

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin xx in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA Baden Mödling vom 3. September 2008, betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 in der Sitzung am 1. Dezember 2015 nach Durchführung einer beantragten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Damit findet eine Rückforderung an Investitionszuwachsprämie 2003 in Höhe von 10.840 Euro nicht statt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

a) Bescheid

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezieht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

In der Beilage zur Einkommensteuerklärung 2003 (AS 32) machte er eine Investitionszuwachsprämie (IZP) 2003 in Höhe von 36.771 Euro geltend:

Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum:

2000	2001	2002	Durchschnitt
2.150	17.948	8.591	9.563

Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003:

377.273
abzüglich Durchschnitt wie oben
-9.563
367.710

Verfahrensgegenständlich sind zwei Traktoren:

	Anschaffungskosten	Nutzungsdauer laut Bf. Anlagenverzeichnis
A TTV 1145	65.837	10 Jahre
A Agrotron 85 MK 3	42.563	10 Jahre

Die auf die beiden Traktoren entfallende IZP beträgt 10.840 Euro (siehe weiter unten).

Auf Grund der Beilage verbuchte die belangte Behörde (bel. Beh.) zunächst am **24. März 2004** auf dem Abgabenkonto des Bf. antragsgemäß die IZP 2003 in Höhe von gesamt 36.771 Euro als Gutschrift (AS 34).

Mit Auftrag vom 3. Juli 2008 fand beim Bf. eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO statt (AS 35ff), in deren Zuge der Bf. in der schriftlichen **Stellungnahme vom 11. Juli 2008** (AS 50f) durch die damalige steuerliche Vertretung angab: Es sei festgestellt worden, dass zwei prämienbegünstigte Traktoren bereits in der ersten Hälfte der Nutzungsdauer wieder verkauft worden seien ("nach ca. 3 Jahren"). Gleichzeitig seien jedoch durch den Umstieg auf eine andere Marke im selben Jahr wieder drei Traktoren als Ersatz angeschafft worden. Auf Grund einer "Gesetzesänderung" sei nachträglich eine Behaltesdauer für die prämienbegünstigten Anlagegüter eingeführt worden. Der Bf. ersuche jedoch, von einer Nachverrechnung der bereits vergüteten Prämie abzusehen, da der vorzeitige Verkauf wie folgt begründet werde: Die Traktoren seien oft kaputt gewesen und hätten immer wieder repariert werden müssen. Da der Bf. mit der Marke A aus diesem Grunde sehr unzufrieden war, sei er auf die Marke B umgestiegen. Die Geräte dieser Marke würden wesentlich länger halten und seien für den Betrieb des Bf. besser nutz- und einsetzbar. Da die neuen Traktoren noch dazu wesentlich teurer gewesen seien als die alten, habe der Bf. aus diesem Tausch auch keinen finanziellen Vorteil gehabt. Der Verkauf der A -Traktoren habe im Jänner 2007 stattgefunden. Im März 2007 habe der Bf. bereits wieder einen Traktor gekauft. Die beiden anderen seien dann im September angeschafft worden, wobei er diese bereits im Sommer als Vorführfahrzeuge zwecks Probe habe verwenden dürfen. Der Bf. habe bei Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie 2003 keineswegs die Absicht gehabt, diese Geräte bereits nach wenigen Jahren wieder zu verkaufen. Auf Grund der bereits erwähnten Reparaturen und damit verbundenen Standzeiten sei sein Betrieb jedoch wirtschaftlich beeinträchtigt worden und somit habe er reagieren und die Traktoren austauschen müssen. Da in diesem Fall nicht nur ein Anlagenverkauf sondern eine gleichzeitige Ersatzbeschaffung stattgefunden habe, sei keine Nachverrechnung der Prämie vorzunehmen.

Mit **Bescheid vom 16. Juli 2008** betreffend "Änderung § 295a BAO" betreffend IZP für 2003 (AS 56) schrieb die bel. Beh. eine Nachzahlung von 10.840 Euro vor:

"IZP wird festgesetzt mit	25.931
für den Zeitraum bereits gebucht	36.771
Nachzahlung	10.840"

Kontrollrechnung:

Gesamtinvestitionen 2003	377.273,00
A TTV 1145	-65.837,00
A Agroton 85 MK 3	-42.563,00
	268.873,00
Durchschnitt 3 Vorjahre	-9.563,00
	259.310,00
IZP 10%	25.931,00
alt	36.771,00
Differenz	10.840,00

Nach einem Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist erob der Bf. gegen den Bescheid vom 16. Juli 2008 die damalige **Berufung vom 25. August 2008**, der die bel. Beh. zunächst mit **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 3. September 2008 stattgab** und den **Bescheid vom 16. Juli 2008** aufhob (AS 56f, 59, 60f und 67f).

Ebenfalls am **3. September 2008** erließ die bel. Beh. jedoch neuerlich einen - nunmehr angefochtenen - Bescheid über die Festsetzung der IZP 2003 wie folgt:

"IZP wird festgesetzt mit	25.931
für den Zeitraum bereits gebucht	36.771
Nachzahlung	10.840"

Laut Bescheidbegründung müssten Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden (unter Hinweis auf VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156). Sei dies nicht der Fall, stelle das vorzeitige Ausscheiden ein "rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO" dar, das nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zu einer Änderung der Prämienbewährung führe. Davon sei nur abzusehen, wenn das Wirtschaftsgut, das zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt

gewesen sei, auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Eine nachträgliche Unwägbarkeit liege nur vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes nicht absehbar gewesen sei, dass das Wirtschaftsgut im Betrieb nicht oder nicht mehr gebraucht werden könne. Der spätere Verkauf müsse somit überraschend kommen (zB. wegen eines Schadens auf Grund höherer Gewalt "o.ä."). Im gegenständlichen Fall habe der Unternehmer das Fahrzeug vor Ablauf der Behaltefrist veräußert, weil Reparaturen und Servicearbeiten notwendig gewesen seien und der Umstieg auf eine andere Marke wegen deren längeren Haltbarkeit erfolgt sei. Reparatur- und Servicearbeiten würden jedoch zu keiner Unbrauchbarkeit des Wirtschaftsgutes im Betrieb führen und seien bei selbstfahrenden landwirtschaftlichen Maschinen auch nicht ungewöhnlich bzw. durchaus vorhersehbar. Die (wohl auch bloß vermutete) längere Haltbarkeit einer anderen Traktormarke sei keine Unwägbarkeit, welche plötzlich im Nachhinein auftrete und die bisherigen Traktoren für den Betrieb unbrauchbar mache. Dieser Aspekt hätte jedenfalls schon bei der Kaufentscheidung berücksichtigt werden können; ebenso wie die spezifische Eignung der Traktoren für die konkrete betriebliche Situation. Die in der Berufung vom 25. August 2008 [dieser wurde mit BVE stattgeben und danach der nunmehr angefochtene Bescheid erlassen] wiedergegebenen rechtlichen Erwägungen von Hödl in SWK 3/2008 würden nicht geteilt. Die sinngemäße Anwendung von § 295a BAO gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO sei gemäß § 302 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist zulässig. Die Ausübung des durch die zitierten Bestimmungen ausgeübten Ermessens sei unter vorrangiger Beachtung des Interesses des Abgabengläubigers an einer rechtsrichtigen Anwendung von Begünstigungsbestimmungen erfolgt. Demgegenüber trete auch in Anbetracht der Höhe des Abgabenbetrages das Interesse des Abgabenschuldners an der Rechtsbeständigkeit einer Selbstberechnung in den Hintergrund.

b) Beschwerde

Gegen diesen Bescheid er hob die frühere steuerliche Vertretung die **Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 6. Oktober 2008** (Akt 2003 Seite 73ff) und brachte vor:

- Sachverhalt:

Der Bf. habe am 11. Dezember 2003 zwei Traktoren gekauft und mit der am 19. März 2004 eingereichten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 dafür (neben anderen, hier nicht gegenständlichen Wirtschaftsgütern) eine IZP in Höhe von 10.840 Euro geltend gemacht. Diese beiden Traktoren seien am 11. bzw. 18. Jänner 2007 verkauft und dafür zwei neue, stärkere, Geräte angeschafft worden.

- "Verwaltungsgeschehen":

Am 24. März 2004 habe die bel. Beh. mit Wirksamkeit 19. März 2004 die beantragte Prämie am Abgabenkonto gutgeschrieben. Mit Bescheid habe die bel. Beh. den Betrag von € 10.840,00 ua. unter Hinweis auf EStR 2000 Rz 8217a wieder zurückgef ordert. Mit Schreiben vom 25. August 2008 sei sowohl gegen den Bescheid gemäß § 295a BAO Berufung erhoben als auch in eventu gegen "den Nicht(?) Bescheid" betreffend

Festsetzung IZP. Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2008 sei der Berufung gegen "B 295a" stattgegeben und ein Bescheid über die Festsetzung einer IZP erlassen worden. Die nunmehrige Berufung richte sich gegen die geänderte Festsetzung der IZP für das Jahr 2003.

- Begründung [diese besteht großteils – wie auch aus den mehrfach wechselnden verschiedenen Schriftformen ersichtlich ist - aus anderen Dateien hineinkopierten Texten]:

Voraussetzung für die Erlassung eines Bescheides sei die entsprechende gesetzliche Grundlage. Ein Bescheid über die erstmalige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben sei nur gemäß § 201 BAO möglich. Dafür nenne das Gesetz Voraussetzungen, ob diese gegeben seien, darüber verschweige sich der Bescheid und sei allein aus diesem Grund bereits rechtswidrig. Aus der Begründung könnte vermutet werden, dass der Bescheid sich neuerlich auf § 295a stütze, ein derartiger Bescheid sei aber nicht mehr erlassen worden. Materiellrechtlich sei für eine Berichtigung nach § 295a Voraussetzung, "... dass sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben muss" (unter Hinweis auf UFS RV/203- W/04). Der § 108e Abs. 1 EStG 1988 in der für 2003 geltenden Fassung laute: "Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann 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) abgesetzt werden." Eine bestimmte Behaltesdauer sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Es fehle daher die Bestimmung eines rückwirkenden Ereignisses in der betreffenden Abgabenvorschrift. Die bel. Beh. stütze sich auf die mit 2. Wartungserlass 2006 betreffend EStR 2000 v. 1.2.2007, AÖF v. 9.5.2007, eingefügte Rz 8217a und das dort zitierte VwGH-Erkenntnis vom 20. April 2006. In der bereits zitierten Entscheidung des UFS sehe dieser in einer Änderung der Rechtsprechung kein rückwirkendes Ereignis und meine weiters: ""Gleiches gilt für die erstmalige höchstgerichtliche Rechtsprechung, die ebenfalls nur "inter pares" gilt: Eine höchstgerichtliche Entscheidung hat nur Wirkung für den Einzelfall. Eine generelle rückwirkende Anpassung anderer vom Höchstgericht nicht entschiedener Sachverhalte, die andere Abgabepflichtige betreffen, würde die Rechtskraftwirkung aushöhlen und dem im Verwaltungsrecht geltenden Grundsatz der Rechtskraft zuwiderlaufen." und er schließe aus dem Erkenntnis des VwGH 19.9.2003, 2000/14/0147, dass "... die Rechtskraft nicht wegen einer Entscheidung in einem anderen Verfahren durchbrochen werden kann, da zwischen unterschiedlichen Verfahren betreffend verschiedener Abgabepflichtiger kein Zusammenhang hergestellt werden kann." Auch bedürfe ein derartiger Bescheid (§ 201 BAO) der Ermessensbegründung; dies erfordere eine Auseinandersetzung mit allen Umständen, eine floskelhafte Begründung sei laut ständiger Judikatur des VwGH nicht ausreichend. Aber auch aus materiell rechtlicher Sicht ergebe sich die Rechtswidrigkeit. Wie bereits ausgeführt, enthalte § 108e EStG keine Bestimmung über eine Behaltesdauer. Die Finanzverwaltung leite diese ausschließlich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 20. April 2006 ab. Im Grundsachverhalt dieser Entscheidung gehe

es um den Einsatz der Wirtschaftsgüter im Ausland. Konkret zum Thema Behaltefrist führe der Gerichtshof aus: ""§ 108e Abs. 1 EStG normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Wie die belangte Behörde zutreffend aufzeigt, ergibt sich daraus 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)" die Rede sein kann (vgl. Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3, Seite 4 "Behaltefrist"). Die Investitionszuwachsprämie fördert die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit. Ziel dieser Förderung ist es, aus konjunkturellen Gründen in bestimmten Jahren die Investitionstätigkeit der Österreichischen Wirtschaft anzukurbeln (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239). Auch dieser Zweck der Regelung erhellt, dass die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen. Erwähnt sei, dass dieser Auslegung nicht der Umstand entgegen steht, dass § 108e EStG, anders als § 10 leg cit., keine Nachversteuerungsbestimmung enthält, bedurfte es doch hinsichtlich des Investitionsfreibetrages deshalb einer solchen Regelung, weil über die Geltendmachung des Freibetrages stets abschließend im Bescheid über die Veranlagung (bzw. Gewinnfeststellung) des Jahres der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes abgesprochen wird, während zu Unrecht geltend gemachte Investitionszuwachsprämien in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO festzusetzen sind (§ 108e Abs 5 EStG). Die belangte Behörde vertritt in rechtlicher Hinsicht zudem die Auffassung, nur solche Wirtschaftsgüter, die während der gesamten Abschreibungsdauer einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen bzw. - im Falle der entgeltlichen Überlassung - nicht überwiegend im Ausland eingesetzt seien, dürften als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter angesehen werden. Hiezu ist darauf zu verweisen, dass es grundsätzlich auch in diesem Bereich dem Zweck der Bestimmung entspricht, nicht bloß auf den Augenblick der Anschaffung bzw. Herstellung, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen. Ob allerdings die Verhältnisse während des gesamten Zeitraums der Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes im Wege der AfA (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) unverändert sein müssen, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben." Auf eine bestimmte Mindestdauer lege sich der VwGH genau nicht fest. In Reaktion auf dieses VwGH-Erkenntnis sei die bereits erwähnte Rz 8217a in die EStR 2000 eingefügt worden. Auch damit lasse sich laut Bf. der angefochtene Bescheid nicht begründen: "Davon ist nur abzusehen, wenn das Wirtschaftsgut, das zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten (zB Schaden auf Grund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet." Die angeführten Beispiele der nachträglichen Unwägbarkeiten seien eben nur beispielhaft ("zB. .. "), das heiße, nicht erschöpfend, wie auch die "unvorhergesehene Unbrauchbarkeit" einen weiten Spielraum zulasse. Wenn Wirtschaftsgüter, die üblicherweise bis zu zehn Jahren betrieblich genutzt würden, nach mehr als drei Jahren durch besser geeignete ersetzt würden, sei dies eben eine

"unvorhergesehene Unbrauchbarkeit", denn niemand werde "vorhersehbar eine derartige Fehlinvestition" tätigen. Wäre von vorneherein nur eine dreijährige Nutzung beabsichtigt gewesen, dann wäre die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit 3 Jahren anzusetzen und die Anschaffungskosten wären im Wege der AfA auf drei Jahre verteilt abzusetzen gewesen. Mit diesem Thema habe sich inzwischen die Literatur eingehend beschäftigt. Doralt schreibe in RdW 2/2005: ""2. Prämie ohne Inbetriebnahme? Aus dem Wortlaut, dass die Anschaffungskosten "im Wege der AfA (§§ 7 und 8) abgesetzt werden", ließe sich allerdings schließen, dass ein Wirtschaftsgut, das nie in Betrieb genommen worden ist, nicht begünstigt ist. Eine solche Auslegung verbietet sich bereits aus den Konsequenzen: Wäre nämlich das Gesetz in diesem Sinn zu verstehen, und müssten tatsächlich "die Aufwendungen" im Wege der AfA abgesetzt werden, dann würde die Prämie auch nachträglich wegfallen, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der AfA veräußert wird. Denn auch dann wären "die Aufwendungen" (also alle Aufwendungen) nicht "im Wege der AfA" abgesetzt worden. Eine solche Auffassung wird von niemanden vertreten; sie würde dazu führen, dass den Steuerpflichtigen eine Behalteverpflichtung treffen würde, die bei der Zuwachsprämie gerade nicht vorgesehen ist (Herzog, RdW 2002, 682). Damit steht die Prämie auch dann zu, wenn die Anlage sich als Fehlinvestition erweist und nie in Betrieb gegangen ist. In diesen Fällen wird außerdem in der Regel auch eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung vorliegen, die ua dann anzunehmen ist, wenn eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung des Wirtschaftsgutes nicht mehr möglich ist (Doralt, EStG § 8 Tz 60; Quantschnigg I Schuch, ESt-HB § 8 Tz 55.2; BFH BStBl II 1989, 604). Auch damit wäre dem Gesetz Genüge getan, wenn es darauf abstellt, ob die Aufwendungen "im Wege der Absetzung für Abnutzung" (§§ 7 und 8) erfolgen. 3. Prämie auch für wieder veräußerte Wirtschaftsgüter? Eine Prämie wird allerdings dann nicht zustehen, wenn die Anschaffung des Wirtschaftsguts keine "Investition" darstellt, zB. dann, wenn die Anschaffung von Anlagevermögen sich als Fehlmaßnahme darstellt und das Wirtschaftsgut in unverändertem Zustand und ohne Wertverlust wieder verkauft wird. In diesem Fall steht dem Käufer die Prämie für das "ungebrauchte" Wirtschaftsgut zu (§ 108e Abs 2 EStG)."" Hödl setze sich mit diesem Thema unter dem Titel ""Die "halbe AfA-Periode" als Behaltefrist bei der IZP?"" in der SWK 3/2008 auseinander. Aus mehreren untersuchten UFS-Entscheidungen scheine hier folgende für den gegenständliche Fall relevant: "1.1.1. UFS Wien 10.1.2006, RV/0983-W/05. Im Jänner 2006 folgte eine weitere Entscheidung des UFS, Außenstelle Wien. Gegenstand dieser Entscheidung war eine Leasinggesellschaft, die diverse Leasinggüter erwarb, um diese in der Folge an Endkunden zu vermieten. Diese wurden dem Anlagevermögen der Leasinggesellschaft zugeordnet. Manche dieser Geräte entsprachen nicht den Wünschen der Kunden, sodass diese die Leasinggüter innerhalb kurzer Frist zurückstellten. Die Leasinggesellschaft veräußerte in der Folge diese Güter, da für diese kein weiterer Nachfragebedarf bestand. Dieser Vorgang geschah offensichtlich auch innerhalb eines Wirtschaftsjahres. Die Wirtschaftsgüter wurden seitens der Leasinggesellschaft - wie bereits erwähnt - dem Anlagevermögen zugeordnet und der AfA unterzogen. Das Finanzamt versagte die IZP mit der Begründung, dass die IZP nicht zustehe, da innerhalb der Jahresfrist die

Wirtschaftsgüter wieder verkauft worden seien. Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich in diesen Fällen um Umlaufvermögen handle. Der UFS stellte kurzerhand auf die Absicht der Leasinggesellschaft, die Wirtschaftsgüter länger zu nutzen, ab. Dass einige Kunden mit den geleasten Wirtschaftsgütern nicht zufrieden waren und diese zurückstellten, lag nicht im Bereich der Leasinggesellschaft. Die ursprüngliche Absicht der langfristigen Nutzung war entscheidend. Der UFS ordnete die strittigen Wirtschaftsgüter wieder dem Anlagevermögen zu. Weiters führte er aus, dass § 108e EStG keine Behaltefrist anordne und daher die ursprüngliche Zweckbestimmung ausschlaggebend sei. Er gab daher der Berufung Folge und gewährte die Investitionszuwachsprämie." Intensiv setze sich Hödl in der Folge mit der vom VwGH gewählten Formulierung des "längerer Zeitraumes", der sich aus der Wendung, im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" ergäbe, auseinander: ""Diese Interpretation wirft jedoch einige Probleme auf: Nach Quantschnigg ist es gerade das "Neue" an dieser Investitionsförderung, dass nicht auf die einzelnen Investitionen abgestellt wird, sondern auf die insgesamt vermehrte Investitionstätigkeit im Begünstigungszeitraum gegenüber dem Referenzzeitraum. Quantschnigg wörtlich: "Die Prämie ist per se nicht zuordenbar. Damit sind einerseits Nachversteuerungen aus dem Titel des kurzfristigen Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ausgeschlossen ...". Die Formulierung des § 108e kann nur dahin gehend interpretiert werden, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zugeordnet werden müssen. Die Zuordnung ergibt sich - in Ermangelung eigenständiger steuerrechtlicher Regelungen - nach den allgemeinen unternehmens(handels-)rechtlichen Grundsätzen. Zu beachten ist, dass eine Zuordnung ausschließlich entweder Umlauf- oder Anlagevermögen sein kann. Entscheidend ist unter anderem, dass Anlagevermögen Gebrauchsgüter sind und vor allem auf objektive Kriterien abzustellen ist. Durch diese Zuordnung und Aufnahme ins Anlagenverzeichnis werden die Aufwendungen im "Wege der Absetzung für Abnutzung ..." im Sinn der Bestimmung des § 108e EStG abgesetzt. Ob und wie lange das Wirtschaftsgut tatsächlich abgeschrieben wird, ist irrelevant. Gleiches gilt auch für die Länge des Bestehens des Unternehmens. Abgestellt kann auch nur auf das Jahr der Anschaffung werden, da in diesem feststeht, ob das Wirtschaftsgut Anlagevermögen darstellt oder nicht. Prämien, die durch missbräuchliche Zuordnung erwirkt wurden, müssen daher wohl nicht per "Behaltefrist-Regelung" versagt werden. Eine Interpretationsvariante dahin gehend, dass für die Wirtschaftsgüter tatsächlich die gesamte AfA abgesetzt werden müsste, ist bei rein wörtlicher Interpretation zwar denkbar, aber nicht zulässig. Ein derartiges Verständnis war vom Gesetzgeber offensichtlich nicht beabsichtigt, denn dann hätte er dies in einer eindeutigen Bestimmung zum Ausdruck gebracht. Bereits Doralt hat auf die enormen Konsequenzen einer derartigen Sichtweise hingewiesen; Nahezu bei jedem vorzeitigen Ausscheiden wäre die Prämie rückzurechnen. Selbst Zorn vertritt diese Ansicht nicht. Aus der Wortwahl des Erkenntnisses des VwGH ("längerer Zeitraum") kann m. E. auch abgeleitet werden, dass diese Interpretationsvariante für das Gericht ebenfalls ausscheidet. Mangels gesetzlicher Regelung ist die Interpretation der Bestimmung als "Behaltefrist-Norm mit Zeitangabe" (beispielsweise derart, dass

zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer verstreichen muss) auch im Hinblick auf das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG problematisch. Selbst Zorn unterlässt es in seiner jüngeren Stellungnahme, genauere und vor allem näher begründete Ausführungen darüber zu treffen, warum gerade dieser Zeitraum relevant sein sollte. Woher leitet man die Hälfte der Nutzungsdauer ab, bzw. wann ist die "überwiegende" Nutzungsdauer, wie es die beiden UFS-Entscheidungen andeuten, gegeben? Denn was nun genau ein "längerer Zeitraum" im vermeintlichen Sinn des § 108e EStG sei, bleiben letztendlich Zorn, der UFS und auch der VwGH schuldig. Aus der Sicht des Verfassungsrechts komme "er" dann schließlich zu folgender Würdigung: "Interpretativ diesen Zeitraum zu finden, wird erhebliche Schwierigkeiten bereiten, denn gerade im Bereich des Steuerrechts vertritt der VfGH eine strenge Linie im Hinblick auf das Legalitätsprinzip des Art 18 B-VG. Er betont in seinen Erkenntnissen immer wieder, dass im Steuerrecht eine exakte Determinierung nötig sei. Dies wird sowohl mit einem erhöhten Rechtsschutzbedürfnis als auch mit den potenziellen Auswirkungen der Unternehmerischen Entscheidungen begründet. Genau dies trifft aber auf eine etwaige Untersagung der Investitionszuwachsprämie mangels Erfüllung einer nicht determinierten Behaltefrist zu. Aufgrund der zweifelhaften, durch Interpretation geschaffenen Rechtslage sind für den Unternehmer die Rechtsfolgen seiner getroffenen Dispositionen nicht vorhersehbar: einerseits durch die eventuelle finanzielle Belastung, die aufgrund der nachträglichen Nichtgewährung eintritt, andererseits besteht ja auch ein potenziell finanzstrafrechtliches Risiko. Eine derartige Interpretation ist daher schon auf verfassungsrechtlicher Ebene nicht zulässig. Auch die Meinung des VwGH, dass es unschädlich sei, wenn derartige Nachversteuerungsregelungen bei der IZP fehlen, da beim IFB bescheidmäßig entschieden werden musste, überzeugt nicht. Eine "Systematik" des Gesetzes, die eine derartige Interpretation rechtfertigen könnte, ist nicht gegeben: Im Rahmen des § 201 BAO besteht unter bestimmten Voraussetzungen ebenso die Verpflichtung der bescheidmäßigen Absprache. Schon die seinerzeitige Investitionsprämie nach dem Investitionsprämiengesetz hatte eine eindeutige Behaltefristbestimmung. Auch diese wurde "nur" im Rahmen des § 201 BAO festgesetzt, trotzdem sah das Gesetz eine eindeutige Behalte-Determinierung als nötig an. Sämtliche anderen steuerlichen Begünstigungsbestimmungen haben bzw. hatten Behaltefristen oder Nachversteuerungsregelungen (beispielsweise die seinerzeitigen IFB-Regelungen des EStG 1972 und des EStG 1988, nicht entnommener Gewinn nach § 11a EStG, investierter Gewinn nach § 10 EStG i. d. g. F.). ... Den bisherigen Bestimmungen des EStG liegt daher immer das System einer explizit geregelten Behaltefrist zugrunde. Da der Gesetzgeber bisher immer eindeutige Behalteregeln verwendete bzw. bei zeitnahen Bestimmungen wieder explizit verwendet, ist wohl eher davon auszugehen, dass im Bereich des § 108e EStG bewusst darauf verzichtet wurde. Eine interpretative Schöpfung vor diesem Hintergrund ist daher unzulässig. Auch das Argument dahin gehend, dass die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft durch Gewährung der Investitionszuwachsprämie gefördert werden sollte und daraus eine Behalteverpflichtung für eine gewisse Dauer ableitbar sei, vermag schon aus den bisher ausgeführten Gründen

nicht zu überzeugen." Zusammenfassend lasse sich im vorliegenden Fall Folgendes feststellen:

- Da das Gesetz über einen bestimmten Behaltezeitraum keine Aussage treffe,
- die beiden Traktoren mehr als drei Jahre (Afa zusammen für vier Jahre) als Anlagevermögen im Betrieb verwendet worden seien,
- nur ausgeschieden seien, weil besser geeignete ersatzbeschafft worden seien,
- daher auch den EStR entsprochen sei,

erweise sich der angefochtene Bescheid sowohl aus verfahrensrechtlichen als auch aus materiellrechtlichen Gründen als rechtswidrig.

Die Ausführungen der bel. Beh. im **Vorlagebericht vom 15. Oktober 2008** an den damaligen UFS sind ident mit der Begründung zum **angefochtenen Bescheid vom 3. September 2008**.

c) Beschwerdeverfahren

Im **Vorhalt vom 26. Juni 2012** teilte der damalige UFS dem Bf. mit, dass laut Anlagenverzeichnis die Nutzungsdauer der beiden Traktoren 10 Jahre betragen habe, demgegenüber diese jedoch bereits nach 3 Jahren und 1 Monat, also weit weniger als nach 50% der Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Im Verfahren vor der bel. Beh. habe der Bf. angegeben, dass die beiden Traktoren oft kaputt gewesen seien und immer wieder repariert hätten werden müssen. Der Bf. möge dieses Vorbringen mit geeigneten Unterlagen (zB. Reparaturerechnungen) nachweisen und weiters mit Unterlagen sein Vorbringen nachweisen, dass die Traktoren der neuen Marke wesentlich länger halten würden und im Betrieb des Bf. besser nutz- und einsetzbar seien.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2012** gab die steuerliche Vertretung an, da die beiden Traktoren grundsätzlich für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen seien, aber auf Grund nachträglicher Unabwägbarkeiten (hohe Reparaturanfälligkeit, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb auf Grund der, bei der damaligen Anschaffung der beiden Traktoren noch nicht vorhersehbaren Betriebsvergrößerung) vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien, sei gemäß RZ 8217a ESTR von einer Änderung der Prämienewährung abzusehen.

In einer beigelegten undatierten, vom Bf. unterfertigten **"Darstellung zu Investitionszuwachsprämie"** gab dieser an, zu den verkauften Traktoren der Marke A sei anzuführen, dass sie wiederholt mit kleineren Defekten den reibungslosen Ablauf des landwirtschaftlichen Betriebes beeinträchtigt hätten. Es seien Stehzeiten entstanden, welche die im Wesentlichen witterungsabhängige Arbeit in großem Ausmaß nachteilig beeinflusst hätten. Die ersten Arbeiten seien im Rahmen der Garantieleistung behoben worden, somit es auch keine Rechnungen aus dieser Zeit gebe. Im Zuge einer betrieblichen Umstellung (Vergrößerung) seien außerdem leistungsstärkere Maschinen notwendig geworden, welche die Motorleistung auf Grund ihres Gewichtes auch besser auf den Boden übertragen könnten. Diese Maschinen seien in der Marke B IH gefunden und gekauft worden. Die wiederholten Stehzeiten der alten Traktoren

hätten diese Entscheidung wesentlich erleichtert. Für diesen neuerlichen Ankauf (laut Bf.: "Investitionszuwachs") sei keinerlei Förderung in Anspruch genommen worden, somit auch nicht einsichtig sei, dass eine betriebswirtschaftlich notwendig gewordene Veränderung im Fuhrpark eine Rückzahlung gerechtfertigter Fördergelder zur Folge haben soll. Nachweise, dass eine Marke länger halten sollte als eine andere, könnten nicht erbracht werden, da dies objektiv nicht messbar sei und von vielen Faktoren abhänge. Jedoch müsse es jedem Landwirt zustehen, die für seine Bedürfnisse subjektiv sinnvollste Lösung betreffend Fuhrpark zu finden, da davon sein wirtschaftlicher Erfolg wesentlich abhängig sei. Der Bf. ersuche, dahingehend einsichtig zu sein, zumal die Maschinen nicht gekauft, Fördergelder kassiert, verkauft und anschließend der Betrieb eingestellt worden sei, sondern im Gegenteil anschließend wieder, ohne Fördergeld, Maschinen im noch größeren Ausmaß angeschafft worden seien.

Weiters liegen 9 Rechnungen der "Landtechnik S" (S) bei.

Mit weiterem **Vorhalt vom 18. September 2012** wies der UFS darauf hin, dass der Bf. für das eigene Sachverhaltsvorbringen selbst beweispflichtig sei und bezog sich auf dessen Vorbringen, der Grund für das Ausscheiden der beiden Traktoren aus dem Betriebsvermögen sei gewesen, dass "besser geeignete ersatzbeschafft" worden seien, die beiden Traktoren "oft kaputt" gewesen seien und "immer wieder repariert" hätten werden müssen. Da der Bf. deswegen mit dieser Marke "unzufrieden" gewesen wäre, sei auf eine andere Marke umgestiegen worden. Die Traktoren der "neuen Marke würden wesentlich länger halten" und seien für seinen Betrieb "besser nutz- und einsetzbar" gewesen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2012 sei erstmals angegeben worden, dass der Verkauf der beiden Traktoren wegen einer bei der Anschaffung noch nicht "vorhersehbaren" Betriebsvergrößerung erfolgt sei. Aus den in der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Rechnungen der Firma Landtechnik S sei jedoch nicht erkennbar, für welche Fahrzeuge die Reparaturen durchgeführt worden seien. Für die behauptete Reparaturanfälligkeit der beiden berufungsgegenständlichen Traktoren sei nach wie vor der Bf. beweispflichtig. Auch bei Reparaturen während der Garantiezeit müsste es darüber schriftliche Unterlagen geben. Der Bf. werde weiters ersucht, Beweise für die erstmals genannte Betriebsvergrößerung vorzulegen und dafür dass die beiden Traktoren für diese nicht geeignet gewesen wären sowie dafür, dass die Betriebsvergrößerung bei Anschaffung der beiden berufungsgegenständlichen Traktoren noch nicht vorhergesehen gewesen sei.

Als Antwort legte die steuerliche Vertretung mit **Schreiben vom 12. November 2012** eine - schriftliche **Stellungnahme vom 2. Oktober 2012** des Bf. und - eine **Vereinbarung vom 30. April 2007** des Bf. mit Herrn MS (MS) vor.

In der **Stellungnahme vom 2. Oktober 2012** gab der Bf. betreffend "Investitionsförderung" an: "Zum Einen möchte ich darauf hinweisen, dass aus den vorhandenen Rechnungen sehr wohl ersichtlich ist, für welche Marke Traktor die

Reparaturen durchgeführt wurden, zumal ich damals ausschließlich Traktoren der Marke A gefahren bin. Des Weiteren ist zu sagen, dass aufgrund der Vorkommnisse das geschäftliche Verhältnis zwischen der Firma [S] und mir abgebrochen wurde und ich danach die nächsten Traktoren bei einer anderen Firma gekauft habe (noch höhere Investitionen ohne Förderung!). Garantieunterlagen also nicht vorhanden. Zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Förderung war mir von einer Mindestbehaltezeit auch nichts bekannt. Dass dies damals eine Voraussetzung gewesen sein soll, ist mir neu! Zum Dritten ist festzustellen, dass ich zum Zeitpunkt des Kaufes der Traktoren (A) meinen Betrieb mit 70 ha allein bewirtschaftete. Danach stellte auch mein Kollege [MS] auf biologische Wirtschaftsweise um und war es ihm möglich, über 300 ha zu pachten!! Da seine wirtschaftlichen Kapazitäten nicht ausreichten und ich meine Maschinen vermieten wollte, um die Rentabilität zu erhöhen, waren für diese Gesamtfläche größere Maschinen und Geräte notwendig geworden. Stellen Sie sich vor, man fahre privat einen PKW Mittelklasse Limousine und es treten dauernd Unannehmlichkeiten auf, auf Grund derer Sie in die Werkstatt fahren müssen, reparieren, abholen, etc. Und dann das freudige Ereignis von Nachwuchs in Form von Zwillingen. Da ist es wohl für Sie keine Frage, den reparaturanfälligen kleinen PKW gegen einen Kombi oder Van einzutauschen um den Anforderungen gerecht zu werden!? Die Vereinbarung mit Herrn [MS] lege ich zur Plausibilität bei.

Die im Original vorgelegte, vom Bf. und MS unterschriebene **Vereinbarung vom 30. April 2007** zwischen dem Bf. und MS lautet: "Die beiden Vertragsteile vereinbaren, dass zum Zwecke der l. Tätigkeit die [dem Bf.] gehörenden Maschinen und Geräte auch von [MS] genutzt werden dürfen. [MS] zahlt dafür an [den Bf.] ein, der betriebswirtschaftlichen Fläche angepasstes, Nutzungsentgelt, welches jeweils am Ende jeden Jahres zu begleichen ist. Die Höhe dieses Entgelts wird für jedes Jahr einvernehmlich bestimmt. Darüber hinaus werden die laufenden Kosten, wie Treibstoff, Ersatzteile, Reparaturen, etc., im jeweiligen Verhältnis der bewirtschafteten Flächen aufgeteilt und sind von [MS] nach Vorschreibung umgehend zu begleichen. Die Vereinbarung beginnt 2007 und läuft bis auf Widerruf."

Über Ersuchen des nunmehr zuständigen BFG legte der Bf. mit **Schreiben eingelangt 15. September 2015** zum Anlagevermögen die Sachkonten Nr. 400 Maschinen und 660 Fuhrpark für die Jahre 2003 bis 2006 vor.

In der am **1. Dezember 2015** über Antrag abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat wurde ergänzend ausgeführt:

Die steuerliche Vertreterin führte aus, dass die Rechtsprechung des VwGH in Bezug auf die Behaltezeit erst in den späteren Jahren nach der Anschaffung und nach der Veräußerung gekommen sei, das sei so in den Jahren 2008/2009 gewesen. Vom Gesetz alleine habe es keine Regelung über die Behaltefrist gegeben. Die Gründe für das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter seien vor allem in der wirtschaftlichen Unbrauchbarkeit gelegen. Es sei direkt am Feld immer wieder zu Problemen gekommen, bereits in den

ersten Jahren nach der Anschaffung, die noch in die Garantiezeit gefallen seien. Derartige Schwierigkeiten seien für den Bf. nicht vorhersehbar gewesen.

Der Bf. gab an, es sei für ihn nie klar gewesen, dass eine Behaltefrist mit den Maschinen verbunden gewesen sei. Er habe schon vorher Maschinen der Marke A gefahren, die neuen Maschinen hätten allerdings bereits in der Garantiezeit ihre "Macken" gehabt. Es treffe zwar zu, dass die Rechnungsbeträge [aus den vorgelegten Reparaturen] relativ gering ausgefallen seien, allerdings spiele es gerade in der Landwirtschaft eine wesentliche Rolle, dass die Maschinen auch zum richtigen Zeitpunkt einsatzbereit seien. Als Beispiel möchte er nur anführen, dass der Traktor während der Arbeit plötzlich stehen geblieben sei und sich nicht mehr bewegen habe lassen. Der Grund hierfür sei darin gelegen, dass ein kleiner elektronischer Defekt bei den Kontakten eingetreten sei, aber die Auswirkungen hätten in einer tagelangen Verzögerung bestanden, weil dann das Wetter nicht mehr mitgespielt habe. Wenn solche Situationen wiederholt vorkommen, sei das für einen Landwirt nicht sehr angenehm.

Die steuerliche Vertreterin führte aus, der zweite für den Bf. nicht vorhersehbare Punkt sei die ab 2007 erfolgende Zusammenarbeit mit einem Kollegen gewesen. Es seien größere Flächen zu bewirtschaften gewesen. Diesbezüglich werde auf das vorgelegte Konto "Anlagevermögen/Zugänge" der Periode 1.1. bis 31.12. 2007 verwiesen. Daraus sei ersichtlich, dass der Bf. den Betrieb mit Maschinen aufgestockt habe. Die langfristige Verwendung der streitgegenständlichen Traktoren sei von vornherein geplant gewesen, mit anderen Worten, es sei nicht geplant gewesen, dass sie bereits vorzeitig aus dem Anlagevermögen ausscheiden würden. Diesbezüglich gebe es auch keine gegenteiligen Feststellungen der bel. Beh.

Der Bf. führte zur Betriebsvergrößerung noch aus, dass sein Kollege MS früher in der Autobranche als KFZ-Mechaniker tätig gewesen sei und unbedingt in die Landwirtschaft habe einsteigen wollen. Er habe bereits ab dem Jahr 2006 Pachtflächen bewirtschaftet. Im Folgejahr seien dann weitere Pachtflächen dazugekommen, ca. 300 ha. Mit den 70 ha des Bf. sei insgesamt eine Fläche von rd. 350 ha od. 360 ha zu bearbeiten gewesen. Eine derartige Größe wäre mit den unzuverlässigen Maschinen zu bewirtschaften nicht möglich gewesen. Über Befragen durch den einen Besitzer, warum nicht der Partner die Maschinen angeschafft habe, gab der Bf. an, er habe die Maschinen finanziert, zumal das auf Grund von Verkäufen finanziell möglich gewesen sei und er das Kapital lieber in seiner Landwirtschaft habe binden wollen. Zwei der B-Traktoren seien von der Leistungskategorie her vergleichbar mit den A-Traktoren, während der dritte B-Traktor leistungsstärker gewesen sei.

Die steuerliche Vertreterin brachte vor, aus verfahrensrechtlicher Sicht gehe aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor, auf welche rechtliche Basis er sich stütze, und werde daher noch der Einwand des Verfahrensmangels geltend gemacht.

Über Befragen durch die Vorsitzende, gab der Bf. an, die Vereinbarung mit Herrn MS sei zwar sehr "spartanisch" gehalten, weil es sich um eine Vereinbarung unter Freunden

handle, die nach wie vor gut funktioniere, sie habe Handschlagqualität. Herr MS zahle dem Bf. Nutzungsentgelt, welches sich nach der Fläche ermitte. Er zahle weiters im Verhältnis zur bewirtschafteten Fläche alle anteiligen Kosten. In der Buchhaltung des Bf. würden jährlich ungefähr netto 34.000 Euro als Eingang verbucht. Der Betrag sei je nach Wirtschaftslage unterschiedlich hoch, zumal auch das Ernteergebnis mit einfließe.

Der Amtsbeauftragte der bel. Beh. beantragte die Abweisung der Beschwerde und verwies auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 15. Oktober 2008 [siehe oben: Vorlagebericht an den damaligen UFS]. Es habe bereits im Jahr 2006 Judikatur zur Behaltesdauer gegeben, insbesondere verweise er auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006. Weiters verwies der Amtsbeauftragte auf das Erkenntnis des BFG Linz vom 8.6.2015, RV/5100291/2013, welches gleichfalls die Behaltesfrist behandle. Was die nachträglich ins Treffen geführte Unwägbarkeit betreffe, so handle es sich nach Auffassung der bel. Beh. um normale im Wirtschaftsleben hervorkommende Ereignisse, welche zwar lästig sein können, aber keine Unwägbarkeiten darstellen würden.

Über Befragen durch den Berichterstatter gab der Amtsbeauftragte an, zum Vorverfahren betreffend den Bescheid vom 16. Juli 2008 und die stattgebende BVE vom 3. September 2008 könne er keine Angaben machen. Das Ermessen im neuen Bescheid vom 3. September 2008 sei nach seinem Erachten aber ausreichend begründet, zumal es sich bei § 295a BAO um eine Ermessensentscheidung handle.

Die steuerliche Vertreterin verwies in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des UFS Innsbruck vom 22.2. 2013, RV/0756-I/2008. In diesem Fall habe der UFS aufgehoben, weil aus dem Bescheid nicht ersichtlich gewesen sei, auf welcher rechtlichen Grundlage in die Rechtsposition des Berufungswerbers eingegriffen worden sei. Was die Ermessensentscheidung betreffe, so handle es sich um eine floskelhafte Begründung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Verfahrensrecht

Zutreffend ist zunächst der Einwand der nunmehrigen steuerlichen Vertreterin, dass im Spruch des angefochtenen Bescheides vom 3. September 2008 keine verfahrensrechtliche Grundlage angegeben ist und sich diese nur in der Begründung findet ("sinngemäße Anwendung von § 295a BAO gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO gemäß § 302 Abs. 1 BAO"). Nach Ansicht des Senats stellt dieser Umstand allein jedoch keinen Verfahrensmangel dar, der zu einer Aufhebung des Bescheides führt:

Zunächst ist der von der steuerlichen Vertreterin ins Treffen geführten Berufungsentscheidung UFS 22.02.2013, RV/0756-I/08, zu entnehmen, dass im dort gegenständlichen Bescheid (Zitat:) "weder im Spruch noch in der Begründung" dargetan wurde, welches Instrument des § 201 BAO von der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Festsetzung zur Anwendung gebracht wurde, hingegen der hier angefochtene Bescheid sehr wohl in der Begründung einen Hinweis auf Verfahrensbestimmungen enthält.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kann zur Auslegung eines im Spruch unklaren Bescheides seine Begründung herangezogen werden (VwGH 09.12.2004, 2000/14/0197 mit weiteren Zitaten). Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen; bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182 mit einem weiteren Zitat). Selbst im Fall von Unklarheiten durch eine unrichtigen Zitierung einer Gesetzesstelle im Spruch eines Bescheides ist eine Sanierung in der Begründung einer (damals) Berufungsentscheidung möglich (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0175 mit Hinweis auf oben VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182). Ein Widerspruch zwischen Bescheidspruch und Begründung kann im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden. Betreffend weiterer Zitate aus der VwGH-Rechtsprechung ist auf Ritz, BAO, 5. Auflage, § 92 Tz 7, hinzuweisen.

Zum weiteren verfahrensrechtlichen Einwand, die Ermessensübung im angefochtenen Bescheid sei formelhaft und damit gemeint, ohne Eingehen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt, ist darauf hinzuweisen, dass die Ermessensübung einer Überprüfung im Instanzenzug unterliegt (vgl. Ritz, aaO, § 20 Tz 11) und im vorliegenden Fall ein Betrag von erheblichen 10.840 Euro ein Interesse des Einzelnen am Bestand eines zwar rechtskräftigen, jedoch unrichtigen Bescheides bei Weitem vom Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsrichtigen Abgabenerhebung überwogen würde.

Der Beschwerde war jedoch aus den nachfolgenden materiell rechtlichen Gründen statzugeben:

2. Investitionszuwachsprämie

Gemäß § 108e EStG 1988 konnte für das beschwerdegegenständliche Jahr 2003 für den Investitionszuwachs bei näher prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (wie im vorliegenden Fall Traktoren) eine Investitionszuwachsprämie (IZP) von 10% geltend gemacht werden, unter der Voraussetzung, dass die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden.

Im vorliegenden Fall wurde die Nutzungsdauer der beiden Traktoren von **A** vom Bf. mit 10 Jahren angenommen (siehe Anlagenverzeichnis) und entspricht dieser Zeitraum für derartige Wirtschaftsgüter auch der allgemeinen Lebenserfahrung. Die beiden beschwerdegegenständlichen Traktoren schieden nach 3 Jahren und 1 Monat (entspricht einer 40%igen Abschreibungsquote nach einer Berechnung gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988) und damit jedenfalls vor der halben Nutzungsdauer von 5 Jahren aus dem Betrieb aus (siehe Anlageverzeichnis des Bf. 1.1. bis 31.12.2007, AS 43, Konto Fuhrpark 0660).

	Anschaffung	Abgang	ergibt
Behaltesdauer			
A TTV 1145	11.12.2003	18.01.2007	3 Jahre 1 Monat
A Agroton 85 MK 3	11.12.2003	11.01.2007	3 Jahre 1 Monat

Laut Anlagenverzeichnis (AS 43, 44, 48, Konto 400 "Maschinen u. technische Anlagen") wurden im Jahr des Ausscheidens 2007 insgesamt folgende Traktoren angeschafft:

Anschaffung	Jahre ND	AK	
B IH JX 1090	14.03.2007	10	39.167
B IH CVX 150	21.09.2007	10	76.667
B ICH MXM 190	01.09.2007	10	68.333

Die Traktoren wurden im Anlagenverzeichnis bis 2006 am Konto 660 "Fuhrpark", im Jahr 2007 am Konto 400 "Maschinen und technische Anlagen" und ab 2008 am Konto 440 "Maschinen" geführt; die drei B-Traktoren scheinen bis zum zuletzt vorgelegten Anlagenverzeichnis 2011 auf.

Aus den Anlagenverzeichnissen ergibt sich weiters, dass der Bf. in den Jahren 2003 (beschwerdegegenständlich für die Geltendmachung der IZP) und Folgejahre außer den oben genannten nur einen weiteren Traktor im Anlagenvermögen hielt und die Aufwendungen für die Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung absetzte (§ 108e Abs. 1 EStG 1988):

Traktor Allrad Y 6: ausgeschieden am 9.12.2003

Laut Internetrecherche handelt es sich beim Traktor Y um den Hersteller T, also gab der Bf. zutreffend an, dass er vor Anschaffung der B-Traktoren 2007 nur Traktoren von A, nämlich die Modelle **TTV 1145** und **Agroton 85 MK 3** (siehe Rechnung Landtechnik S vom 11. Dezember 2003 über Ankauf, Umsatzsteuerakt, Schreiben der damaligen steuerlichen Vertretung vom 26. Jänner 2004 betreffend Umsatzsteuervoranmeldung 12/2003 mit Rechnungen) im Betriebsvermögen hatte.

Mit Erkenntnis vom 28.2.2012, 2009/15/0082, stellte der VwGH in Punkt 2.3 fest, dass ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Bejahung eines längeren Zeitraums gewertet werden kann, was einer Behaltefrist von rund der Hälfte der Nutzungsdauer entspricht.

Diese Rechtsprechung des VwGH wurde vom VfGH als verfassungskonform beurteilt (Ablehnung zweier Beschwerden durch den VfGH mit Beschluss 12.12.2012, B 1449/12 und 6.6.2013, B 1578/2012; vgl. dazu die Hinweise in Findok zu den angefochtenen Entscheidungen UFS 16.10.2012, RV/0469-S/09 und UFS 14.11.2012, RV/0271-I/12; weiters: SWK 2013, S 399).

Im Fall VfGH 12.12.2012, B 1449/12, wurde die Beschwerde an den VwGH abgetreten, der im nachfolgenden Erkenntnis 24.3.2015, 2013/15/0058 neuerlich auf die Indizwirkung der Behaltefrist verwies.

Der VwGH im Erkenntnis vom 24.03.2015, 2013/15/0058 wörtlich:

""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. hiezu das hg. Erkenntnis 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2014, 2012/13/0116, mwN).""

Diese Rechtsansicht wurde im aktuellen Erkenntnis VwGH 22.10.2015, 2013/15/0305, wiederholt.

- Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Der Bf. gibt als Grund für das Ausscheiden der beiden Traktoren aus dem Betriebsvermögen an, dass "besser geeignete ersatzbeschafft" worden seien, die beiden Traktoren seien "oft kaputt gewesen" und hätten "immer wieder repariert" werden müssen. Da der Bf. deswegen mit dieser Marke "unzufrieden" gewesen wäre, sei er auf eine andere umgestiegen. Die Traktoren der "neuen Marke würden wesentlich länger halten" und seien für den Betrieb des Bf. "besser nutz- und einsetzbar".

Beschwerdegegenständlich sind die zwei Traktoren von A :

TTV 1145 und

Agrotron 85 MK 3

Die vom Bf. - über Aufforderung, den Beweis seines Vorbringens zu erstatten - vorgelegten Rechnungen der Firma Landtechnik S haben folgenden Inhalt:

Rechnung vom:

28.9.2005

Winkelzugänge

Versandkosten

B IH Hytran u. MS1209 20 L (Anmerkung BFG: ein Mähdrescher Konto 400 Maschinen u. technische Anlagen, Nr. 26)

Cellone

Endbetrag brutto: 192,10 Euro

5.11.2005

Ölfilterpatrone

Filterentsorgung

Wechselfilter

Filterentsorgung

Getriebefilter **TTV 1130**

Filterentsorgung

Filterpatrone **Agroplus 60/70**

Filterentsorgung

Ventildeckeld. **Agrotron 6.20 6.4**

Endbetrag brutto: 194,04 Euro

30.12.2005

Abholung

Getriebefilter **TTV1130**

Filterentsorgung

CU-Ring

Sprenggring

Lampe

Endbetrag brutto: 108,66

19.6.2006

bei **TTV** Steuergeräte abdichten Klima nachgefüllt

Klima von **Agrotron 100** und Mähdrescher überprüft

Fahrkostenanteil

Kältemittel R 413 A

Arbeitszeit

Filtereinsatz

Filterentsorgung

Wechselfilter

Filterentsorgung

Filterpatrone

Filterentsorgung

Filterpatrone

Filterentsorgung

Filterpatrone **Agroplus 60/70**

Filterentsorgung

Ventildeckeld. **Agrotron 4.70-4.85**

Mikropatrone

Filterentsorgung

Sich. Patrone

Filterentsorgung

Endbetrag brutto: 552,82 Euro

13.7.2006:

"Nachverrechnung zu Rechnung 61869 [= vom 19.6.2006] Dichtsatz wurde erst verspätet von unserem Lieferanten verrechnet Steuergerätedichtsatz."

Endbetrag brutto: 56,64

12.8.2006

Klima überprüfen bei **TTV**

Arbeitszeit

O-Ring Dichtsatz

25.7.2006 Sampo Mähdrescher

bei Klima Elektrogebläse und Relais erneuert

Arbeitszeit

Condenser

Versandkosten

Endbetrag brutto: 1.589,45 Euro

12.8.2006

Fehlersuche Elektrik **Agrotron 85**

Fahrtkostenanteil

Arbeitszeit

Behälter

Bremsschlauch

Bremsschlauch

Endbetrag brutto: 118,12 Euro

25.11.2006

Öldämpfer tauschen

Lenkungsdämpfer

Multi Tech 2000 10W-40

Arbeitszeit

Endbetrag brutto: 321,70 Euro

13.11.2006

Türscheibe **TTV** montiert

Türdichtung

Türscheibe

Fahrtkostenanteil

Arbeitszeit

Endbetrag brutto: 634,60

Aus den vorgelegten Rechnungen ergibt sich zunächst, dass es sich - ausgenommen die Rechnung vom 12. August 2006 - eher um kleinere bzw. geringe Beträge handelt.

Überzeugend ist jedoch das Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass in der Landwirtschaft aufgrund der natürlichen und vom Menschen nicht beeinflussbaren

Vorgaben wie Erntereife und Wetter eine absolute Verlässlichkeit der Traktoren erforderlich ist, sodass schon geringe, nicht unbedingt zu hohen Reparaturenrechnungen führende Gebrechen zu einem Stillstand im Betriebsablauf mit überproportionalen Folgen führt ("Traktor steht am Feld"). Weiters glaubhaft ist, dass anfängliche Pannen der beiden 2003 angeschafften Traktoren noch von der Garantie erfasst waren und daher diesbezüglich, obwohl Schäden eigentreten sind, keine Rechnungen vorhanden sind. Nachgewiesene Reparaturen in den letzten Jahren 2005 und 2006 wie Fehlersuche in der Elektronik, Erneuerung von Elektrogebläse und Relais sowie Abdichten von Steuergeräten lassen durchaus den Schluss auf ein nicht mängelfreies Funktionieren auch nach Ablauf der Garantie zu.

Das sich im Laufe der Zeit herausstellende schlechte Funktionieren der beiden Traktoren im konkreten Betrieb des Bf. ist somit glaubwürdig dargelegt, sodass mit der gebotenen Sicherheit auszuschließen ist, dass der Bf. bereits bei der Anschaffung (und Geltendmachung der IZP) ein vorzeitiges Ausscheiden der beiden Traktoren beabsichtigt hätte.

Dass der Bf. bereits bei der Anschaffung der Traktoren konkrete Anhaltspunkte für die festgestellte Unwägbarkeit gehabt hätte, konnte mangels Hinweise in diese Richtung ebenfalls nicht festgestellt werden. Die Unwägbarkeiten traten somit nachträglich ein.

Der Senat kommt daher zur Sachverhaltsfeststellung, dass die im Zeitpunkt der Anschaffung nicht bekannten technischen Mängel und die gehäufte Reparaturanfälligkeit der beiden Traktoren, wie oben dargelegt, in weiterer Folge zur Unbrauchbarkeit im konkreten Betrieb des Bf. führten. Damit liegt jeweils eine nachträglich eingetretene Unwägbarkeit im Sinne VwGH 24.03.2015, 2013/15/0058, vor und steht daher die Prämie trotz Ausscheidens vor Ablauf der halben Behaltefrist zu.

Der Beschwerde ist daher statzugeben.

• Unvorhergesehene Betriebsvergrößerung

Weiters konnte der Bf. mit seinen Ausführungen den Senat davon überzeugen, dass eine erst nach Anschaffung 2003 aufgetretene und zuvor nicht bekannt gewesene Betriebsvergrößerung durch das Hinzukommen von zu bearbeitender Ackerfläche im Ausmaß von 400% (von 70 auf 350 ha) im Jahr 2007 eine weitere Unwägbarkeit im Sinne der zitierten Judikatur darstellt:

Glaubhaft legte der Bf. dar, dass Herr MS nach seinem Berufsumstieg in die Landwirtschaft im Jahr 2006 eine vergrößerte Ackerfläche zur Verfügung hatte, deren Bearbeitung erst mit den nachbeschafften drei Traktoren des Bf. (somit eine Überkompensation der beiden ausgeschiedenen Traktoren: "3 statt 2") zu bewerkstelligen war. Glaubhaft ist weiters, dass die Anschaffung der neuen Traktoren deshalb nicht durch MS sondern durch den Bf. erfolgte, da letzterer zur damaligen Zeit über einsetzbares Kapital verfügte und die Geräte an MS weitervermietete. Dass der vorgelegte Vertrag vom 30. April 2007 kein von vornherein beziffertes Entgelt für die Zurverfügungstellung der Traktoren enthält sondern dieses flächenbezogen definiert ("funktionierender Handschlag

unter Freunden"), steht einer Glaubhaftmachung der Anschaffung der neuen Traktoren aus dem Grund einer Bewältigung der vergrößerten Anbaufläche nicht entgegen. Nachvollziehbar ist, dass der Bf. aus den oben genannten wiederholten Schadensfällen aus schlechter Erfahrung auf Traktoren einer anderen Marke umgestiegen ist. Nach den glaubhaften Angaben des Bf. stand ihm einer der neuen Traktoren bereits vor Ankauf als zur Probe zur Verfügung. Schließlich gab der Bf. noch an, dass er durch die Ersatzbeschaffung und Aufstockungen mit der von MS erzielten Miete zusätzliche Einnahmen erhielt.

Es ist somit die Sachverhaltsfeststellung zu treffen, dass sich als weitere unvorhergesehene Unwöglichkeit im Jahr 2007 eine Betriebsvergrößerung ergab, die einen Austausch der beiden gegenständlichen Traktoren erforderlich machte, für die es im Jahr der Anschaffung 2003 aber noch keine Anhaltspunkte gab.

Der Beschwerde ist daher auch aus diesem Grund statzugeben. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

- Revision

Die **ordentliche Revision ist ausgeschlossen**, da die Rechtsfrage auf Grundlage der oben wiedergegebenen ständigen (und auch vom VfGH geteilten) Rechtsprechung des VwGH gelöst wurde und im Übrigen das Vorliegen eines unvorhergesehenen Ereignisses als Tatfrage in freier Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Wien, am 14. Dezember 2015