



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TGW Steuerberatungsgesellschaft mbH, 3430 Tulln, Albrechtsgasse 12/2, vom 31. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Herrn ADir Leo Brückner, vom 9. Oktober 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 9. Oktober 2008 von Amts wegen abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheid – Berufung

Die Berufungsweberin (Bw.) machte in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2003 vom 23. September 2004 (AS 3) eine Investitionszuwachsprämie ua. für einen Mähdrescher mit Anschaffungsdatum 26. September 2003 und Anschaffungskosten € 110.288,40, geltend.

Im Bescheid vom 9. Oktober 2007 (AS 13) sprach das zuständige Finanzamt (FA) aus, dass der Antrag auf Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie 2003 abgewiesen werde. In der Begründung führte das FA aus, prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter müssten zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein. Die Anschaffungskosten müssten daher für zumindest mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden. Der per 26. September 2003 um (richtig:) € 110.288,40 angeschaffte Mähdrescher (unter Angabe der Typenbezeichnung) sei nach einer ca. eineinhalbjährigen Nutzung/Abschreibung im ersten

Halbjahr 2005 bei einem Restbuchwert von (richtig:) € 66.172,00 verkauft worden, was selbst bei der bilanzmäßig angesetzten mehr als fragwürdigen Nutzungsdauer von 5 Jahren, branchenüblich seien "ca. 10 Jahre", unter der erforderlichen Hälfte liege.

Die Bw. erhob mit Schreiben vom 31. Oktober 2007 Berufung und führte im Schreiben vom 11. Dezember 2007 (AS 18ff) aus, sie habe am 26. September 2003 den Mähdrescher samt Schneidwerk und Zubehör um € 110.288,40 von einer angeführten Leasingfirma mit Mietkaufvertrag angeschafft, um damit Lohndruscharbeiten auf großflächigen Anbaugebieten durchzuführen. Im Zeitpunkt der Anschaffung sei bereits ein (der Berufung beiliegender) Mietvertrag mit einem "langjährigen und treuen Kunden", einer angeführten Gutsverwaltung, auf unbestimmte Zeit mit Grundmiete von € 15.800,00 netto pro Saison abgeschlossen worden. Der Mähdrescher sei mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren in das Anlageverzeichnis aufgenommen worden. Aufwendungen seien im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt und eine Investitionszuwachsprämie von € 10.157,19 im Jahr der Anschaffung beantragt worden. Leider sei dem Gutsbetrieb die Anbaufläche gekürzt worden, da dessen eigener Pachtvertrag nicht mehr verlängert worden sei. Daraufhin habe der Mähdrescher nicht mehr genutzt werden können und deshalb sei der Gutsbetrieb am 22. Oktober 2004 vom Mietvertrag zurückgetreten. Die Bw. habe sich intensiv bemüht, so rasch wie möglich einen Nachmieter zu finden. Da der Mähdrescher aber für große Anbauflächen ausgelegt worden sei und eine Nutzung auf kleinen Anbauflächen unwirtschaftlich gewesen sei, habe kein entsprechender Nachmieter gefunden werden können. Da eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung nicht mehr möglich gewesen sei und um einen finanziellen Schaden zu vermeiden, sei der Mähdrescher daher am 16. Juni 2005 an eine genannte Person um € 66.666,67 netto verkauft worden. Zum Zeitpunkt des Verkauf sei die Bw. im gutem Glauben davon ausgegangen, dass die Veräußerung vor Ablauf der Nutzungsdauer nicht zu einer Rückzahlung der Investitionszuwachsprämie führe. Eine Behaltefrist sei weder in § 108e EStG vorgesehen noch aus "diversen" fachlichen Beiträgen abzuleiten (unter Hinweis auf Doralt, RdW 2005, 125, Investitionszuwachsprämie bei Konkurs oder Fehlmaßnahme, weiters Quantschnigg, ÖStZ Art. 239, Heft Nr. 6 vom 15.3.2003, Investitionszuwachsprämie – ein Zuwachs im Steuerwesen?). Da der Mähdrescher für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen, jedoch auf Grund unvorhersehbarer Ereignisse eine wirtschaftliche Unbrauchbarkeit eingetreten sei, könne auch nicht darauf abgestellt werden, dass das Wirtschaftsgut zu mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden müsse. Für die Anerkennung der Investitionszuwachsprämie spreche auch, dass der Mähdrescher im Zeitpunkt des Verkaufs bereits im gebrauchten Zustand gewesen sei und der (neue) Erwerber selbst daher keine Investitionszuwachsprämie geltend machen könne. Die Aberkennung des Anspruches auf die Investitionszuwachsprämie führe also im Ergebnis dazu,

dass niemand eine Investitionszuwachsprämie für den Mähdrescher geltend machen könnte, was wohl nicht im Sinne des Gesetzgebers sein könne.

b) Berufungsverhandlung

An der Berufungsverhandlung vom 9. Oktober 2008 nahmen die handelsrechtliche Geschäftsführerin, der gewerberechtliche Geschäftsführer und der steuerliche Vertreter der Bw. sowie ein Vertreter des FAes teil. Seitens der Bw. wurde angegeben, die genannte Gutsverwaltung sei ein sehr guter Kunde der Bw. mit einem seit vielen Jahren gepachteten Zweigbetrieb in M. Die Bw. habe der Gutsverwaltung bereits drei große Traktoren verkauft und ca. im Februar 2003 habe diese bei der Bw. bezüglich Erntemaschinen angefragt. Da die Gutsverwaltung bereits die drei Traktoren geleast habe, sei deren Rahmen für einen weiteren Ankauf bereits ausgeschöpft gewesen. Deshalb sollte der Mähdrescher angemietet werden. Eine solche Vermietung würde von Mitkonkurrenten der Bw. ebenso angeboten, wenn sich der Kunde keinen Kauf leisten könne. Die Bw. habe sich an ihren eigenen Lieferanten gewendet, der über seine Hausbank eine Leasinganschaffung mittels Mietkaufanbot zu einem Fixzinssatz für drei Jahre angeboten habe. Die Bw. habe gegenüber dem Lieferanten von Beginn an angegeben, dass der Mähdrescher vermietet werden sollte. Für eine solche Vermietung gebe es vom Lieferanten weitere Sonderkonditionen (Rabatt) als für einen normalen Verkauf. Auf der vorgelegten Bestellung vom 25. April 2003 sei auch bereits der Name der Gutsverwaltung und der Zusatz "Mietmaschine" angegeben worden. Auch der Lieferant habe großes Interesse an einer bereits gesicherten Vermietung zur Deckung des Kaufpreises, weshalb schon vor Beginn auf die vorhandene Miete hingewiesen worden sei.

Laut gewerberechtlichem Geschäftsführer sei der berufungsgegenständliche Mähdrescher mit einer Mähwerksbreite von 6,1 m für österreichische Verhältnisse sehr groß. Die Bw. verkaufe nur Geräte desselben Produzenten, die für amerikanische Verhältnisse gebaut seien. Die Gutsverwaltung sei ein Biobetrieb, bei dem ein konzentriertes Dreschen (Ernten) in der höchsten Reife und innerhalb kürzester Zeit absolut notwendig sei. Die Gutsverwaltung habe zuvor ein Lohndreschunternehmen beschäftigt. Zusammen mit dem Betrieb M (280 ha) habe die Gutsverwaltung über 600 ha verfügt. Die Gutsverwaltung sei mit dem Lohndruschunternehmen nicht mehr zufrieden gewesen, da es nicht mehr zuverlässig gewesen sei. Diese Unternehmen würden mit Maschinen mit Mähwerksbreite von nur 4 bis 4,5 m arbeiten, was bei zeitlich konzentrierten Ernten zu Problemen führen könne. Der Mietvertrag (Mietschein), AS 20, sei an und für sich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen gewesen. Die Bw. habe den Mähdrescher im April kaufen und ab der Saison 2003 einsetzen wollen. Es sei eine Behaltefrist von 6-8 Jahren eingeplant worden.

Über Einwand des Vertreters des FAes, dass der Mähdrescher nur für 5 Jahren aktiviert worden sei, gab der steuerliche Vertreter an, er habe erst ca. ein dreiviertel Jahr danach bei Erstellung der Bilanz vom Vorgang erfahren und 5 Jahre Afa als übliche Nutzungsdauer angesetzt. Dies sollte keinen Widerspruch zu den genannten 6-8 Jahren darstellen, das Vorhaben dieser 6-8 Jahre sei ihm damals nicht bekannt gewesen.

Über Einwand des Vertreters des FAes, weshalb der Mähdrescher auf unbestimmte Zeit mit jederzeitiger Gefahr einer vorzeitigen Auflösung vermietet und zB ein Traktor drei Jahre mit Pönale bei vorzeitiger Auflösung vermietet worden sei, gab der gewerberechtliche Geschäftsführer an, das sei ihm völlig neu, er mache mit seinen Kunden keine Pönale aus. Es gebe mehrere Mietverträge, auch mit unbestimmter Dauer, also beide Varianten. Für den Hersteller bzw. für den Lieferanten sei es sehr interessant, dass der Mähdrescher im Einsatz und auch für künftige Kunden sichtbar sei. Könne der Zwischenhändler, also die Bw., den Mähdrescher nicht verkaufen, weil sich der Kunde den vollen Kaufpreis nicht leisten könne, vermiete der Zwischenhändler an den Kunden. In diesem Fall müsse der Zwischenhändler den Mähdrescher zusätzlich zwischenfinanzieren und daher sei der Hersteller gezwungen, einen nochmaligen Rabatt für die Vermietung zu gewähren.

Laut gewerblichem Geschäftsführer stimme es, dass im Mietvertrag mit der Gutsverwaltung betreffend Mähdrescher keine vorzeitige Auflösung vorgesehen sei. Die Gutsverwaltung sei ein sehr guter Kunde der Bw. Die Gutsverwaltung habe von Lohndreschern auf ein eigenes Gerät umsteigen wollen, ohne einer vorgesehenen Beendigung des Mietverhältnisses. Praktisch sollte das Mietverhältnis so lange dauern wie das Gerät halte. Bw. und Gutsverwaltung seien damals beide von 6-8 Jahren ausgegangen. Die im Mietschein, Seite 1, genannten 1.000 Betriebsstunden seien pro Saison zu verstehen. Diese seien jedoch so hoch, dass sie in Österreich mangels Betriebsgröße kaum erreicht werden könnten. Bei diesen 1.000 Stunden habe sich der gewerberechtliche Geschäftsführer nichts Besonderes gedacht. Im Winter 2004/2005 sei der Leiter der Gutsverwaltung zur Bw. gekommen und habe gesagt, er habe ein Problem, weil er den Teilbetrieb in M nicht mehr bewirtschaften könne. Dies habe nicht nur den einen Mähdrescher, sondern auch noch zwei Traktoren betroffen. Der Leiter der Gutsverwaltung habe die Bw. ersucht, diese beiden Traktoren zu verkaufen. Der Betrieb in M sei nach Wissen des gewerberechtlichen Geschäftsführers der Bw. seit ca. 20 Jahren von der Gutsverwaltung gepachtet gewesen. In der Zeit knapp vor Beendigung des Pachtvertrages sei es der Gutsverwaltung gelungen, M auf Biobetrieb umzustellen. Für die Gutsverwaltung unerwartet hätten neue Verantwortliche beim Verpächter die Eigenbewirtschaftung und damit das Ende des Pachtvertrages durchgesetzt. Der Leiter der Gutsverwaltung sei damals sehr ungehalten gewesen, da er noch davor in der Übergangsphase zum Biobetrieb von ca. drei Jahren einen geringeren Erlös erwirtschaftet habe. Der Leiter der Gutsverwaltung sei zum gewebe-

rechtlichen Geschäftsführer der Bw. gekommen und gesagt, er könne den Mähdrescher nun nicht mehr selbst nutzen und was man nun in Bezug auf den Mietvertrag machen könne. Der gewerberechtliche Geschäftsführer habe vorgeschlagen, entweder einen neuen Mieter zu finden oder den Mähdrescher zu verkaufen. Da die Gutsverwaltung ein sehr guter Kunde für die Bw. sei, sei man mit der sofortigen Beendigung des Mietvertrages ohne Pönale einverstanden gewesen. Nach Wissen des gewerberechtlichen Geschäftsführers habe die Gutsverwaltung den berufungsgegenständlichen Mähdrescher im Stammbetrieb nicht einsetzen können, da dort anderes angebaut worden sei, zB Kartoffel, Zwiebel, Kräuter, für das kein Mähdrescher einsetzbar sei. Er sei sich auch nicht sicher, ob die Gutsverwaltung dort noch einen alten Mähdrescher gehabt habe. Bei Beendigung des Mietvertrages mit der Gutsverwaltung sei der gewerberechtliche Geschäftsführer mit dem nächsten größeren Betrieb in der Nähe, dem Gut H, in Verbindung getreten. Das Gut H habe damals zwei eigene Mähdrescher gehabt und der gewerberechtliche Geschäftsführer der Bw. habe den berufungsgegenständlichen Mähdrescher zur Miete angeboten. Da jedoch die Ernte unerwarteter Weise schnell abgewickelt worden sei, sei es nicht dazu gekommen. Die Bw. habe den Mähdrescher abstoßen müssen, da sie auch mit der eigenen Finanzierung belastet gewesen sei. Der Mähdrescher sei im Internet zum Verkauf bzw. Vermietung angeboten worden und schließlich habe sich der spätere Käufer aus der Steiermark mit der Bw. in Verbindung gesetzt. Der Käufer betreibe einen Maisbetrieb. Die Getreidesaison gehe von Juni bis Juli, die Maissaison in der Steiermark und Kärnten sei Ende September bis Ende November. Wenn dem gewerberechtlichen Geschäftsführer das Datum des Kaufvertrages 16. Juni 2005 laut Berufung vorgehalten werde, so stimme das sicher. Die ursprüngliche Mieterin, die Gutsverwaltung, habe keinen Maisanbau.

Laut handelsrechtlicher Geschäftsführerin der Bw. sei der Mähdrescher ohne Getreideschneidwerk verkauft worden. Beide Geschäftsführer der Bw. gaben an, der Wert des Getreideschneidwerks betrage nur rund 10 % des Gesamtgerätes. Glaublich sei das Getreideschneidwerk im nächsten Jahr 2006 an einen namentlich genannten Kunden zusammen mit einem anderen Mähdrescher verkauft worden.

Über Vorhalt des Zusatzes zur Typisierung (Arbeitsbogen USO-Prüfung Seite 179), wonach das Schneidwerk gefehlt hätte, gab der gewerberechtliche Geschäftsführer an, das Getreideschneidwerk werde bei der kraftfahrbehördlichen Typisierung immer ausgenommen, da es beim Transport auf der öffentlichen Straße mit einem Anhänger mitgeführt werde. Natürlich habe die Bw. damals den Mähdrescher inklusive Getreideschneidwerk angeschafft. Bei Einfädelung des Ankaufs und der Vermietung an die Gutsverwaltung sei dem gewerberechtlichen Geschäftsführer nicht bekannt gewesen, dass es eine Investitionszuwachsprämie gebe. Laut steuerlichem Vertreter sei dieser ein dreiviertel Jahr nach Anschaffung mit dem Fall

konfrontiert worden, habe die Voraussetzungen für die Investitionszuwachsprämie überprüft und diese dann geltend gemacht.

Über Vorhalt des Vertreters des FAes, dass ihm anlässlich von Gesprächen seitens der Bw. mitgeteilt worden sei, dass es laufend zur Vermietung von Mähdreschern an die Gutsverwaltung gekommen sei, gab die handelsrechtliche Geschäftsführerin an, die Bw. handle seit ca. 1998 mit Mähdreschern. Laut gewerberechtlichem Geschäftsführer sei es schon vorgekommen, dass die Bw. bei ihren Kunden zu Demonstrationszwecken Flächen von 50 ha mit ihren Mähdreschern abgeerntet habe, was sicher auch bei der Gutsverwaltung geschehen sei. Vor 2003 habe die Bw. sicher nicht Mähdrescher an die Gutsverwaltung über den Umfang von Schauzwecken hinaus vermietet. Nach Auflösung des berufungsgegenständlichen Mietvertrages habe die Gutsverwaltung keinen Bedarf mehr an Mähdreschern gehabt. Laut handelsrechtlicher Geschäftsführerin kaufe die Bw. selbst erst dann den Mähdrescher ein, wenn sie einen sicheren Kundenwunsch entgegengenommen habe. Bei den vorgehaltenen Mieterträgen laut Bilanz von:

2001	2002	2003	2004	2005	2006
€	€	€	€	€	€
32.613,89	59.620,89	48.435,90	44.516,94	29.880,30	49.289,40

handle es sich um Minnibagger, die für den Straßenbau an die Landesregierung vermietet würden, jedoch sicher nicht um Mähdrescher, außer den berufungsgegenständlichen.

Laut gewerberechtlichem Geschäftsführer benötige man bei den genannten Mähdreschervorführungen für 50 ha ca. zwei Tage. Wenn ein Kunde für eine bestimmte Zeit einen Mähdrescher benötige, stelle die Bw. diesen zur Verfügung. Die Bw. bekomme dafür jedoch kaum Miete. Das Interesse für die Bw. bestehe darin, dass entweder der Kunde den Mähdrescher kaufe oder Interessenten eingeladen würden und es sich um eine Werbeveranstaltung handle. Außer den berufungsgegenständlichen Mähdrescher sei kein anderer vermietet worden. Im September gebe es keine Klagenfurter Landwirtschaftsmesse. Die Bw. haben im September 2003 einem namentlich genannten Kunden in Kärnten den berufungsgegenständlichen Mähdrescher glaublich ca. eine Woche lang zur Verfügung gestellt, da dessen eigener einen Maschinenbruch gehabt habe. Der Kunde sei sogar selbst für die Transportkosten aufgekommen. Zu dieser Zeit sei die Saison bei der Gutsverwaltung bereits beendet gewesen. Die Bw. habe sicher nicht im September 2003 den Mähdrescher zum Verkauf angeboten, wie das FA angegeben habe. Die Zurverfügungstellung des Mähdreschers ohne Getreideschneidwerk an den Kärntner Kunden sei als Goodwillaktion gratis erfolgt. Dieser Kunde habe einen eigenen Maispflücker gehabt.

Der steuerliche Vertreter wies betreffend Unvorhersehbarkeit drauf hin, dass der Mieter (Gutsverwaltung) auch nicht damit habe rechnen können, dass sein eigenes Pachtverhältnis in M

nach so langer Zeit beendet werde. Für die Gutsverwaltung sei auch nicht vorhersehbar, dass das Pachtverhältnis gerade in der Umstellphase von konventioneller Landwirtschaft zum Bio-betrieb passiert sei. Der berufungsgegenständliche Mähdrescher sei einzig für die Bedürfnisse des Mieters angeschafft worden und im Einzugsgebiet der Bw. habe es von der Größe her nur mehr das Gut H gegeben, mit dem jedoch ein Mietverhältnis nicht mehr zustande gekommen sei. Auf die UFS-Entscheidung 10.1.2006, RV/0983-W/05 und den SWK-Artikel S 80, Heft 3, vom 20.1.2008, werde hingewiesen.

c) Weiteres Vorbringen

Über Ersuchen des UFS teilte die Eigentümerin des Gutes M mit E-Mail vom 14. Oktober 2008 mit, es habe keinen Pachtvertrag sondern einen Bewirtschaftungsvertrag mit der Gutsverwaltung vom 29. Jänner 2001 gegeben. Mit Schreiben vom 4. Dezember 2003 sei dieser Bewirtschaftungsvertrag seitens der Eigentümerin zum 31. Dezember 2003 aufgekündigt und als Stichtag der Übergabe zunächst der 30. Juni 2004, wie im Bewirtschaftungsvertrag vorgesehen, bestimmt worden. Nach rechtlicher Abklärung sei es am 20. April 2004 zu einer Vereinbarung mit einvernehmlicher Beendigung des Bewirtschaftungsvertrages für den 31. Dezember 2006 gekommen. Als Übergabestichtag für die landwirtschaftlichen Grundstücke sei der 31. August 2006 bzw. für Herbstkulturen und Gebäude der 30. November 2006 vereinbart worden.

Dieses E-Mail wurde beiden Verfahrensparteien zur Kenntnis gebracht. Das Vorbringen des FAes im E-Mail vom (ebenfalls) 14. Oktober 2008 wird im Erwägungsteil der Berufungsentscheidung wiedergegeben.

In einem E-Mail an seinen steuerlichen Vertreter vom 16. Oktober 2008 gab der gewerberechtliche Geschäftsführer der Bw. an, er habe nach Erhalt des E-Mails der Eigentümerin des Gutes M mit dem Leiter der Gutsverwaltung darüber gesprochen und folgende Antwort erhalten: Es sei richtig, dass die Eigentümerin des Gutes M den Bewirtschaftungsvertrag im Jänner 2004 gekündigt habe. Daraufhin sei der Leiter der Gutsverwaltung zur Bw. gekommen und habe im Februar den Mietvertrag einvernehmlich aufgelöst. Erst danach habe er mit der Eigentümerin des Gutes M auf deren Wunsch (der Gutseigentümerin sei damals nicht bewusst gewesen, dass man einen derartigen Betrieb [gemeint:] nicht von heute auf morgen bewirtschaften könne) den Vertrag verlängern können. Nur habe die Gutsverwaltung diesen Betrieb nicht alleine in dieser Zeit bewirtschaftet können sondern in Kooperation mit einem anderen Bauern, welcher der Gutsverwaltung auch gedroschen habe. Nachdem die Gutsverwaltung bereits einige Maschinen zu dieser Zeit verkauft und außerdem den Mietvertrag bei der Bw. aufgelöst habe, sei der Gutsverwaltung zu dieser Zeit ja auch gar nichts anderes übrig geblieben. Der gewerberechtliche Geschäftsführer habe zu dieser Zeit von alldem nichts

gewusst und die Bw. sei auch nicht auf die Idee gekommen, die Gutsverwaltung abermals zu fragen. Die Bw. habe damals das Gut H gefragt, ob Interesse an einem Mietvertrag bestehe, nur habe dieser Betrieb abgewunken. Schließlich sei der Bw. nichts anderes übrig geblieben, als den Mähdrescher weiter zu verkaufen. Der gewerberechtliche Geschäftsführer sei sich in diesem Fall keiner Schuld bewusst, habe sicher wirtschaftlich und rechtens gehandelt und verstehe nicht, warum man der Bw. die Investitionszuwachsprämie strittig mache.

Im Schreiben vom 28. Oktober 2008 gab die steuerliche Vertretung an, die Bw. habe mit Mietkaufvertrag im Jahr 2003 den Mähdrescher angeschafft und mit Mietvertrag vom Juni 2003 auf unbestimmte Zeit an die Gutsverwaltung vermietet. Im Zuge der Steuererklärung 2003 sei für diesen Mähdrescher die Investitionszuwachsprämie beantragt worden. Im Jahr 2004 sei der Mietvertrag von der Gutsverwaltung aufgelöst worden, da die Eigentümerin des Gutes M den Bewirtschaftungsvertrag mit der Gutsverwaltung aufgekündigt habe. Eine neue Vermietung an das Gut H sei nicht möglich gewesen. Im Juni 2005 sei der Mähdrescher verkauft worden. Von den Verhandlungen der Gutsverwaltung und der Eigentümerin des Gutes M habe die Bw. nicht wissen können und habe darauf auch keinen Einfluss gehabt. Wie jedoch die Gutsverwaltung nunmehr dem gewerberechtlichen Geschäftsführer der Bw. mitgeteilt habe, sei die Bewirtschaftung über das Jahr 2004 hinaus in Zusammenarbeit mit einem anderen Bauern aus der Gegend erfolgt. Diese habe mit der ursprünglichen (wohl gemeint:) Bewirtschaftungsabsicht durch die Gutsverwaltung nichts mehr zu tun gehabt. Faktum sei, wäre der Bewirtschaftungsvertrag durch die Eigentümerin des Gutes M nicht aufgelöst worden, wäre eine langfristige Vermietung vorgelegen. Die vertraglichen Regelungen zwischen der Gutsverwaltung und der Eigentümerin des Gutes M seien der Bw. nicht bekannt und von dieser nicht beeinflussbar gewesen. Die Bw. habe ausdrücklich die Absicht gehabt, den Mähdrescher langfristig zu vermieten. Dass der Mähdrescher vom Kunden (Gutsverwaltung) frühzeitig zurückgestellt worden sei, sei eindeutig nicht im beeinflussbaren Bereich der Bw. gelegen. Die ursprüngliche Absicht der langfristigen Nutzung sollte unbestritten und somit entscheidend sein, dies auch im Lichte der UFS-Entscheidung vom 10.1.2006, RV/0983-W/05.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Formular vom 25. April 2003 bestellte die Bw. bei einem Landmaschinenhändler den berufungsgegenständlichen Mähdrescher inklusive Ertragserfassung und Schneidwerk 6,1 m. Auf der Bestellung ist bereits der Name der Gutsverwaltung mit dem Zusatz "Mietmaschine" vermerkt. Die Mitarbeiterin des befassten Leasingunternehmens gab dem Referenten gegenüber im Telefongespräch vom 7. Oktober 2008 an, dass ihr bei Abwicklung der Finanzierung

bekannt war, dass der Mähdrescher von der Bw. an die Gutsverwaltung vermietet werden soll. Laut Proformarechnung des Leasingunternehmens vom 26. September 2003 (AS 28) erwarb die Bw. "gemäß Mietkaufvertrag" den berufungsgegenständlichen Mähdrescher um € 110.288,40 zuzüglich 20% USt. Laut Übernahmebestätigung/Gegenverrechnungserklärung (AS 39) wurde der Mähdrescher am 4. Juli 2003 von der Bw. übernommen.

Die kraftfahrbehördliche Einzelgenehmigung wurde mit Bescheid vom 2. Juli 2003 (AS 41ff) erteilt. Der Mähdrescher wurde vom 4. Juli bis 9. Dezember 2003 und 28. Juli bis 25. Oktober 2004 bei der Kraftfahrbehörde auf den Namen der Bw. angemeldet (AS 47 und 49).

Laut Mietvertrag ("Mietschein") mit Datum "05/2003" (AS 20ff) vermietete die Bw. den Mähdrescher mit dem Zubehör Schneidwerk 6,1 m, Schneidwerkswagen, Ertrags- und Feuchtigkeitserfassung zum Mietbeginn Tag der Übergabe "Juni 2003" gegen eine Grundmiete € 15.800,00 zuzüglich USt auf unbestimmte Zeit an die Gutsverwaltung. In zwei Rechnungen vom 5. September 2003 und 3. September 2004 schrieb die Bw. der Gutsverwaltung die Grundmiete der Saisons 2003 und 2004 jeweils € 15.800,00 zuzüglich 20% USt vor (AS 34 und Rückseite). Einem Telebanking-Kontoauszug (Arbeitsbogen USO-PfÜfung Seite 123) ist zu entnehmen, dass die Gutsverwaltung (zumindest) die Bruttojahresmiete am 25. November 2004 an die Bw. überwies.

Nach Angaben der Bw. wurde der Mietvertrag nach der Saison 2004 einvernehmlich beendet.

Im Anlageverzeichnis der Bw., Konto 630, wurde der Mähdrescher mit Datumsangabe 26. September 2003 zu einem Anschaffungswert € 110.288,40 und einer Nutzungsdauer von 5 Jahren (Jahres-Afa € 22.058,00) erfasst und im Jahr 2005 mit einem Restbuchwert € 66.172,00 ausgebucht.

Nach Angaben der Bw. wurde der Mähdrescher am 16. Juni 2005 um € 66.666,67 netto an einen Maisbetrieb in der Steiermark verkauft.

Es besteht kein Grund zur Annahme, dass der Bw. bei Anschaffung des Mähdreschers und Eingehen des Mietverhältnisses mit der Gutsverwaltung im Frühjahr 2003 bekannt gewesen sei, dass der Bewirtschaftungsvertrag für das Gut M, für dessen Bearbeitung die Mieterin den Mähdrescher einzusetzen beabsichtigte, aufgekündigt wird. Das Kündigungsschreiben vom 4. Dezember 2003 erfolgte nach Eingehen des Mietverhältnisses und nach dem Ende der ersten Saison der Mähdreschernutzung. Den Angaben der Eigentümerin des Gutes M im E-Mail kann nicht entnommen werden, dass der Bewirtschaftungsvertrag mit 30. Juni 2004 befristet gewesen wäre, wie dies das FA in seiner Stellungnahme vom 14. Oktober 2008 vorbringt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Bewirtschaftungsvertrag Termine für eine Kündigung zum 31. Dezember und eine Übergabe zum 30. Juni vorsah. Die spätere Verein-

barung zwischen der Eigentümerin des Gutes M und der Gutsverwaltung vom 20. April 2004 wurde der Bw. laut Angaben des gewerberechtlichen Geschäftsführers nicht mitgeteilt.

Die Bw. hat den Handel mit landwirtschaftlichen Maschinen zum Unternehmensgegenstand. Dies schließt nicht aus, dass landwirtschaftliche Maschinen auch vermietet werden. Laut Angaben der Bw. war der berufungsgegenständliche Mähdrescher der einzige, der vermietet wurde. Auch in den Anlagenverzeichnissen der Bw. sind außer dem berufungsgegenständlichen Mähdrescher, einem Oldtimer-Traktor und einem offenbar dem eigenen Gebrauch dienenden Rasentraktor keine anderen landwirtschaftlichen Maschinen enthalten. Bei den nach Angaben der handelsrechtlichen Geschäftsführerin vermieteten Traktoren handelt es sich um solche des Umlaufvermögens.

Ein Mähdrescher mit einem Mähwerk von 6,1 m und einer Nennleistung von 203 KW (AS 43) ist als groß dimensioniert anzusehen, was sich nicht zuletzt auch aus vorliegenden Rechnungen und Internetangeboten über Mähdrescher mit Mähwerken von nur 3,6 m (92 KW), 3,9 m (118 KW), 4,8 m, oder 5,4 m ergibt (vgl. Arbeitsbogen USO-Prüfung Seite 143, 139, 19, 29).

2. Rechtliche Beurteilung

Bei der Bw. handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gilt ua. die Bestimmung des § 108e EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Gemäß § 108e EStG 1988 konnte für das berufungsgegenständliche Jahr 2003 für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% der Differenz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter und den Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der drei vorangegangenen Jahre geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden. Prämiengünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Aus der Tatbestandsvoraussetzung der Absetzung für Abnutzung und dem Normzweck der Investitionszuwachsprämie, nämlich Förderung der Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft in bestimmten Jahren aus konjunkturellen Gründen, leitet der VwGH im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, ab, dass die prämiengünstigten Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssen (in diesem Sinn auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 108e, Behaltefrist).

Im vorliegenden Fall diene der Mähdrescher vom zweiten Halbjahr 2003 bis zum ersten Halbjahr 2005, somit zwei Jahre dem Betrieb der Bw. als Anlagevermögen und wurden die Anschaffungskosten in dieser Zeit im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt. Selbst in Bezug auf die von der Bw. im Anlageverzeichnis mit nur 5 Jahren angesetzten Nutzungsdauer, die im Übrigen in Widerspruch zu der vom gewerblichem Geschäftsführer in der mündlichen Berufungsverhandlung angegebenen Absicht steht, den Mietvertrag auf die Dauer einer mit 6-8 Jahren angenommenen Verwendbarkeit des Mähdreschers abgeschlossen zu haben, sind zwei Jahre keinesfalls als längerer Zeitraum iSd genannten VwGH-Erkenntnisses anzusehen.

Laut Zorn, aaO, ergibt sich aus dem Zweck der Bestimmung des § 108e EStG 1988, 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, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zu einem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen führen.

Der Ausfall eines Mieters und die vorzeitige Rückgabe des Mietgegenstandes stellt sich jedoch als normales und vorhersehbares Ereignis im Rahmen einer wirtschaftlichen Betätigung dar.

Nach Angaben der Eigentümerin des Gutes M bestand zwischen ihr und der Gutsverwaltung ein Bewirtschaftungsvertrag vom 29. Jänner 2001, der wie im Vertrag vorgesehen von ihr mit Schreiben vom 4. Dezember 2003 gekündigt wurde. Der gewerberechtliche Geschäftsführer der Bw. gab in der Berufungsverhandlung an, seines Wissens nach habe die Gutsverwaltung das Gut M seit ca. 20 Jahren "gepachtet" und die Beendigung sei für die Gutsverwaltung "unerwartet" gekommen. Weder eine Dauer von knapp drei noch von ca. 20 Jahren macht die vertraglich vorgesehene Beendigung einer Gebrauchsvereinbarung zu einem unvorhersehbaren Ereignis, insbesondere wenn dies wie im vorliegenden Fall unter Einhaltung von Kündigungs- und Übergabeterminen erfolgte. Eine solche Beendigung ist im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich. Dass die Kündigung in der dreijährigen Übergangsphase zwischen konventioneller und biologischer Bewirtschaftung erfolgt sein soll, wie die Bw. vorbrachte, macht die Beendigung für die Gutsverwaltung zwar ärgerlich, ist jedoch im Wirtschaftsleben ebenfalls nicht unvorhersehbar. Den Angaben der Eigentümerin des Gutes M im E-Mail vom 14. Oktober 2008 ist nicht zu entnehmen, dass der Gutsverwaltung Unkündbarkeit des Bewirtschaftungsvertrages - wenn auch nur über einen bestimmtem Zeitraum - zugesichert worden wäre und wurde dies von der Bw. auch nicht behauptet.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer wies in der Berufungsverhandlung darauf hin, dass der Mähdrescher für österreichische Verhältnisse sehr groß war. Dies war der Bw. bereits im Zeitpunkt der Anschaffung ebenso bekannt wie die daraus folgende Schwierigkeit, im Fall

eines Mieterausfalls einen neuen Nachmieter zu finden. Dass die Bw. dann tatsächlich keinen Nachmieter fand, war daher für sie ebenfalls nicht unvorhersehbar.

Seitens der Bw. wurde in der Berufungsverhandlung angegeben, dass der Mähdrescher im Jahr 2005 ohne Mähwerk verkauft worden sei. Das Mähwerk sei glaublich 2006 an einen Kunden zusammen mit einem anderen Mähdrescher verkauft worden. Dazu ist die Feststellung zu treffen, dass im Anlageverzeichnis das (einzelne) Mähwerk nicht aufscheint und vielmehr der Mähdrescher im Jahr 2005 als ganzes zum Restbuchwert ausgebucht wurde. Da das Mähwerk somit nach 2005 nicht mehr abnutzbares Anlagevermögen darstellte, steht dafür aus den genannten Gründen ebenfalls keine Investitionszuwachsprämie zu.

Die in der – von der Bw. zitierten - Berufungsentscheidung UFS 10.1.2006, RV/0983-W/05, getroffene Aussage, dass dem Abgabepflichtigen eine Investitionszuwachsprämie zustehe, wenn das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes nicht in dessen "Willen" stehe, wird vom Referenten aus den eben genannten Gründen nicht geteilt. Nicht auf einen "Willen" des Abgabepflichtigen kommt es an, sondern ob ein unvorhersehbares Ereignis vorliegt. Auch kommt es nicht darauf an, dass der Verkäufer (Bw.) das Wirtschaftsgut in einer Weise genutzt hat, dass es vom Standpunkt des Käufers aus gesehen nicht mehr als ungebraucht angesehen werden kann (vgl. der Hinweis der Bw. auf Doralt, RdW 2005, 125). Dass somit für den berufsgegenständlichen Mähdrescher weder die Bw. noch der spätere Erwerber in der Steiermark eine Investitionszuwachsprämie geltend machen kann, liegt daran, dass für beide die Tatbestandsvoraussetzungen des § 108e Abs. 2 EStG 1988 (Abs. 1: Absetzung für Abnutzung über einen längeren Zeitraum für die Bw. und Abs. 2: ungebrauchtes Wirtschaftsgut für den späteren Erwerber) nicht erfüllt sind.

Der Mähdrescher war nicht das einzige Wirtschaftsgut, für das die Bw. eine Investitionszuwachsprämie geltend machte. Die Bw. legte ihrer Berechnung der Prämie Anschaffungs/Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Ausmaß von € 116.550,03 zu Grunde (AS 2f), wovon auf den Mähdrescher € 110.288,40 entfallen. Da die Summe der Anschaffungs/Herstellungskosten der verbleibenden als prämienbegünstigt geltend gemachten Wirtschaftsgüter des Jahres 2003 im Betrag von € 6.261,63 den Durchschnitt der Anschaffungs/Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der letzten drei vorangegangenen Jahre 2000 bis 2002 von € 14.978,10 nicht übersteigt, fällt für das Jahr 2003 keine Investitionszuwachsprämie an.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 10. November 2008