

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Gerald Heindl, Dr. Wolfgang Baumann und BSc. Maria Carmen Kopal in der Beschwerdesache Bf. als Rechtsnachfolgerin der Bf-alt, Anschrift, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 19.08.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 25.06.2013, alle gemäß § 295 BAO abgeändert am 2.7.2013 und 12.8.2013, betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2006 bis 2010 in der Sitzung am 20.1.2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31.8.2018 im Beisein der Schriftführer xx und YY zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenmitglied wird festgestellt für
2006 mit 3.785.198,54 €,
2007 mit 3.692.025,32 €,
2008 mit 3.632.083,40 €,
2009 mit 3.469.105,26 € und
2010 mit 1.596.709,28 €.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) als Rechtsnachfolgerin der Bf-alt (Beschwerdeführerin, Bf.alt) war im Streitzeitraum von 2006 bis inkl. 2010 unter der Firma Bf-alt Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe unter der damaligen Gruppenträgerin Bf..

Die Bf. wurde - wie auch die meisten übrigen Konzerngesellschaften - beginnend mit dem Jahr 2011 einer Außenprüfung (BP) unterzogen. Neben einigen anderen hier nicht strittigen Feststellungen anerkannte die BP Abschreibungen gemäß § 13 EStG 1988 in folgendem Ausmaß nicht, sondern ging bezüglich der sofort abgesetzten Wirtschaftsgüter von einer dreijährigen Nutzungsdauer aus. Die Hinzurechnung erfolgte gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 durch Ansatz eines Zuschlages in Höhe der Bewertungsreserve im ersten Prüfungsjahr sowie in den Folgejahren durch Hinzurechnung der jeweiligen Veränderung

der Bewertungsreserve. Die BP veränderte den festgestellten Gewinn der Bf. in den einzelnen Jahren wie folgt:

2006	2007	2008	2009	2010
10.154.267,00	- 159.470,00	428.910,00	478.569,00	2.522.162,00

Das festgestellte Ergebnis für das Gruppenmitglied Bf-alt nunmehr Bf. wurde mit Bescheiden vom 25.6.2013 angepasst.

Begründend wird unter Tz 5 des BP-Berichtes ausgeführt, dass die Firma-Gruppe Mietwäschefirmen für die eingekaufte Mietwäsche unter Berufung auf § 13 EStG für steuerliche Zwecke eine Sofortabschreibung vorgenommen hätten, für unternehmensrechtliche Zwecke sei eine Bewertungsreserve gebildet worden. Eine Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG sei dann nicht zulässig, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handle, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt seien, was im gegenständlichen Fall zutreffe. Eine nach den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) unbeachtliche Überlassung „nur als völlig untergeordneter Nebenzweck“ liege nicht vor. Im gegenständlichen Fall bestehe der Zweck der Wirtschaftsgüter in der Überlassung an die Kunden in Verbindung mit der Erbringung verschiedener Dienstleistungen, insbesondere des regelmäßigen Waschens.

Der Abschreibungsaufwand für die Mietwäsche habe im gesamten Prüfungszeitraum ca. 17-18 % der Erlöse aus dem Mietwäschegeschäft umfasst. Der Abschreibungsaufwand sei jedenfalls nur die Untergrenze dessen, was dem Zweck der Überlassung von Wirtschaftsgütern zugeordnet sei, denn auch jener Aufwand der sich aus der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Lagerhaltung ergebe sei nach der Ansicht der Betriebsprüfung diesem Zweck zuzuordnen. Aber auch bei 17 % könne nicht von einem völlig untergeordneten Nebenzweck ausgegangen werden, denn ein solcher liege schon dann nicht vor, wenn der Hauptzweck ein anderer als die bloße Überlassung der Wirtschaftsgüter - hier vor allem das Waschen der Wäsche - sei, sondern die Relation müsse so sein, dass der Kostenanteil für Wäscheanschaffungen gegenüber jenem für die anderen Zwecke kaum noch ins Gewicht falle.

Auch die Tatsache, dass die Mietwäsche weit über 90 % des gesamten Anlagevermögens ausmache und der Aufwand für Wäscheanschaffungen jährlich ca. 10.000.000 € betrage, spreche gegen die Annahme eines völlig untergeordneten Nebenzwecks.

Die Hinzurechnung erfolge gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG durch Ansatz eines Zuschlages in Höhe der Bewertungsreserve im Wirtschaftsjahr 2005/06 sowie in der Folge durch Hinzurechnung der jeweiligen Veränderung der Bewertungsreserve.

Für die in § 4 Abs. 2 Z 2 EStG vorgesehene Ermessensübung gelte, dass unter Abwägung der Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit vor allem der Zweck der Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen sei. Der Zweck des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG bestehe darin, sachlich ungerechtfertigte Auswirkungen einer Bilanzberichtigung bis zur Wurzel zu verhindern. Die im gegebenen Fall gebotene Bilanzberichtigung bedeute, dass das Vermögen gedanklich im ersten Jahr, in dem mit der unzulässigen Sofortabschreibung

begonnen worden sei, die Steuerbilanz um jenen Betrag zu erhöhen sei, der sich aus der Differenz zwischen Sofortabschreibung und verteilter Abschreibung ergebe. Geschehe dies in einem noch nicht verjährten Wirtschaftsjahr, so ergebe sich aus der Erhöhung des Bilanzwertes eine steuerwirksame Hinzurechnung, lege die Wurzel des Fehlers dagegen einem verjährten Wirtschaftsjahr so wäre die Sofortabschreibung damals in voller Höhe wirksam, gleichzeitig entstünde ein richtiger Bilanzwert, der in der Folge abgeschrieben würde, ohne dass diesbezüglich bereits durchgeführte Sonderabschreibungen noch steuerlich korrigiert werden könnten. Da der Zweck des § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG darin bestehe, diese sachlich ungerechtfertigte Wirkung einer Bilanzberichtigung zu korrigieren, sei dieser Bestimmung im Hinblick auf die Ermessensübung eindeutig der Vorrang des Prinzips der Rechtsstaatlichkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu entnehmen. Die Berichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG sei für das geprüfte Unternehmen auch keineswegs unbillig, da sie keine Versagung eines betrieblich veranlassten Aufwandes darstelle, sondern nur dazu führe, dass die gebotene Verteilung des Aufwandes aus der Anschaffung der Mietwäsche die steuerlich richtigen Konsequenzen zeitige, daher stehe das Kriterium der Billigkeit oder der Grundsatz von Treu und Glauben der vorgenommenen Ermessensübung nicht entgegen.

Mit Bescheiden vom 2.7.2013 wurden die Bescheide vom 25.6.2013 gemäß § 295 BAO aufgrund bescheidmäßiger Feststellungen zur Steuernummer 123/4567 vom 27.6.2013 abgeändert. Mit Bescheiden vom 12.8.2013 erfolgte eine neuerliche Abänderung gemäß § 295 BAO aufgrund bescheidmäßiger Feststellungen zur Steuernummer 234/5678 vom 6.08.2013.

In der nach mehrfachen Fristverlängerungen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 19.8.2013 wird zunächst eingewendet dass ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliege. Der gesamte Mietwäschekonzern mache seit Jahrzehnten vom Wahlrecht des § 13 EStG Gebrauch. Bei der Anschaffung der betroffenen Vermögensgegenstände handle es sich im Wesentlichen um Textilien, welche laufend gereinigt und den Kunden zum Gebrauch zur Verfügung gestellt würden. Diese Vorgehensweise sei dem Finanzamt seit Jahrzehnten im Rahmen der Abgabenerklärungen und Jahresabschlüsse vorgelegt worden. Insbesondere seit Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes 1990 sei die Inanspruchnahme der Sofortabschreibung gemäß § 13 in den Bilanzen zusätzlich gesondert als unversteuerte Rücklagen ausgewiesen, sodass dem Bilanzleser die gewählte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auffallen musste. § 13 EStG sei durch das Steuerreformgesetz 1993 dahingehend eingeschränkt worden, dass die Anwendung der Begünstigung für Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind nicht mehr möglich sei. Das Gesetz lasse dabei allerdings offen, was unter "entgeltliche Überlassung" zu verstehen sei. Seit Inkrafttreten dieser Einschränkung seien bei den Gesellschaften des Konzerns regelmäßig Buch- und Betriebsprüfungen für unterschiedliche Zeiträume durchgeführt worden. Weder seitens der mit der Veranlagung befassten Finanzämter noch seitens der sechs durchgeführten Buch- und Betriebsprüfungen

hätten sich Beanstandungen bzw. Prüfungsfeststellungen aufgrund des § 13 EStG idF. Steuerreformgesetz 1993 ergeben. Die Behörden hätten offenkundig erkannt, dass die von den Konzerngesellschaften angewendete Bewertungs- und Bilanzierungsmethode für geringwertige Wirtschaftsgüter von der Einschränkung durch das Steuerreformgesetz 1993 nicht betroffen sei.

Da es weder im Zuge der laufenden Veranlagungen noch im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfungen Beanstandungen seitens der Behörde gegeben habe, hätten die Konzerngesellschaften darauf vertrauen können, dass die von Ihnen gewählte Vorgehensweise der Rechtsauffassung der Behörden entspreche. Die Frage der Anwendbarkeit der Begünstigung des § 13 EStG für die Gesellschaften sei von den Betriebsprüfungen durchwegs aufgegriffen worden und die vorgebrachten Argumente, Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 1993 sowie Kommentarmeinungen betreffend die Zulässigkeit der Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG seien von den jeweiligen Betriebsprüfungen zustimmend zur Kenntnis genommen worden, sodass sich daraus jeweils keine Prüfungsfeststellungen ergeben hätten. Ein nunmehriges Abgehen von dieser Rechtsauffassung stelle einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne des Erlasses des BMF vom 6. April 2006 dar.

Weiters wird in der Beschwerde die unrichtige rechtliche Würdigung kritisiert. Viele Unternehmen im Gesundheitswesen, der Hotellerie und Gastronomie aber auch im Industriebereich würden Reinigungsleistungen an spezialisierte Wäschereiunternehmen gemeinsam mit Transport, Lagerung und Instandhaltung auslagern. Die Geschäftstätigkeit der Bf. bestehe im Wesentlichen in der laufenden Reinigung von Textilien, Bett- und Tischwäsche, Bekleidung und Matten etc., dem Transport zum Abnehmer sowie der Abholung von Schmutzwäsche unter Koordinierung des Wäscheaustausches. Das Geschäftsmodell bestehe also in der Übernahme von Spezialwäscheaufträgen unter laufender Versorgung der Kunden mit gereinigter Wäsche. Hauptmotiv der Kunden für die Inanspruchnahme der Dienstleistung sei dabei in aller Regel nicht die Anmietung von Textilien zur Reduzierung von Anschaffung und Finanzierungskosten, sondern vielmehr das Auslagern von Reinigungs- und Logistikleistungen an spezialisierte Wäschereiunternehmen.

Den als Beilage angeschlossenen Verträgen lasse sich entnehmen, dass die Beschwerdeführerin keine reinen Überlassungsdienstleistungen erbringe, sondern die an den Kunden erbrachte Leistung im Wesentlichen aus der Reinigungsdienstleistung samt Transport bestehe. Die Leistungen der Bf. gingen daher weit über die Vermietung der Textilien hinaus. Es könne daher nicht von einer bloßen Überlassung von Wirtschaftsgütern, die die Anwendung des § 13 EStG ausschließen würde, ausgegangen werden.

Wie den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 1993 zu entnehmen sei, habe der Finanzausschuss im Nationalrat die Auffassung vertreten, dass die Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG in jenen Fällen weiterhin möglich sein solle, in denen die Überlassung als „Geschäft völlig untergeordneter Nebenzweck“ anzusehen sei. Das sei etwa bei der

Überlassung von Krankenhausbettwäsche der Fall, wenn der „weitaus überwiegende Hauptzweck“ die ständige Reinigung der Krankenwäsche sei. Die Ausführungen des Finanzausschusses seien daher so zu verstehen, dass die Überlassung dann ein völlig untergeordneter Nebenzweck sei, wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck ein Anderer als die Überlassung sei und die entgeltliche Überlassung einen völlig untergeordneten Nebenzweck darstelle.

Das von der Bf. vereinbarte Leistungsentgelt beziehe sich auf sämtliche von der Bf. erbrachten Haupt- und Nebenleistungen und stelle ein Gesamtentgelt dar. Die Aufteilung des Gesamtentgeltes auf einzelne Teilleistungen sei vertraglich nicht vorgesehen. Die Ermittlung, in welchen Relationen die einzelnen Teilleistungen zueinander stünden, sei daher betriebswirtschaftlich ausschließlich durch Gegenüberstellung der bezogenen Vorleistungen im Verhältnis zu den erzielten Umsätzen aus den Mietserviceverträgen möglich und sinnvoll. Auf eine entsprechende Berechnung wird verwiesen (Beilage 3). Aus dieser Beilage sei ersichtlich, dass die bezogenen Leistungen im Verhältnis zu den Mieterlösen in den Jahren 2006 - 2010 zwischen 61 % und 62,2 % betragen hätten, während die Abschreibung der Mietwäsche bei der Nutzungsdauer von drei Jahren lediglich zwischen 17,3 % und 17,9 % betragen habe. Die übrigen Vorleistungen (Wäscherei und Transportdienstleistungen) umfassten demgemäß mehr als das Dreifache der Abschreibungen. Daraus könne abgeleitet werden, dass betriebswirtschaftlich gesehen der weitaus überwiegende Hauptzweck die Reinigung der Mietwäsche gewesen sei und die Überlassung der Wäsche innerhalb des angebotenen Leistungsbündels im Sinne der Auffassung des Finanzausschusses einen völlig untergeordneten Nebenzweck dargestellt habe.

Die Finanzverwaltung habe an anderer Stelle - nämlich Rz 4313 EStR bzw. Durchführungserlass zur Werbeabgabe - den Begriff des „weitaus überwiegend“ näher definiert. Aus diesen Definitionen lasse sich eine 75 % Grenze für den Begriff „weitaus überwiegend“ ableiten, welche im gegenständlichen Fall erfüllt sei. Auch die abweisende Berufungsentscheidung UFS 15.3.2011, RV/1502-L/10 lasse sich auf den hier strittigen Fall nicht anwenden.

Zusammenfassend könne daher nach Ansicht der Bf. festgestellt werden, dass wegen des prozentuell völlig untergeordneten Vermietungsanteils in der Entgeltskalkulation im gegenständlichen Fall § 13 letzter Satz EStG nicht zur Anwendung gelange, weil die Dienstleistungen der Reinigung und Koordination des Wäscheaustausches für den Kunden eindeutig im Vordergrund stünden.

Der Begriff der entgeltlichen Überlassung stelle zudem eine passive Tätigkeit dar (Überlassung von Rechten durch den Gesamtrechtsnachfolger eines Urhebers, Abgrenzung der Vermögensverwaltung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb). Die Geschäftstätigkeit der Bf. gehe über eine bloße Überlassung von Wirtschaftsgütern weit hinaus. Die Textilien würden nicht bloß im Sinn einer passiven Tätigkeit zur Nutzung überlassen, vielmehr stünden bei der Geschäftstätigkeit der Bf. die erbrachten Reinigungs-

und Logistikleistungen im Vordergrund. Von einer entgeltlichen Überlassung im Sinne des EStG könne daher nicht ausgegangen werden.

Der Grund für die Anschaffung der Mietwäsche durch die Bf. liege zum weitaus überwiegenden Hauptzweck in der Erbringung von Reinigungsdienstleistungen. Dies ergebe sich aus der beigelegten betriebswirtschaftlichen Analyse und den hinter der Inanspruchnahme der Dienstleistungen stehenden Bedürfnisse der Kunden. Die von der Bf. angewandte steuerrechtliche Bilanzierungsmethode für die Textilien stehe somit im Einklang mit dem Gesetz sowie dessen Interpretation durch den Finanzausschuss des Nationalrates, dem Schrifttum und der Verwaltungspraxis.

Mit Schriftsätzen vom 16.1.2017 und 6.2.2017 ergänzte die Bf. ihre Beschwerde durch Vorlage von Unterlagen betreffend Logistikleistungen im Zusammenhang mit Mietservicevereinbarungen mit zwei ihrer Kunden (Kunde1 und Kunde2).

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 27.2.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte aus, dass durch Art. I Z. 8 Steuerreformgesetz 1993, BGBl Nr. 818 § 13 EStG 1988 mit der Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 ein letzter Satz angefügt worden sei, nachdem die Sofortabschreibung des § 13 EStG 1988 für Wirtschaftsgüter, die zur entgeltliche Überlassung bestimmt seien, ausgeschlossen sei. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage werde dazu ausgeführt, dass diese Maßnahme zur Vermeidung von Verlustmodelle, die aus der Sofortabschreibung für vermietete geringwertige Wirtschaftsgüter (zB Einkaufswägen) bestünden, gedacht sei. Da die Vermietung dieser Wirtschaftsgüter dem Betriebszweck dienen würde und diese Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen keine „Geringfügigkeit“ aufwiesen, solle § 13 EStG ab 1994 nicht mehr für sie anwendbar sein. Sei die entgeltliche Überlassung hingegen völlig untergeordneter Nebenzweck (zB bei Stahlflaschen zum überwiegenden Hauptzweck der Lieferung von Gas), dann könne § 13 EStG weiterhin in Anspruch genommen werden (BMF, SWK 1994, A 317).

Laut VwGH vom 30. Januar 2014, 2011/15/0084, komme es bei der Anwendung des § 13 letzter Satz EStG 1988 auf die Kostenstruktur, insbesondere darauf, welchen Anteil der Personalaufwand an den Gesamtkosten der Bf. habe, ebenso wenig an wie auf die zivilrechtliche Einordnung der geschlossenen Verträge. Entscheidend sei, dass Anlagevermögen vorliege, das zur entgeltlichen Nutzung bestimmt ist. Bei der dort strittigen entgeltlichen Überlassung von Gerüstteilen sei die Dauer der Überlassung bei der Entgeltsbemessung nicht unberücksichtigt geblieben auch, wenn zusätzlich der Gerüstauf- und abbau und der Transport bewerkstelligt worden sei. Nach Ansicht des VwGH war die Überlassung des Gerüsts zum Gebrauch des Kunden dennoch Hauptzweck des Leistungspakets. Im vorliegenden Fall biete die Bf. ihren Kunden Komplettdienstleistungspakete an, die die Anschaffung, die individuelle Kennzeichnung, die Lagerhaltung, den Transport, die Wartung, die Reinigung, die Entsorgung, den Ersatz sowie begleitendes Controlling und Beratung umfassen würde. Den vorgelegten Musterverträgen betreffend Mietwäsche mit Bekleidungsservice sei zu entnehmen, dass die Textilien im Eigentum der Bf. verblieben, die Verträge auf unbestimmte Zeit

mit einer sechsmonatigen monatigen Kündigungsfrist abgeschlossen würden und dass die Reinigung und Instandhaltung nur durch die Bf. bzw. einen von ihr namhaften gemachten Dritten erfolgen dürfe. Bei Beendigung des Mietverhältnisses seien die Kunden verpflichtet, speziell für sie gefertigte Textilien zum Zeitwert zu übernehmen, d. h. es liege diesbezüglich eine Art Mietkauf vor.

Aufgrund dieser Tatsachen sei die Abgabenbehörde der Ansicht, dass die reine Überlassung der Textilien zumindestens einen Teilzweck des angebotenen Dienstleistungspaket aus Sicht der Kunden erfülle. Es erscheine aber zweifelhaft, ob die reine Mietkomponente - Überlassung zum bloßen Gebrauch auf gewisse Zeit - neben der Reinigung, der Lagerung und den Transport den alleinigen Hauptzweck im Sinn des oben erwähnten VwGH Erkenntnisses darstelle.

Betreffend die Frage des untergeordneten Nebenzwecks sei auf die Rz 114 der Vereinsrichtlinien 2001 zu verweisen, welche für eine völlig untergeordnete Nebentätigkeit einen Grenzwert von 10 % ansetzen würde. Die von der Bf. angezogenen EStR 2000 würden die 25 % Grenze im Zusammenhang mit "weitaus überwiegend" festlegen. Der Wortlaut in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage entspreche mit "völlig untergeordneter Nebenzweck" der zitierten Rz 114 der Vereinsrichtlinien 2001 und könne daher diese Bestimmung als Vergleichsbestimmung herangezogen werden. Dafür spreche im Übrigen auch die Tatsache, dass sich das Sachanlagevermögen der Bf. praktisch zur Gänze aus geringwertigen Wirtschaftsgüter in Form von Mietwäsche zusammensetze.

Aus den beschwerdegegenständlichen Ausführungen zur passiven Tätigkeit sei für die Bf. nichts zu gewinnen. Es sei nach herrschender Ansicht sowohl unstrittig, dass die Vermietung grundsätzlich passiver Natur sei, als auch, dass im gegenständlichen Fall seitens der Bf. ein Bündel von aktiven und passiven Leistungen erbracht werde. Strittig sei lediglich in welchem Verhältnis diese beiden Komponenten zueinander stünden, insbesondere wie dieses Verhältnis rechtlich zu würdigen sei. Aus den vorgelegten umfangreichen Projektpräsentationen könne zu diesem Verhältnis nichts Entscheidungswesentliches entnommen werden.

Zum behaupteten Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben werde festgehalten, dass dieser allenfalls zu einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der betroffenen Abgaben führen könne und im Wege eines Nachsichtsverfahrens geltend zu machen wäre.

Zugleich wurden im Rahmen der BVE die geänderten Mitteilungen über die gesonderte Feststellung 2006 bis 2010 betreffend das Feststellungsverfahren Bf. RNF Bf-alt & Co KG, St.Nr. 111/1111 berücksichtigt. Diese Änderungen blieben im weiteren Verfahren unbekämpft.

Mit Schriftsatz vom 15.3.2017 begehrte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

In der mündlichen Verhandlung verwies die Bf. darauf, dass sie aktive Dienstleistungen erbringe. Mit 3000 Mitarbeitern würde sie täglich Textilien reinigen. Mehr als 300 LKW's

würden täglich insgesamt mehr als 30.000 Kilometer zurücklegen, um die gereinigte Wäsche bei den Kunden abzuliefern bzw. Schmutzwäsche abzuholen. Es handle sich um umfassende Versorgung der Kunden, die Abstimmung der Lieferanten, gemeinsam mit den Kunden, Konfektion, Reinigung, Instandhaltung und Reparatur, Anlieferung auf die einzelnen Krankenhausstationen, Einsortierung in die Spinde der Mitarbeiter der Kunde¹ udgl.

Schon aufgrund dieser umfassenden "Maschinerie", die für die Erbringung der Dienstleistungen erforderlich sei, könne erkannt werden, dass die Leistung der Bf. weit über die Vermietung hinausgehe.

Die Unterscheidung in Hauptzweck-Nebenzweck könne sich nicht nach Prozentverhältnissen richten. Dies ergebe sich aus dem, vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des VwGH zum Gerüst, zumal dort auch ausgeführt sei, dass die Kostenrelation nicht von Bedeutung sei. Abzustellen sei vielmehr auf den Zweck, welcher bei einem Gerüst anders als bei Textilien tatsächlich in der mietweisen Überlassung liege.

Die Bf. verweist auf die Entstehungsgeschichte des § 13 EStG letzter Satz. Dieser liege die Intention zugrunde, Verlustbeteiligungsmodelle zu vermeiden. In der Zurverfügungstellung der Mietwäsche liege keinesfalls ein derartiges Verlustmodell, zumal der Hauptzweck ja ein ganz anderer, nämlich die umfassende Textillogistik, sei. Die Bf. verweist u.a. auf den Bericht des Finanzausschusses, welcher ausdrücklich auf Krankenhauswäsche eingeht und diesbezüglich die Nichtanwendung des § 13 letzter Satz anführt. Auch die herrschenden Kommentarmeinungen hätten sich dieser Ansicht des Finanzausschusses angeschlossen.

Das Textillogistikmodell der Bf. werde in gleicher Weise auf Krankenhauswäsche, Arbeitskleidung, Hotelwäsche und Gastrowäsche angewendet.

Der FA-Vertreter verwies auf die BVE und stellt außer Streit, dass kein Verlustbeteiligungsmodell vorliege. Der VwGH habe aber in seinem Gerüsterkenntnis klargestellt, dass § 13 letzter Satz auch auf andere Wirtschaftsgüter anzuwenden sei.

In den stenografischen Protokollen sei tatsächlich von der Überlassung von Krankenhauswäsche die Rede, aber die Bf. überlasse auch anderen Kunden, als Krankenhäusern, Textilien. So würde beispielsweise Arbeitskleidung nach den Vorgaben der Kunden, hinsichtlich Qualität und Farbe, ausgesucht und speziell für Kunden angefertigt (z.B. Logos). Daher sei die Anwendung der Sofortabschreibung nicht möglich.

Der steuerliche Vertreter führt aus, dass die Arbeitskleidung der einzelnen Mitarbeiter tatsächlich personalisiert werde, aber bei Ausscheiden des Mitarbeiters werde der Overall weiter verwendet. Die Einschränkung auf Krankenhauswäsche sei schon in diesem Kontext wohl nicht zutreffend, da auch in Krankenhäusern Arbeitskleidung anfalle (personalisierter Ärztemantel).

Der VwGH habe in seinem Gerüsterkenntnis ausdrücklich ausgeführt, dass der Hauptzweck der Leistung in den Vordergrund zu stellen sei. Die von der Bf.. erbrachte

Dienstleistung liege eben nicht im Hauptzweck in der Vermietung. Zudem könne man wohl die Aufzählung im Bericht des Finanzausschusses nicht als erschöpfende Aufzählung, sondern bloß als markante Beispiele ansehen. Alles andere wäre wohl verfassungswidrig.

Über Frage der Vorsitzenden führte der Geschäftsführer (Gf.) der Bf. aus, dass es auch möglich sei, dass Kunden eigene Wäsche im Textilkreislauf behandeln lassen würden. Dies sei im geringen Umfang im Konzern gängig (ca. 3% des Gesamtumsatzes). In Wien gebe es sogar ein Krankenhaus, welches Eigenwäsche bearbeiten lasse. Hier könne die Vergleichbarkeit gut nachvollzogen werden, da andere Krankenhäuser des Krankenhausverbundes ebenfalls Kunden der Bf. seien. Der Kostenunterschied sei diesfalls gering, liege aber u.a. auch in der unterschiedlichen Struktur des Kunden (aufwendigere Pavillonzustellung gegenüber Zustellung in ein einheitliches Gebäude).

Über Befragen des Beisitzers Dr. Baumann, ob es denkbar sei, dass der Kunde andere Wäsche zurück erhalte als jene die er zur Reinigung gegeben habe, führte der Gf. aus, dass das bei sogenannter "Poolwäsche" sogar der Regelfall sei. Er sei aber der Ansicht, dass unabhängig von der Frage, ob Poolwäsche oder trägerbezogene Wäsche vorliege, diese lediglich das Mittel zum Zweck sei. Der Zweck sei Logistik, Hygiene, Bevorratung und Transport. Dafür seien viele Stufen notwendig, um das in dieser Größenordnung bewältigen zu können.

Über Befragen des FA-Vertreters führte der Gf. aus, dass am Vertragsende personalisierte Wäsche vom Kunden üblicherweise herausgekauft werde, die restliche Wäsche verbleibe im Betrieb.

Der Vertreter des FA verweist darauf, dass die Überlassung der von der Bf. angeschafften Wäsche einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstelle und daher nicht mit der Gasflasche vergleichbar sei.

Die Bf. repliziert, dass die Wäsche ohne Hygiene und Logistik nichts wert sei und falls diese nicht funktioniere, ein ganzes Krankenhaus nicht arbeiten könne. Daraus sei ersichtlich, dass die Wäsche eben nur eine untergeordnete Rolle spiele; im Vordergrund stehe die gesamte Dienstleistung.

Mit Beschluss vom 31.10.2018 wurde das Verfahren gemäß § 271 BAO zu VwGH Ra 2018/15/0072 ausgesetzt und nach Ergehen des Erkenntnisses am 24.20.2019 in diesem Verfahren fortgesetzt.

Folgender, grundsätzlich unstrittiger, Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Die Bf. betrieb im Streitzeitraum als Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe ein Textillogistikunternehmen, welches Krankenhäusern oder anderen Betrieben wie Hotellerie und Gastronomie sowie Industrie und Wirtschaft diverse Textilien wie Bett- und Tischwäsche, OP-Kleidung, Arbeitskleidung, Matten etc einerseits vermietet, aber auch die Reinigung, den Transport zur und von der Reinigung, die korrekte Zuordnung bis hin zur Einschlichtung im Betrieb (Krankenhaus) anbietet.

Das Service der Bf. besteht dabei im Bereitstellen der Mietwäsche, Reinigen im vereinbarten zeitlichen Turnus, zweckmäßigem Instandhalten, Lagerhalten, kostenlosen Austausch nach Verschleiß sowie Zustellen/Abholen. Gemäß den vertraglichen Geschäftsbedingungen bleibt die Mietwäsche im Eigentum der Revisionswerberin und darf nur durch sie oder eine von ihr genannte Wäscherei gereinigt und in Stand gehalten werden. Der Kunde verpflichtet sich, seinen kompletten Mietwäschebedarf nur von der Revisionswerberin zu beziehen, und haftet mit Ersatzpreisen für abhanden gekommene und über die normale Verwendung hinaus unbrauchbar gewordene Mietwäsche.

Ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit ist daher die laufenden Reinigung, der Transport zum Kunden sowie die Abholung von Schmutzwäsche unter Koordinierung des Wäscheaustausches. Dazu bedient sich die Bf. eines speziell entwickelten Computerprogramms um insbesondere bei Krankenhäusern das Entstehen von Wäscheengpässen oder Lagerüberbeständen zu vermeiden. Das Geschäftsmodell besteht in der Übernahme von Spezialwäscheaufträgen unter laufender Versorgung der Kunden mit gereinigter Wäsche. Das Hauptmotiv der Kunden für die Inanspruchnahme der Dienstleistung ist dabei in aller Regel nicht die Anmietung von Textilien zur Reduzierung von Anschaffung und Finanzierungskosten, sondern vielmehr das Auslagern von Reinigungs- und Logistikleistungen an ein darauf spezialisiertes Wäschereiunternehmen.

Weitaus überwiegender Hauptzweck des Leistungspakets der Bf. ist die ständige Reinigung der überlassenen Wäsche und somit eine entsprechend ihrem Betriebszweck laufend wiederkehrend erbrachte aktive Dienstleistung.

Die eingekaufte Mietwäsche wurde von der Bf. unter Berufung auf § 13 EStG 1988 für steuerliche Zwecke sofort abgeschrieben. Unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von drei Jahren wurde im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss jeweils eine Bewertungsreserve ausgewiesen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verträgen, dem Inhalt der Verwaltungsakten, den unwidersprochenen gebliebenen Aussagen zur erbrachten Kilometerleistung der Fuhrparkfahrzeuge und den glaubwürdigen Ausführungen der Bf. in der mündlichen Verhandlung. Das FA zweifelte die diesbezüglichen Angaben der Bf. nicht an.

Gemäß § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, sind als Einheit aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden.

Durch Art. I Z 8 StRG 1993, BGBl. Nr. 818, wurde § 13 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 ein letzter Satz angefügt, nach dem die Sofortabschreibung für "Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind", ausgeschlossen ist.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1237 BlgNR 18. GP 51) wird dazu ausgeführt: *"In letzter Zeit wurden Verlustmodelle entwickelt, bei denen die Verluste aus der Geltendmachung von Sofortabschreibungen nach § 13 für vermietete geringwertige Wirtschaftsgüter (zB Einkaufswagen) resultierten. Da die Vermietung dieser Wirtschaftsgüter im allgemeinen gleichzeitig den Betriebszweck darstellt und die Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen somit keine ‚Geringwertigkeit‘ im Sinne des Gesetzeszweckes aufweisen, soll § 13 in Hinkunft nicht für zur Vermietung bestimmte Wirtschaftsgüter anzuwenden sein."*

Im Bericht des Finanzausschusses (1301 BlgNR 18. GP 3) traf dieser zur beabsichtigten Ergänzung des § 13 EStG 1988 folgende Feststellung: *"Zu Art. I Z 8 (§ 13 EStG 1988) vertritt der Finanzausschuss die Auffassung, dass die Sofortabschreibung entgeltlich überlassener Wirtschaftsgüter in jenen Fällen weiterhin möglich sein wird, in denen die Überlassung als völlig untergeordneter Nebenzweck anzusehen ist. Dies wird etwa für entgeltlich überlassene Gasflaschen gelten, wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck die Lieferung von darin befindlichem Gas ist, weiters für die Überlassung von Krankenhaus-Bettwäsche, wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck die ständige Reinigung der Krankenhäuser ist."*

§ 13 letzter Satz EStG 1988 ist nach der Judikatur (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0084) nicht auf Verlustbeteiligungsmodelle beschränkt. Entscheidend für seine Anwendung ist, dass Anlagevermögen vorliegt, das zur entgeltlichen Überlassung bestimmt ist. Auf die Kostenstruktur, insbesondere darauf, welchen Anteil der Personalaufwand an den Gesamtkosten hat, kommt es ebenso wenig an wie auf die zivilrechtliche Einordnung der Verträge.

Ob - wie dies der Ansicht des Finanzausschusses entspricht (1301 BlgNR 18. GP 3) - die Sofortabschreibung entgeltlich überlassener Wirtschaftsgüter in jenen Fällen weiterhin möglich ist, in denen die Überlassung als völlig untergeordneter Nebenzweck anzusehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis offen gelassen.

In seinem Erkenntnis VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072 welches zu einem anderen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe mit inhaltlich völlig gleichgelagerten Betätigungen erging, führt der VwGH nunmehr aus, dass i m Lichte der Ausführungen im Bericht des Finanzausschusses zum Regelungszweck der Bestimmung, die im Wortlaut des Gesetzes auch Deckung findet, der Ausschluss der Sofortabschreibung in einem solchen Fall nicht anwendbar ist.

Die Wirtschaftsgüter stellen sich diesfalls nicht als bloß "zur entgeltlichen Überlassung bestimmt(e)" Wirtschaftsgüter iSd § 13 letzter Satz EStG 1988 dar, deren Vermietung an sich bereits einen eigenständigen Betriebszweck bildet. Vielmehr werden sie laufend von ihrer Eigentümerin selbst im eigenen Betrieb eingesetzt, bearbeitet und dann kurzfristig erneut ausgegeben. Damit steht aber nicht eine (längerfristige) passive Überlassungsleistung im Vordergrund der "Bestimmung" dieser Wirtschaftsgüter,

sondern ihr laufender Einsatz im eigenen Betrieb der Revisionswerberin zur laufend wiederkehrenden Erbringung der von ihr angebotenen Dienstleistung.

Hinsichtlich der Berücksichtigung der Ergebnisse des Feststellungsverfahrens zu Bf. RNF Bf-alt & Co KG, St.Nr. 111/1111 wird auf die Ausführungen der BVE verwiesen.

Das Einkommen der Bf. als Gruppenmitglied ist daher wie folgt neu zu berechnen - dabei sind die Änderungen der Grundlagenbescheide gemäß § 295 BAO zu den StNr. 123/4567 vom 27.6.2013 und 234/5678 vom 6.8.2013 und 17.6.2016 bzw. 20.6.2016 entsprechend den Bescheiden vom 2.7.2013 und 12.8.2013 sowie der BVE vom 27.2.2017 zu berücksichtigen:

Jahr	Bilanzgewinn BP	lt. BVE 27.2.2017	abzügl. TZ 5 BP-Bericht	Bilanzgewinn Erk.
2006	13.933.355,83	13.939.465,54	10.154.267,00	3.785.198,54
2007	3.521.088,72	3.532.555,32	-159.470,00	3.692.025,32
2008	4.019.069,82	4.060.993,40	428.910,00	3.632.083,40
2009	3.945.394,81	3.947.674,26	478.569,00	3.469.105,26
2010	4.103.427,83	4.118.871,28	2.522.162,00	1.596.709,28

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt wegen Vorliegens einschlägiger Judikatur (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072) - welcher das gegenständliche Erkenntnis folgt - nicht vor.

Wien, am 20. Jänner 2020