

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Stb, sowie durch RA, über die Beschwerde vom 3.9.2010 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 28.7.2010 betreffend **Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 (für das Jahr 2004)** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird *Folge gegeben* und der angefochtene Bescheid *aufgehoben*.

Eine Rückforderung an Investitionszuwachsprämie 2004 iHv. € 48.780,43 findet sohin nicht statt.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt das Gewerbe der Holzschlägerung und Holzbringung. Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stand zunächst in Streit, ob der Bf. im Jahr 2004 für zwei selbstfahrende forstwirtschaftliche Arbeitsmaschinen, einen *S SH Sleipner 8266 TH* sowie einen *G 950R Forwarder*, zu Recht eine Investitionszuwachsprämie (IZP) geltend gemacht hat oder nicht.

Diesbezüglich ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht auf die näheren Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 13.11.2013, RV/0150-G/11, sowie im Erkenntnis des VwGH vom 22.10.2015, 2013/15/0305, zu verweisen.

Nach Ergehen des vorzitierten VwGH-Erkenntnisses hat das BFG im hier gegenständlichen – fortgesetzten – Verfahren bezüglich eines weiteren *G 950R Forwarder* (Anschaffung am 20.8.2004, aus dem Betrieb ausgeschieden am 31.8.2005) eine Überprüfung durchgeführt, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der IZP gegeben sind oder nicht.

Der Bf. begründet das frühzeitige Ausscheiden seiner Maschinen im Wesentlichen mit dem Vorliegen von nachträglich eingetretenen Unwägbarkeiten: Die Arbeitsmaschinen seien technisch unzulänglich gewesen, es seien zahlreiche Schäden aufgetreten und daher mehrmals Reparaturen erforderlich gewesen. Insbesondere mit den Achsen bzw. Antriebssystemen der Geräte habe es ständig Probleme gegeben. Auf Grund der

außerordentlich häufig eintretenden Schadensfälle hätten sich die Maschinen als für den Betrieb des Bf. unbrauchbar erwiesen.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

§ 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 (zB VwGH vom 26. April 2012, 2009/15/0139, und vom 24. Mai 2012, 2010/15/0194, jeweils mit weiteren Nachweisen).

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. VwGH vom 28. Februar 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 VwGH vom 24. Mai 2012). 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 (VwGH vom 30. Mai 2012, 2008/13/0246, vom 28. Oktober 2014, 2012/13/0116, sowie vom 24. März 2015, 2012/15/0179).

Entscheidend ist demnach nicht die tatsächliche längerfristige Nutzung des Wirtschaftsgutes im Betrieb, sondern vielmehr dessen Zweckbestimmung und Widmung (vgl. VwGH vom 22. September 2000, 96/15/0207, 0208). Die tatsächliche Nutzung ist lediglich ein Indiz hiefür, während ein vorzeitiges Ausscheiden des Wirtschaftsgutes ein (mögliches) Indiz gegen eine derartige Zweckbestimmung ist (VwGH vom 28. Oktober 2014, 2012/13/0116, sowie vom 22.10.2015, 2013/15/0305).

Im Beschwerdefall sind die in Frage stehenden Arbeitsmaschinen des Bf. unzweifelhaft aus dem Betrieb ausgeschieden, bevor 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA abgeschrieben worden sind.

Der Bf. begründet dies im Wesentlichen damit, dass sich die Maschinen für den Einsatz im gebirgigen Gelände als ungeeignet erwiesen hätten. Die Geräte seien außergewöhnlich reparatur- bzw. schadensanfällig gewesen, es habe umfassende technische Probleme gegeben. Im alpinen Raum seien immer weniger Waldflächen im ebenen Gelände vorhanden, weshalb der Bf. bzw. die Holzschlagerungsbetriebe sowie die Waldeigentümer gezwungen seien, immer weiter ins gebirgige Gelände vorzudringen. Die Maschinen seien dadurch immer höheren Belastungen ausgesetzt. So habe etwa beim Gerät der Marke S gerade im Jahr 2004 eine Umstellung der technischen Systeme bei den Achsen stattgefunden. Die Geräte davor seien noch mit Kettenbuggies ausgestattet gewesen, das neue Gerät hingegen mit Zahnradbuggies. Die Antriebs- und Achssysteme seien jedoch der erhöhten Motorleistung nicht angepasst worden. Erst in der Folge seien die Systeme wieder entsprechend verstärkt worden, da die Fa. S selbst erkannt habe, dass die im Jahr 2004 eingebauten Systeme unbrauchbar sind. Auch die Fa. G habe der oben dargestellten Entwicklung nur teilweise Rechnung getragen, als nämlich die Leistungsstärke der Maschinen erhöht worden sei, nicht aber alle anderen Komponenten dieser erhöhten Leistung angepasst worden seien. Insbesondere sei es vermehrt zu Schäden am Differenzial sowie an den Außenplaneten gekommen. Vor allem im gebremsten Zustand habe sich im gebirgigen Gelände eine derartige Kraft auf die Antriebs- und Achsteile der Geräte entwickelt, dass eben vermehrt Brüche des Differenzials sowie der Planeten bzw. der dort befindlichen Zahnräder aufgetreten seien. Diese Problematik sei für den Bf. aber nicht vorhersehbar gewesen. Die ständigen Reparaturen und die damit zusammenhängenden Arbeitsausfälle hätten sich für den Bf. natürlich finanziell sehr negativ ausgewirkt. Obwohl ihm die Fa. G – nicht zuletzt auf Grund der langjährig bestehenden Zusammenarbeit – weitestgehend entgegen gekommen sei und nahezu sämtliche Schäden im Rahmen der Garantie behoben habe, habe sich letztlich die Frage gestellt, wie der Bf. weiter vorgehen solle. Fakt sei, dass der Bf. die Maschinen nicht weiter behalten konnte, da er durch die ständigen Betriebsausfälle einen erheblichen finanziellen Schaden erlitten habe. Im Regelfall hätten die Geräte auch sehr zeit- und kostenaufwendig aus dem Wald abgeschleppt werden müssen. Aus der Kombination zwischen vermehrter Tätigkeit im gebirgigen Gelände und der Nichteignung der Maschinen für diesen Umstand habe sich letztlich heraus gestellt, dass der Bf. diese Maschinen nicht dauerhaft im Betrieb verwenden könne, weshalb er diese auch noch vor Ablauf der halben AfA-Nutzungsdauer ausgeschieden habe. Für diese Unbrauchbarkeit seien dem Bf. zuvor keine konkreten Anhaltspunkte vorgelegen, da die zuvor angeschafften Geräte stets seinen Bedürfnissen entsprochen hätten.

Der Bf. legte dem BFG zudem eine schriftliche Äußerung des DI JR, eines Sachverständigen für technisches Unfallwesen und Arbeitsschutz, Land- und Forstwirtschaft, vom 30.6.2005 vor. Dieser hatte 2005 einen *G 950R Forwarder* des Bf.

in Augenschein genommen und in seinem „Gutachten“ wie folgt ausgeführt: „ *Es wurde die Ursprungsbasismaschine mit 90 PS Motorleistung lediglich durch den Hersteller auf 148 PS Motorleistung erhöht. Achse und Differential blieben auf Basis der 90 PS Version und wurden keinesfalls verbessert oder angepasst. Bei Fahrten ins steilere Gelände wurde festgestellt, dass die Achsen und das Differential des G 950R Forwarder, Bj. 2004, für die Arbeitseinsätze zu schwach dimensioniert sind. Bei Geländefahrten ist der G nicht geeignet, die Zuladung von ca. 9 Tonnen zu tragen und versagt über Differential, Achsstummel, Tellerrad und Antriebswelle (sie wird in das Getriebe verschoben und schädigt dadurch das Getriebe zusätzlich).*

(...) *Beide Problemfälle... führen zu höchstem Unfallrisiko für den Maschinisten bzw. die handelnden Personen bei einer notwendigen Reparatur im Gelände, da der G Forwarder im Zuge einer Reparatur im Gelände nicht kontrollierbar ist. Daher wird von weiteren Einsätzen dringend abgeraten, um Gefahren und Restrisiken für Sicherheit und Gesundheit der Arbeitnehmer hintan zu halten. Es ergeht daher die Empfehlung diesen Forwarder aus dem Bestand zu nehmen“.*

Der Bf. hat nun im Zuge seiner persönlichen Befragung gegenüber dem BFG durchaus glaubhaft dargelegt, dass die in Streit stehenden Arbeitsmaschinen dem oa. Vorbringen entsprechend in außergewöhnlich hohem Ausmaß schadensanfällig waren und sich auf Grund der dargestellten technischen Mängel letztlich für den Betrieb des Bf. als nicht geeignet erwiesen haben. Diese technischen Unzulänglichkeiten waren für ihn nicht vorhersehbar und insbesondere darauf zurückzuführen, dass an den Maschinen technische Umstellungen vorgenommen wurden (zB Umstellung von Ketten- auf Zahnradbuggies), welche sich bei der zunehmenden Verwendung in steilem Gelände gegenüber den Vorläufermodellen als ungeeignet bzw. unzureichend erwiesen haben, zumal diese Änderungen nicht bei allen Komponenten gleichermaßen stattgefunden haben.

Die Angaben des Bf. wurden zudem von den vom BFG befragten Zeugen durchwegs bestätigt. So gab etwa der Zeuge A (Forstunternehmer und Präsident des Österreichischen Forstunternehmerverbandes) an, ihm seien die oftmaligen technischen Probleme der Maschinen des Bf. bekannt gewesen, der Bf. habe ihm schon ein wenig leid getan, es sei „*bei ihm explizit gewesen, weil er auch extremes Gelände gefahren ist.*“ In der Tat habe „*die Herstellerfirma zu schwach dimensioniert und zu schwach ausgelegt*“, S habe viel lernen müssen und die folgenden (Maschinen-)Generationen seien dann wieder mit stärkeren Planeten ausgerüstet gewesen (s. Niederschrift über die Zeugenbefragung vom 27.7.2017). Der Zeuge B (Monteur in der Forstmaschinenbranche, der im Jahr 2004 und danach die Maschinen des Bf. des Öfteren repariert hat) führte ebenfalls aus, dass es speziell mit dem Antriebsstrang (Differenzial, Getriebe, Buggie) Probleme gegeben hat. Dieser sei werkseitig zu schwach gebaut gewesen. Der Zeuge spricht in diesem Zusammenhang von „*Flachlandharvestern*“, welche im Steilhang die technischen Voraussetzungen nicht erfüllt haben, weil sie „*das Drehmoment nicht auf den Boden gebracht haben und dann gebrochen sind.*“ In den Folgejahren habe es

dann Verbesserungen bzw. verstärkte Ausführungen gegeben (Niederschrift über die Zeugenbefragung vom 27.7.2017).

Der Zeuge C erwarb im Jahr 2005 vom Bf. einen der beiden *G Forwarder*. Er gab an, bei dem Gerät habe es sich um eine Fehlinvestition gehandelt. Zwei Wochen nach dem Erwerb sei bereits der erste Schaden aufgetreten. Die Maschine war für steiles Gelände wenig geeignet. Auch das heimische Holz habe sich als zu stark für das Gerät erwiesen. Er hat den *G* nach ca. einem Jahr wieder ausgeschieden (s. Aktenvermerk des Richters vom 28.9.2017).

Auch der Zeuge D (früherer Monteur der Fa. S) sagte aus, dass es mit der *S-Maschine* des Bf. „riesengroße Probleme“ gab. Diese Maschine war für flaches Gelände konzipiert, der Bf. fahre jedoch im extremen Gelände. Dafür sei das 2004 vom Bf. erworbene Gerät zu schwach gewesen. Er selbst sei ca. 6 bis 7 Mal zum Zwecke der Reparatur der *S-Arbeitsmaschine* beim Bf. gewesen. Auch die Probleme des Bf. mit dem *G* seien ihm bekannt gewesen (s. Niederschrift vom 11.9.2017).

Dass die Achsen (Zahnräder und Achsverbindungen) der Maschinen des Bf. zu schwach waren, bestätigte auch der Zeuge E (Holzsägerungsunternehmer). Bei einer seiner *G-Maschinen* habe er in einem Jahr fünfmal die Achse reparieren müssen, obwohl ihm von Seiten der Herstellerfirma zugesichert worden sei, dass diese im bergigen Gelände sehr gut fahrtauglich sei. Die Achse sei einfach zu schwach gewesen. Im hügeligen Gelände habe es leider viele Probleme gegeben. In der Folge, also nach den Jahren 2004/05 sei es bei *S* und *G* zu technischen Verbesserungen (Verstärkung der Achsen) gekommen (s. Niederschrift vom 11.9.2017).

Schließlich gab auch der Zeuge Ing. F (selbständiger Servicetechniker) an, dass er den gegenständlichen *G* des Bf. mehrmals repariert habe. Bei dieser *G-Serie* (950R) habe es insgesamt sehr viele (ca. 35 – 40) Reparaturen der Differenziale gegeben, bei der Vorgängerserie habe er hingegen kein einziges Differenzial wechseln müssen. Die Maschine sei von der Antriebsleistung her schwach konzipiert und eher für den Gebrauch im ebenen Gelände geeignet gewesen. Folglich sei es oftmalig zu Brüchen (Differenzial, Planeten, Halbachsen etc.) gekommen (Niederschrift vom 11.9.2017).

Letztlich ist noch auf die Stellungnahme des Sachverständigen DI JR\* vom 30.6.2005 zu verweisen (zum wesentlichen Inhalt s. oben). Dieser wies auf das hohe Unfallrisiko im Reparaturfalle hin und hat dem Bf. von weiteren Einsätzen des *G* dringend abgeraten bzw. dessen Ausscheiden aus dem Betrieb empfohlen.

Damit haben die vom BFG durchgeföhrten – umfassenden - Ermittlungen im Beschwerdefall hinreichend klar und nachvollziehbar ergeben, dass sich die mangelnde Eignung der hier in Frage stehenden Arbeitsmaschinen für den Betrieb des Bf. für den Bf. erst nachträglich herausgestellt hat. Diese lag vor allem darin begründet, dass der Bf. seine Maschinen vermehrt in bergigem Gelände einsetzt und die Herstellerfirmen 2004/05 an den Maschinen technische Änderungen vorgenommen haben, welche steigende Schadensfälle zur Folge hatten. Insbesondere wurde zwar die Motorleistung der

Maschinen gesteigert, die übrigen Komponenten (primär die Achssysteme) wurden jedoch nicht im selben bzw. nicht im erforderlichen Ausmaß verstärkt. Dadurch ist es bei den Maschinen des Bf. in den Jahren 2004 und 2005 zu einer außergewöhnlich Häufung von Schadens- und Reparaturfällen – und damit verbunden zu finanziellen Einbußen (primär verursacht durch die Stehzeiten der Geräte) - gekommen.

Dass der Bf. bereits bei der Anschaffung hinreichend konkrete Anhaltspunkte für die eingetretene Unwägbarkeit gehabt hätte, konnte nicht festgestellt werden.

Das BFG kommt daher zu dem Ergebnis, dass die dargestellten Mängel und die außergewöhnliche Reparaturanfälligkeit der drei Maschinen (1 S, 2 G) in weiterer Folge zur Unbrauchbarkeit im Betrieb des Bf. geführt haben. Damit liegen jedenfalls nachträgliche Unwägbarkeiten iSd. Erkenntnisses des VwGH vom 24.3.2015, 2013/15/0058, vor (vgl. dazu auch zB BFG vom 14.12.2015, RV/7103321/2008) und steht die Prämie ungeachtet des vorzeitigen Ausscheidens der Arbeitsmaschinen in der ursprünglich geltend gemachten Höhe von € 48.780,43 zu.

Zur 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.

Das BFG konnte sich bei seiner Entscheidungsfindung auf die zitierte Judikatur des VwGH stützen. Zudem stellt die Frage des Vorliegens einer nachträglichen Unwägbarkeit eine **Tatfrage** dar. Mangels Vorliegens einer **Rechtsfrage** von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG war die Revision sohin nicht zuzulassen.

Graz, am 21. Dezember 2017