



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch V, vom 28. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 26. Juni 2008 über die Änderung gem. § 295 a BAO betreffend die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist im Bereich Gütertransport tätig. Im März 2005 machte diese in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 eine Investitionszuwachsprämie im Ausmaß von € 524.954,90 geltend. Die Prämie wurde in der weiteren Folge am Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Juni 2005 fand eine Nachschau statt. In der Niederschrift vom 23.6.2005 wurde festgehalten: Am 2.9.2004 sei ein Kaufvertrag über 40 Sattelzugmaschinen (SZM) abgeschlossen worden. Gleichzeitig sei ein Gebrauchtwagenkaufvertrag über die Rückgabe von 32 Eintauschfahrzeugen errichtet worden. Am 20.12.2004 sei ein neuer Neuwagenkaufvertrag über diese 40 SZM abgeschlossen worden, der den Vertrag vom 2.9.2004 ersetzt habe. Gleichzeitig sei auch ein neuer Gebrauchtwagenkaufvertrag abgeschlossen worden, jedoch nur über 23 Stück Eintauschfahrzeuge. Der Neuabschluss der Kaufverträge und die Änderung der Kaufpreise seien auf Grund der Verringerung der Anzahl

der Eintauschfahrzeuge erforderlich gewesen. Mit Rechnungsdatum 27.12.2004 seien vierzig Stück besagter Sattelzugmaschinen an die Bw. verkauft. Im Anlageverzeichnis zum 31.12.2004 seien diese Fahrzeuge aktiviert worden. Mit Rechnungsdatum 13.1.2005 bzw. 15.2.2005 seien 23 bzw. 17 Stück der Fahrzeuge an die X Leasing GmbH verkauft und von dieser unmittelbar an die dem geprüften Unternehmen nahestehenden/verbundenen Unternehmen mittels Kaufleasingverträge weiterverkauft worden. Seitens des Unternehmens sei diese Weiterveräußerung damit begründet worden, dass auf Grund der negativen Ergebnisse im operativen Transportgeschäft, welches sich Ende 2004 abgezeichnet habe, Handlungsbedarf bestanden hätte. Um am Markt konkurrenzfähig zu bleiben, habe man sich entschieden, den größten Teil des Fuhrparks ins Ausland auszulagern. Auf Grund der Sachverhaltslage, der durchgeführten Erhebungen, des nicht unbeachtlichen Volumens der Transaktion, sei davon auszugehen, dass zwar nicht bereits zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bestellung im September 2004, aber zum Zeitpunkt der Anschaffung, die Absicht bestanden habe, diese Fahrzeuge (nach relativ kurzer Zeit) innerhalb der Firmengruppe weiter zu veräußern. Die Anschaffung von Wirtschaftsgütern zur zeitnahen Weiterveräußerung stelle auch bei kurzer betrieblicher Nutzung im inländischen Unternehmen keine Investition in das abnutzbare Anlagevermögen dar. Mit Bescheid vom 24.6.2005 wurde in der weiteren Folge die Investitionszuwachsprämie 2004 mit € 161.067,57 festgesetzt (Verminderung um € 363.887,33).

Im Juni 2008 fand bei der Bw. eine Außenprüfung für die Jahre 2004- 2006 statt. Bezüglich der Investitionszuwachsprämie 2004 wurde festgehalten, dass im Dezember 2005 fünfundzwanzig Sattelaufleger an ein verbundenes Unternehmen in das Ausland verkauft worden seien. Die Wirtschaftsgüter seien im Dezember 2004 neu angeschafft worden. Für diese Güter sei die Prämie geltend gemacht und bewilligt worden. Die Wirtschaftsgüter seien bereits vor der Hälfte der Nutzungsdauer ausgeschieden worden (bei Anhängern üblicherweise 5 Jahre). Auf Grund der VwGH-Rechtsprechung sei aber in diesem Fall die IZP nicht zulässig. Mit **Bescheid vom 26. Juni 2008 über die Änderung gem. § 295a BAO** wurde die Investitionszuwachsprämie 2004 mit € 100.505 festgesetzt (Nachzahlung € 60.563). In dem dabei verwendeten Formular wurde auch die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO angekreuzt.

In der Berufung vom 28. Juli 2008 gegen den Bescheid über die Änderung gem. § 295 BAO, die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und die Festsetzung der Prämie gem. § 108e EStG für das Jahr 2004 wurde zunächst darauf verwiesen, dass im Bericht über die Nachschau (2005) ausdrücklich festgehalten worden sei, dass der Zeitraum von einem Jahr für die Beurteilung, ob Anlage- oder Umlaufvermögen vorliege, maßgeblich sei. Zudem sei dem Geschäftsführer bei Gesprächen vom Betriebsprüfer versichert worden, dass SZM

oder Auflieger, die über den Zeitraum von einem Jahr hinaus im Unternehmen verbleiben, jedenfalls für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie zu berücksichtigen seien. Bezüglich der Qualifikation als Anlagevermögen sei vom Prüfer sogar eine Kopie aus einem EStG Kommentar ausgehändigt worden. Im Vertrauen auf die rechtliche Würdigung in der Niederschrift sowie auf die Aussagen des Prüfers sei seitens der Geschäftsführung in der weiteren Folge darauf geachtet worden, dass Anlagegüter zumindest länger als ein Jahr im Unternehmen bleiben. Der Spruch des Bescheides lasse nicht erkennen, ob eine Bescheidberichtigung nach § 295 a BAO oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliege. Beide Verfahrenstitel würden sich aber ausschließen. Auf Grund der Widersprüchlichkeit der Titel sei der Inhalt des Spruches nicht eindeutig. Der Spruch sei nach § 93 Abs. 2 BAO jedoch ein wesentliches Bescheidmerkmal. Fehle ein solcher oder sei der Inhalt des Spruches nicht eindeutig erkennbar liege kein Bescheid vor. Höchstgerichtliche Erkenntnisse stellten jedenfalls keine Wiederaufnahmegründe dar. Im Falle einer Bescheidänderung gem. § 295 a BAO müsse ein rückwirkendes Ereignis vorliegen. Unter diesen Ereignisbegriff fielen jedoch ausschließlich sachverhaltsändernde Geschehnisse. Auch die erst nach einem rechtskräftigen Bescheid ergangene Rechtsprechung des VwGH stelle kein rückwirkendes Ereignis gem. § 295 a BAO dar. Die Abänderung eines Bescheides gem. § 295 a BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Als Kriterien bei Ermessensentscheidungen seien stets die Billigkeit und die Zweckmäßigkeit zu beachten, wobei die Billigkeit die Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben gebiete. Ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung erscheine laut VwGH vor allem dann als unbillig, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden sei und sich erst später deren Unrichtigkeit herausgestellt habe. Aus wirtschaftlicher Notwendigkeit, im Vertrauen auf die Angaben des Prüfers und die Niederschrift der Nachschau seien einige der Zugmaschinen nach mehr als zwölf Monaten veräußert worden. Es liege somit eine klare Durchbrechung des „**Treu und Glauben-Grundsatzes**“ vor. Zudem würden Ermessensentscheidungen eine ausführliche Begründung erfordern, in der alle für die Entscheidung relevanten Abwägungen und Umstände zu erläutern seien. In der Bescheidbegründung sei jedoch lediglich auf das VwGH Erkenntnis 2005/15/0156 und die EStRI Rz 8217a verwiesen worden. Da weitere Erläuterungen, die Klarheit über die zum Spruch führenden Annahmen schaffen sollen, fehlten, sei die Begründung als nicht ausreichend anzusehen. Aber auch der Gesetzestext und auch die Gesetzesmaterialien würden keinerlei Behalte- bzw.

Nachversteuerungsbestimmungen enthalten. Hätte der Gesetzgeber eine **Behaltefrist** gewollt, so hätte er diese ausdrücklich im Gesetzestext verankert. Besagtes VwGH Urteil beschäftige sich grundsätzlich mit einem anderen Sachverhalt und lasse eine genauere Definition einer Behaltefrist völlig offen. Im Vordergrund stehe die Zuordnung des

Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen und es sei irrelevant, ob und wie lange das Wirtschaftsgut tatsächlich abgeschrieben werde. In den EStRI Rz 8271 erfolge auf Grund des VwGH Urteils und mangels gesetzlicher Regelungen lediglich eine reine Interpretation der Bestimmung als „Behaltefrist-Norm mit Zeitangabe“, was jedoch im Sinne des Legalitätsprinzips des Art. 18 BVG unzulässig sei, da im Steuerrecht stets eine exakte Determinierung nötig sei. Der Gesetzgeber habe bei bisherigen Bestimmungen im EStG stets eindeutige Behalterregeln verwendet. Es sei davon auszugehen, dass dieser bei § 108e EStG bewusst darauf verzichtet habe. Zudem werde bei der Prämie nicht auf die einzelnen Investitionen abgestellt, sondern auf die insgesamt vermehrte Investitionstätigkeit. So resultiere die Bemessungsgrundlage aus dem Zuwachs der Investitionen über den Referenzzeitraum und nicht aus den einzelnen Wirtschaftsgütern, wodurch die Prämie nicht direkt zuordenbar sei und somit Nachversteuerungen auf Grund des kurzfristigen Ausscheidens von Wirtschaftsgütern ausgeschlossen seien. In EStRI RZ 8271 werde darüber hinaus darauf hingewiesen, dass bei einem vorzeitigen Ausscheiden auf Grund **nachträglicher Unwägbarkeiten** kein rückwirkendes Ereignis vorliege. Vom Begriff der nachträglichen Unwägbarkeiten seien auch wirtschaftliche Unwägbarkeiten erfasst. Im Zuge des Beitrittes vieler CEE-Staaten in die europäische Gemeinschaft sei die Bw. plötzlich von der Situation überrascht worden, dass Unternehmer aus diesen Staaten auf Grund der massiv geringeren Kostenbelastung (Löhne, Lohnnebenkosten, KFZ-Steuern, Verwaltungskosten etc.) viel billiger auf den angestammten Märkten anbieten konnten. Innerhalb kürzester Zeit sei man mit einem massiven Preisverfall konkretisiert gewesen. Es sei eine Frage der Kalkulation gewesen. Die Geschäftsführung sei zur Entscheidung gelangt, einen Großteil der Fahrzeuge schon nach der kurzen Nutzungszeit von 3-4 Monaten wieder zu verkaufen. Der Vorteil der IZP wäre auf Grund der hohen Betriebskosten schon nach einem halben Jahr egalisiert gewesen. Für diese Fahrzeuge sei die IZP im Rahmen der Nachschau nicht zuerkannt worden. Im Zuge der rasend fortschreitenden Liberalisierung der Märkte zu dieser Zeit hätten alsbald die Kalkulationen mehrmals korrigiert werden müssen und wäre der Betrieb von in Österreich zugelassenen Fahrzeugen in dem von der Bw. bearbeiteten Marktsegment immer schwieriger geworden. Daher sei Ende 2005 die Entscheidung gefallen, in Anlehnung an die von der seinerzeitigen Prüfung festgelegten Bescheide und Feststellungen, einen weiteren Teil der Fahrzeuge nach Ablauf eines Jahres zu verkaufen. Die IZP sei auf Grund der angenommenen Rechtssicherheit mittlerweile für diese Fahrzeuge ein fixer Bestandteil der Kalkulation gewesen. Die Alternative, den restlichen Fuhrpark weiterhin von Österreich aus zu betreiben, hätte massive Verluste zur Folge gehabt, welche sogar existenzbedrohend gewesen wären.

In der Stellungnahme vom 27.08.2009 hielt der Prüfer fest, dass auf dem betreffenden Formularbescheidvordruck für die IZP eindeutig Wiederaufnahme des Verfahrens

durchgestrichen und händisch auf Änderung gem. § 295a BAO korrigiert worden sei. Eindeutig erkennbar sei, dass eine Änderung gem. § 295a BAO vorliege. Was die Unwägbarkeit betreffe, so sei bereits im Jahr 2004 nach der EU-Osterweiterung eine wesentliche Änderung im Betrieb der Bw. erfolgt. (dies ergebe sich aus den Erklärungen zur Geschäftsentwicklung). Die Bw. habe den eigenen Transportbetrieb eingestellt, indem sie sich von allen ca. 60 LKW-Fahrern getrennt habe (bis auf eine Ausnahme). Die Haupttätigkeit sei ab diesem Zeitpunkt im Logistikbereich gelegen. Gleichzeitig sei der Umsatz von 18,9 Mio (2004) auf 0,8 Mio im Jahr 2006 gesunken. Zum Zeitpunkt des Erwerbes der 25 Sattelaufleger im Jahr 2004 sei es daher schon sicher gewesen, dass diese Wirtschaftsgüter nur vermietet und früher oder später verkauft werden. Eine eigenbetriebliche Verwendung (außer Vermietung) sei schon zu diesem Zeitpunkt gar nicht mehr geplant gewesen und wäre auch nicht mehr sinnvoll gewesen.

In der Gegenstellungnahme vom 9. September 2009 wurde wiederum darauf hingewiesen, dass das Feld Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend IZP angekreuzt worden sei und es keinesfalls eindeutig erkennbar sei, unter welchem Titel die Durchbrechung der Rechtskraft hätte verfügt werden sollen. Noch einmal wurde das Vorliegen einer wirtschaftlichen Unwägbarkeit hervorgehoben. Das Vorliegen einer Mindestnutzungsdauer wurde unter Verweis auf mehrerer UFS Entscheidungen verneint. Letztendlich wurde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Zu den Einwänden bezüglich Treu und Glauben nahm der Prüfer der im Jahre 2005 durchgeführten Prüfung wie folgt Stellung: In der Prüfung über die Nachschau sei seitens der Betriebsprüfung ausführlich auf die rechtlichen Kriterien in Bezug auf die Qualifizierung bzw. die Abgrenzung von Anlage – und Umlaufvermögen eingegangen worden, da die Klärung der Frage der Einstufung als Anlage- oder Umlaufvermögen hinsichtlich der sachverhaltsgegenständlichen Sattelzugmaschinen entscheidungsrelevant gewesen sei. Aus den Ausführungen der Niederschrift lasse sich weder ableiten, dass alleine der Zeitraum von einem Jahr für die Beurteilung, ob Anlage- oder Umlaufvermögen vorliege, maßgeblich sein soll, noch dass Sattelzugmaschinen oder Auflieger, die über einen Zeitraum von einem Jahr hinaus im Unternehmen verblieben, bei der Prämienberechnung jedenfalls zu berücksichtigen wären. Vielmehr sei in der rechtlichen Würdigung ausgeführt worden, dass Anlagevermögen Wirtschaftsgüter seien, die während ihrer Nutzungsdauer oder zumindest eines größeren Zeitraumes davon dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt seien, wobei die Verweildauer im Betrieb ein Indiz sein könne. Wirtschaftsgüter, deren betriebliche Nutzung erfahrungsgemäß nicht länger als ein Jahr sei, würden hingegen grundsätzlich nicht dem Anlagevermögen zugeordnet. Umgekehrt würden Wirtschaftsgüter, die zum Verkauf bestimmt seien, als Umlaufvermögen qualifiziert, auf wenn diese bis zur Veräußerung wie Anlagegüter verwendet

würden. Dass im Konnex mit dieser Feststellung Diskussionen mit dem Unternehmen geführt worden seien, liege auf der Hand. Darauf weise auch die Aushändigung von Kopien aus dem EStG-Kommentar hin. Der genaue mündliche Inhalt dieser Diskussion sei nicht mehr erinnerlich, noch würden sich im umfangreichen Arbeitsbogen Hinweise darauf finden, dass seitens der BP, versichert worden sei, dass Sattelzugmaschinen oder Auflieger, die über einen Zeitraum von einem Jahr im Unternehmen verbleiben, jedenfalls für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie zu berücksichtigen wären. Eine konkrete Anfrage betreffend die berufungsgegenständlichen Sattelauflieger oder einzelner dieser Anlieger in Bezug auf die Qualifizierung, ob diese Umlauf- oder Anlagevermögen seien oder ob die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bis zum Dezember 2005 für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausreiche werde in der Berufung nicht behauptet. Eine solche sei weder in Erinnerung, noch würden sich dazu Hinweise im Arbeitsbogen finden. Hätte es eine derartige Anfrage gegeben, würden sich wohl entsprechende schriftliche Vermerke im Arbeitsbogen finden. So liege beispielsweise ein Aktenvermerk über ein Gespräch vom 25.05.2005 vor, dessen Gegenstand Sattelauflieger seien, für die 2004 eine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht worden sei. In diesem Gespräch sei es um die Frage der tatsächlichen Verwendung der Auflieger gegangen. *„Unter diesen Gesichtspunkten, insbesondere aufgrund der Tatsachen, dass in der Niederschrift einerseits weder eine ausdrückliche noch eine implizite bestimmte Vorgehensweise seitens der Betriebsprüfung von der Berufungswerberin hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Sattelauflieger eingefordert worden ist, andererseits auch keine Anfrage mit einem konkret dargelegten Sachverhalt bezüglich der berufungsgegenständlichen Sattelauflieger im Zuge der seinerzeitigen Nachschau gestellt wurde, liegt unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des VwGH ein Anwendungsfall von Treu und Glauben wohl nicht vor“*.

Mit Schreiben vom 06.02.2013 wurde der Bw. die Stellungnahme des Prüfers übermittelt. Bezüglich der Behaltefrist wurde auf die neuere Rechtsprechung des VwGH verwiesen. Bezüglich der nachträglichen Unwägbarkeiten wurde vorgehalten, dass bereits im Jahre 2004, zumindest spätestens Anfang Dezember 2004 die wirtschaftliche Unrentabilität bekannt gewesen sei. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG kann für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten 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 EStG) abgesetzt werden.

Was zunächst den Einwand betrifft, der Spruch des Bescheides lasse nicht erkennen, ob nun eine Bescheidberichtigung nach § 295a BAO oder die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO verfügt werden sollte, so ist in diesem Zusammenhang auf die diesbezügliche Stellungnahme des Prüfer zu verweisen. So wurde auf dem betreffenden Formularbescheidvordruck für die Investitionszuwachsprämie (IZP) eindeutig Wiederaufnahme des Verfahrens durchgestrichen und **händisch auf Änderung gem. § 295a korrigiert**. Die Spalte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend IZP dürfte dabei lediglich versehentlich angekreuzt worden sein. Die Begründung ist im Zweifelsfall zur Deutung eines Bescheidspruches heranzuziehen (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 93, Rz 17). In der Begründung wird auf den BP Bericht, Tz 2 verwiesen, darin ist nur von § 295a BAO die Rede. Besagte Widersprüchlichkeit liegt nach Ansicht der erkennenden Behörde daher nicht vor.

§ 295a BAO und Behaltefrist

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

Eine Abänderung gem. § 295a ist aber lediglich eingeschränkt zulässig, woraus sich eine Teilrechtskraft des zu ändernden Bescheides ergibt. Der nach § 295a abändernde Bescheid hat somit nur die Wirkung einer Berichtigung. Er tritt nicht an die Stelle des Bescheides, sondern korrigiert ihn nur im angesprochenen Teilbereich. Der nicht abgeänderte Teilbescheid verbleibt in Rechtskraft und der Änderungsbescheid ist daher nur hinsichtlich der Abänderung mit Berufung anfechtbar.

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

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

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

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

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann (konnte) für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine IZP von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

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

Der VwGH führt in seiner jüngsten Rechtsprechung zur IZP im Zusammenhang mit einer etwaigen "Behaltefrist" aus. Maßgebend für die AfA ist die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer, das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen kann und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 7, Tz 38). § 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die IZP, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass

Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Afa (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann. Ein Ausmaß der Afa von 50% der Anschaffungskosten kann dabei aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraumes gewertet werden (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0139; 28.2.2012, 2009/15/0082).

Ursprünglich wurde die IZP für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 24.06.2005 festgesetzt. Die damals erfolgten Kürzungen waren unstrittig. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Dieser in Rechtskraft erwachsene Bescheid wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26.06.2008 gemäß § 295a BAO abgeändert.

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

Nach Lage der Akten erfolgte der Abgang der strittigen Wirtschaftsgüter nach dem 26.06.2005. Es handelt sich somit um nachträglich eingetretene Ereignisse, die als rückwirkendes, die materielle Rechtskraft durchbrechendes Ereignis iSd § 295a BAO zu qualifizieren sind.

Die Nutzungsdauer für die Auflieger betrug laut Anlagenverzeichnis 5 Jahre. Der Abgang erfolgte bereits nach einem Jahr (Anschaffung Anfang Dezember 2004, Abgang Dezember 2005). Die Zeit der tatsächlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes als Anlagevermögen im Betrieb der Bw. bewegt sich damit jedenfalls in einem Bandbreitenbereich, der nicht mehr als unschädlich (im Sinne des jüngst ergangenen Erkenntnisses des VwGH) betrachtet werden kann. Das vorzeitige Ausscheiden der Wirtschaftsgüter bzw. das tatsächliche Ausmaß der Absetzung für Abnutzung stellt ein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit dar, sodass die Anwendung von § 295a BAO in diesem Fall zu Recht erfolgte.

Im Hinblick auf die zitierte neuere Rechtsprechung des VwGH sind die Überlegungen, was das Nichtvorliegen einer Behalterfrist betrifft, überholt.

Treu und Glauben

In der Berufung wurde ausgeführt, dass seitens der BP in Gesprächen versichert worden sei, dass Sattelzugmaschinen oder Auflieger, die über einen Zeitraum von einem Jahr hinaus im Unternehmen verbleiben, jedenfalls für die Berechnung der IZP zu berücksichtigen wären. Im

Vertrauen auf die rechtliche Würdigung in der Niederschrift sowie den Aussagen der BP sei seitens der Geschäftsführung darauf geachtet worden, dass die Anlagegüter länger als ein Jahr im Unternehmen verblieben. Vertrauend auf die Aussagen der BP und die Angaben in der Niederschrift, seien einige Anlagegüter aus wirtschaftlicher Notlage unerwartet nach mehr als 12 Monaten veräußert worden.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dem Grundsatz von Treu und Glauben wird wohl auch bei einer Abänderung gem. § 295a Bao bei der Ermessensübung Bedeutung zukommen.

Der VwGH schützt prinzipiell das Vertrauen von Auskünften im Einzelfall. Der Grundsatz von Treu und Glauben findet allerdings nur Anwendung, wenn **eine Auskunft** durch die zuständige Abgabenbehörde allenfalls durch den zuständigen Prüfer **vorliegt** und der Abgabepflichtige Dispositionen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft getroffen hat.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist strittig, ob der damalige Prüfer tatsächlich eine Auskunft erteilt bzw. eine implizite Vorgehensweise hinsichtlich der Sattelaufleger eingefordert hat.

Aus der Stellungnahme des Prüfers geht klar hervor, dass keine Anfrage mit einem konkreten dargelegten Sachverhalt bezüglich der Sattelaufleger gestellt wurde. Schlüssig wurde dies damit begründet: *„Hätte es eine solche Anfrage gegeben, würden sich wohl entsprechende schriftliche Vermerke im Arbeitsbogen finden“*. Bekräftigt wird dies durch einen Verweis auf einen Aktenvermerk vom 25.5.2005 über ein Gespräch mit dem Geschäftsführer. Dabei ging es um die tatsächliche Verwendung der Auflieger. Ein weiterer AV trägt das Datum 23.06.2005. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kommt der Tatsache, dass vom Prüfer über die jeweiligen Gespräche ausführliche Aktenvermerke angelegt wurden, besondere Bedeutung zu. Dadurch wird nämlich die Behauptung des Prüfers, bei einer solchen Anfrage würde sich ein entsprechender Vermerk im Arbeitsbogen finden, bestätigt. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich auf Seite 3, letzter Absatz der Stellungnahme verwiesen, wonach die konkrete Verwendung der Auflieger ausschließlich für die Durchführung von Transporten inländischer Unternehmen der Firmengruppe erörtert wurde. Wäre eine Anfrage über den erforderlichen Verbleib erfolgt, wäre dies wohl festgehalten worden. Daher kann es auch zu keiner entsprechenden Auskunft gekommen sein. Eine konkrete Anfrage und eine unrichtige Auskunft sind aber Voraussetzung dafür, damit überhaupt von einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben die Rede sein kann. Zu Recht weist der Prüfer darauf hin, dass nicht einmal in der Berufung das Stellen einer konkreten Anfrage behauptet wurde.

Weiters hat der Prüfer glaubwürdig dargetan, dass weder eine ausdrückliche noch implizite bestimmte Vorgehensweise von der Bw. hinsichtlich der Sattelaufleger eingefordert worden ist. Dies findet Deckung in der Niederschrift vom 23.06.2005, in der auf die Qualifizierung bzw. Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen eingegangen worden, aber bezüglich der Sattelaufleger keine Empfehlung zu einer bestimmten Vorgangsweise abgegeben worden ist.

Die Aushändigung von Kopien aus einem EStG-Kommentar wurde bestätigt, was wiederum für die Glaubwürdigkeit der Ausführungen des seinerzeitigen Prüfers spricht. Auch der Hinweis, dass eine Diskussion stattgefunden hat, unterstreicht die Glaubwürdigkeit. Aus all diesen Überlegungen heraus, gelangt die erkennende Behörde zu der Überzeugung, dass keine konkrete Anfrage gestellt, keine Auskunft mit dem Inhalt, dass Auflieger, die über einen Zeitraum von einem Jahr hinaus im Unternehmen verbleiben, für die Berechnung der IZP zu berücksichtigen seien, erteilt und keine bestimmte Vorgehensweise eingefordert worden ist. Eine andere Sichtweise lassen besagte Niederschrift, die schlüssige, widerspruchsfrei Stellungnahme des Prüfers, der Arbeitsbogen, insbesondere die gewissenhaft angelegten Aktenvermerke nicht zu. Die gegenteilige Ansicht der Bw. lässt sich nur mit einer subjektiven Betrachtungsweise des Geschäftsführers erklären. Dazu kommt, dass es lediglich bei Behauptungen geblieben ist, die im Zuge des Berufungsverfahrens nicht erhärtet werden konnten, sei es beispielsweise durch die Vorlage zeitlich nah angelegter Gedächtnisprotokolle oder Aussagen weiterer Zeugen.

Unwägbarkeiten

Aus dem Zweck der Bestimmung des § 108e EStG 1988 ergibt sich, dass die Investitionszuwachsprämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (zB Schaden auf Grund höherer Gewalt, Wasser, Feuer, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zu einem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen führen.

Unter Unwägbarkeiten sind gewöhnlich nicht vorhersehbare Risiken, unberechenbare bzw. wertmäßig nicht oder nur schlecht quantifizierbare Einflussfaktoren zu verstehen. Als Unwägbarkeiten gelten, angelehnt an eine liebhabereirechtliche Sichtweise, Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen.

Unwägbarkeiten sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit typischerweise anfallen. Hier liegt kein typischen Wirtschaftsabläufen widersprechendes, von außen eindringendes, völlig atypisches Ereignis vor auch wenn es vom Steuerpflichtigen wenig beeinflussbar ist.

Keine Unwägbarkeit liegt vor, wenn es die ganze Wirtschaftsbranche betrifft. In der Stellungnahme vom 27.08.2009 wurde von der GBP Salzburg ausgeführt, dass im Hinblick auf die Osterweiterung bereits im Jahr 2004 eine wesentliche Änderung im eigenen Betrieb erfolgt sei. Der eigene Transportbetrieb sei de facto vollständig eingestellt worden, die Auflieger seien nur mehr vermietet worden. Zum Zeitpunkt des Erwerbes der 25 Auflieger sei daher schon sicher gewesen, dass diese WG nur vermietet und früher oder später verkauft würden.

Im Vorhalt vom 06.02.2013 wurde von der erkennenden Behörde ausgeführt, dass auf Grund der Aktenlage davon ausgegangen werden könne, dass bereits im Jahr 2004, jedenfalls zum Anschaffungszeitpunkt die **wirtschaftliche Unrentabilität bekannt gewesen sei**.

Gestützt wurde diese Annahme auf die vorgenommene Umstrukturierung, insbesondere auf die Gründung von 2 nahestehenden, verbundenen Auslandsgesellschaften während des Jahres 2004. Letztendlich wurden die Auflieger Ende Dezember 2005 an eine dieser Auslandsgesellschaften verkauft. Diesen Überlegungen wurde nicht widersprochen.

Gerade die Behauptung, dass ein Halten besagter Sattelauflieger im Hinblick auf die EU-Osterweiterung zu finanziellen Einbußen geführt hätte, vermag kein unvorhersehbares Ereignis darzustellen, das das vorzeitige Ausscheiden der Auflieger im Hinblick auf die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie rechtfertigt. Dazu kommt noch, dass berechtigte Zweifel am Willen zur langfristigen Investition vorliegen. Damit aber von einer Unwägbarkeit ausgegangen werden kann, ist zunächst der Wille zur langfristigen Investition erforderlich. Dieser wird auf Grund der gegebenen Sachlage gleichfalls zu verneinen sein. Die in der Berufung behauptete nachträgliche wirtschaftliche Unwägbarkeit liegt nach Ansicht der erkennenden Behörde nicht vor.

Was letztendlich den Vorwurf der unzureichenden **Ermessensübung** betrifft, so ist in diesem Zusammenhang festzuhalten: Die Abänderung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt sowohl für amtswegige Abänderungen als auch für Abänderungen auf Antrag der Partei. Daher wird eine solche Maßnahme den grundsätzlichen **Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit** vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu berücksichtigen haben. Auf die Rechtsrichtigkeit der Maßnahme ist bereits seinerzeit hingewiesen worden. Von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wird ergänzend noch einmal auf den grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und ausdrücklich auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwiesen (s. dazu auch Ritz, 4. Auflage, § 295 a, Rz 40). Ziel der Maßnahme ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen. Dazu kommt noch, dass die Auswirkung zweifelsfrei nicht geringfügig war.

Somit war aber spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. April 2013