



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F&M, vertreten durch LBG Oberösterreich Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Hasnerstraße 2, vom 19. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 17. Dezember 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte gewerbliche Einkünfte aus einer Maschinengemeinschaft.

Laut Beilage zur Feststellungserklärung für das Jahr 2004 beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von 36.335 €. Das Finanzamt schrieb die Prämie antragsgemäß auf dem Steuerkonto gut.

Mit Bescheid vom 17. Dezember 2008 setzte das Finanzamt die Prämie mit 19.657 € fest. Zur Begründung wurde auf die Feststellung, die im Rahmen einer Außenprüfung getroffen wurde, verwiesen:

Die abgabepflichtige Gesellschaft erwarb am 15. Juni 2004 von der Fa. B. einen Mähdrescher der Marke „New-Holland CX 860 W 1 B um netto 166.666,67 €. Dieser Mähdrescher wurde dann am 22. Dezember 2004 an die Fa. B. um netto 161.666,67 € zurückverkauft. Gleichzeitig

kaufte das Unternehmen wieder einen neuen Mähdrescher der Marke „New Holland CX 860 W 1 B“ um netto 172.166,67 €. Für beide Mähdrescher wurde im Jahr 2004 die Investitionszuwachsprämie in Anspruch genommen.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden. § 108e Abs. 2 EStG regelt, dass unter die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter die ungebrauchten körperlichen Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens zählen. Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden. Davon ist nur dann abzusehen, wenn das Wirtschaftsgut, das zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten (zB Schaden auf Grund von höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Die Unternehmer haben bei der Betriebsbesichtigung am 3. Oktober 2008 ihren Aussagen nach den Mähdrescher deshalb im Dezember 2004 an die Fa. B. zurückverkauft, weil dieser in der laufenden Saison 2004 immer wieder Probleme mit der Elektronik bereitet hat. Es ist immer wieder vorgekommen, dass man am Feld zu stehen kam, weil die Elektronik nicht funktioniert hat. Trotz der geleisteten Garantiearbeiten seitens der Fa. B. entschloss man sich den Mähdrescher zurückzuverkaufen, um ein neues Modell zu erwerben.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde bei der Fa. B. eine Erhebung durchgeführt. Dabei wurde erhoben, dass für diesen Mähdrescher in der Saison 2004 interne Rechnungen über die geleisteten Garantieleistungen vorliegen. Gleichzeitig konnte aber auch festgehalten werden, dass beim Mähdrescher zum Zeitpunkt des Rückkaufes alle Störungen bereits zur Gänze behoben waren. Der Mähdrescher wurde ohne Durchführung weiterer Reparaturarbeiten und zum handelsüblichen Verkaufspreis im Sommer 2005 von der Fa. B. wieder verkauft. Der Verkauf des Mähdreschers erfolgte ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten und die Investitionszuwachsprämie steht daher nicht zu.

Steuerliche Auswirkung

Anschaffungen	2001	3.089,00
Anschaffungen	2002	24.950,00
Anschaffungen	2003	0
		28.039,00

<i>geteilt durch 3</i>		<i>9.346,33</i>
<i>Anschaffungen</i>	<i>2004</i>	<i>205.916,67</i>
		<i>-9.346,33</i>
		<i>196.570,34</i>
<i>x 10 %</i>		<i>19.657,03</i>
<i>bisher</i>		<i>36.335,37</i>
<i>Differenz</i>		<i>16.678,33</i>

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2009 erhob die steuerliche Vertretung Berufung, die sich gegen die Vorschreibung des Differenzbetrages in Höhe von 16.678 € richtet:

Die Gemeinschaft betreibt im Rahmen eines Gewerbebetriebes mehrere landwirtschaftliche Maschinen für den Einsatz bei verschiedenen landwirtschaftlichen Betrieben. Dabei werden diese Maschinen überwiegend auf den Betrieben der Gesellschafter aber auch auf fremden Betrieben zum Einsatz gebracht. Unter den vorhandenen Maschinen befindet sich auch ein Mähdrescher. Im Jahr 2004 wurde am 15. Juni, also noch vor Erntebeginn, ein Mähdrescher der Marke New Holland, Type CX 860 W 1 B um netto 166.666,67 € erworben. Die vorhandene Altmaschine wurde dabei verkauft. Mit dieser neuen Maschine wurde dann die Getreideernte in den Monaten Juli und August als auch die Maisernte im Herbst 2004 durchgeführt. Dabei kam es immer wieder infolge von technischen Mängeln zu Reparaturen und damit verbunden auch zu längeren Stehzeiten, in der die Maschine nicht einsetzbar war. Da insgesamt mit dieser Maschine eine Fläche von mehreren 100-ha in einer Saison (450 Betriebsstunden) zu ernten sind und es daher unbedingt erforderlich ist, sich auf die Einsatzbereitschaft und auch –zuverlässigkeit verlassen zu können, wurde nach der Ernte 2004 überlegt diese Maschine auszutauschen und einen neuen Mähdrescher mit der Hoffnung anzuschaffen, dass dieser keine sogenannte „Montagsmaschine“ sei.

Die ständigen Reparaturen, die an und für sich ärgerlich sind, fallen dann bei einer Neumaschine noch mehr ins Gewicht, da ja der alte Mähdrescher aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und Nutzungsgrades genau aus den Gründen der höheren Wahrscheinlichkeit einer Reparatur getauscht wurde. Auch ist nicht zu vernachlässigen, dass die vielen Stehzeiten zu hohen Kosten führen, da das Erntegut nicht zeitgerecht geerntet werden kann und daher erhebliche Qualitätsnachteile und damit verbundene Preisabschläge in Kauf zu nehmen sind. Auch sind die Garantieleistungen nach einem Jahr Arbeitseinsatz nicht mehr in vollem Umfang aufrecht und nach den Erfahrungen der Saison 2004 konnte damit gerechnet werden, dass im Jahr 2005 die Unzuverlässigkeit der Maschine weiter aufrecht ist, auch wenn die Reparaturen immer durchgeführt wurden und auch die Maschine nach

Beendigung der Saison voll einsatzbereit war.

Aus all diesen Gründen wurde daher innerhalb der Gemeinschaft aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen heraus, wie oben dargestellt, der Beschluss gefasst, dass der Mähdrescher verkauft und ein neuer Mähdrescher gekauft wird. Dieser neue Mähdrescher, wieder Marke New Holland, Type CX 860 W 1 B, wurde dann im Dezember 2004 geliefert und verrechnet. Dieser Mähdrescher ist bis heute im Einsatz und hatte keine nennenswerten Reparaturen bisher. Dass wieder dieser Mähdreschertyp gekauft wurde, ist damit zu begründen, dass der Maschinenhändler alles unternahm (Preisbildung, Konditionen, etc.), wieder ins Geschäft zu kommen, da er um Schadensbegrenzung bemüht war und auch der Ruf seines vertriebenen Produktes innerhalb der potentiellen Abnehmerschaft durch die Erfahrungen der Gemeinschaft mit diesem Gerät litt.

Für beide Mähdrescheranschaffungen wurde die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für 2004 in Anspruch genommen.

Die Betriebsprüfung hat nun im Zuge ihrer Nachschau festgestellt, dass es sich bei der Anschaffung des ersten Mähdreschers im Juni 2004 um keine Investition handelt, für die die Bestimmung des § 108e EStG anwendbar ist. Begründet wird diese Feststellung damit, dass ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut nur dann prämienbegünstigt ist, wenn es sich gemäß § 108e Abs. 2 EStG um ein ungebrauchtes, körperliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens handelt, das zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein muss. Dabei müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der Abschreibung abgesetzt werden.

Da diese Nutzungsdauer einerseits nicht vorgelegen hat und andererseits auch der Mähdrescher im Zeitpunkt seines Verkaufes voll einsatzfähig gewesen ist, ist die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie zu versagen und daher rück zu rechnen.

Die Betriebsprüfung bezieht sich in ihrer Feststellung auf die Einkommensteuerrichtlinien, im Speziellen auf die Rz 8217a, in der auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit Bezug genommen wird bzw. auf eine zumindest 4-jährige (volle Wirtschaftsjahre) Behaltefrist abgestellt wird. Auch das in der Niederschrift zitierte Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 ist in dieser Rz der EStR als Grundlage für die getroffene Feststellung genannt.

Der Ansicht der Betriebsprüfung ist entschieden entgegenzutreten. Der Gesetzgeber hat in § 108e Abs. 1 EStG festgehalten, dass es sich bei Anschaffungen oder Herstellungen von Wirtschaftsgütern, für die eine Investitionszuwachsprämie beantragt wird, um Aufwendungen handelt, die im Wege der Absetzung für Abnutzung gemäß §§ 7 und 8 EStG abzusetzen sind. Im § 108e Abs. 2 EStG wird im ersten Satz noch darauf hingewiesen, dass es sich dabei um ungebrauchte, körperliche Wirtschaftsgüter handeln muss.

Es ist daher aus dem Gesetzeswortlaut einerseits und auch aus der Intention des Gesetzgebers nicht entnehmbar, dass die in Frage kommenden Wirtschaftsgüter auch tatsächlich einer betrieblichen Nutzung unterworfen werden müssen. Auch ist dem Gesetzeswortlaut schon gar nicht zu entnehmen, dass eine bestimmte Mindestnutzungsdauer gegeben sein muss, damit die Investitionszuwachsprämie überhaupt zusteht. Aus diesen Gründen allein, ist die Versagung der Investitionszuwachsprämie nicht gerechtfertigt, da die getroffenen Argumente im Gesetzeswortlaut keine Deckung finden. Auch Zorn merkt in seinem Kommentar (Hofstätter-Reichel zu § 108e EStG, Tz 3) zur Behaltefrist an, dass die Bestimmung keine Behaltefrist im eigentlichen Sinn kennt. Er stellt dann fest, dass zwar im Abs. 1 des § 108e EStG die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Wege der AfA abzusetzen sind, jedoch ist seiner Ansicht nach das keine Voraussetzung, dass die gesamten Anschaffungskosten im Wege der AfA abgesetzt werden müssen. Es normiert nach seiner Auslegung jedoch die Anspruchsvoraussetzung, dass das Wirtschaftsgut langfristig dem Unternehmen gewidmet ist und daher zum Anlagevermögen (im steuerlichen Verständnis) wird. Weiters ist Zorn der Auffassung, dass sich aus dem Zweck der Bestimmung allerdings ergibt, dass die Prämie auch dann zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Gebrauch und Einsatz im Betrieb bestimmt war, aber nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben.

Folgt man, unabhängig von den klaren Vorgaben durch das Gesetz, den Gedanken von Zorn im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, wie oben dargelegt, so ist auch das Versagen der Investitionszuwachsprämie für die in Berufung stehende Anschaffung des Mähdrescher vom Juli 2004 nicht gerechtfertigt. Grundsätzlich ist nämlich der Mähdrescher angeschafft worden, um ihn einen längeren Zeitraum zu nutzen. Aufgrund der nicht absehbaren weiteren Entwicklung der Fehler- und damit Reparaturanfälligkeit hat man sich aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen seitens der Eigentümer dazu entschlossen, den Mähdrescher, wie in der Sachverhaltsschilderung dargelegt, wieder zu verkaufen und einen neuen Mähdrescher zu erwerben. Die Tatsache der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit bzw. Sinnhaftigkeit einer Investition obliegt nicht der Beurteilung der Abgabenbehörde sondern einzig dem Unternehmer bzw. Unternehmern. Auch ist die Frage, ob ein Wirtschaftsgut, das aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen veräußert wurde, in seiner Funktion als solches eingeschränkt ist oder nicht, nicht der Beurteilung der Abgabenbehörde überlassen. Auch kann die Abgabenbehörde für die Versagung der in Rede stehenden Investitionszuwachsprämie nicht die Tatsache heranziehen, dass der spätere Erwerber des verkauften Mähdreschers keine Reparaturen größeren Umfangs gehabt hätte und daher der Austausch als nicht gerechtfertigt anzusehen ist, was eben die Investitionszuwachsprämie

ausschließe.

In der Entscheidung vom 25.10.2004, GZ RV/1050-W/03, die auch die Frage der Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie zum Inhalt hatte, hat der UFS wiederholt festgehalten, dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde ist, betriebswirtschaftliche Entscheidungen eines Unternehmers dergestalt zu würdigen, ob diese sinnvoll sind oder nicht. Davon ist die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie nicht abhängig.

Die Versagung der Investitionszuwachsprämie für die Anschaffung des Mähdreschers vom Juni 2004 in Höhe von 16.678 € wird aufgrund der oben dargelegten Begründungen grundsätzlich als nicht im Gesetz gedeckt angesehen. Es wird ersucht, der Berufung stattzugeben und die Investitionszuwachsprämie, wie in der Erklärung für 2004 beantragt, in voller Höhe zuzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Am 4. März 2009 langte beim Finanzamt ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Mit Eingabe vom 30. Mai 2012 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist folgender Sachverhalt maßgeblich:

Die Bw. erwarb am 15. Juni 2004 von der Fa. B. einen neuen Mähdrescher der Marke „New Holland CX 860 W 1 B“ um netto 166.666,67 €. Der Rückkauf durch die Firma B. erfolgte am 22. Dezember 2004 in Höhe von netto 161.666,67 €. Gleichzeitig wurde an die Bw. noch im Dezember 2004 ein neuer Mähdrescher „New Holland CX 860 W 1 B“, der gleichen Marke und des gleichen Modells, geliefert. Der Grund für die Rückgabe des im Juni 2004 erworbenen Mähdreschers an die Fa. B. waren die aufgetretenen Probleme bei der Elektronik des Mähdreschers. Insgesamt verrechnete die Fa. B. im Zeitraum vom Juli 2004 bis November 2004 zwölf interne Rechnungen (Garantieleistungen) mit Arbeits- und Materialkosten, die im Zusammenhang mit dem zurückgegebenen Mähdrescher standen. Aus den internen Aufzeichnungen der Fa. B. konnte auch festgestellt werden, dass die technischen Störungen noch im Herbst 2004 – vor dem Rückkauf - endgültig behoben wurden und der Mähdrescher beim neuen Käufer einwandfrei funktioniert.

2. Rechtliche Beurteilung

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

§ 108e Abs. 1 EStG normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG)" die Rede sein kann (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3; mwN).

Der VwGH hat in seinem jüngsten Erkenntnis zur Investitionszuwachsprämie vom 28.2.2012, 2009/15/0082 zwar vordergründig eine explizite Mindestbeholdendauer verneint, aber seine Beurteilung aus dem Jahr 2006 bekräftigt (vgl. VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156), dass begünstigte Wirtschaftsgüter über einen „längeren Zeitraum“ dem investierenden Betrieb als Anlagevermögen dienen müssen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG)“ die Rede sein könne. Nun sprach er zusätzlich aus, ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50 % der Anschaffungskosten könne als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums gewertet werden. Diesem Vergleich ist die AfA (Ganz- und Halbjahres-AfA) zugrunde zu legen und nicht die Anzahl der Monate.

Für den Unabhängigen Finanzsenat lässt diese Rechtsprechung erkennen, dass der VwGH eine Mindestnutzung der begünstigten Wirtschaftsgüter im investierenden Betrieb für notwendig hält, die im Regelfall über der für die Beurteilung als Anlagevermögen vielfach angewendeten Einjahresfrist liegt.

Da der Mähdrescher – als grundsätzlich prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut – dem Betriebsvermögen weniger als ein Jahr (Juni 2004 – Dezember 2004) angehörte, fehlt es an den Voraussetzungen für die Prämiengewährung. Das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes ist im Hinblick auf die Prämiengewährung als schädlich anzusehen, da die AfA in keiner Weise 50 % der Anschaffungskosten erreichte.

Strittig ist weiters, ob eine von Lehre und Verwaltungspraxis angeführte Ausnahme (Unwägbarkeit) gegeben ist, sodass die Bw. trotzdem in den Genuss der Prämiengewährung kommt. Die Berufungsbehörde verneint dies aus folgenden Gründen:

Aus dem Normzweck ergibt sich, dass die Prämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung

eintretende Unwägbarkeiten (zB Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben (Zorn, aaO, Seite 5, "Behaltefrist").

Diese angeführten Beispiele von unschädlichen Unwägbarkeiten weisen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klar in eine Richtung, wo der Verbleib eines Wirtschaftsgutes im Betrieb aus Gründen, die nicht der Steuerpflichtige zu verantworten hat, tatsächlich unmöglich oder wirtschaftlich unsinnig wäre.

Die beim Mähdrescher aufgetretenen technischen Probleme haben immer wieder zu Stehzeiten geführt, die sich auf die Betriebsabläufe während des Ernteeinsatzes störend ausgewirkt haben. Laut den Erhebungen des Finanzamtes wurden diese technischen Probleme vom Lieferanten immer umgehend als Garantieleistung behoben. Zum Zeitpunkt des Rückkaufes war es sichtlich gelungen, die Störung endgültig zu beheben.

Für den Unabhängigen Finanzsenat stellen technische Probleme, auch wenn diese wiederholt (von der Bw. nicht beeinflussbar) auftreten, ein normales Ereignis im Rahmen einer wirtschaftlichen Betätigung dar. Eine betriebliche Nutzung des Mähdreschers war grundsätzlich, abgesehen von reparaturbedingten Stehzeiten, bis zum Zeitpunkt der Rückgabe an den Lieferanten möglich. Es mag auch zutreffen, dass diese Mängel für die Bw. ein großes Ärgernis darstellten. Eine konkret eingetretene Schädigung wurde – ziffernmäßig – nicht nachgewiesen. Ein Schaden auf Grund höherer Gewalt oder eine unvorhersehbare dauerhafte Unbrauchbarkeit kann jedenfalls nicht erblickt werden. Vielmehr hat die Bw. selbst ins Treffen geführt, dass letztendlich betriebswirtschaftliche Überlegungen dazu geführt haben, den Mähdrescher zu verkaufen und einen neuen anzuschaffen.

Der Verweis auf die UFS Entscheidung (RV/1050-W/03), wonach es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde ist, betriebswirtschaftliche Entscheidungen eines Unternehmers dergestalt zu würdigen, ob die Investition sinnvoll ist oder nicht, vermag der Bw. zu keinem Erfolg verhelfen. Ging es doch bei dieser Entscheidung um die aus dem EStG nicht ableitbare Frage, ob neugegründete Leasing(Unternehmen) in den Genuss dieser Begünstigung kommen sollen oder nicht. Der Unabhängige Finanzsenat hat in dieser Entscheidung die Ansicht des Finanzamtes, dass eine Neugründung „eindeutig betriebswirtschaftlich sinnvoll“ sein müsse, verworfen.

Da somit keine Unwägbarkeit dazu geführt hat, dass das Wirtschaftsgut nach weniger als einem Jahr nach deren Anschaffung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, handelt es sich auch aus diesem Grund um kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Juni 2012