



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vertreten durch Dr. Gabriele Germann-Leiner, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 7a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die berufungsführende GmbH hat im Jahr 2004 von der X Gebrauchtmaschinen GmbH, einem Unternehmen des X-Konzerns, ein CNC-Bearbeitungszentrum, Baujahr 2002, um 475.060,00 € erworben. In der darüber ausgestellten Rechnung vom 18. Februar 2004 ist ua. der Status "Messemaschine" angeführt und die Gewährleistungsfrist mit 6 Monaten angegeben.

Mit Beilage (E 108e) zur Körperschaftssteuererklärung wurde für das Jahr 2004 unter Anschluss eines entsprechenden Verzeichnisses eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von 58.515,40 € geltend gemacht, die in weiterer Folge vom Finanzamt auf dem Abgabenkonto der Berufungsführerin gutgeschrieben wurde.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer, nachdem von der X Gebrauchtmaschinen GmbH mitgeteilt worden war, es handle sich um eine Maschine, die nur für Vorführzwecke zur Steuerungsvorführung vorgesehen gewesen sei, aber nie in einer Produktionshalle gestanden und nicht in einen Produktionsablauf eingebunden gewesen, zur

Auffassung, dass die Maschine nicht ungebraucht und damit kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut sei (vgl. Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. Dezember 2007). Die Investitionszuwachsprämie stehe daher für die Gesamtanschaffungskosten incl. Einbaukosten (546.431,00 €) nicht zu.

Den Feststellungen des Prüfers folgend, wurde die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 4. Dezember 2007 mit 3.872,40 € festgesetzt, wodurch sich gegenüber dem ursprünglich gutgeschriebenen Betrag eine Nachforderung in Höhe von 54.643,00 € errechnete.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2008 Berufung erhoben. Begründend wurde von der steuerlichen Vertreterin unter Anführung entsprechender Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 8219 und Rz 3762) im Wesentlichen ausgeführt, der Betriebsprüfer habe bei der Bestätigung des Lieferanten nur die Bezeichnung "Vorführmaschine" für seine Beurteilung herangezogen. Der Inhalt, der eindeutig eine ungebrauchte Maschine im Sinn der Einkommensteuerrichtlinien umschreibe, sei nicht beachtet worden. Nach der Beschreibung des Lieferanten sei die Maschine nie in einen Produktionsprozess eingebunden gewesen, dh. die typische Tätigkeit, nämlich die Produktion von Werkstücken sei vor der Lieferung an die Berufungsführerin nie durchgeführt worden. Steuerungs demonstration heiße, dass Besuchern vorgeführt worden sei, wie sich die Greifarme etc. bewegen könnten. Diese Art der Vorführung liege sogar unter der Schwelle des Probetriebes, der nicht prämienschädlich sei. Zur Ergänzung der bereits vorgelegten Bestätigung werde ein weiteres Schreiben vom 9. Jänner 2008 vorgelegt. Aus diesem gehe zweifelsfrei hervor, dass die gegenständliche Maschine auch nicht zur Produktionsdemonstration von Werkstücken verwendet worden sei. Die typische Inbetriebnahme einer solchen Fräsmaschine, die Herstellung von Werkstücken, habe erst im Betrieb der Berufungsführerin stattgefunden. Die Fräsmaschine sei daher im Zeitpunkt der Lieferung im März 2004 ungebraucht gewesen und die Investitionszuwachsprämie sohin zurecht beantragt worden. Auch werde darauf hingewiesen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich sei, da das Finanzamt bereits bei der Veranlagung in der Lage gewesen wäre, den Sachverhalt ausreichend zu beurteilen. Mit der Erklärung E 108e sei eine Kopie der Rechnung über den Kauf der Fräsmaschine übermittelt werden. Auch wenn die Gutschrift der Investitionszuwachsprämie auf dem Abgabenkonto nicht die Bezeichnung "Bescheid" trage, erfolge diese Verbuchung nur im Rahmen der bescheidmäßigen Veranlagung der Körperschaftsteuer und hänge fristmäßig an der Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides für das jeweilige Kalenderjahr. Wenn daher die Finanzbehörde aufgrund der ihr vorgelegten Unterlagen die Möglichkeit gehabt hätte, den Sachverhalt ausreichend zu beurteilen oder bei Zweifeln nachfragen hätte müssen, könne ein

Verfahren nicht im Zuge einer späteren Betriebsprüfung wieder aufgerollt werden. Die Wiederaufnahme bzw. Vorschreibung der Prämie sei somit nicht möglich.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt, gestützt auch auf eine dem Betriebsprüfer auf entsprechendes Ersuchen mit E-Mail vom 22. Oktober 2007 übermittelte Auskunft der X Gebrauchtmachines GmbH (die E-Mail gelangte dem Prüfer einem Aktenvermerk zufolge erst am 8. Jänner 2008 zur Kenntnis), es handle sich um eine Maschine mit bisher geringfügiger Verwendung (Vorführ- bzw. Schulungsgerät), im Wesentlichen aus, es könne zweifelsfrei nicht von einer fabriksneuen Maschine gesprochen werden, da die Maschine im Zeitpunkt der Anschaffung bereits mehr als zwei Jahre alt gewesen sei. Vorführgeräte, die mehr als ein Jahr dem Betrieb dienten, seien grundsätzlich dem Anlagevermögen zuzuordnen und sei damit bereits ein Wertverzehr bei der Lieferfirma eingetreten. Auch sei nicht glaubwürdig, dass keine Fräsvorgänge an Werkstücken durchgeführt würden. Aufgrund der Dauer des Vorführ- und Schulungseinsatzes (zwei Jahre) habe sich zweifelsfrei eine Wertminderung ergeben, die sich auch in einem geringeren Preis niedergeschlagen habe. Ein Indiz sei auch, dass die Maschine von einer Tochterfirma des X-Konzerns, der X Gebrauchtmachines GmbH, die für den Verkauf von Gebrauchtmachines zuständig sei, geliefert worden sei.

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 2008 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. In der Begründung führt die steuerliche Vertreterin aus, mit der Erklärung E 108e seien Unterlagen vorgelegt worden, aufgrund derer die Finanzbehörde den Sachverhalt ausreichend hätte beurteilen können. Da dem Antrag vollinhaltlich stattgegeben worden sei, habe keine Möglichkeit bestanden, einen ausdrücklichen Bescheid zu verlangen. Die Verbuchung der Prämie auf dem Abgabenkonto sei als konkludenter Bescheid zu werten. Eine spätere, anders lautende Entscheidung widerspreche jeglichen Grundsätzen der Rechtssicherheit. Die Anfrage der Abgabenbehörde vom 19. Oktober 2007 an die Lieferfirma sei äußerst unpräzise. Wenn die Maschine zwar zu Steuerdemonstrationen eingeschaltet worden sei, aber keine Produktion stattgefunden habe, werde der juristische Laie selbstverständlich antworten, dass es sich um eine Maschine mit geringfügiger Verwendung gehandelt habe. Die Frage nach der genaueren Art der Verwendung sei von der steuerlichen Vertreterin im Zuge der Betriebsprüfung beantwortet worden und bei der Schlussbesprechung die Bestätigung der X Gebrauchtmachines GmbH vom November 2007 vorgelegt worden. Daraus wie auch aus der mit der Berufung vorgelegten Bestätigung gehe hervor, dass keine typische Inbetriebnahme, nämlich die Fertigung von Werkstücken stattgefunden habe. Die Qualifikation als Ausstellungsstück verliere die Maschine auch nicht aufgrund des Zeitrahmens von zwei Jahren. Im X-Konzern werde jede Maschine, die nicht aufgrund einer Kundenbestellung gefertigt werde, über die Tochterfirma X Gebrauchtma-

schinen GmbH verkauft. Es entbehre jeglicher rechtlicher Grundlage, wenn die Finanzbehörde aus dem Firmennamen schließe, dass es sich um eine Gebrauchtmaschine handle. Auch zeuge es von einer offensichtlichen Unkenntnis von technischen Abläufen, wenn in der Berufungsvorentscheidung behauptet werde, es sei völlig unglaubwürdig, dass eine Fräsmaschine, die für Vorführ- und Schulungszwecke eingesetzt werde, nur die Greifarme zur Demonstration bewege und keinen für eine Fräsmaschine typischen Ablauf, nämlich Fräsvorgänge an Werkstücken vorführe. Bei der Herstellung von Frästeilen fielen Unmengen an Metallspänen an. Die Maschine benötige Kühlmittel und Schmiermittel. Während des Produktionsprozesses sei zudem das Schauglas in der Schiebetüre so verschmutzt, dass der Fräsvorgang nicht wirklich beobachtet werden könne. Es sei eher sehr unwahrscheinlich, dass ein solcher Fräsvorgang in einem Schulungszimmer bzw. Ausstellungsraum stattfinden solle. Die Herstellung von Werkstücken habe vernünftigerweise in Produktionshallen abzulaufen und nicht in Schau-räumen.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ein Schreiben der X Gebrauchtmaschinen GmbH vom 12. August 2010 vorgelegt, in dem der Geschäftsführer bestätigt, dass die Maschine zu keiner Zeit im Anlagevermögen der X Gebrauchtmaschinen GmbH geführt und damit abgeschrieben worden sei. Die Maschine habe lediglich zur optischen Ansicht und Steuerungsvorführung gedient und sei nicht zur Produktionsdemonstration verwendet worden. Damit habe sie dem damals neuesten Stand der Technik entsprochen und bei der Auslieferung den Zustand einer Neumaschine gehabt. Im Jahr 2002 habe der Neupreis der Maschine 696.000 € betragen. Auf diesen Maschinentyp werde je nach Verhandlungen eine durchschnittliche Gewährleistung von 12 Monaten eingeräumt. Die gewährte Rabattierung sei im Rahmen der damaligen Zeit gelegen.

Mit weiterem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 24. September 2010 wurde die steuerliche Vertreterin um Stellungnahmen zu den Ausführungen betreffend das Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 BAO sowie um Darlegung unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit zu berücksichtigender Umstände ersucht.

Daraufhin wurde mit Schreiben vom 19. Oktober 2010 vorgebracht, die Bestimmung des § 108e Abs. 5 EStG 1988 impliziere, dass die Abgabenbehörde die Prämie nur nach Überprüfung der Tatsachen gutschreiben dürfe und ansonsten ein abschlägiger Bescheid ergehen müsste. Die Bestätigung der X Gebrauchtmaschinen GmbH sei im Betriebsprüfungsverfahren nicht der Auslöser für Nachforschungen gewesen. Vielmehr habe der Betriebsprüfer im Zuge der Prüfungshandlungen die bereits am 6. Juni 2005 vorgelegte Rechnung für die Maschine genauer überprüft. Dabei sei ihm der Lieferant "X Gebrauchtmaschinen GmbH" sowie die Bezeichnung als "Messemaschine" aufgefallen und habe er daraus den Schluss gezogen, dass

es sich um eine Gebrauchtmachine handeln müsse. Er habe eine juristisch unpräzise Anfrage an die X Gebrauchtmachines GmbH gerichtet und eine von juristischen Laien formulierte unpräzise Antwort erhalten. Erst auf Anfrage der steuerlichen Vertreterin sei von der X Gebrauchtmachines GmbH eine auf den Punkt gebrachte Bestätigung ausgestellt worden. Diese Ermittlungen hätte die Abgabenbehörde aber bereits vor der Gutschrift der Prämie durchführen müssen.

Die entscheidungswesentlichen Tatsachen seien bereits der Rechnung zu entnehmen und daher zum Zeitpunkt der Gutschriftsverbuchung bekannt gewesen. Nachdem der Abgabenbehörde die mit der Erklärung E 108e übermittelten Unterlagen offensichtlich ausgereicht hätten, um die Maschine als neu zu qualifizieren und damit die Prämie gutzuschreiben, könne nicht im Jahr 2007 bei Durchsicht der gleichen Rechnung eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt werden.

Die Berufungsführerin habe aufgrund der Gutschrift der Prämie vom Zuspruch der Investitionsbegünstigung ausgehen können, weil sie annehmen habe können, dass die Behörde die Tatsachen überprüft habe. Da die Abgabenbehörde nach Einreichung der Erklärung samt Beilagen keine weiteren Ermittlungen durchgeführt und keinen abschlägigen Bescheid erlassen habe, könne die Berufungsführerin von der Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit der Gutschrift ausgehen. Dies vor allem auch aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine "neue" Maschine gehandelt habe. Für die Berufungsführerin sei die Zuerkennung der Prämie ein wichtiger Aspekt bei der Entscheidung gewesen, ob die Investition dieser in Relation sehr teuren Maschine durchgeführt werden könne. Ansonsten hätte man überlegt, eventuelle eine günstigere gebrauchte Maschine zu erwerben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im Berufungsfall zum einen die verfahrensrechtliche Zulässigkeit der nachträglichen Festsetzung der Investitionszuwachsprämie und zum anderen die Beurteilung der CNC-Fräsmaschine als gebrauchtes und damit nicht prämiengünstigtes Wirtschaftsgut. Dazu ist Folgendes zu sagen:

#### **1. Verfahrensrecht**

Nach § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) zu erlassen.

[§ 201 BAO](#) (in der Fassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, [BGBl. I Nr. 97/2002](#), nach [§ 323 Abs. 11 BAO](#) erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabeananspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist) lautet auszugsweise:

(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 selbstberechneter 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,

..."

Ein Bescheid betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie stellt eine Festsetzung nach § 201 BAO dar und hat nur zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweicht (vgl. VwGH 21.9.2006, [2006/15/0236](#)). Kein Zweifel kann allein schon im Hinblick auf die Fristen des § 201 Abs. 2 BAO darüber bestehen, dass solche Bescheide auch nachträglich erlassen werden können. Der Einwand, dies widerspreche jeglichen Grundsätzen der Rechtssicherheit, ist für die belangte Behörde angesichts der dargestellten Rechtslage daher nicht nachvollziehbar.

Die Wiederaufnahme eines Verfahrens nach [§ 303 BAO](#) wiederum setzt ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 4). Ein Bescheid ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer (rechtsgestaltender oder rechtsfeststellender) Verwaltungsakt (vgl. Ritz, a.a.O., § 92 Tz 1, mwN). Einer bloßen Verbuchung einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto kommt eine Bescheidqualität in diesem Sinne zweifelsohne nicht zu. Auch von einem "konkludenten" Bescheid kann keine Rede sein, ergibt sich doch schon aus dem Regelungszusammenhang von § 108e Abs. 5 erster Satz EStG 1988 und § 201 BAO, dass im Falle einer unrichtigen Selbstberechnung erstmalig eine Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mit Abgabenbescheid zu erfolgen hat. Auch ist das Verfahren betreffend Investitionszuwachsprämie ein eigenständiges Verfahren und nicht wie immer gearteter Teil des Verfahrens betreffend die Besteuerung des Einkommens (vgl. VwGH 24.6.2009, [2009/15/0087](#), mwN).

Insoweit hat das Finanzamt zutreffend darauf hingewiesen, dass mit dem angefochtenen Bescheid eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Investitionszuwachsprämie nicht erfolgt ist. Unbegründet ist seitens des Finanzamtes indes geblieben, inwieweit, nachdem unter den gegebenen Umständen eine solche (nachträgliche) Festsetzung von Amts wegen außerhalb der Jahresfrist nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO (die Beilage E 108e zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für 2004 ist beim Finanzamt am 6. Juni 2005 eingegangen, die Festsetzung der Prämie erfolgte mit Bescheid vom 4. Dezember 2007) nur unter der Voraussetzung des § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Tatbestand BAO zulässig ist, bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden. Nicht begründet wurde auch die Ermessensübung hinsichtlich der Festsetzung der Investitionszuwachsprämie.

Nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. (vgl. VwGH 24.6.2009, [2009/15/0087](#), mwN). Dabei ist es nach der zu Wiederaufnahmebescheiden im Sinne des [§ 303 BAO](#) ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind, dh., es muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#), mwN). Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es (nur), zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die

Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#), mwN).

[§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) stellt indes darauf ab, ob bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, ordnet aber nicht die sinngemäße Anwendung der für amtswegige Wiederaufnahmen geltenden besonderen Bestimmungen an (vgl. Ritz, a.a.O., § 201 Tz 39). Ob daraus nun der Schluss gezogen werden kann, dass das Fehlen der Darlegung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO lediglich einen Begründungsmangel darstellt, der - anders als im Falle eines angefochtenen Wiederaufnahmebescheides - im Berufungsverfahren sanierbar ist (die Frage offen lassend Ritz, a.a.O., § 201 Tz 39), kann im Berufungsfall dahingestellt bleiben, zumal – wie nachstehend dargelegt – im Prüfungsbericht, auf den im angefochtenen Bescheid verwiesen wurde, eine neu hervorgekommene Tatsache und damit ein tauglicher Wiederaufnahmegrund angeführt ist.

Der Aktenlage zufolge wurde mit dem Antrag zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (Beilage E 108e) die Rechnung vom 18. Februar 2004 sowie ein entsprechendes Anlageverzeichnis vorgelegt. Aus der Rechnung geht ua. das Baujahr der Maschine (2002), der Status (Messemaschine) sowie die Dauer der Gewährleistung (6 Monate) hervor.

Im Prüfungsbericht wird darauf hingewiesen, dass es sich laut Lieferant um eine Vorführmaschine gehandelt habe, die nur für Vorführzwecke vorgesehen gewesen sei, nicht in einem Produktionsablauf eingebunden gewesen sei, nur zur Steuerungsvorführung verwendet worden sei und im neuwertigen Zustand im Jahr 2004 ausgeliefert worden sei. Daraus wiederum hat der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt den Schluss gezogen, dass die Maschine nicht ungebraucht und damit nicht prämienbegünstigt war. Die dem Prüfer auf dessen Vorhalt mit E-Mail vom 22. Oktober 2007 übermittelte, nach Angaben der steuerlichen Vertreterin von einem juristischen Laien formulierte Auskunft der X Gebrauchtmaschinen GmbH war dabei im Übrigen ohne Relevanz, ist sie dem Prüfer doch einem Aktenvermerk zufolge erst am 8. Jänner 2008 zur Kenntnis gelangt und fand im Betriebsprüfungsbericht vom 3. Dezember 2007 daher keinen Niederschlag.

Der Umstand, dass es sich nicht um eine als ungebraucht geltende reine Ausstellungsmaschine, sondern um eine zu Vorführ- bzw. Schulungszwecken verwendete und damit als gebraucht anzusehende Maschine handelte (zur näheren Begründung siehe unten), geht aus der vorgelegten Rechnung, auch wenn die darin gemachten Angaben Auslöser für die weiteren Erhebungen gewesen sein mögen, nicht hervor, sondern gelangte dem Finanzamt somit erst aufgrund der im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten



Bestätigung der X Gebrauchtmachines GmbH zur Kenntnis. War dieser entscheidungserhebliche Umstand dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages aber noch nicht bekannt und ist somit im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen, würden bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen und ist die Voraussetzung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO damit gegeben. Dass das Finanzamt entsprechende Erhebungen nicht bereits vor der Gutschriftverbuchung durchgeführt hat, steht der Festsetzung der Investitionsprämie mit Bescheid gemäß § 201 BAO dabei nicht entgegen, schließt ein Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen doch auch eine amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, a.a.O., § 303 Tz 16).

Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt in den Fällen des § 201 Abs. 2 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist dabei die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen (vgl. Ritz, a.a.O., § 20 Tz 7, mwN). Bei Bescheidberichtigungen und – aufhebungen sowie bei der Verfügung der Wiederaufnahme ist insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. Ritz, a.a.O., § 20 Tz 8). Nichts anderes kann daher im Falle der erstmaligen Abgabenfestsetzung nach Maßgabe der Bestimmungen des § 201 BAO gelten. Zudem ist im Berufungsfall das öffentliche Interesse an der Rechtmäßigkeit der Prämiegutschrift gerade im Hinblick auf die Inanspruchnahme einer im Wege der Selbstberechnung ermittelten abgabenrechtlichen Begünstigung zweifelsohne als weitaus überwiegend anzusehen, zumal ungeachtet des Vorhaltes vom 24. September 2010 auch keine konkreten Umstände dargelegt wurden, die die angefochtene Prämienfestsetzung als unbillig erscheinen ließen. Allein damit, dass die Berufungsführerin, nachdem infolge der Einreichung der Erklärung keine weiteren Erhebungen durchgeführt worden seien und die Behörde keinen abschlägigen Bescheid erlassen habe, von der Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit der durchgeführten Gutschrift ausgehen habe können bzw. die Zuerkennung der Prämie ein wichtiger Aspekt bei der Investitionsentscheidung gewesen sei, werden ermessensrelevante Umstände in diesem Sinne jedenfalls nicht aufgezeigt, ist der Kauf der Maschine doch vor der Zuerkennung bzw. Verbuchung der Prämie erfolgt und wollte der Gesetzgeber nach dem Gesetzeswortlaut eben nur die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter begünstigt wissen.

Mit dem Einwand der verfahrensrechtlichen Unzulässigkeit der nachträglichen bescheidmäßigen Festsetzung der Investitionszuwachsprämie war für die Berufungsführerin daher nichts zu gewinnen.

## 2. Prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann gemäß [§ 108e Abs. 1 EStG 1988](#) 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. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind nach Abs. 2 par. cit. ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Wirtschaftsgut "gebraucht", wenn es schon in einer Weise verwendet wurde, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken ist (vgl. VwGH 16.12.2009, [2009/15/0079](#) und VwGH 20.2.2008, [2006/15/0130](#), mwN). Dabei ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen (vgl. VwGH 4.3.2009, [2006/15/0378](#)).

In der Rechnung wird die im Jahr 2002 hergestellte, von der Berufungsführerin im Jahr 2004 erworbene Maschine als "Messemaschine" bezeichnet. Bezüglich der Verwendung der Maschine wurde seitens der X Gebrauchtmachines GmbH mehrfach Stellung genommen. Zunächst wurde auf Vorhalt des Prüfers mit E-Mail vom 22. Oktober 2007 mitgeteilt, bei der Maschine handle es sich um eine Maschine mit bisher geringfügiger Verwendung (Vorführ- bzw. Schulungsgerät). In dem im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegten, undatierten Schreiben wird ausgeführt:

"Hiermit bestätigen wir, dass es sich bei der oben genannten Maschine [Typ] um eine Vorführmaschine von Y GmbH handelt, die im neuwertigen Zustand am 4.3.2004 an Sie ausgeliefert wurde.

Diese Maschine war nur für Vorführzwecke vorgesehen, stand nie in einer Produktionshalle und war nicht in einem Produktionsablauf eingebunden.

Die Maschine wurde nur zur Steuerungsvorführung verwendet, es wurden keinerlei Produktionsteile darauf gefertigt.

Sie entspricht in ihrer Klasse dem neuesten Stand der Technik und hatte bei der Auslieferung den Zustand einer Neumaschine."

Das mit der Berufung vorgelegte Schreiben vom 9. Jänner 2008 unterscheidet sich davon lediglich insoweit, als anstelle des vorangeführten zweiten und dritten Absatzes ausgeführt wird, die Maschine habe nur für die optische Ansicht gedient, und sei nicht zur Produktionsdemonstration von Werkstücken verwendet worden.

Auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Mai 2010, den Einsatz der Maschine im Zuge der Messe- und Schulungsveranstaltungen konkreter zu beschreiben, wurde schließlich ein Schreiben der X Gebrauchtmachines GmbH vom 12. August 2010 vorgelegt, aus dem wiederum nur hervorgeht, dass die Maschine lediglich zur optischen Ansicht und Steuerungsvorführung gedient habe und nicht zur Produktionsdemonstration verwendet worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, die Aussage, die Maschine sei nie in einer Produktionshalle gestanden und nicht in einen Produktionsablauf eingebunden gewesen bzw. sie sei nicht zur Produktionsdemonstration von Werkstücken verwendet worden, in Zweifel zu ziehen. Daraus allein kann aber nicht abgeleitet werden, dass die Maschine ungebraucht im oben dargelegten Sinne wäre. Ebenso wenig wie für eine Unterscheidung zwischen Neufahrzeugen und Gebrauchtfahrzeugen ausschlaggebend ist, ob ein Fahrzeug schon für den Gütertransport oder Personentransport verwendet wurde (vgl. VwGH 22.9.2000, [98/15/0073](#), betreffend Investitionsfreibetrag, mit Verweis auf VwGH 27.1.1994, [93/15/0218](#)), kann bei einer derartigen Maschine entscheidend sein, ob sie in einem Produktionsablauf stand und darauf Werkstücke gefertigt wurden oder nicht. Entscheidend ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vielmehr, ob ein Wirtschaftsgut schon in einer Weise verwendet wurde, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken ist. Während daher die Verwendung eines Gegenstandes zur Ausstellung, etwa auf Messen, für sich betrachtet keine wertmindernde Benutzung darstellt und reine Ausstellungsgegenstände (vgl.

VwGH 22.9.2000, [98/15/0073](#), und VwGH 27.1.1994, [93/15/0218](#)), oder im Probetrieb eingesetzte Wirtschaftsgüter (vgl. VwGH 4.3.2009, [2006/15/0378](#)) als ungebrauchte Wirtschaftsgüter gelten, sind beispielsweise Vorführfahrzeuge als gebraucht anzusehen (vgl. VwGH 27.1.1994, [93/15/0218](#)). Gleichermassen hat der BFH im Urteil vom 13.3.1979, III R 71/78, die Wertung eines Schreibautomaten, der zuvor während eines Seminars Rechtsanwälten vorgeführt worden war, als gebrauchtes Wirtschaftsgut als rechtmäßig erkannt, sei diese Vorführung doch nicht zur Erprobung des Geräts durch den Käufer erfolgt, sondern allgemein zu Werbezwecken.

Abgesehen davon, dass ungeachtet des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates die Art und Weise der Nutzung der Maschine nicht detailliert beschrieben wurde, geht aus den vorgelegten Bestätigungen jedenfalls hervor, dass es sich nicht um eine reine Ausstellungsmaschine gehandelt hat, die nur der optischen Ansicht gedient hat, sondern diese zumindest auch zur Steuerungsdemonstration bzw. Schulung verwendet wurde. Dass dadurch aber eine wertmindernde Nutzung erfolgt ist, ergibt sich nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates schon aus der eingetretenen Preisminderung von 220.940 €, ds. 31,74% gegenüber dem Neupreis einer solchen Maschine im Jahr 2002 (696.000,00 €). Gegen das Vorliegen

einer ungebrauchten Maschine spricht schließlich aber auch, dass nicht die für Neumaschinen übliche Gewährleistungsfrist von 12 Monaten eingeräumt wurde (vgl. auch Punkt 6 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen), sondern laut Rechnung lediglich eine solche von 6 Monaten.

Die nur allgemein gehaltene und in keiner Weise belegte Aussage, dass die "Rabattierung" im Rahmen der damaligen Zeit lag, mag für derartige Ausstellungsmaschinen zutreffen, dass Rabatte in dieser Höhe aber auch für fabriksneue bzw. in keinerlei Verwendung gestandene Maschinen gewährt würden, geht daraus nicht hervor. Auch kann ein solcher Rabatt für eine derartige technische Anlage, die nach eigenen Angaben dem neuesten technischen Stand entsprach, nach allgemeiner Lebenserfahrung wohl nicht als üblich angesehen werden.

Damit aber kann die CNC-Bearbeitungsstation auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mehr als ungebrauchtes körperliches Wirtschaftsgut angesehen werden. Dass die Maschine den vorgelegten Bestätigungen zufolge neuwertig war, vermag daran nichts zu ändern, kann der Begriff "neuwertig" doch nicht mit dem Begriff "ungebraucht" gleichgesetzt werden.

Gesamthaft gesehen kann die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung der Investitionszuwachsprämie somit nicht als rechtswidrig erkannt werden war der Berufung daher ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 10. Dezember 2010