänderndes, rückwirkendes Ereignis darstellen.

Aufgrund der aus den Listen (Anlagen B und C zum Schreiben der Bw. vom 27. August 2012) ersichtlichen Dauer des Verbleibens der Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen der Bw., ist festzustellen, dass – zwei Wirtschaftsgüter ausgenommen – bei sämtlichen anderen Wirtschaftsgütern die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der Afa zu mindestens 50% abgesetzt wurden.

§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die IZP, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der Afa abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Afa (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann. Ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten kann dabei aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§ 7 und 8) in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Erfüllung des erforderlichen längeren Zeitraums gewertet werden.

Daraus folgt, dass der Abgang jener bereits zu mindestens 50% abgeschriebenen Wirtschaftsgüter für die Gewährung der IZP nicht als schädlich zu beurteilen ist. Es liegen daher in diesen Fällen keine Ereignisse vor, denen eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Damit war die Anwendung der verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 295a BAO in diesen Fällen nicht zutreffend.

Zu beurteilen bleiben nun noch jene beiden Wirtschaftsgüter mit einem Anschaffungswert von insgesamt Euro 177.983,20, die nach dem 16. März 2007 ausgeschieden sind und bei denen zum Zeitpunkt des Ausscheidens die Grenze von 50% im Verhältnis Restbuchwert zu

Anschaffungskosten wesentlich überschritten wird. Für diese Wirtschaftsgüter ist daher eine IZP nicht zu gewähren. Der Abgang dieser Wirtschaftsgüter stellt ein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit dar, sodass die Anwendung von § 295a BAO in diesem Fall zu Recht erfolgt.

Die IZP für das Jahr 2004 ist daher für diese beiden Wirtschaftsgüter nicht zu gewähren.

Der angefochtene Bescheid betreffend die IZP 2004 wird abgeändert.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. Jänner 2013