

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf.in, AdresseBf.in, vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 18.12.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 14.8.2009 betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Investitionszuwachsprämie 2003 wird mit 562.694,22 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit **Bescheid vom 14.8.2009** wurde die **Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003** gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 iVm § 295a BAO mit 558.190,66 € festgesetzt. Bisher wären 563.994,02 € vorgeschrieben gewesen.

Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Im zitierten **Betriebsprüfungsbericht** wurde betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 wie folgt ausgeführt:

Im Sinne des Erkenntnisses des VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156, seien Anlagenabgänge innerhalb der Behaltefrist als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO prämienmindernd zu berücksichtigen.

Die entsprechenden Anlagenabgänge seien vom Prüfer ermittelt und mit dem Unternehmen abgestimmt worden, gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO erfolge die Neufestsetzung der IZP 2003.

	IZP 2003
IZP 2003 bisher	-563.994,02
Abgänge	5.803,36
IZP 2003 laut BP	-558.190,66

Mit **Schreiben vom 18.12.2009** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Berufung richte sich gegen die Kürzung der Investitionszuwachsprämie um 5.803,36 € wegen des Ausscheidens prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter vor Ablauf von 4 Jahren. Es werde daher der Antrag gestellt, die Investitionszuwachsprämie um 5.803,36 € zu erhöhen und mit 563.994,02 € festzusetzen.

Die Kürzung der Investitionszuwachsprämie im Zuge der Betriebsprüfung sei mit dem Hinweis darauf erfolgt, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von 58.033,60 € vor Ablauf einer Behaltefrist (?) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien.

Eine solche Behaltefrist hätte der Gesetzgeber in die Bestimmung des § 108e EStG 1988 aber nicht aufgenommen. Einzige Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie wäre, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern im Weg der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden würden. Dies bedeute, dass die Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen gewidmet werden müssten und infolge dessen im Zeitpunkt der Anschaffung es eine Zweckbestimmung zu einem längerfristigen (mehr als 1 Jahr) betrieblichen Einsatz gegeben hätte.

Diese gesetzlichen Voraussetzungen wären im gegenständlichen Fall zweifelsfrei erfüllt worden. Die Beschwerdeführerin hätte im Jahr 2003 im Sinne des Gesetzgebers Investitionszuwächse in begünstigte Anlagegüter in Höhe von 5.639.940,20 € verzeichnet und die in späteren Jahren erfolgten, betragsmäßig untergeordneten Anlagenabgänge (zu Anschaffungskosten 58.033,60 €) seien jedenfalls nicht missbräuchlich, sondern im Rahmen des üblichen Geschäftsbetriebs erfolgt.

Der UFS hätte bereits mehrfach in seinen Entscheidungen ausgeführt, dass eine gesetzliche Grundlage für eine Behaltefrist von 4 Jahren oder einer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen über mindestens die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer fehle und daher allein die Zweckwidmung zum Anlagevermögen im Anschaffungsjahr entscheidend sein würde (UFS 10.6.2009, RV/2496-W/08; 25.2.2009, RV/0588-S/08; 3.6.2009, RV/0183-I/09).

Nach der von der Betriebsprüfung zitierten Entscheidung des VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156, müssten die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter lediglich zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein und es könne auch daraus keine Behaltefrist abgeleitet werden. Dies zielt ausschließlich auf die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ab. Anlagegüter würden der fortgesetzten betrieblichen Nutzung dienen, wobei sich der Nutzungszeitraum auf einen Zeitraum von mehr als 1 Jahr erstrecke (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251). Zum Umlaufvermögen gehörten dagegen Wirtschaftsgüter, deren betrieblicher Zweck im Verbrauch bestehe, wobei auch der kurzfristige Abverkauf als Verbrauch einzustufen sei.

Darüber hinaus würde darauf verwiesen werden, dass die Betriebsprüfung auch beim Vergleichszeitraum 2000 bis 2002 nicht geprüft habe, ob Wirtschaftsgüter vor Ablauf einer angeblichen Behaltefrist abgegangen seien oder nicht.

Der Begriff der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter wäre aber in jenem Jahr, in welchem Investitionen durch die Zuwachsprämie angekurbelt werden hätten sollen gleichermaßen auszulegen wie im Vergleichszeitraum des Durchschnitts der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre.

Aus vorstehenden Überlegungen ergebe sich, dass es für die Annahme einer Behaltefrist, die im übrigen im berufsgegenständlichen Bescheid nicht näher ausgeführt sei, keine sachliche Rechtfertigung gebe und diese dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht beigemessen werden könne.

Eine **Neuberechnung der IZP 2003 durch die Betriebsprüfung** iSd VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082, würde Folgendes ergeben:

Kürzung Bemessung lt. BP	58.033,55 €
davon 10% IZP	5.803,36 €
Kürzung Bemessung iSd VwGH	29.849,81 €
davon 10% IZP	2.984,98 €
Differenz	2.818,37 €

Dabei wurde im Vergleich zu den beschwerdegegenständlichen Bescheiden die monatsweise Betrachtung verworfen und auf das Erreichen von 50% der AfA iSd oben zitierten Judikatur des VwGH abgestellt.

Mit **Vorlagebericht vom 23.5.2013** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 3.10.2017** wurden an die Beschwerdeführerin folgende Fragen gerichtet:

*"In Bezug auf Wirtschaftsgüter zu Anschaffungskosten in Höhe von **58.033,55 €** wurde die Prämienbegünstigung versagt.*

*Eine Aufstellung der den 58.033,55 € zugrunde liegenden **Wirtschaftsgüter** ist einzureichen.*

*Je Wirtschaftsgut ist das **Anschaffungsdatum** und das **Datum des Ausscheidens** aus dem Betriebsvermögen anzugeben, zudem die angesetzte **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** sowie die geltend gemachte **AfA in Jahren**.*

*Zudem wäre zu erläutern, **aus welchem Grund** das jeweilige Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist und **glaubhaft zu machen**, dass es aufgrund seiner Zweckbestimmung und Widmung zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war (siehe etwa VwGH 24.3.2015, 2013/15/0058; 23.2.2017, Ro 2015/15/0036)."*

Mit **Schreiben vom 25.10.2017** wurde wie folgt geantwortet:

In der Anlage würde eine Aufstellung sämtlicher Anlagegüter, die vor Ablauf von 4 Jahren aus dem Anlageverzeichnis abgegangen seien, übersendet werden.

Sämtliche Wirtschaftsgüter wären dazu bestimmt gewesen, dem Unternehmen längerfristig zu dienen und wären daher korrekt im Anlagevermögen ausgewiesen gewesen.

Der überwiegende Teil der Abgänge betreffe die Übertragung zur X. GmbH aus betrieblichen Gründen (Teilbetriebsabspaltung) sowie Abgänge auf Grund eines "PC roll out".

Ergänzend hätte man für die an die X. GmbH übertragenen Anlagegüter die Nutzungsdauer bei dieser dargestellt. Es sei daraus ersichtlich, dass der überwiegende Teil der betroffenen Wirtschaftsgüter während der gesamten betrieblichen Nutzungsdauer dem Y.-Konzern als Anlagevermögen gedient habe.

Im Jahr 2005 hätte das Unternehmen sich für eine Umstellung im EDV-Bereich entschieden (in der Aufstellung als PC roll out bezeichnet). Mit dieser Umstellung sei die gesamte EDV-Hardware in der Verwaltung von einem externen Dienstleister angemietet worden. Die Anlagegüter seien unabhängig davon verkauft worden, ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgelaufen gewesen wäre oder nicht. Dies ändere jedoch nichts an der Zweckbestimmung als Anlagegut im Zeitpunkt der Anschaffung. Beigelegt wurden Auflistungen der abgegangenen Wirtschaftsgüter mit Investitionszuwachsprämie 2003 sowie die Sacheinlage und Einbringung gemäß Art III UmgrStG des Teilbetriebes "Gießerei" durch die Bf.in (IZP 2003).

Von den gegenständlichen Wirtschaftsgütern sind lediglich vier nach dem 14.3.2006 deaktiviert worden, bei drei von diesen vier Wirtschaftsgütern waren zum Deaktivierungszeitpunkt bereits mehr als 50% der Anschaffungskosten im Wege der AfA abgeschrieben.

Lediglich das Wirtschaftsgut "Staubsauganlage" mit Zugangsdatum 7.8.2003 und einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren war zum Deaktivierungszeitpunkt 1.12.2007 noch nicht zu 50% abgeschrieben.

Mit **Schreiben vom 18.12.2017** wurden obige Ermittlungsergebnisse der Amtspartei im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Mit **Schreiben vom 18.1.2018** wurde vom Finanzamt wie folgt ausgeführt:

Im Zuge der Prüfung seien diejenigen Wirtschaftsgüter, deren Behaltefrist nicht zumindest 50% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entsprochen hätte vom Unternehmen aufgelistet und im Sinne eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO aus dem Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter ausgeschieden worden und die IZP entsprechend versagt worden (unter Verweis auf Rz 8217a EStR). Eine Begründung, warum diese Wirtschaftsgüter vorzeitig ausgeschieden seien, sei nach Wissen des Betriebsprüfers weder vom Unternehmen dargelegt worden bzw. sei eine solche von Seiten der Betriebsprüfung gefordert worden.

Eine explizit ausformulierte Behaltefrist sei dem Gesetzestext des § 108e EStG 1988 nicht zu entnehmen. Der VwGH hätte in verschiedenen Fällen zur Investitionszuwachsprämie (VwGH 28.2.2012, 26.4.2012; 30.5.2012, 2009/15/0082, 2009/15/0139, 2010/15/0194 und 2008/13/0246; 22.10.2015, 2013/15/0305) ausdrücklich darauf verwiesen, dass

Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 vermitteln könnten, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen würden, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein könne. Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239, hätte der VwGH dabei auch auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergebe, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie eingehen würden, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssten.

Auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sei für die Beurteilung der Widmung zur längerfristigen Betriebszugehörigkeit des Anlagegutes das Ausmaß der AfA (nicht hingegen eine monatsweise Betrachtung des tatsächlichen betrieblichen Verbleibs) des Anlagegutes heranzuziehen. Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes sei dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten heranzuziehen (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082). Nach der Rechtsprechung des VwGH könnten Wirtschaftsgüter grundsätzlich nur dann einen Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 vermitteln, wenn sie dazu gewidmet seien, über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen, weil nur in einem solchen Fall von einer Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein könne (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082; 26.4.2012, 2009/15/0139; 20.4.2006, 2005/15/0156).

Aus dem Zweck der Bestimmung (der Ankurbelung der betrieblichen Investitionstätigkeit) ergebe sich, dass die Prämie jedoch auch zustehe, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen wäre, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (z.B. Schaden auf Grund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt hätten (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, § 108e Tz3 "Behaltefrist" sowie RdW 2012/244, 238). Zumal ein durch Unwägbarkeiten hervorgerufenen Ausscheiden des Wirtschaftsgutes kein Indiz gegen das ursprüngliche Bestehen einer Widmung zum langfristigen Einsatz im Betrieb darstelle (VwGH 30.5.2012, 2008/13/0246).

Wie aus den beiliegenden, vom Steuerpflichtigen aufgrund der Prüfung vorgelegten Unterlagen ersichtlich sei, sei denjenigen Wirtschaftsgütern, die vor einer zumindest 50%igen Behaltdauer ausgeschieden seien, die Investitionszuwachsprämie versagt worden. So seien zum Beispiel bei einer angenommenen 5-jährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Wirtschaftsgüter, die nach 2 Jahren ausgeschieden seien und bei einer 6,67-jährigen Nutzungsdauer die Wirtschaftsgüter, die nach 3 Jahren ausgeschieden seien, als nicht begünstigt betrachtet worden. Wirtschaftsgüter, die nach exakt 50% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgeschieden seien, wären in Anbetracht der damaligen Entscheidungen der UFS bzw. VwGH (u.a. 28.2.2012, 2009/15/0082) weiterhin als begünstigt gewertet worden.

In Beantwortung der Ergänzungsaufträge des BFG durch den steuerlichen Vertreter sei betreffend der vorzeitigen Anlagenabgänge ausgeführt worden, dass diese im wesentlichen aus betrieblichen Gründen iZm Teilbetriebsabspaltungen, Anlagenverkäufen im Konzern bzw. auf Grund eines "PC roll out" erfolgt wären, Hinweise zu einer unvorhersehbaren Unwägbarkeit seien nicht angeführt worden. Aus den vorgelegten Aufstellungen sei darüber hinaus ersichtlich, dass bestimmte Wirtschaftsgüter offenbar durch Diebstahl abhanden gekommen seien bzw. seien auch Verkäufe an fremde Dritte durchgeführt worden.

Das Argument des spaltungsbedingten "vorzeitigen" Ausscheidens von bestimmten Wirtschaftsgütern sei im damaligen Prüfungsverfahren nicht geltend gemacht worden. Die Voraussetzungen für die steuerbegünstigte Spaltung seien in den §§ 32ff UmgrStG geregelt. Nach § 34 Abs. 1 UmgrStG hätte die neue oder übernehmende Körperschaft die zum Spaltungsstichtag steuerlich maßgeblichen Buchwerte iSd § 33 fortzuführen. § 33 Abs. 3 UmgrStG würde für die neue oder übernehmende Körperschaft mit dem Beginn des auf den Spaltungsstichtag folgenden Tages gelten. Das SpaltG würde von Gesamtrechtsnachfolge ausgehen. Gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG würde mit der Eintragung in das Firmenbuch die Rechtswirkung eintreten, dass die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft übergehen würden.

Die in den Schreiben angeführten Gesellschaften, die X. GmbH bzw. die Bf.in seien nach den Teilbetriebsabspaltungen für jene Wirtschaftsgüter, die ihr im Zuge der Spaltung übertragen worden seien, Gesamtrechtsnachfolgerinnen. Danach würden die Rechtsnachfolgerinnen auch in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten der Rechtsvorgängerin eintreten. Dies bedeute auch, dass steuerliche Fristen und Bewertungsregeln von den übernehmenden Gesellschaften fortzuführen seien. Strittig bleibe nunmehr lediglich die Frage, ob das vorzeitige Ausscheiden der nicht aufgrund von Teilbetriebsabspaltungen umfassten Wirtschaftsgütern aufgrund von nachträglich eingetretenen Unwägbarkeiten erfolgt sei. Für diese auch den subjektiven Investitionswillen berücksichtigende Unwägbarkeiten komme es nicht auf eine Unvorhersehbarkeit an sich, sondern darauf an, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen "unvorhergesehen" eingetreten sei.

Unwägbarkeiten seien (externe) Einflussfaktoren, die nicht beeinflussbar (steuerbar) seien. Es liege auch weder ein auch nicht behaupteter kürzerer üblicher (Re-)Investitionszyklus, noch eine Unwägbarkeit vor. Unwägbarkeiten seien gewöhnlich nicht vorhersehbare Risiken, unberechenbare bzw. wertmäßig nicht oder nur schlecht quantifizierbare Einflussfaktoren. Es dürfe kein Kausalzusammenhang mit einem gewollten Verhalten erkennbar sein (UFS 27.12.2012, RV/1133-L/07).

Die Y.-Gruppe hätte willentlich die Konzern- bzw. strategische Entscheidung getroffen, Verkäufe im Konzern bzw. an fremde Dritte durchzuführen; ebenfalls sei offensichtlich EDV-Hardware ausgelagert worden ("PC rollout"). Es seien keine Tatsachen angeführt

worden, die nicht in der Entscheidungsgewalt des Konzerns gestanden wären (BFG 8.6.2015, RV/5100291/2013). Hingegen sei hinsichtlich der im Zuge von Spaltungen ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern die im Bereich von Handels- und Steuerabspaltungen gegebenen steuerliche Gesamtrechtsnachfolge maßgeblich.

Lediglich hinsichtlich der durch Diebstahl ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter könne eine Unwägbarkeit angenommen werden.

Zusammenfassend sei die Übertragung von Wirtschaftsgütern aufgrund der Abspaltung von Teilbetrieben und das diebstahlbedingte Ausscheiden von Wirtschaftsgütern in Bezug auf die Investitionszuwachsprämie unschädlich.

Die übrigen Abgänge betreffend vorzeitige Verkäufe im Konzern und an Dritte seien im Sinne eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO aus dem Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter auszuschneiden und die IZP entsprechend zu versagen.

Mit **Schreiben vom 7.2.2018** wurde folgende Gegenäußerung durch die Beschwerdeführerin eingereicht:

Es bestehe offenbar Einvernehmen mit dem Finanzamt darin, dass sich eine Behaltefrist der für die Jahre 2002 und 2003 beantragten Investitionszuwachsprämie weder aus dem Gesetz noch aus der Judikatur des VwGH ableiten lasse.

Anders als bei vergleichbaren Bestimmungen (z.B. investitionsbedingter Gewinnfreibetrag) hätte der Gesetzgeber bei der Investitionszuwachsprämie auf eine solche Behaltefrist verzichtet. Da es sich aus unserer Sicht bei diesem Verzicht auf eine Behaltefrist um keinen Irrtum des Gesetzgebers handle, sei auch eine Erweiterung der Voraussetzungen für die Prämie im Interpretationsweg unzulässig.

Entscheidend sei aus Sicht der Beschwerdeführerin die Widmung zum längerfristigen Einsatz im Betrieb im Zeitpunkt der Anschaffung. Diese Widmung zum längerfristigen Einsatz im Betrieb komme durch die unternehmensrechtliche Zuordnung zum Anlagevermögen nach außen zum Ausdruck. Eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Begünstigungen in Form der Investitionszuwachsprämie wäre nicht vorgelegen und dies sei auch von der Behörde in keiner Weise vorgeworfen worden.

Es werde darauf verwiesen, dass der Begünstigungszweck "Ankurbelung der Investitionstätigkeit" nachweislich erfüllt worden wäre und die betreffenden Anlagegüter dem Betrieb der Y.-Konzernunternehmen mit Ausnahme des roll-out auch während der gesamten wirtschaftlichen Nutzungsdauer gedient hätten.

Die betriebswirtschaftlich sinnvolle Änderung der Zuordnung einzelner Anlagegüter zu anderen Rechtsträgern im Konzernverbund sei auch im Vertrauen auf den klaren Gesetzeswortlaut durchgeführt worden bzw. wäre wohl darauf verzichtet worden, wenn die Rückforderung der bereits zuerkannten Investitionszuwachsprämie bewusst gewesen sein würde.

Schließlich würde festgestellt werden, dass die Behörde auf den Einwand, die Rückforderung der Investitionszuwachsprämie würde wegen Ablauf der Verjährungsfrist unzulässig sein, nicht eingegangen sei.

Es werde daher höflich gebeten, dem Rechtsmittelbegehren über die spaltungsbedingt übertragenen Wirtschaftsgüter hinausgehend zu entsprechen.

Am **26.2.2018** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an das Finanzamt gerichtet:

"Laut Aktenlage wurde mit beschwerdegegenständlichem Bescheid vom 14.8.2009 die IZP 2003 neu festgesetzt.

Sie werden nun aufgefordert, bekannt zu geben, worauf die ursprüngliche Festsetzung von 563.994,02 € fußt.

Im vorgelegten Akt befindet sich ein BP-Bericht vom 28.12.2005, indem in Tz 2 auf eine Neufestsetzung der IZP 2003 Bezug genommen wird.

Ein diesbezüglicher Bescheid allenfalls aus dem Jahr 2005 ist nicht enthalten. Falls ein solcher vorliegt, ist dieser einzureichen.

Nach Aktenlage wird davon ausgegangen, dass das rückwirkende Ereignis iSd § 295a BAO in der Deaktivierung der gegenständlichen Wirtschaftsgüter in den Jahren 2004, 2005 und 2007 liegen soll.

*Unter Hinweis auf **UFS 3.8.2012, RV/0878-G/09**, ist anzumerken, dass bei Vorliegen eines Festsetzungsbescheides IZP 2003, der nach dem vermeintlichen rückwirkenden Ereignis im Jahr 2005 erlassen wurde, keine Änderung iSd § 295a BAO erfolgen kann."*

Mit **Schreiben vom 19.3.2018** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

Im Anhang würden sich EDV-Ausdrucke befinden, aus denen hervorgehe, wie die Prämie verändert worden wäre.

Daraus sei ersichtlich, dass im Jahr 2006 (erste Betriebsprüfung) der Geschäftsfall 53 (Buchung/Vormerkung einer berichtigten Abgabefestsetzung aufgrund einer Wiederaufnahme des Verfahrens) angemerkt sei. Daraus wäre zu entnehmen, dass Bescheide ergangen seien.

Vorliegende Bescheide seien im Amt nicht mehr vorhanden. Es könnten somit leider keine Vorbescheide zur Investitionszuwachsprämie geliefert werden. Aufgrund der vorliegenden Vermerke und Nachforschungen könne man aber davon ausgehen, dass Bescheide ergangen seien.

Hingewiesen werde darauf, dass bei Erlassung der Bescheide durch die Vorbetriebsprüfung die Auslegung des VwGH hinsichtlich der Mindestbehaltefrist noch nicht entschieden und in den Richtlinien enthalten gewesen wäre.

Die Festsetzung gemäß § 295a BAO sei zu einem Zeitpunkt durchgeführt worden, in dem die problembehafteten Sachverhalte bereits bekannt gewesen wären, da die betroffenen Wirtschaftsgüter vor dem 14.3.2006 bereits verkauft worden wären und somit prämienschädigend vor zumindest der Hälfte der Erreichung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgeschieden gewesen wären.

Jedenfalls wären die von der steuerlichen Vertretung im Oktober 2017 vorgelegten Unterlagen hinsichtlich des Verbleibs der betroffenen ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter (Umgründungen, Verkauf, Diebstahl usw.) mit Sicherheit im Zeitpunkt der in den Jahren 2006 bzw. 2009 durchgeführten Festsetzungen/Wiederaufnahmen/§ 295a Bescheide nicht bekannt gewesen.

Am **20.3.2018** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

"Im Rahmen des Parteiengehörs werden die beiliegenden Ermittlungsergebnisse übersendet.

In den durch das Finanzamt vorgelegten Akten findet sich kein Bescheid betreffend IZP 2003, in dem diese mit 563.994,02 € festgesetzt wird.

Aufgrund der nun durch das Finanzamt vorgelegten Unterlagen wird aber davon ausgegangen, dass im Zuge einer Vorbetriebsprüfung die IZP 2003 im obigen Sinne mit Bescheid vom 14.3.2006 festgesetzt worden ist.

Die Deaktivierung derjenigen gegenständlichen Wirtschaftsgüter, die bereits im Jahr 2005 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind, kann - da zu einem späteren Zeitpunkt (offensichtlich am 14.3.2006) der Bescheid IZP 2003 mit einer Festsetzung in Höhe von 563.994,02 € ergangen ist - im Jahr 2009 zu keiner Änderung iSd § 295a BAO führen.

Lediglich die laut Ihrer Auflistung vom 25.10.2017 im Jahr 2007 abgegangenen Wirtschaftsgüter können allenfalls zu einer Änderung führen.

Im Hinblick auf die drei am 1.1.2007 deaktivierten Wirtschaftsgüter waren bereits mehr als 50% der Anschaffungskosten als AfA abgeschrieben, weshalb eine Änderung der Bemessungsgrundlage folglich nicht vorzunehmen ist.

Lediglich im Hinblick auf das Wirtschaftsgut 90156-0 Staubsauganlage zu Anschaffungskosten in Höhe von 12.998,00 € wäre die IZP zu kürzen.

Die IZP 2003 wäre daher mit 562.694,22 € festzusetzen.

Nehmen Sie dazu Stellung.

Sollten Ihnen ein oder mehrere Vorbescheide IZP 2003 vorliegen, wären diese einzureichen."

Mit **Schreiben vom 30.3.2018** wurde unter anderem ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 vom 14.3.2006 eingereicht, mit dem die Investitionszuwachsprämie mit 563.994,02 € festgesetzt worden ist.

Den Ausführungen im Schreiben vom 20.3.2018 hinsichtlich Deaktivierung von Wirtschaftsgütern und der Höhe einer festzusetzenden Investitionszuwachsprämie 2003 von 562.694,22 € sei nichts hinzuzufügen.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Mit Bescheid gemäß §§ 201 Abs. 2 Z 5 iVm 295a BAO vom **14.8.2009** wurde die bisher festgesetzte Investitionszuwachsprämie in Höhe von 563.994,02 € um 5.803,36 € auf 558.190,66 € gekürzt.

Die Kürzung umfasst jene Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer monatsweisen Berechnung eine Behaltdauer von der Hälfte der Nutzungsdauer im Betrieb nicht erreicht haben.

Ein Abstellen auf das Erreichen einer Abschreibedauer von 50% der Anschaffungskosten ergibt eine Kürzung um 2.818,37 €, somit in Summe eine Investitionszuwachsprämie 2003 in Höhe von 561.009,04 €.

Als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO ist das Ausscheiden des jeweiligen Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen zu werten.

Von den gegenständlichen Wirtschaftsgütern sind lediglich vier nach dem 14.3.2006 deaktiviert worden, bei drei von diesen vier Wirtschaftsgütern waren zum **Deaktivierungszeitpunkt** bereits mehr als 50% der Anschaffungskosten im Wege der AfA abgeschrieben.

Lediglich das Wirtschaftsgut "Staubsauganlage" mit Zugangsdatum 7.8.2003 und einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren war zum Deaktivierungszeitpunkt 1.12.2007 noch nicht zu 50% abgeschrieben.

Mit Bescheid vom **14.3.2006** erfolgte aufgrund einer Betriebsprüfung die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Investitionszuwachsprämie 2003. Die Investitionszuwachsprämie wurde mit 563.994,02 € festgesetzt.

Rechtliche Begründung

§ 108e idF BGBl. I Nr. 155/2002 lautet wie folgt:

"Befristete Investitionszuwachsprämie"

(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann 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.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude;*
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden;*
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen;*
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.*

(3) Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. *Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder*

Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

2. *Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt."*

Eine **Behaltefrist** für die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter wurde im Konkreten **nicht festgelegt**.

Aus der ständigen Judikatur des VwGH ergibt sich aber, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter **zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen**.

Für eine solche langfristige Nutzung im Betrieb spricht demnach die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA in Höhe von **50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (siehe auch VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082; 24.3.2015, 2013/15/0058). Wird diese Grenze von 50% nicht erreicht, ist zu hinterfragen, aus welchen Gründen das Wirtschaftsgut vorzeitig aus dem Betrieb ausgeschieden ist.

Entscheidend für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie ist nicht die tatsächliche längerfristige Nutzung des Wirtschaftsgutes im Betrieb, sondern dessen Zweckbestimmung und Widmung. Die tatsächliche Nutzung ist allenfalls ein **Indiz** hierfür, ein vorzeitiges Ausscheiden des Wirtschaftsgutes ist ein (mögliches) Indiz gegen eine derartige Zweckbestimmung (VwGH 24.3.2015, 2013/15/0058).

In VwGH 23.2.2017, Ro 2015/15/0036, wurde etwa wie folgt ausgeführt:

"§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie u.a., dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter nur dann Anspruch auf Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, langfristig dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen. Aus dem Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 ergibt sich ebenfalls, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie eingehen, zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26.4.2012, 2009/15/0139, und vom 24.5.2012, 2010/15/0194, je mwN). Als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes dient dabei die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ein im konkreten Betrieb bestehender, aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteter üblicher (Re-)Investitionszyklus für bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern ist dahin zu berücksichtigen, dass es noch nicht als Indiz gegen die Widmung des Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb zu werten ist, wenn bei Vorliegen eines solchen Zyklus das vorgenannte Ausmaß der tatsächlichen Abschreibung im Wege der AfA

*in geringem Ausmaß unterschritten wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28.2.2012, 2009/15/0082). Ebenfalls nicht als Indiz gegen die Widmung eines Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb kann es gewertet werden, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund von **nachträglich eintretenden Unwägbarkeiten** aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, bevor 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA abgeschrieben sind (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 24.5.2012, mwN). Für diese auch den subjektiven Investitionswillen berücksichtigende Unwägbarkeit kommt es nicht auf eine Unvorhersehbarkeit an sich, sondern darauf an, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen "unvorhergesehen" eingetreten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246 sowie vom 28.10.2014, 2012/13/0116). Eine in diesem Sinne unvorhergesehene Produktionsstilllegung aufgrund eines veränderten Marktumfeldes ist daher keine Grundlage für eine von der Erklärung abweichende Festsetzung der Investitionszuwachsprämie (VwGH 24.3.2015, 2012/15/0179)."*

Als Indiz gegen die Widmung eines Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb kann grundsätzlich gewertet werden, dass das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, bevor 50% der Anschaffungskosten im Wege der AfA abgeschrieben sind.

Wie auch dargelegt in VwGH 30.5.2012, 2010/13/0199; 26.4.2012, 2009/15/0139, und 28.2.2012, 2009/15/0082, ist dabei die Behaltedauer nicht monatsweise zu berechnen, sondern vielmehr auf das Erreichen einer Abschreibung von 50% der Anschaffungskosten abzustellen.

Ein Automatismus in dem Sinne, dass diese Wirtschaftsgüter von vornherein nicht prämienbegünstigt sein können, ist jedoch nicht gegeben. Vielmehr **ist zu hinterfragen, aus welchem Grund das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist und glaubhaft zu machen, dass es aufgrund seiner Zweckbestimmung und Widmung zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen ist** (siehe auch VwGH 24.3.2015, 2013/15/0058).

Wie der UFS (12.3.2010, RV/0143-F/08; 27.12.2012, RV/1133-L/07) und das BFG (28.5.2015, RV/5101201/2008) ausgeführt haben, sind unter Unwägbarkeiten gewöhnlich nicht vorhersehbare Risiken, unberechenbare bzw. wertmäßig nicht oder nur schlecht quantifizierbare Einflussfaktoren zu verstehen. Als Unwägbarkeiten gelten Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen und sind folglich in der Regel vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände.

Allgemeine betriebliche Gründe, die auf Vorgängen im Unternehmen beruhen, die im allgemeinen Wirtschaftsleben üblich sind, können jedoch nicht als nachträglich eingetretene Unwägbarkeiten gewertet werden (siehe auch den Verweis der Beschwerdeführerin auf den üblichen Geschäftsbetrieb in der Berufungsschrift vom 18.12.2009). Vielmehr handelt es sich dabei um Umstrukturierungen, die von der

Unternehmensführung durchgeführt wurden. Die darauf folgende Einstufung der Wirtschaftsgüter als begünstigungsschädlich ist Folge durchaus üblichen wirtschaftlichen Handelns (siehe auch UFS 14.11.2012, RV/0271-I/12).

Grundsätzlich verändern nach Entstehen des Abgabeananspruches eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabeananspruches (Stoll, BAO, 58 ff). Da sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben muss, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches) zukommt (Ritz, BAO⁶, § 295a Tz 3f).

Das Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, muss nachträglich eintreten, weil nur dann die Notwendigkeit besteht, die Bestandskraft zu durchbrechen. Folglich darf das Ereignis bei Erlass des ursprünglichen Bescheides noch nicht eingetreten sein (Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 175 Tz. 23).

Die Abänderung gemäß § 295a BAO ist lediglich eingeschränkt zulässig ("insoweit"). Durch diese Maßnahme wird die Rechtskraft eines Bescheides nur hinsichtlich der abgabenrechtlichen Folgen rückwirkender Ereignisse durchbrochen. Ein Bescheid gemäß § 295a BAO ist ein *abändernder* Bescheid. Diesem kommt somit die Wirkung einer Berichtigung des abgeänderten zu. Der abändernde Bescheid tritt nicht an Stelle eines Bescheides (Ritz, BAO⁶, § 295a Tz 42). Er ist daher nur hinsichtlich der Abänderung mit Berufung anfechtbar (siehe auch Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 295a, Anm 10).

Der deutsche § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist die *Vorbildbestimmung* des österreichischen § 295a BAO. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Ereignis eine Sachverhaltsänderung, die sich steuerlich in die Vergangenheit auswirken muss, und zwar in der Weise, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Dabei bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen *materiellen Recht*, ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts *rückwirkende* steuerliche Bedeutung zukommt (BFH 13.11.2003, V R 79/01, unter Hinweis auf den oben angeführten Beschluss des Großen Senates des BFH vom 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl II 1993, 897, unter C. II. 1.; mit weiteren Nachweisen). Dieser Auffassung folgen auch der VwGH und der UFS (siehe etwa VwGH 15.01.2008, 2006/15/0219, 28.02.2012, 2009/15/0192, UFS 29.04.2009, RV/0589-S/08).

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 14.3.2006 die Investitionszuwachsprämie 2003 festgesetzt.

Wie oben dargelegt kommen nur nachträglich eingetretene Ereignisse, also Ereignisse, die nach Ergehen des abzuändernden Bescheides liegen, als rückwirkende Ereignisse in Betracht.

Mit gegenständlichem Bescheid vom 13.8.2009 wurde eine Änderung aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a BAO vorgenommen, wobei das vermeintlich rückwirkende Ereignis, die Deaktivierung der Wirtschaftsgüter im Jahr 2004 und 2005, bereits vor Erlassung des abzuändernden Bescheides (14.3.2006) verwirklicht war.

Eine Änderung iSd § 295a BAO konnte folglich aufgrund des Ausscheidens der Wirtschaftsgüter im Jahr 2004 und 2005 nicht mehr vorgenommen werden (UFS 3.8.2012, RV/0878-G/09).

Im Hinblick auf diejenigen vier Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2007 deaktiviert wurden ist auszuführen, dass in Bezug auf drei dieser Wirtschaftsgüter im Deaktivierungszeitpunkt bereits mehr als 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Wege der AfA abgeschrieben waren und folglich iSd oben angeführten Judikatur des VwGH davon ausgegangen wird, dass diese zu einem längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen sind. Diese drei Wirtschaftsgüter waren daher nicht aus der Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Investitionszuwachsprämie auszuscheiden.

Einzig das Wirtschaftsgut "Staubsauganlage" mit Zugangsdatum 7.8.2003 und einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren war zum Deaktivierungszeitpunkt 1.12.2007 noch nicht zu 50% abgeschrieben.

Als Deaktivierungsgrund wurde im Zuge des Ermittlungsverfahrens ein Verkauf angegeben.

Laut Aktenlage gibt es keine Hinweise, dass dieser Verkauf aufgrund von nachträglich eingetretenen Unwägbarkeiten erfolgt ist.

Eine Glaubhaftmachung, dass die Staubsauganlage aufgrund seiner Zweckbestimmung und Widmung zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen ist, erfolgte nicht. Die Anschaffungskosten in Höhe von 12.998,00 € waren aus der Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Investitionszuwachsprämie auszuscheiden.

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass die Änderung eines Bescheides gemäß § 295a BAO nur aufgrund von rückwirkenden Ereignissen erfolgen kann, die nach dem Eintritt der Rechtskraft des abzuändernden Bescheides liegen, entspricht der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH und des UFS. Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die in den Jahren 2004 und 2005 bereits ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter ist daher nicht zu erwarten.

Eine tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA in Höhe von 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist iSd ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH 24.3.2015, 2013/15/0058) als Indiz für eine Widmung des Wirtschaftsgutes zum längerfristigen Einsatz im Betrieb zu werten.

Das vorzeitige (vor der Abschreibung von 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten) Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes ist bei Fehlen von konkreten Unwägbarkeiten als Ursache der Deaktivierung als begünstigungsschädlich zu werten. Auch dies entspricht der Judikatur des VwGH (etwa VwGH 24.5.2012, 2010/15/0194).

Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich auch im Hinblick auf die nach dem 14.3.2006 ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter nicht zu erwarten.

Linz, am 16. April 2018