



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, vertreten durch Y-GmbH, vom 12. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29. August 2008 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 (Änderung gem. § 295a BAO) für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerberin (Bw.) wurde die für das Jahr 2002 beantragte Investitionszuwachsprämie zunächst in erklärter Höhe von € 1.970.045,62 gutgeschrieben. Aufgrund der anlässlich einer Nachschau (Niederschrift vom 28.10.2004) getroffenen Feststellungen wurde die Investitionszuwachsprämie 2002 mit Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 15.11.2004 mit € 0,00 festgesetzt.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 15.12.2004 wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 27.12.2006, RV/0166-K/06 Folge gegeben und die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit € 2,212.666,93 festgesetzt.

Am 29.8.2008 wurde vom nunmehr örtlich zuständigen Finanzamt Wien 1/23 der angefochtene Bescheid gem. § 295a BAO betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2002 erlassen. Mit diesem Bescheid, der sich auf die anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) getroffene Feststellung stützt, wurde die Investitionszuwachsprämie 2002 mit € 1,946.789,77 festgesetzt, was einer Reduktion

gegenüber des mit Berufungsentscheidung des UFS vom 27.12.2006, RV/0166-K/06 festgesetzten Betrages um € 265.877,17 entspricht.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.8.2008 (Bescheidbegründung) ist ausgeführt, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156) die Investitionszuwachsprämie für jene Wirtschaftsgüter abzuerkennen sei, die bereits vor bzw. mit Ablauf der halben betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien, sofern der vorzeitige Verkauf nicht durch Unwägbarkeiten veranlasst gewesen sei. Zur Vorgehensweise bei der Neuberechnung der Investitionszuwachsprämie 2002 durch die Betriebsprüfung ist ausgeführt: *„Die Investitionszuwachsprämie 2002 wurde bereits im Rahmen einer Nachschau überprüft (Niederschrift vom 28.10.2004). Für jene (damals überprüften) Wirtschaftsgüter, die v o r Abschluss der Nachschau (vorzeitig) ausgeschieden sind, wird die Investitionszuwachsprämie anerkannt; für jene Wirtschaftsgüter, die n a c h Abschluss der Nachschau (vorzeitig) ausgeschieden sind, aberkannt. Wirtschaftsgüter, die in der Nachschau nicht belegmäßig überprüft wurden, wurden nun erstmals überprüft; im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens wird die Investitionszuwachsprämie versagt. Die Abänderung des Bescheides über die Investitionszuwachsprämie 2002 erfolgt gem. § 295a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.*

Details zu den abgegangenen Wirtschaftsgütern und der Höhe der durch die Betriebsprüfung nicht anerkannten Investitionszuwachsprämie sind den Anlagen 1 (Abgänge 2002-2007) und 2 (Ermittlung der Investitionszuwachsprämie 2002 lt. Bp) zu entnehmen.“

Die Bw. erhob mit Anbringen vom 12.9.2008 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2002 vom 29.8.2008 Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften.

In der sehr ausführlichen Begründung wurde die Rechtsansicht dargelegt, dass § 108e EStG 1988 keine Behaltefrist vorsehe, weshalb eine Prämienrückforderung („Nachversteuerung“) wegen des vorzeitigen Ausscheidens von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern von vornherein ausgeschlossen sei. Die von der bescheiderlassenden Behörde vertretene Auffassung, dass die Investitionszuwachsprämie grundsätzlich nur für jene abnutzbaren (ungebrauchten und körperlichen) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zustehe, die im Betrieb der Bw. mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer verwendet oder genutzt würden, sei rechtswidrig, da sie sowohl mit dem Inhalt als auch mit dem Normzweck des § 108e EStG

1988 unvereinbar sei. Bei einer gesetzeskonformen Auslegung des § 108e EStG 1988 hätte die Aberkennung eines Teilbetrages der Investitionszuwachsprämie 2002 nicht erfolgen dürfen.

Der angefochtene Bescheid sei überdies mit Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet, da § 295a BAO keinen geeigneten Verfahrenstitel darstelle, zumal rückwirkende Ereignisse im Sinne dieser Bestimmung ausnahmslos sachverhaltsändernde Geschehnisse seien. Im konkreten Fall sei die Bescheiderlassung jedoch wegen einer im Jahr 2006 ergangenen VwGH-Entscheidung und wegen einer aus dem Jahr 2007 stammenden Rechtsmeinung des BMF (EStR Rz 8217a) erfolgt.

Die BP nahm mit Schreiben vom 14.11.2008 zur Berufung Stellung und führte aus, dass die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vertretene Argumentationslinie betreffend die Auslegung des § 108e EStG 1988 auch von VwGH, UFS und BMF vertreten werde. Die Erlassung eines Bescheides gem. § 295a BAO wurde damit gerechtfertigt, dass das vorzeitige Ausscheiden der betreffenden Wirtschaftsgüter im Zuge der BP erstmals festgestellt worden sei.

Die Berufung wurde mit Schreiben des Finanzamtes vom 9.12.2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Gegenstand der rechtlichen Beurteilung bildet die Frage, ob das im Zuge einer im Jahr 2008 durchgeführten BP festgestellte Ausscheiden von Wirtschaftsgütern vor bzw. mit Ablauf der halben Nutzungsdauer ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt, um die mit Bescheid gem. § 295a BAO vom 29.8.2008 vorgenommene Abänderung eines rechtskräftigen Bescheides betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 rechtfertigen zu können.

Gem. § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Der durch BGBl I 2003/124 in die BAO eingefügte § 295a BAO klärt die strittige Frage, mit welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt. Die

Vorbildbestimmung (§ 175 Abs. 1 Z 2 AO) lautet: „Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, ... soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).“ Unter einem Ereignis im Sinne des § 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. Die durch ein Ereignis ausgelöste Rückwirkung muss eine steuerliche sein. Ob ein Ereignis eine solche Wirkung hat, kann nur den (besonderen) Steuergesetzen entnommen werden. Bisher war strittig, nach welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die (rückwirkende) Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt (vgl. Ritz, SWK 2003, S 880).

Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches (vgl. Stoll, BAO, 58 ff). Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben (vgl. zB Loose, in Tipke/Kruse, AO², § 175 Tz 27; Koenig, in Pahlke/Koenig, AO², § 175 Tz 38 ff). § 295a ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden. § 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung (zB VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; 4.2.2009, 2006/15/0151; 26.1.2011, 2007/13/0084). Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (vgl. zB VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; 25.6.2008, 2006/15/0085; 2.9.2009, 2008/15/0065). Tritt ein derartiges Ereignis vor Bescheiderlassung ein, so ist es im Bescheid zu berücksichtigen; dies gilt auch für auf § 201 BAO oder § 202 BAO gestützte Bescheide (Ellinger ua, BAO³, § 295a Anm 2). § 295a BAO ist hingegen anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) eintritt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295a Tz. 3-5). Materielle Abgabenvorschriften müssen normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (vgl. zB VwGH 15.01.2008, 2006/15/0219).

Keine Ereignisse iSd § 295a BAO sind beispielsweise erstmalige oder geänderte Rechtsprechung, etwa des VwGH (zB UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04) oder des EuGH (zB BFH, BStBl 1996 II 399; UFS 28.11.2007, RV/2432-W/06) (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295a Tz 27).

Gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind nur dann Ereignisse iSd § 295a BAO, wenn eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert (vgl. Ellinger/Iro/Krammer/Sutter/Urtz, BAO Kommentar (Loseblatt), Anmerkung 13 zu § 295a).

Da § 295a BAO eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung ist, nimmt sie in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Es ist sohin an Hand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann. Nur in jenen Fällen, in denen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vorsehen, ist nach

§ 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabeananspruches zeitigt (vgl. zB VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

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 (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192). Es muss sich außerdem 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 gegebenenfalls 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 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.

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 Investitionszuwachsprämie 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 Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie 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).

Im konkreten Fall wurde die Investitionszuwachsprämie 2002 zunächst in beantragter Höhe von € 1.970.045,62 gutgeschrieben und sodann aufgrund der anlässlich einer Nachschau (Niederschrift vom 28.10.2004) von der BP getroffenen Feststellungen mit Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 15.11.2004 mit € 0,00 festgesetzt.

Dieser Bescheid erwuchs nicht in Rechtskraft, da er mit Berufung vom 15.12.2004 bekämpft wurde. Der Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 27.12.2006, RV/0166-K/06 Folge gegeben und die Investitionszuwachsprämie 2002 mit € 2.212.666,93 festgesetzt. Dieser in Rechtskraft erwachsene Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gem. § 295a BAO vom 29.8.2008 dahingehend abgeändert, dass die Investitionszuwachsprämie 2002 mit € 1,946.789,77 festgesetzt wurde. Die mit diesem Bescheid vorgenommene Reduktion gegenüber des mit Berufungsentscheidung des UFS vom 27.12.2006, RV/0166-K/06 festgesetzten Betrages an Investitionszuwachsprämie 2002 um € 265.877,17 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mit dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern bereits vor bzw. mit Ablauf der halben betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen begründet.

Aus der in einem Anhang zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.8.2008 befindlichen Darstellung der Zugänge und Abgänge von Wirtschaftsgütern ist zu entnehmen, dass der Abgang sämtlicher von der BP wegen vorzeitigen Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen für prämienschädlich befundenen Wirtschaftsgüter im Zeitraum zwischen 14.12.2004 und 2.8.2006 erfolgte.

Tatsache ist somit, dass die streitgegenständlichen Abgänge von Wirtschaftsgütern bereits vor der Erlassung jenes rechtskräftigen Bescheides (Berufungsentscheidung des UFS vom 27.12.2006, RV/0166-K/06) erfolgten, dessen Abänderung mit dem angefochtenen Bescheid gem. § 295a BAO vom 29.8.2008 vorgenommen wurde.

Nach der oben dargestellten Rechtslage 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 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 gegebenenfalls eine Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO), nicht jedoch eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO.

Die Erlassung des angefochtenen Bescheides gem. § 295a BAO kann nicht auf ein rückwirkendes Ereignis im Sinne dieser Bestimmung gestützt werden, da die materielle Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides vom 27.12.2006 nach dem Abgang der streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter eingetreten ist.

Da der als prämienschädlich beurteilte Abgang von Wirtschaftsgütern vor der Erlassung des ursprünglichen Bescheides kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt, erfolgte die Erlassung des angefochtenen Bescheides gem. § 295a BAO nicht zu Recht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2013