



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der [Besitz_GmbH], [Ort_X], [Anschrift_X], vertreten durch die PKF Österreicher - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, 1010 Wien, Hegelgasse 8, vom 3. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, vom 9. Februar 2011 betreffend die Abänderung der **Investitionszuwachsprämie 2004** gem. [§ 295a BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensgang

Die Berufungswerberin, eine neu gegründete GmbH, beantragte für 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gem. [§ 108e EStG 1988](#) (Eingangsstempel Finanzamt vom 5. Dezember 2005) und übermittelte laut Begleitschreiben vom **2. Dezember 2005** die Rechnungen über die Anschaffung zweier [Wirtschaftsgüter]. Als Investitionszuwachs machte sie EUR 24.460.711,00 geltend und errechnete die 10%-ige IZP mit EUR 2.446.071,10).

1.1 Erstbescheid

Nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2004 (Eingangsstempel des Finanzamts vom **3. April 2006**) führte die Großbetriebsprüfung eine Nachschau durch (ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_A/05]). Die IZP wurde laut Niederschrift über die Nachschau vom

5. Juni 2006 dem Grunde nach anerkannt, betraglich aber leicht verringert (Reduktion der Bemessungsgrundlage um EUR 93.273,00). Auf Basis dieser Prüfungshandlung erließ das Finanzamt einen mit **20. Juli 2006** datierten Bescheid über die **Festsetzung der IZP 2004** in Höhe von EUR 2.352.798,10.

1.2 Änderung des Erstbescheides gem. § 295a BAO

Ausgewiesen durch den Prüfungsauftrag vom 9. Juli 2009 unterzog daraufhin die Großbetriebsprüfung die Berufungswerberin (ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_B/09]; Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Kammerumlage der Jahre 2005 bis 2007) einer Außenprüfung.

Diese Prüfung wurde mit Schlussbesprechung vom 18. November 2010 abgeschlossen. In der darüber aufgenommenen Niederschrift wurde festgehalten, dass das [Wirtschaftsgut] [WG_A] drei Jahre nach dessen Anschaffung wieder ausgeschieden sei und deshalb dafür die IZP nicht zustehe. Diese Feststellung wurde in den Außenprüfungsbericht in Tz 2 übernommen.

Mit **9. Februar 2011** erließ das Finanzamt in der Folge den nunmehr bekämpften „**Bescheid über die Abänderung gemäß § 295a BAO**“ und reduzierte die IZP 2004 um EUR 806.451,60 auf EUR 1.546.346,50. Hinsichtlich der Begründung wurde auf Tz 2 des Berichtes verwiesen.

Diese lautet wörtlich:

„Das [Wirtschaftsgut] ... [WG_A] wurde im Dezember 2004 von ... um USD 10.700.000,00 gekauft (Wechselkurs 1,32680). Im Jahre 2004 wurde eine IZP in Höhe von EUR 806.451,60 geltend gemacht.

Am 27. Juni 2007 wurde das [Wirtschaftsgut] an ... verkauft.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter müssen zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für dieses [Wirtschaftsgut] beträgt ca. 12 Jahre. Nach drei Jahren ist das [Wirtschaftsgut] wieder ausgeschieden. Dieses vorzeitige Ausscheiden (die Anschaffungskosten sind bei weitem nicht einmal zur Hälfte im Wege der AfA abgeschrieben) stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, das zu einer Streichung der Prämie führt.“

1.3 Berufung gegen die Änderung des Erstbescheides

Dagegen wendet sich die **Berufung vom 3. März 2011**, mit der die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt wurde.

2 Begründung der Berufung

Als Begründung wurde im Kern vorgebracht, im gegenständlichen Fall sei das Wirtschaftsgut 31 Monate im Eigentum der Gesellschaft gestanden und sei diesbezüglich auch im Anlagevermögen ausgewiesen gewesen.

§ 108e EStG 1988 enthalte keine gesetzliche Definition einer Behaltefrist. Die als Behaltefrist von der Behörde vorgesehene Frist über "einen längeren Zeitraum" sei aus dem Gesetz nicht ableitbar. Die vom Verwaltungsgerichtshof verlangte Nutzung als Anlagevermögen über einen längeren Zeitraum im Betrieb (VwGH 20.4.2006, [2005/15/0156](#)) diene nur dazu, das Anlagevermögen vom Umlaufvermögen abzugrenzen (für letzteres wäre eine Abschreibung für Abnutzung nicht möglich). Es lasse sich weder aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, noch aus den vorgegebenen Bestimmungen die Notwendigkeit einer Nutzungsdauer über die Hälfte oder gesamten Nutzungszeitraum ableiten. Der Verwaltungsgerichtshof spreche (durchaus nachvollziehbar) von "**längerem Zeitraum**", was offensichtlich ein **Zeitraum über mehr als ein oder zwei Veranlagungsjahre** sei. Bei richtiger rechtlicher Würdigung sei ein [Wirtschaftsgut] im gewerblichen ... Einsatz eben nicht länger als 10 bis 12 Jahre wirtschaftlich nutzbar.

Die Berufungswerberin beantragte die Entscheidung des **gesamten Berufungssenats** sowie eine **mündliche Verhandlung**.

Mit einem mit **11. April 2011** datierten, an das Finanzamt gerichteten und von diesem an den Unabhängigen Finanzsenat weitergeleiteten Schreiben **ergänzte** die Berufungswerberin diese Berufung. Zum Inhalt dieser Ergänzung darf auf Punkt 3.2 verwiesen werden.

Da beim Verwaltungsgerichtshof ein Verfahren anhängig war, dessen Ausgang Einfluss auf die Beurteilung des hier relevanten Rechtsproblems haben konnte, setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die Berufung vorerst aus. Nachdem das Höchstgericht entschieden hatte (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0082](#)), setzte die Rechtsmittelbehörde das Verfahren fort und gab dem Finanzamt sowie der Berufungswerberin die Möglichkeit zur Stellungnahme. Letztere verzichtete auf eine förmliche Äußerung. Das Finanzamt wies darauf hin, dass das ausgeschiedene [Wirtschaftsgut] zwar drei bzw. fast dreieinhalb Jahre genutzt worden sei, dabei aber sehr weit von der Hälfte der Nutzungsdauer entfernt sei, sodass die IZP nicht zustehe.

Im am 24. Mai 2012 durchgeführten Erörterungsgespräch zog die steuerliche Vertreterin die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie eine mündliche Verhandlung zurück und stellte zu den Zu- und Abgängen klar, dass 2004 drei [Wirtschaftsgüter] zugegangen sind (davon zwei neu und eines gebraucht). 2007 ging eines der neu angeschafften Wirtschaftsgüter wieder ab. Nur das ist hier streitgegenständlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

3 Sachverhalt

Die Entscheidung basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts (St.Nr. #####/####1), der Großbetriebsprüfung (ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_A/05 (Teil II), [Arbeitsbogen_GBP_B/09] und [Arbeitsbogen_GBP_C/09]) sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet und - soweit nicht besonders angeführt – unbestritten ist.

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Ende November 2004 nach österreichischem Recht errichtete und Anfang Dezember 2004 im Firmenbuch registrierte Gesellschaft mit beschränkter Haftung (FN [#####X]).

3.1 Vorgänge 2004 bis 2007

Im Laufe der Jahre 2004 bis 2007 gestalteten sich die Tätigkeit und das Investitionsvolumen der Berufungswerberin wie folgt. Die angeführten [Wirtschaftsgüter] wurden alle als Anlagevermögen genutzt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betrug unbestrittenermaßen 12 Jahre.

2004

Noch im Dezember 2004 erwarb die Berufungswerberin zwei [Wirtschaftsgüter] ([WG_A] und [WG_B]) und nahm sie in Betrieb. Dafür nahm sie die nun strittige IZP in Anspruch.

Für ein weiteres ebenfalls in diesem Jahr angeschafftes und in Nutzung genommenes [Wirtschaftsgut] ([WG_C]) erfolgte keine Inanspruchnahme der Begünstigung, da es gebraucht erworben worden war.

Ende 2004 verfügte die Berufungswerberin damit über **drei** [Wirtschaftsgüter].

2005

Diese beweglichen Wirtschaftsgüter wurden von der Berufungswerberin der von ihr unabhängigen [OperatorA_GmbH] zur Bewirtschaftung überlassen (Vertrag vom 10. Dezember 2004). Die Berufungswerberin erhielt dafür eine auf Stundenbasis berechnete Miete und trug sämtliche Kosten, die mit dem Betrieb der [Wirtschaftsgüter] in Zusammenhang standen (z.B. ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_B/09] Bl. 181 ff).

Mit Vertrag vom 15. Jänner 2006 (ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_C/09] Bl. 169 ff) verkaufte die [OperatorA_GmbH] ihr gesamtes Unternehmen an die [OperatorB_GmbH], eine mit der Berufungswerberin über die gemeinsamen Eigentümer verbundene, nach österreichischem Recht gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Asset Deal). Wie aus der

Zusatzvereinbarung vom 30. September 2006 (*ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_C/09] Bl. 179 ff*) hervorgeht, fehlte der Erwerberin noch bis August 2006 die erforderliche Genehmigung zur Ausübung dieser Tätigkeit, weshalb bis dahin die Veräußerin weiterhin – treuhändig und entgeltlich - für sie nach außen hin auftrat.

Auch Ende 2005 war die Berufungswerberin damit wirtschaftlich über **drei** [Wirtschaftsgüter] verfügberechtigt.

2006

Mit 1. Juli 2006 erfolgte eine grundlegende Änderung der Operatorverträge. Die [Wirtschaftsgüter] wurden von da an der [OperatorB_GmbH] mit sogenannten „Pacht- und Halterschaftsverträgen“ zum Betrieb überlassen. Diese nahm die Wirtschaftsgüter „in eigene Rechnung und Gefahr in Gebrauch“ und hatte sämtliche mit dem Betrieb zusammen hängenden Kosten (inkl. Versicherung) zu tragen. Die Berufungswerberin trug nur mehr die Anschaffungskosten, Finanzierungskosten, Kosten einer Kaskoversicherung und der Einbringung der Wirtschaftsgüter in eine Objektgesellschaft sowie die Kosten im Zusammenhang mit dem Verkauf des [Wirtschaftsgut]s. Als Mietzins wurde jeweils eine Monatsgrundgebühr zuzüglich einer variablen Gebühr auf Stundenbasis vereinbart (vgl. beispielsweise Kopien in *ABNr. [Arbeitsbogen_GBP_C/09] Bl. 211 ff*).

2006 schaffte die Berufungswerberin **weitere drei** [Wirtschaftsgüter] an ([WG_D], [WG_E] und [WG_F]) und überließ sie ebenfalls der [OperatorB_GmbH] zum Betrieb.

Ende 2006 verfügte sie damit insgesamt über **sechs** [Wirtschaftsgüter].

2007

2007 **verkauft** die Berufungswerberin **vier** [Wirtschaftsgüter] wieder. Dabei handelte es sich um **zwei** im Jahr **2006** erworbene Wirtschaftsgüter, die an konzerninterne österreichische Kommanditgesellschaften ausgelagert (veräußert) wurden ([WG_D] und [WG_E]) sowie um **zwei** im Jahr **2004** erworbene [Wirtschaftsgüter] ([WG_C] und [WG_A]), die an fremde Dritte verkauft wurden.

Streitgegenständlich ist ausschließlich das Ausscheiden des letztgenannten [Wirtschaftsgut]**es** ([WG_A]) mit 30. Juni 2007, das das Finanzamt zum Anlass nahm, die IZP 2004 gem. [§ 295a BAO](#) zu kürzen. Dieses Wirtschaftsgut war damit zwischen Dezember 2004 und Ende Juni 2007 etwa 30 Monate als Anlagevermögen genutzt und im Wege dreier Ganzjahres-AfA-Beträge als Betriebsausgabe in Abzug gebracht worden (½-AfA 2004 + 2/1-AfA für 2005 und 2006 + ½-AfA 2007). Wäre es auch nur einen Tag länger im

Betriebsvermögen der Berufungswerberin verblieben, hatte sich das auf 3 ½ AfA-Beträge erhöht.

Als Ersatz für die ausgeschiedenen Maschinen **kaufte** die Berufungswerberin eigenen Angaben zufolge **zwei** neue [Wirtschaftsgüter] ([WG_G] und [WG_H]). Mit Jahresende 2007 verfügte sie damit insgesamt über **vier Geräte**. Das bedeutet gegenüber 2006 zwar eine Verringerung des Bestandes, **gegenüber 2004** aber immer noch eine **Steigerung um etwa 33%**.

3.2 Argumentation Berufungsergänzung

Mit 11. April 2011 legte die Berufungswerberin das „Anlageverzeichnis des Jahres 2007“ vor und wies darauf hin, dass im Jahr 2007 zwar **ein** [Wirtschaftsgut] ausgeschieden sei, für das 2004 eine IZP beansprucht und gewährt worden sei, im selben Wirtschaftsjahr aber **zwei neue** [Wirtschaftsgüter] **dieselben Typs** sowie **vier** [Wirtschaftsgüter] **eines größeren Typs** angeschafft worden seien. Die Gesamtanschaffungskosten des Jahres 2007 hätten knapp EUR 20 Mio. betragen. Weiters seien Vorauszahlungen für weitere [Wirtschaftsgüter] in Höhe von rund EUR 44,5 Mio. geleistet worden. Dies bedeute, dass die Berufungswerberin im Jahr 2007 einen Abgang von einem [Wirtschaftsgut] gehabt habe, gleichzeitig aber insgesamt sechs [Wirtschaftsgüter] gleicher oder größerer Bauart erworben habe.

Die Berufungswerberin wies darauf hin, dass [§ 108e Abs. 3 EStG 1988](#) den Investitionszuwachs als Durchschnitt der Anschaffungskosten eines Jahres definiere. Es sei daraus klar erkennbar, dass jeweils der Zuwachs prämiert werden solle ... und zwar durch Berechnung eines durchschnittlich bestehenden Investitionszuwachses. Der darüber hinausgehende Investitionsbetrag habe prämiert werden sollen.

Im gegenständlichen Fall habe die Berufungswerberin aber nicht nur im Jahr 2004 einen Investitionszuwachs sondern in sämtlichen Folgejahren inkl. 2007. Da die Berufungswerberin **immer** [Wirtschaftsgüter] **jüngeren Datums einsetze**, sei es mitunter erforderlich, ein älteres [Wirtschaftsgut] durch ein moderneres **auszutauschen**. Dies sei auch im Jahr 2007 so erfolgt. Es seien zwei [Wirtschaftsgüter] der gleichen Bauart sowie weitere vier [Wirtschaftsgüter] angeschafft worden. Der Investitionszuwachs des Jahres 2007 habe daher den Abgang des [Wirtschaftsgut]es um mehr als das Fünffache übertroffen, unter Einrechnung der Vorauszahlungen auf weitere Lieferungen sei mehr als das Zehnfache des Abganges investiert worden (Abgang auf Basis der ursprünglichen Anschaffungskosten).

Aus der Gesetzesstelle könne keinesfalls abgeleitet werden, dass ein in den Folgejahren vorgenommener erheblich höherer Investitionszuwachs die Prämie für das Jahr 2004 gefährden solle. Gerade der **Ersatz von Wirtschaftsgütern moderner und besserer**

technischer Ausstattung könne keinesfalls zu einem Verlust der Investitionszuwachsprämie führen. ... Könne ein Unternehmer nur mit moderneren Anlagegütern sein Unternehmen entsprechend betreiben, so sei es sinnwidrig, die im Jahr 2004 zurecht zuerkannte Investitionszuwachsprämie deshalb im Jahr 2007 zu streichen, weil ein altes gegen ein moderneres Gerät eingetauscht worden ist. ...

Zur Anzahl der Verkäufe sowie der Zukäufe im Jahr 2007 ist festzuhalten:

Die Angaben der Berufungsergänzung sind im Anlageverzeichnis so nicht abgebildet. Richtig ist vielmehr, wie unter Punkt 3.1 dargestellt, dass 2007 nicht nur das streitgegenständliche [Wirtschaftsgut] [WG_A], sondern insgesamt vier [Wirtschaftsgüter] abgegangen sind (vgl. Kto.Nr. 651, 670, 671 und 672). Zugegangen sind zwei [Wirtschaftsgüter] (vgl. Kto.Nr. 674 und 676).

Es ist zwar richtig, dass für weitere drei [Wirtschaftsgüter] bereits Kosten anfielen (vgl. Kto.Nr. 675-677), diese beziehen sich aber nur auf deren Ausrüstung ([anonymisiert]). Die [Wirtschaftsgüter] waren zum 31. Dezember 2007 noch nicht geliefert und die diesbezüglichen Investitionen allenfalls in den Anzahlungen enthalten.

Zu diesen geleisteten Anzahlungen auf Bestellung ist zudem klarzustellen, dass es zwar richtig ist, dass solche im Umfang von etwa EUR 45 Mio. geleistet wurden, dem stehen aber auch Abgänge von Anzahlungen gegenüber, sodass der Saldo am Anzahlungskonto nur mit etwa EUR 25 Mio. zu Buche steht. Gegenüber dem Vorjahr entspricht das dennoch einer Steigerung von etwa EUR 10 Mio., was die vorgebrachte kontinuierliche Ausweitung des Geschäftsbetriebes immer noch glaubhaft unterstreicht.

Unwidersetzen und schlüssig ist damit, dass die Veräußerungen nicht der Reduktion des Anlagevermögens bzw. Umfangs der Tätigkeit dienten, sondern dazu, den Gerätelpark laufend zu aktualisieren und zu modernisieren. Ein Zusammenhang mit der im Jahr 2004 erfolgten steuerlichen IZP-Begünstigung wurde vom Finanzamt weder vorgebracht, noch ist ein solcher den Akten zu entnehmen.

4 Rechtsgrundlagen

4.1 Rückwirkendes Ereignis - § 295a BAO

Im konkreten Fall basiert die bekämpfte Kürzung der IZP auf einer Änderung gem. § 295a BAO. Nach dieser Bestimmung 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 Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Eine Abänderung gemäß [§ 295a BAO](#) ist lediglich eingeschränkt zulässig (arg "insoweit"), woraus sich eine Teilrechtskraft des zu ändernden Bescheides ergibt.

Dadurch wird die Rechtskraft dieses Bescheides nur hinsichtlich der abgabenrechtlichen Folgen rückwirkender Ereignisse durchbrochen. Dem nach [§ 295a BAO](#) abändernden Bescheid kommt somit nur die Wirkung einer Berichtigung des zu ändernden Bescheides zu. Er tritt nicht an die Stelle dieses Bescheides, sondern korrigiert ihn nur im angesprochenen Teilbereich (*Ritz*, BAO⁴, § 295a Tz 42). Der nicht abgeänderte Teilbescheid verbleibt in der Rechtskraft und der Änderungsbescheid ist daher auch nur hinsichtlich dieser Abänderung mit Berufung anfechtbar (vgl. auch *Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz*, BAO, § 295a, Anm 10).

Wie durch die Rechtsprechung klargestellt, ist diese mit dem AbgÄG 2003 ([BGBI. I Nr. 124/2003](#)) in die BAO eingefügte Regelung nach dem Vorbild der deutschen Abgabenordnung (AO) geschaffen. Sie ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung und nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Bestand materieller Abgabengesetze. Es muss vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen sein, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt, ob also ein Anwendungsfall des [§ 295a BAO](#) vorliegen kann (vgl. etwa VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151 mwN](#) oder auch UFS 29.4.2009, RV/0589-S/08).

Grundsätzlich verändern nach Entstehen des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches nicht mehr (vgl. zB *Stoll*, BAO, 58 ff). 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 (*Ritz*, BAO⁴, § 295a Tz 3 f). Das Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, muss nachträglich eintreten, weil nur dann die Notwendigkeit zur Durchbrechung der Bestandskraft besteht. Das Ereignis darf bei Erlass des zu ändernden Bescheides noch nicht eingetreten gewesen sein (*Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO, § 175 Tz 23).

Unter einem „Ereignis“ ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur „sachverhaltsändernde“ Geschehnisse, nicht jedoch Fälle rückwirkender Gesetze und Gesetzesänderungen (*Tipke/Kruse*, aaO, Tz 25).

Dazu stellte der VwGH jüngst fest (z.B. VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#)):

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. § 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der

Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung 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 (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0155, mwN).

Es muss sich also um neu eingetretene Umstände handeln (nova producta). Auf Ereignisse, die bereits vorlagen (nova reperta) und nur später hervorkamen, vermag sich eine solche Bescheidänderung nicht zu stützen (vgl. VwGH 15.1.2008, [2006/15/0219](#)).

Erfolgt eine Maßnahme wie der Verkauf eines Wirtschaftsgutes nur in Umsetzung eines bereits lange Zeit existierenden Bewirtschaftungsplans, stellt sie kein rückwirkendes Ereignis, sondern nur den Beweis für die Existenz dieses Plans dar.

Die Tatsache, dass das Finanzamt ein Ereignis nur mangels Kenntnis nicht bereits bei Erlassung des ursprünglichen Abgabenbescheides berücksichtigen konnte, rechtfertigt nach seinem Hervorkommen möglicherweise eine Bescheidaufhebung ([§ 299 BAO](#)) oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 BAO](#)), nicht aber eine auf [§ 295a BAO](#) gestützte Maßnahme. Das würde erfordern, dass das Ereignis nicht nur später hervorkommt, sondern erst dann verwirklicht wird und in die Vergangenheit zurückwirkt.

4.2 Investitionszuwachsprämie (IZP)

Erst kürzlich stellte der VwGH die maßgeblichen Rechtsgrundlagen im Zusammenhang mit einer allfälligen Behaltefrist auszugsweise wie folgt dar (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0082](#)):

„2.1. Gemäß [§ 108e Abs. 1 EStG 1988](#) kann 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.“

2.2. 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- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden.“

*Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP im Sinne des [§ 108e EStG 1988](#) vermitteln können, wenn sie über einen **längerem Zeitraum** dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann. Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239, hat der Verwaltungsgerichtshof dabei auch auf den Zweck der Regelung des [§ 108e EStG 1988](#) verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergibt, dass Wirtschaftsgüter, die in*

die Berechnungsgrundlage der IZP eingehen, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen (Hinweis auf VwGH 20.4.2006, [2005/15/0156](#))."

Das Höchstgericht wertete in **relativer Betrachtungsweise** ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten, das im dort beurteilten Fall dem üblichen (Re-)Investitionszyklus aufgrund der aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteten regelmäßigen Erneuerung des Fuhrparkes entsprach, **als Indiz** für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums (Verweis auf Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG § 108e Tz 3). Es betonte die Indizwirkung dieser relativen Betrachtungsweise, postulierte diese Vergleichsrechnung aber keineswegs als allgemeine Regel.

In **absoluter Betrachtungsweise** beurteilte der VwGH im dortigen Fall die Behaltesdauer von Lastkraftwagen in Bestätigung der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats als ausreichend, die – planmäßig - zumindest **26 Monate** im Anlagevermögen verblieben waren (vgl. Inventarnummer 16-20 der Berufungsentscheidung UFS 25.2.2009, RV/0588-S/08). Diese Wirtschaftsgüter waren in dieser Zeit mit **2,5 Ganzjahres-AfA-Beträgen** abgeschrieben worden.

Daraus leuchtet hervor, dass eine dem regelmäßigen betrieblichen Geschehen entsprechende, planmäßige Nutzung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu 2,5 Ganzjahres-AfA-Beträgen führt, dem Erfordernis der Nutzung über einen „längeren Zeitraum“ entspricht. Damit gilt auch die im [§ 108e EStG 1988](#) normierte Bedingung, dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der AfA abgesetzt werden, als erfüllt und die für den Gesetzgeber relevanten Ziele (Steigerung bzw. Vorziehen von Investitionen und Missbrauchsabwehr) als erreicht.

Anders könnte das nur in Sonderfällen zu beurteilen sein, in denen Hinweise auf ungewöhnliche Gestaltungen oder Umgehungshandlungen vorliegen.

5 Rechtliche Würdigung

Die Überprüfungs- und Änderungsbefugnis des Unabhängigen Finanzsenats beschränkt sich auf die „Sache“. Sache ist die Angelegenheit, über die im Spruch des angefochtenen Bescheides abgesprochen worden ist bzw. die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 38). Die Rechtsmittelbehörde darf eine Abgabe niemals erstmals vorschreiben, sondern nur die erfolgte Vorschreibung auf ihre Richtigkeit hin überprüfen.

Im konkreten Fall ist dadurch, dass sich der bekämpfte Bescheid vom 9. Februar 2011 auf [§ 295a BAO](#) stützt und damit die Rechtskraft des IZP-Bescheides vom 20. Juli 2006 nur teilweise beseitigt, **nur die durch ihn ausgesprochene Änderung** Gegenstand der

Untersuchung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Als **einzigem Grund** für die Änderung nennt der Bescheid den **Verkauf des [Wirtschaftsgut]es** [WG_A]. Der allein ist deshalb Sache des Rechtsmittelverfahrens. Die Beurteilung durch die Rechtsmittelbehörde hat sich darauf zu beschränken.

Wie von der Berufungswerberin unwidersprochen dargestellt wurde, handelte es sich bei dieser Veräußerung um einen im Kern von vornherein geplanten und im routinemäßigen betrieblichen Geschehen der Berufungswerberin Deckung findenden Vorgang. Sie erfolgte keineswegs überraschend, sondern im Zuge der planmäßigen, laufenden Erneuerung des Anlagevermögens.

2004 wurden drei [Wirtschaftsgüter] angeschafft (davon zwei begünstigt), 2007 zwei davon wieder verkauft (eines davon begünstigt) und durch zwei neue [Wirtschaftsgüter] ersetzt. Ende 2004 existierten drei [Wirtschaftsgüter] und Ende 2007 vier.

Das streitgegenständliche Wirtschaftsgut [WG_A] wurde bis zum Zeitpunkt des Verkaufes (30. Juni 2007) bereits fast 31 Monate als Anlagevermögen genutzt. Dabei wurden **3 Ganzjahres-AfA-Beträge** konsumiert. Wäre es auch nur einen Tag länger als Anlagevermögen genutzt worden, wäre eine weitere ½-AfA angefallen.

Das [Wirtschaftsgut] hat der Berufungswerberin damit ohne Zweifel über einen **längeren Zeitraum** als Anlagevermögen gedient und erfüllte die Voraussetzung, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden. Der geplante und schlussendlich tatsächlich erfolgte Verkauf ist nicht schädlich.

Der Verkauf des im Jahr 2004 angeschafften Wirtschaftsgutes [WG_A] im Jahr 2007 ist deshalb **kein neues, rückwirkendes Ereignis**, sondern nur die Umsetzung eines bereits bestehenden Plans in die Realität. Das ist so in den Akten abgebildet, wurde vom Finanzamt niemals in Zweifel gezogen und war deshalb der Beurteilung zu Grunde zu legen. Der Verkauf untermauert die Existenz dieses Plans (nova reperta), der zwar möglicherweise erst im Laufe des Verfahrens in dieser Klarheit zu Tage trat, schaffte aber kein neues Sachverhaltselement (nova producta). Da nova reperta niemals Gegenstand einer Änderung gem. [§ 295a BAO](#) sein können, war die Anwendung dieser verfahrensrechtlichen Bestimmung somit aber hier ausgeschlossen.

Der bekämpfte Bescheid war deshalb aufzuheben.

Salzburg, am 30. Mai 2012