

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2014

Geschäftszahl

2012/13/0116

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der U GmbH & Co KG in O, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 23. Oktober 2012, Zl. RV/1128- W/12, betreffend Bescheidbehebung nach § 299 BAO sowie Festsetzung Investitionszuwachsprämie 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG (gegründet mit Gesellschaftsvertrag vom 12. November 2004, eingetragen im Firmenbuch am 3. Dezember 2004) betrieb im Streitzeitraum ein Bedarfsflugunternehmen. Mit Erklärung vom 10. Jänner 2005 beantragte sie eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für Investitionen des Jahres 2004 in Höhe von

320.427 EUR. Zugrunde liegende Investition war der Ankauf eines Flugzeuges (Kaufpreis ca. USD 4,3 Mio, entsprechend 3.204.270 EUR). Am 21. Jänner 2005 wurde die Investitionszuwachsprämie 2004 in der beantragten Höhe dem Abgabekonto der Beschwerdeführerin gutgeschrieben.

Aufgrund einer Nachschau wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 30. Jänner 2007 die Investitionszuwachsprämie 2004 mit 0 EUR festgesetzt. Begründend wurde auf die Niederschrift vom 14. November 2006 verwiesen. Darin wurde ausgeführt, es liege lediglich Vermögensverwaltung (Vermietung eines einzelnen beweglichen Wirtschaftsgutes, nämlich Überlassung eines einzigen Flugzeuges), sohin keine gewerbliche Tätigkeit vor.

Die Beschwerdeführerin erhob mit Schriftsatz - eingelangt am Finanzamt am 28. Februar 2007 - gegen diesen Bescheid Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. September 2009 wurde der Berufung stattgegeben und die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit 320.427 EUR festgesetzt.

Mit Bescheid vom 28. Juni 2010 hob das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2009 gemäß § 299 BAO auf. Zur Begründung wurde auf die neu zu erlassende Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 28. Juni 2010 wies das Finanzamt die Berufung der Beschwerdeführerin vom 28. Februar 2007 ab und setzte die Investitionszuwachsprämie mit 0 EUR fest. Begründend führte das Finanzamt aus, prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter müssten zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein. Die Anschaffungskosten müssten daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden. Im vorliegenden Fall sei die Investitionszuwachsprämie für ein Luftfahrzeug mit einer Nutzungsdauer von 13 Jahren beantragt worden. Das Flugzeug sei bereits 2006 verkauft und somit nicht langfristig im Betrieb genutzt worden. Die Investitionszuwachsprämie sei daher mit 0 EUR festzusetzen gewesen.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen den Aufhebungsbescheid (§ 299 BAO) und beantragte die Vorlage der Berufung vom 28. Februar 2007 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Beschwerdeführerin beantragte eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, dies jeweils in beiden Berufungsverfahren.

Die belangte Behörde lud die Beschwerdeführerin zur mündlichen Berufungsverhandlung "gegen den Bescheid des Finanzamtes (...) betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2009 in Sachen Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr" vor.

Die Beschwerdeführerin erstattete daraufhin zur "Berufung gegen Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO Vorlageantrag gem § 276 Abs 2 BAO betreffend Berufung wegen Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004" mit Schriftsatz vom 27. September 2012 weiteres Vorbringen. Die Investitionszuwachsprämie stehe - wie aus dem hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246, hervorgehe - auch dann zu, wenn das Wirtschaftsgut infolge von Unwägbarkeiten vorzeitig aus dem Betrieb ausgeschieden sei. Das von der Beschwerdeführerin vorgesehene Geschäftsmodell habe auf der Vercharterung des Flugzeuges am Wiener Chartermarkt basiert. Hauptkunde hätte die U GmbH sein sollen, da diese ihr eigenes Flugzeug aus Altersgründen veräußert habe. Leider habe sich nach Übernahme des Flugzeugs herausgestellt, dass die U GmbH ihren Bedarf an innereuropäischen Flügen signifikant reduziert habe. Als Ersatzauslastung sei das Luftfahrzeug 2005 verstärkt als Schulungsflugzeug für die hauseigene Flugschule sowie für Transplantatflüge eingesetzt worden. Trotzdem sei das Flugzeug durchschnittlich nur etwa 40 Flugstunden pro Monat geflogen und habe durch die geringe Auslastung Verluste erwirtschaftet. Ferner habe sich herausgestellt, dass das Flugzeug überdurchschnittlich viele Defekte aufgewiesen habe. Angesichts der unvorhersehbaren Unterauslastung sowie der ebenfalls unvorhersehbaren wiederholten Defekte habe sich die Geschäftsführung für den sofortigen Verkauf des Flugzeuges entschieden. Ende April 2006 sei das Flugzeug an eine Gesellschaft in der Schweiz verkauft worden. Der Verkauf sei deshalb unumgänglich gewesen, weil keine entsprechende Verwendung für das Flugzeug mehr gegeben und außerdem die Flugsicherheit infolge der wiederholten Defekte in Frage gestellt gewesen sei. Die im gegenständlichen Verfahren strittige Berufungsvorentscheidung betreffend Investitionszuwachsprämie für 2004 sei somit richtig gewesen und habe schon aus diesem Grund nicht nach § 299 BAO behoben werden können.

Zur Berufungsverhandlung erschien kein Vertreter der Beschwerdeführerin.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde zum Aufhebungsbescheid im Wesentlichen aus, das Finanzamt habe die Feststellung getroffen, dass die Nutzungsdauer für das Luftfahrzeug 13 Jahre betrage; da dieses bereits im Jahr 2006 verkauft worden sei, sei es nicht langfristig im Betrieb benutzt worden. Das Vorliegen von Unwägbarkeiten sei von der Beschwerdeführerin erstmals nach Ergehen des Erkenntnisses vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246, eingewendet worden. Für das Vorliegen von Unwägbarkeiten hätten sich im bisherigen Verfahren aufgrund der Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte ergeben.

Zum Vorlageantrag (Berufung gegen den Bescheid vom 30. Jänner 2007) führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe nicht behauptet, dass eine bindende Vereinbarung mit einem Kunden bereits vor Anschaffung des Flugzeuges vorgelegen sei; die Beschwerdeführerin habe hierzu auch keine Urkunden vorgelegt. Was die angeblichen wiederholten Defekte des Flugzeuges betreffe, habe die Beschwerdeführerin lediglich die Abschrift einer Nachricht einer Luftfahrzeugwerft vorgelegt, aus der weder erkennbar sei, wer diese an wen gerichtet habe, noch um welche konkreten Defekte es sich dabei gehandelt habe. Wenn es sich tatsächlich um ein Flugzeug mit überdurchschnittlich vielen Defekten gehandelt haben sollte, sei unverständlich, warum keine Gewährleistungsansprüche geltend gemacht worden seien.

Im Verfahren zur Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen trete der Grundsatz der amtswegigen Ermittlung des Sachverhalts in den Hintergrund; der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige habe selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werde. Die Beschwerdeführerin habe weder die Gelegenheit genutzt, an der mündlichen Verhandlung teilzunehmen, noch seien bezüglich der behaupteten Unwägbarkeiten Beweismittel vorgelegt worden. Dass die Beschwerdeführerin das gebrauchte Flugzeug zu einem über den Anschaffungskosten liegenden Preis veräußert habe (was sich aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ergebe), lasse jedenfalls nicht auf das Vorliegen gravierender technischer Mängel schließen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten des Verfahrens und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie Einbringung einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen hat:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO (idF vor dem FVwGG 2012) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen legt die Abgabenbehörde erster Instanz im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist,

wird sohin durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0119). Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf aber kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Mai 2014, 2011/15/0190).

Der Bescheid vom 29. September 2009 ist zwar insoweit rechtswidrig, als dann, wenn die Investitionszuwachsprämie nach Ansicht der Behörde in dem vom Antragsteller geltend gemachten Ausmaß zu gewähren ist, kein Bescheid zu ergehen hat (und ein die Investitionszuwachsprämie verneinender erstinstanzlicher Bescheid im Berufungsverfahren ersatzlos zu beheben wäre; vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0056). Darauf hat sich der Aufhebungsbescheid freilich nicht gestützt, sondern darauf, dass das Flugzeug nicht zu mehr als der Hälfte der Nutzungsdauer im Betrieb Verwendung gefunden hatte.

§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie u.a., dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämierten 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. April 2012, 2009/15/0139, und vom 24. Mai 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. 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. Mai 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).

Entscheidend ist demnach nicht die tatsächliche längerfristige Nutzung des Wirtschaftsgutes im Betrieb, sondern vielmehr dessen Zweckbestimmung und Widmung (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 22. September 2000, 96/15/0207, 0208). Die tatsächliche Nutzung ist lediglich ein Indiz hierfür, während ein vorzeitiges Ausscheiden des Wirtschaftsgutes ein (mögliches) Indiz gegen eine derartige Zweckbestimmung ist.

Zutreffend ist, dass in Fällen, in denen die Abgabenbehörde nur über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund tritt. Dies bedeutet jedoch keineswegs, dass die Abgabenbehörde in solchen Fällen von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht völlig entbunden wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2004/15/0150, mwN).

Im hier vorliegenden Fall hat die - unstrittig nicht zweifelsfrei zur Berufungsverhandlung geladene - Beschwerdeführerin offensichtlich erstmals in Reaktion auf das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246, Vorbringen zu nachträglich eingetretenen Unwägbarkeiten, welche dazu geführt hätten, dass das Wirtschaftsgut - entgegen dessen ursprünglichen Zweckbestimmung - vorzeitig veräußert worden sei, erstattet. Hierzu hat die belangte Behörde aber keine Erhebungen durchgeführt; sie hat insbesondere der Beschwerdeführerin zu den im angefochtenen Bescheid getroffenen Annahmen, weshalb die belangte Behörde das Vorliegen von Unwägbarkeiten nicht glaubte, kein Parteiengehör gewährt. Auch hat die belangte Behörde nicht festgestellt, ob für die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes konkrete Anhaltspunkte dafür bestanden hätten, dass das Wirtschaftsgut im Betrieb nicht ausreichend verwendet werden könnte.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 28. Oktober 2014