



GZ. RV/3000-W/08,
miterledigt RV/3001-W/08,
RV/3002-W/08, RV/3003-W/08,
RV/3004-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Renate Schohaj, Gregor Ableidinger, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich und Dr. Franz Kandlhofer, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Mag. Melitta Schweinberger, betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2004 nach der am 18. Dezember 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2 b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt betreffend Einkommensteuer 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war Angestellte der X GmbH, deren Betriebsgegenstand zuletzt die Herstellung von Emballagen, im wesentlichen Blechdosen verschiedensten Fassungsvermögens, war.

Gesellschafter der X GmbH waren Ing. RR und MR, die Eltern der Bw.

Mit Kaufvertrag vom 10. Juli 1996 erwarb die Bw. von der im Ausgleich befindlichen X GmbH (Ausgleich eröffnet am 11. April 1996) in Bausch und Bogen die Gesamtheit der in einer Beilage zum Mietvertrag angeführten Maschinen, Ausstattungen und Fahrzeuge (Positionen 1 bis einschließlich 225) zu einem Kaufpreis von insgesamt ATS 3,6 Mio. (€ 261.622,203).

Mit Mietvertrag vom 1. August 1996 vermietete die Bw. eben diese Gegenstände (konkret die im Gutachten des J. mit Stichtag vom 6. Mai 1996 zu den Positionsnummern 1 bis einschließlich 225 angeführten beweglichen Sachen) an die X GmbH zu einem monatlichen Mietpreis von ATS 71.000 (€ 5.159,77) plus Umsatzsteuer zurück.

Am 31. Jänner 2003 wurde über das Vermögen der X GmbH der Konkurs eröffnet. Am 26. April 2006 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch amtswegig gemäß § 40 FBG gelöscht.

Am 10. Jänner 2003 wurde die Y GmbH errichtet, deren Alleingesellschafterin die Bw. war. Geschäftsführer waren Ing. RR und MR, die Eltern der Bw.

Ab Februar 2003 vermietete die Bw. die zuvor von der X GmbH erworbenen und auch an diese Gesellschaft vermieteten Maschinen, Ausstattungen und Fahrzeuge nunmehr an die Y GmbH zu einem monatlichen Mietpreis von € 1.572 plus Umsatzsteuer.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 28. Juni 2004 wurde über das Vermögen der Y GmbH der Konkurs eröffnet. Am 2. August 2006 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch amtswegig gemäß § 40 FBG gelöscht.

Am 6. Oktober 2004 verkaufte die Bw. den Mietgegenstand um einen Veräußerungserlös von € 230.000.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2002 setzte das Finanzamt erstmals die Einkommensteuer für das Jahr 2000 in der Höhe von € 2.723,05 fest, wobei es die Einkünfte aus der Vermietung der im Jahr 1996 seitens der Bw. erworbenen Produktionsmaschinen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einstufte. Dagegen erhob die Bw. rechtzeitig Berufung und regte mit Eingabe vom 25. November 2003 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für die Vorjahre an. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der seinerzeitige steuerliche Vertreter der Bw. ab dem Jahr 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt habe, es sich bei der gegenständlichen Vermietung jedoch vielmehr um die Vermietung einer Gesamtsache (diverse Produktionsmaschinen) an einen einzigen Mieter handle. Gemäß § 28 Abs. 1 Z 2 EStG handle es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichen Betriebsvermögen). Die Vermietungstätigkeit der Bw. decke diesen Bereich ab, sodass diesbezüglich keine Einkünfte

aus Gewerbebetrieb vorliegen würden. Selbst wenn man davon ausgehe, dass es sich um keinen Sachinbegriff handle, werde die Vermietung von einzelnen beweglichen körperlichen Gegenständen § 29 Z 3 zugeordnet, keinesfalls jedoch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (siehe dazu Doralt, EStG, § 23 Tz 123) qualifiziert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2003 gab das Finanzamt der Berufung Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid 2000 dahingehend ab, als es die Einkünfte aus der Vermietung der Produktionsmaschinen nunmehr als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifizierte und die Einkommensteuer für das Jahr 2000 in Entsprechung der berechtigten Erklärung **vorläufig** mit € -8.428,81 festsetzte.

Ebenfalls mit Bescheiden vom 2. Dezember 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2001 (in der Höhe von € -10.203,48) und 2002 (in der Höhe von € -8.851,27) **vorläufig** fest.

Mit Bescheid vom 3. Juni 2004 wurde die Einkommensteuer 2003 in der Höhe von € -920,19, mit Bescheid vom 25. November 2005 die Einkommensteuer 2004 in der Höhe von € 1.985,18 **vorläufig** festgesetzt.

Mit Vorhalt vom 28. Jänner 2008 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass die Vermietung beweglicher Gegenstände (maschinelles Anlagen), welche über die Vermögensverwaltung nicht hinausgehe, vom Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfasst sei. Im gegenständlichen Fall sei die Beurteilung der Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 28 Abs. 1 Z 2 EStG unrichtig gewesen, da unter diese Begriffsbestimmung des Einkommensteuergesetzes die Verpachtung eines Betriebes durch den Unternehmer falle, soweit von einer Betriebsaufgabe auszugehen sei (andernfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb), nicht jedoch die Vermietung beweglicher Gegenstände durch eine Privatperson an die nahe stehenden Gesellschafter der GesmbH.

Unabhängig von dieser Rechtsansicht sei die Gestaltung zwischen den Vertragspartnern nicht fremdüblich gewesen, da die Nichtentrichtung der vereinbarten Beträge ohne Konsequenzen geduldet worden sei und daher zu nicht unerheblichen Werbungskostenüberschüssen geführt habe.

Die Bw. wurde um schriftliche Stellungnahme zu diesem Vorhalt bis zum 4. März 2008 ersucht.

Nach insgesamt drei Fristverlängerungsansuchen für die Vorhaltsbeantwortung (bis zum 31. Mai 2008) setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 8. Mai 2008 die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 **endgültig** in der Höhe von € -174,41 (für 2000), € -119,55 (für

2001), € -422,50 (für 2002), € 1.120,09 (für 2003) und € 1.985,18 (für 2004) fest, wobei es die aus der Vermietung der beweglichen Gegenstände erzielten Einkünfte – wie im Vorhalt vom 28. Jänner 2008 dargelegt - unter § 29 Z 3 EStG subsumierte.

In den gegen diese Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufungen führte die Bw. zum Sachverhalt und Verfahren aus, dass sie in ihrem Schreiben vom 25. November 2003 (Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO) den gesamten Sachverhalt offen gelegt habe bzw. das Finanzamt die gesamte Zahlungsgebarung anhand der beigelegten Unterlagen habe überprüfen können. Es sei dem Finanzamt bekannt gegeben worden, dass es sich um diverse Produktionsmaschinen handle, die ein Betriebsvermögen bildeten und dass diese an einen Mieter vermietet worden seien und vermietet würden.

In der Folge habe das Finanzamt die Bescheide von Amts wegen wieder aufgehoben und die Jahre 1996 bis 2000 wie beantragt – allerdings vorläufig – veranlagt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28. Jänner 2008 habe das Finanzamt plötzlich mitgeteilt, dass die Vermietung beweglicher Gegenstände, die über die Vermögensverwaltung nicht hinausgehe, durch den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfasst sei. In weiterer Folge sei um schriftliche Stellungnahme ersucht worden. Hinsichtlich dieses Ergänzungsersuchens sei fristgerecht um Fristverlängerung angesucht worden. Diese Fristverlängerung sei seitens des Finanzamtes nie abgewiesen worden, sodass davon auszugehen gewesen sei, dass diese gewährt worden sei.

Völlig überraschend habe das Finanzamt nunmehr die strittigen Bescheide erlassen und verweise in der Begründung jeweils auf die Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens, weswegen die Bescheide nunmehr im Sinne des Vorhaltes erlassen worden seien.

Hierzu sei zu bemerken, dass hinsichtlich des Ersuchens um Ergänzung noch immer eine offene Frist gegeben gewesen sei, sodass schon aus diesem Grund nicht ohne Verletzung des Grundsatzes des rechtlichen Gehörs dieser Bescheid hätte erlassen werden dürfen.

Des Weiteren sei zu bemerken, dass im Rahmen der Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens der gesamte Sachverhalt dem Finanzamt offen gelegt worden sei und hinsichtlich der Jahre 1996 bis 2002 sämtliche Zahlen im tatsächlichen Umfang dem Finanzamt bekannt gewesen seien. In diesen Jahren habe es sowohl Jahre gegeben, in denen es zu erheblichen Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten gekommen sei, als auch Jahre, in welchen Verluste aus der Vermietung entstanden seien. Es sei wohl davon auszugehen, dass das Finanzamt den Sachverhalt seinerzeit genauestens geprüft habe und die Subsumierung

unter die richtige Gesetzesstelle erfolgt sei, sodass ein Abgehen von der Rechtsansicht ohne Änderungen im Sachverhalt einen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellen würde.

Materiell rechtlich führte die Bw. im Hinblick auf die Einkunftsart aus, dass sie die neue Wertung des Finanzamtes, wonach die Vermietung beweglicher Gegenstände durch den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfasst sei, nicht nachvollziehen könne. Aus dem mit den seinerzeitigen Erklärungen übermittelten Anlagenverzeichnis ergebe sich, dass es sich insgesamt um rund 200 Positionen handle. Daher von einer „maschinellen Anlage“ in der Einzahl zu sprechen sei schlichtweg aktenwidrig. Vielmehr handle es sich bei den gegenständlichen Positionen um eine gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung samt Fahrzeugen. Mit dieser Gesamtheit seien verschiedenste Blechwaren (Dosen und Gebinde) für diverse Industriebetriebe, die Bedarf an Blechgebinden gehabt haben, produziert worden. Nach herrschender Meinung werde der Begriff des „Sachinbegriffs“ als funktionell sowie technisch aufeinander abgestimmte wirtschaftliche Einheit verstanden (siehe Jakom/Laudacher EStG § 28 Rz 78). Bei einem derartigen ehemaligen Betriebsvermögen sei wohl unstrittig der Begriff des Sachinbegriffs erfüllt.

Die Bestimmung des § 28 Abs. 1 Z 2 EStG spreche von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen. Dass dies nur im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe möglich sei, wie dies das Finanzamt vermeine, sei dieser Gesetzesstelle in keiner Weise zu entnehmen. Eine derartige Interpretation sei nicht zulässig.

Der Begriff des § 29 Z 3 EStG umfasse nur die Vermietung einzelner Gegenstände, nicht die Vermietung von Sachinbegriffen.

Auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden nicht vorliegen, da über die bloße Zurverfügungstellung des Sachinbegriffs hinaus keine weiteren Leistungen erbracht worden seien.

Darüber hinaus vermeine das Finanzamt, dass die Vertragsgestaltung nicht fremdüblich gewesen sei. Auch diese Ansicht des Finanzamtes stehe im Widerspruch zum Akteninhalt. In den Jahren 1997 und 1998 sei es zu erheblichen Überschüssen gekommen. Auch im Jahr 2004 sei ein erheblicher Überschuss erwirtschaftet worden.

Es sei jedoch auch fremdüblich, dass bei wirtschaftlich schlechter Situation des Gläubigers nicht sofort mit allen Mitteln des Rechts vorgegangen werde, sondern auf wirtschaftliche „Genesung“ des Schuldners gehofft werde. Dies müsse auch der Bw. zugestanden werden, zumal es bei einem derart umfangreichen und technisch sehr speziellen Sachinbegriff kaum möglich gewesen sei, schnell und problemlos einen anderen Vertragspartner zu finden. Es

gäbe im gesamten europäischen Raum kaum noch Unternehmen, die Blechemballagen produzierten. In der Folge sei es zum Konkurs des Schuldners gekommen, sodass auch ein fremder Dritter keine höheren Zahlungen hätte lukrieren können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2008 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab, wobei es die aus der Vermietung erzielten Verluste ab dem Jahr 2000 nicht mehr anerkannte.

Mit Eingabe vom 9. September 2009 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Zur Vorbereitung der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Bw. in einem vorbereitenden Schriftsatz vom 16. Dezember 2013 vor, dass das Finanzamt der Vermietung mangels Fremdüblichkeit die Anerkennung versage, sich in der Begründung jedoch ohne jede weitere Feststellung mit der Tatsache begnüge, dass der Sachinbegriff im Jahr 2004 veräußert worden sei und somit eine Verwertung leicht möglich gewesen wäre. Damit sei das Finanzamt aber nicht im Recht bzw. belaste den Bescheid mit Feststellungsmängeln.

In weiterer Folge stelle die Bw. die Gründe, die für die Fremdüblichkeit sprechen würden, in zwei Hauptpunkten dar.

I) Vergleichbarkeit der Zeiträume:

Das Finanzamt gehe bei seiner Fremdüblichkeitsprüfung offensichtlich davon aus, dass in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen lediglich ein Mietverhältnis gegeben gewesen sei. Es sei jedoch festzustellen, dass tatsächlich zwei Mietverhältnisse vorgelegen seien, nämlich mit der X GmbH und der Y GmbH. Insofern müsse auch bei der Fremdüblichkeitsprüfung diesbezüglich differenziert werden.

1) X GmbH:

Bis 31. März 2003, also bis zur Konkurseröffnung des Erstmieters, sei die X GmbH Mieter gewesen. Mit dieser sei der Mietvertrag aus dem Jahr 1996 mit einer Nettomiete von ATS 71.000 abgeschlossen worden.

Bis zum Jahr 1998 seien Überschüsse erzielt worden. Auch 1999 sei das Ergebnis nur knapp negativ gewesen.

Wenn nun das Finanzamt vermeine, durch den Rückgang der Mietzahlungen hätte spätestens im Jahr 2000 ein neuer Mieter gesucht werden müssen, übersehe diese Argumentation einige Probleme. Zum einen werde in der Praxis vor einer Kündigung einmal versucht, den

rückständigen Mietzins einzuklagen. Unter Umständen werde auch im Mahnklageverfahren bereits die Kündigung ausgesprochen. Auch hätte zumindest die vertragliche Kündigungsfrist gewahrt werden müssen. In diesem Verfahrensstadium verwende jedoch der Mieter seinen Mietgegenstand weiter, da der Ausgang des Verfahrens abgewartet werden müsse. Da laufend verminderte Miete gezahlt worden sei, wäre mit Einwendungen im Verfahren zu rechnen gewesen. Die durchschnittliche Verfahrensdauer bei Zivilverfahren der ersten Instanz könne mit einem bis eineinhalb Jahren angesetzt werden. In dieser Zeit hätte von keinem Nachmieter Miete lukriert werden können, da rechtlich ein aufrechtes Mietverhältnis bestanden hätte.

Auch sei zu beachten, dass es de facto keinen Nachmieter gegeben habe. Es wäre daher sinnlos gewesen, ein Betreibungsverfahren durchzuführen. Zu bedenken sei hierbei, dass die Maschinen vollkommen fremdfinanziert gewesen seien und daher auch die eigene Liquidität habe beachtet werden müssen. Es sei ja laufend Miete gezahlt worden, sodass auch die Rückführung des eigenen Kredits dadurch sichergestellt gewesen sei. Bei Kündigung des Vertragsverhältnisses wäre auch die eigene Liquidität gefährdet gewesen.

Des Weiteren sei zu bedenken, dass diese Maschinen nicht einfach weggeschafft und einem neuen Mieter zur Verfügung hätten gestellt werden können. Es handle sich um schwere Produktionsmaschinen, bei welchen ein Abbau mindestens fünf Monate in Anspruch genommen hätte, sodass auch hier nicht leichtfertig ein bestehender Vertrag habe riskiert werden können. Zusätzlich sei zu bedenken, dass mit diesem Abbau Kosten in der Höhe von rund € 100.000 angefallen wären.

Auch in diesem Zeitraum wäre die Vermieterin ohne Mietentgelt und mit zusätzlichen Kosten (Abbau und Verbringen) belastet gewesen. Des Weiteren wäre die eigene Liquidität nicht vorhanden gewesen.

Als Zwischenergebnis könne festgehalten werden, dass selbst im Falle der vom Finanzamt vorgeschlagenen Vorgehensweise erhebliche Werbungskosten über einen längeren Zeitraum angefallen wären, welche ebenfalls hätten anerkannt werden müssen. Sie wären unter Umständen sogar wesentlich höher ausgefallen als bei bestehendem Mietverhältnis.

2) Y GmbH:

Ab Februar 2003 sei die Y GmbH Mieterin gewesen. Mit dieser sei naturgemäß keine derartig hohe Miete mehr vereinbart worden, da der Maschinenstand seit dem Jahr 1996 nahezu unverändert geblieben und daher schon veraltet gewesen sei.

Der Mietbetrag habe nur noch netto € 1.572 pro Monat betragen. Dieser sei natürlich erheblich niedriger aber trotzdem fremdüblich. Auch ein fremder Dritter als Mieter hätte im Jahr 2002 für diese Maschinen nicht mehr bezahlt. Nehme man den Verkaufspreis von 2004 als Basis, ergebe dies eine Verzinsung von 8,5%. Der Zinssatz für mindestens zweijährig gebundene Spareinlagen habe im Vergleichszeitraum bei etwa 2,8% (EU-Durchschnitt) gelegen. Die Miete sei daher sicherlich fremdüblich gewesen.

Dieser Mietvertrag habe auch ab dem Jahr 2004 Überschüsse gebracht. In diesem Zeitraum seien sämtliche Mieten bezahlt worden, der negative Überschuss im Jahr 2004 habe sich ausschließlich aus der Abschreibung ergeben. Sämtliche Mieten seien 2003 und 2004 vereinnahmt worden, sodass hier kein Verstoß gegen die Fremdüblichkeit gegeben sein könne. Leider sei die wirtschaftliche Situation am Emballagenmarkt derart eng gewesen, dass auch diese Gesellschaft in Konkurs gegangen sei.

II) Maschinenausstattung/Marktenge:

Selbst wenn man davon ausgehe, dass nach einem gewissen Zeitraum der Mietvertrag erfolgreich beseitigt hätte werden können, sei immer noch zu bedenken, dass es faktisch keinen Nachmieter gegeben hätte. Der österreichische Markt an Erzeugern für General-Line Blechemballagen sei in dieser Zeit auf drei Hersteller – A, B, C – reduziert und der Markt stets rückläufig gewesen. Bei diesen Mitbewerbern habe es sich um Konzernbetriebe gehandelt, die immer am neuesten Stand der Technik gewesen seien. Ein Bedarf an diesen Maschinen sei beim Wettbewerb nicht infrage gekommen. Die vermieteten Maschinen haben aus bereits ausgeschiedenen Anlagen europäischer und amerikanischer Konzerne gestammt, die von diesen auf Grund des veralteten technologischen Zustandes ausgeschieden worden seien. Bei diesen Maschinen habe es sich außerdem um Spezialmaschinen für die Erzeugung von Blechemballagen gehandelt, für sonstige Betriebe seien die Maschinen vollkommen uninteressant gewesen.

Bezüglich des Veräußerungserlöses sei festzuhalten, dass diese Maschinen von A zum Zwecke der Zerschlagung angekauft worden seien. A habe seine Marktmacht sichern wollen. Die Maschinen seien im Konzern keinen einzigen Tag eingesetzt worden, sondern in Niedriglohnländer verkauft bzw. verschrotten worden (z.B. sei die komplette Druck- und Lackieranlage nach Chile verkauft worden, andere Maschinen seien nach Polen, China, etc. gegangen).

Zur Verwertung mittels Verkauf sei außerdem auszuführen, dass der Verkauf nur die letzte Option gewesen sei. Fraglich sei des Weiteren, ob ein derartiger Verkauf zu einem früheren Zeitpunkt möglich gewesen wäre.

In der am 18. Dezember 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass zwischen den Verfahrensparteien Einvernehmen darüber bestehe, dass im gegenständlichen Fall Vermietungseinkünfte vorliegen würden und von einem Sachinbegriff auszugehen sei.

Der steuerliche Vertreter legte eine Fotodokumentation über die vermieteten Maschinen vor, welche dokumentieren sollte, dass ein Abbau der Maschinen kurzfristig kaum möglich gewesen sei. Er brachte vor, dass im Falle einer Kündigung der Mieterin hinsichtlich der Maschinen eine Abbauphase von mindestens sechs Monaten angefallen wäre und sich die Abbauphase auf rund € 100.000 belaufen hätten.

Das Gebäude, in dem die Maschinen gestanden seien, habe der Z GmbH gehört. Auch diese Firma habe keine Miete eingeklagt, weil es sinnlos gewesen wäre und weil sie gewusst habe, dass sie unter Umständen dann die Maschinen hätte entsorgen müssen.

Erst im Jahr 2004 sei die Zeit reif gewesen, die Maschinen an einen Mitbewerber zu verkaufen. Es habe sich dabei um die Firma A gehandelt. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Fax vom 16. Dezember 2013 wurde verwiesen.

Die Bw. brachte vor, dass es auf Grund ihrer Brancheneinschätzung fest stehe, dass die Firma A die Maschinen mit Verlust verkauft habe. Sie sei lediglich am Kundenstock der Y GmbH sowie daran, dass die Gesellschaft als Konkurrent vom Markt verschwinde, interessiert gewesen.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte vor, dass die Vermietung aus Sicht des Finanzamtes aus persönlichen Gründen eingegangen und auch weiterhin aufrecht erhalten worden sei, um damit die Firmenexistenz zu sichern. Ein fremder Dritter hätte nicht jahrelang mit der Einbringung der Mietzinsforderungen zugewartet.

Über Befragen, wie der Mietzins des zwischen der Bw. und der X GmbH abgeschlossenen Mietverhältnisses ermittelt worden sei, brachte die Bw. vor, dass sie das heute nicht mehr sagen könne. Auch der steuerliche Vertreter habe keine Unterlagen mehr darüber.

Seitens der Bw. wurde des Weiteren vorgebracht, dass sie keine Maßnahmen gesetzt habe, um die ausstehenden Mietzahlungen seitens der X GmbH einzufordern. Außerdem sei ihr auf Grund ihrer Kenntnisse der Marktsituation bewusst gewesen, dass es keine potenziellen Käufer für die Maschinen gegeben hätte. Anfang des Jahres 2004 sei die Firma A an die Bw. herangetreten, weil sie die Gesellschaft vom Markt habe verschwinden sehen wollen.

Auf Befragen brachte die Bw. vor, dass der Mietvertrag zwischen ihr und der Y GmbH nicht schriftlich abgeschlossen worden sei. Der Inhalt des mündlichen Vertrages sei die

Vereinbarung eines Mietzinses in der Höhe von € 1.572 gewesen. Obwohl sich die Bw. nicht mehr an genaue Zahlen erinnern könne, habe diese Miete in etwa die Kreditrückzahlungen abgedeckt.

Abschließend berief sich der steuerliche Vertreter auf die Zustellvollmacht und ersuchte um Stattgabe der Berufung bzw. Festsetzung der Abgaben wie ursprünglich beantragt.

Die Finanzamtsvertreterin verwies auf ihre bisherigen Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verletzung des Parteiengehörs im Zusammenhang mit den Anträgen auf Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes vom 28. Jänner 2008:

Betreffend den Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs ist festzustellen, dass die Bw. im gesamten Berufungsverfahren (Berufung, Vorhaltswirkung der Berufungsvorentscheidung, Vorlageantrag und mündliche Berufungsverhandlung) ausreichend Gelegenheit hatte, ihre Interessen zu vertreten und damit das Parteiengehör in jedem Fall gewahrt wurde.

2) Zu „Treu und Glauben“

Das Finanzamt ist von seiner ursprünglich vertretenen Rechtsauffassung, wonach streitgegenständlich Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 vorlägen, sowohl in der Berufungsvorentscheidung als auch in der mündlichen Berufungsverhandlung abgegangen. Da das Vorliegen von Vermietungseinkünften dem Grunde nach vom Finanzamt außer Streit gestellt wurde, erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit den Berufungseinwendungen in Bezug auf Treu und Glauben.

3) Einkünftezuordnung

Gemäß **§ 23 Z 1 EStG** sind **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Der Begriff des Gewerbebetriebes ist von der Vermögensverwaltung abzugrenzen, welche nach der Definition des § 32 BAO insbesondere vorliegt, wenn Vermögen genutzt wird und noch keinen Gewerbebetrieb begründet (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 17.12.1998, 97/15/0060). Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht; das ist dann der Fall, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen

Vermögens verbunden ist (vgl. Doralt/Kauba, EStG¹⁰, 3. Aufl., § 23, Tz 103 und die dort zitierte Judikatur).

Die Vermietung bloß einer einzelnen maschinellen Anlage wird jedoch den Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG zugeordnet, welcher die Vermietung beweglicher Gegenstände anführt.

Gemäß **§ 29 Z 3 EStG** sind **sonstige Einkünfte** Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören.

Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen.

Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2 EStG 1988).

Nach der Bestimmung des **§ 28 Abs. 1 EStG** sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.
3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus
der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes
der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.
4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mitabgegolten werden.

Im gegenständlichen Fall vermietete die Bw. in den Streitjahren Produktionsmaschinen, Ausstattungen und Fahrzeuge (insgesamt 225 Positionen), welche sie zuvor von der X GmbH erworben hat, an diese wieder zurück.

Da eine Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG die Vermietung bloß einer einzelnen maschinellen Anlage voraussetzt, scheidet die Anwendung dieser gesetzlichen Bestimmung im vorliegenden Fall aus.

Betreffend die Abgrenzung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und solchen aus Gewerbebetrieb ist maßgebliches Unterscheidungsmerkmal, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Mietgegenstandes hinausgeht. Zur bloßen Vermietung müssen also besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird, damit die Vermietung zu einer gewerblichen Tätigkeit wird (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 23 Rz 61 und 79).

Da es nach herrschender Rechtsprechung ausschließlich auf die tatsächliche Verwendung des Mietgegenstandes ankommt, welche im gegenständlichen Fall über mehr als acht Jahre hindurch unstrittig in der reinen Nutzungsüberlassung des Produktionsmaschinen bestand und des Weiteren seitens der Bw. keine über die bloße Gebrauchsüberlassung dieser Maschinen hinausgehenden zusätzlichen Leistungen erbracht wurden, kann die Tätigkeit der Bw. nicht als betriebliche Tätigkeit angesehen werden.

Vielmehr handelt es sich im gegenständlichen Fall um die Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen gemäß § 28 Abs. 1 Z 2 EStG. Als Sachinbegriff bezeichnet man einzelne bewegliche Wirtschaftsgüter, die funktionell und technisch aufeinander abgestimmt sind und dabei eine wirtschaftliche Einheit bilden (vgl. Jakom/Laudacher EStG § 28 Rz 78). Wie die Bw. in ihrer Berufung ausführt, vermiete sie im gegenständlichen Fall die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung samt Fahrzeugen, mit welcher seitens der X GmbH verschiedenste Blechwaren für diverse Industriebetriebe erzeugt worden seien und welche die Bw. zuvor von der X GmbH erworben habe, an diese Gesellschaft zurück (sale and lease back).

Da es sich bei dem Mietgegenstand eindeutig um ehemaliges Betriebsvermögen, nämlich die Gesamtheit aller seitens der Bw. im Jahr 1996 von der im Ausgleich befindlichen X GmbH in Bausch und Bogen erworbenen 225 Positionen, handelt, ist jedenfalls von der Vermietung von Sachinbegriffen gemäß § 28 Abs. 1 Z 2 EStG auszugehen.

Sofern bzw. solange daher die Tätigkeit der Bw. im gegenständlichen Fall als Einkunftsquelle anzuerkennen sein wird (siehe unten), sind die daraus erwirtschafteten Einkünfte unter § 28 Abs. 1 Z 2 EStG zu subsumieren.

4) Einkunftsquelle und Fremdvergleich

In den Jahren 2000, 2001 und 2002 machte die Bw. jeweils Verluste aus der Vermietung der Sachinbegriffe an die X GmbH in der Höhe von -301.223 ATS (2000), in der Höhe von -434.245 ATS (2001) und in der Höhe von € -21.354 (2002) geltend.

Im Jahr 2003 machte die Bw. Verluste aus der Vermietung an die Y GmbH in der Höhe von € -26.121,61 geltend.

Im Jahr 2004 erklärte die Bw. einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben in der Höhe von € 7.274.

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle im Sinne des Abgabenrechts zukommt. Dies setzt zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs. 3 EStG abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG, endet die Prüfung hier.

Andernfalls ist in einem zweiten Schritt eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen Liebhabereiverordnung (LVO) durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führt zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen bzw. bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Dies deshalb, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (VwGH 29. Mai 1996, 92/13/0301).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung finden Verträge zwischen nahen Angehörigen *unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit* für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen also nur in den Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichen Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151). Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei welchem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Im gegenständlichen Verfahren hat die Bw. insgesamt 225 Positionen, nämlich sämtliche Maschinen, die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie alle Fahrzeuge aus dem Betriebsvermögen der im Ausgleich befindlichen X GmbH mit Kaufvertrag vom 10. Juli 1996 um 3,6 Mio. ATS erworben. Finanziert wurde die Kaufsumme mit zwei Krediten (Spk 3 Mio. ATS und Raiba 600.000 ATS, siehe Kreditverträge abgelegt in den skartieren Aktenteilen betreffend das Jahr 1996).

Die wesentlichen Bestimmungen der Privatkreditusage seitens der Spk, bei welcher die Bw. am 26. Juni 1996 einen Kredit in der Höhe von ATS 3.000.000 aufgenommen hat, lauten wie folgt:

„1. ...Der Kredit ist längstens einmal ausnützbar. Eine Wiederausnutzung auf das Konto eingehender Beträge bedarf einer separaten schriftlichen Vereinbarung. Wir haben vorgemerkt, dass die Rückzahlungsrate für die ersten 24 Monate (1.8.1996-1.7.1998) ATS 57.956 beträgt.

Der Kredit ist in 120 monatlich gleichbleibenden Raten von derzeit ATS 33.311 beginnend ab 1. August 1996 jeweils zum ersten des Monats rückzuführen. Die Rate wird ab 1.8.1998 für die Restlaufzeit neu berechnet.

Das Kreditverhältnis kann vom Kreditnehmer unter Einhaltung einer Frist von einem Monat, von uns unter Einhaltung einer Frist von einem Monat schriftlich gekündigt werden.....

2. Für diesen Kredit gelten nachstehende Konditionen:

6,0 % p.a. Zinsen (Normalzinssatz), kontokorrentmäßig verrechnet,

ATS 5.000 Bearbeitungsgebühr

.....

Die Gesamtbelastung gemäß Bankwesengesetz beträgt bei vertragsmäßiger Einhaltung der Rückzahlungsvereinbarung insgesamt ATS 3,973.232, das entspricht einem effektiven Jahreszinssatz von 6,1%. An weiteren öffentlichen Abgaben fallen an: Rechtsgeschäftsgebühr ATS 24.000.

...

Die Summe der Nebenkosten gemäß Bankwesengesetz beträgt ATS 24.000, zuzüglich der Gesamtleistung insgesamt ATS 3,997.232.

....

3. ...

4. Als Sicherstellung aller unserer Forderungen und Ansprüche, die uns aus eingeräumten Krediten entstehen oder in Hinkunft entstehen werden,

....

dient die Haftung als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB von Herrn JK laut separatem Bürgschaftsanbot.

5. Des Weiteren übergeben Sie uns zwei Stück bei domizilierten Blanko-Rekta-Wechsel, unterfertigt von Ihnen als Annehmer.

...."

Der Abstattungskreditvertrag vom 3. Dezember 1996, mit dem die Bw. bei der Raiba einen Einmalkredit in der Höhe von ATS 600.000 zum Zwecke der Einbringung dieses Betrages in die X GmbH aufgenommen hat, hat folgenden Inhalt:

„...“

Verzinsung:

Zinsfuß 6,75% p.a., Verzugszinsen 5% p.a., Verrechnung im Nachhinein jeweils vierteljährlich, Bearbeitungsgebühr 2%

Gesamtbelastung ATS 724.740, öffentliche Abgaben ATS 15.400, sonstige Kosten ATS 12.880, effektiver Jahreszinssatz 8,8% ATS 28.280

Laufzeit und Rückzahlung:

Anzahl der Raten: 60 jeweils am 10. eines jeden Monats, erstmals per 10.1.1997, Ratenhöhe: ATS 12.079

Der Kredit ist in gleichbleibenden Raten für Kapital und Zinsen zurückzuzahlen. Die Höhe der letzten Rate ergibt sich aus dem Abschluss des Kontos. Bei Konditionenänderung erfolgt Ratenanpassung.

.....

Biancowerchsel:

Die Kreditnehmerin hinterlegt beim Kreditgeber als ein Mittel zur Geltendmachung aller diesem gegen den Kreditnehmer bereits zustehenden und künftig entstehenden, wie immer gearteten Forderungen und Ansprüche ein Stück akzeptierte Biancowerchsel.

Sicherheiten:

Zur Sicherstellung aller Forderungen an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, die aus diesem Kredit und anderen beurkundeten Krediten entstehen können, wird die Kreditnehmerin dem Kreditgeber genehme Liegenschaften für einen Höchstbetrag von ATS 800.000 zum Pfand bestellen bzw. bestellen lassen.

...“

Mit Mietvertrag vom 1. August 1996 hat die Bw. bis einschließlich Jänner 2003 sämtliche mit vorerwähntem Kaufvertrag erworbenen Wirtschaftsgüter an die Verkäuferin zurückvermietet. Die maßgeblichen Vertragsbestimmungen lauten wie folgt:

„...“

IV. Mietzins:

Der monatliche Mietzins beträgt 71.000 ATS zuzüglich Umsatzsteuer im jeweiligen gesetzlichen Ausmaß. Er ist am Ersten eines jeden Monats im Vorhinein beginnend mit 1.8.1996 zahlbar.

V. Dauer des Mietvertrages:

Das Mietverhältnis beginnt am 1.8.1996 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten durch eingeschriebenen Brief aufgekündigt werden.

Die Mieterin verzichtet für die Dauer von 5 Jahren auf das Kündigungsrecht.

VI. Pflege und Instandhaltung:

Die Mieterin sichert zu, den Mietgegenstand stets auf eigene Kosten sorgsam zu pflegen, zu warten und in standzuhalten. Soweit Wartungsverträge bestehen, werden sie von der Mieterin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung übernommen.

VII. Investitionen, Aufwandsersatz:

Soweit die Mieterin Investitionen und Aufwendungen und Verbesserungen welcher Art immer auf den Mietgegenstand vornimmt, steht ihr kein wie immer gearteter Ersatz gegen die Vermieterin zu. Alle Verbesserungen und Aufwendungen welcher Art immer gehen mit Einbau, Anbringung oder Widmung entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über.

VIII. Risiko der zufälligen Beschädigung und des zufälligen Unterganges, Rückgabe:

1. Die Mieterin haftet auch unabhängig vom Verschulden für jede Beschädigung und jeden Nachteil am Bestandgegenstand, der durch Leute, Bedienstete, Kunden, Lieferanten der Mieterin verursacht werden. Der Nachweis, dass die Beschädigung nicht auf diesen Personenkreis zurückzuführen ist, ist von der Mieterin zu führen.

Im Falle jeder Beschädigung, die nicht auf höhere Gewalt wie Kriegseinwirkung, Naturkatastrophen etc. zurückzuführen sind, ist die Mieterin zur Reparatur und Nachbeschaffung auf eigenes Risiko verpflichtet.

2. Die Mieterin verzichtet auf jede Mietzinsminderung, soweit dies nach dem Gesetz zulässig ist.

3. Bei Beendigung des Mietvertrages hat die Rückgabe des Mietgegenstandes in gutem und gepflegtem Zustand einschließlich aller Verbesserungen, Adaptierungen und Aufwendungen

zu erfolgen. Die Vermieterin ist jedoch berechtigt, die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes und Rückgabe in diesem Zustand zu begehren.

IX. Vorzeitige Beendigung des Bestandsverhältnisses:

Abgesehen von den im Gesetz genannten Gründen ist die Vermieterin berechtigt, das Bestandsverhältnis aus wichtigem Grunde mit sofortiger Wirkung zu beenden.

Darunter fällt vereinbarungsgemäß insbesondere die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Mieterin oder auch nur die tatsächliche Einstellung ihrer Zahlungen.

X. Mietende:

In jedem Fall der Beendigung des Mietverhältnisses, insbesondere aus wichtigem Grunde, ist die Vermieterin berechtigt, den Mietgegenstand zur Gänze oder zu Teilen selbständig zu entfernen. Die Mieterin verzichtet in diesem Zusammenhang auf jede Einrede des Besitzschutzes und/oder der Eigenmacht.

..."

Ab Februar 2003 hat die Bw. sämtliche mit Kaufvertrag vom 10. Juli 1996 erworbenen Wirtschaftsgüter an die Y GmbH, deren Alleingesellschafterin die Bw. war, vermietet.

Zwischen der Bw. als Vermieterin und der X GmbH als Mieterin besteht insoweit ein Naheverhältnis, als es sich bei den beiden Gesellschaftern der GmbH um die Eltern der Bw. handelt. Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter gelten nach Lehre und Rechtsprechung als in einem Naheverhältnis stehend, das jenem von Angehörigen natürlicher Personen vergleichbar ist. Insofern besteht im gegenständlichen Fall auch zwischen der Bw. als Vermieterin und der Y GmbH, deren Alleingesellschafterin die Bw. ist, ein Naheverhältnis.

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist die Vertragsgestaltung daher einer Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob die Anerkennungsvoraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen erfüllt sind d.h. ob einerseits der zwischen der Bw. und der X GmbH geschlossene Mietvertrag vom 1. August 1996 und andererseits der mündliche Mietvertrag zwischen der Bw. und der Y GmbH, welcher laut Vorbringen der Bw. – abgesehen von der Höhe des Mietzinses - mit dem ursprünglichen Mietvertrag ident gewesen sei, auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Dazu ist festzustellen, dass es bei den von den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen nach Auffassung des Berufungssenates zweifelhaft ist, ob überhaupt von einem ernsthaft gemeinten Verkauf mit anschließender Rückmietung ausgegangen werden kann. Der schriftliche Mietvertrag vom 1. August 1996 hat nämlich aus nachstehend angeführten

Gründen weder einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt noch hält er einem Fremdvergleich stand.

Zunächst fällt auf, dass – wie sich aus der nachstehenden Tabelle ergibt, in welcher Mietzinseinnahmen und Kreditrückzahlungen der Bw. gegenübergestellt werden - sich in den beiden Anfangsjahren 1996 und 1997 die Mietzinse im Wesentlichen mit den Kreditrückzahlungen decken. In den Jahren 1998 und 1999 übersteigen die Mieteinnahmen die Kreditrückzahlungen, hingegen kommt es in den Streitjahren 2000 bis 2004 zu einem deutlichen Absinken der Mieteinnahmen bei gleichbleibenden Kreditrückzahlungen.

	Mieteinnahmen laut Erklärung ATS	Mieteinnahmen laut Erklärung €	Mieteinnahmen monatlich ATS	Rückzahlung Kredit Spk monatlich ATS	Rückzahlung Kredit Raiba monatlich ATS
1996	290.000,00	--	58.000,00 (ab 8/1996)	57.956,00 (8-12/1996)	--
1997	852.000,00	--	71.000,00	57.956,00 (1-12/1997)	12.079,00 (1-12/1997)
1998	894.814,00	--	74.567,00	57.956,00 (1-7/1998) 26.899,00 (8-12/1998)	12.079,00 (1-12/1997)
1999	611.037,50	--	50.920,00	26.899,00 (1-12/1999)	12.079,00 (1-12/1999)
2000	285.770,00	--	23.814,00	26.899,00 (1-12/2000)	12.079,00 (1-12/2000)
2001	198.600,00	--	16.550,00	26.899,00 (1-12/2001)	12.079,00 (1-12/2001)
2002	305.232,00	22.182,55	25.436,00	26.899,00 (1-12/2002)	--

2003	281.962,00	20.491,43	23.496,00	26.899,00 (1-12/2003)	--
2004 (1-6)	196.716,00	14.296,21	32.786,00 (1-6)	--	--
	3,916.131,50			3,973.232,00	714.740,00
Verkauf	230.000,00				
	4,146.131,50			4,697.972,00	

Bei einem Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich und somit zu hinterfragen, ob der Vorgangsweise ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zu Grunde liegt, im letzteren Fall die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft ist.

Im gegenständlichen Fall wurden die mit der Erstmieterin, der X GmbH, vertraglich vereinbarten Mietzinszahlungen von Vertragsbeginn an nicht eingehalten. Im Jahr 1996 wurden etwa statt des in Punkt IV. des schriftlichen Mietvertrages vereinbarten Mietzinses von monatlich 71.000 ATS von August bis Dezember 1996 nur jeweils 58.000 ATS geleistet (siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 2. Juni 1998 – Bl. 77/2004). Ab dem Streitjahr 2000 lagen die Mietzahlungen nur mehr zwischen rund 25.000 ATS und 16.550 ATS.

Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass ein fremder Vermieter sich nicht auf derart vom Vertrag abweichende Mietzahlungen eingelassen hätte, ohne entsprechende Maßnahmen zu ergreifen, um auf die Einhaltung der vereinbarten Zahlungen zu achten. Auch ist nicht davon auszugehen, dass ein fremder Vermieter sich mit Mietzinsen in einer Höhe begnügt, die – ganz abgesehen von einer Gewinntangente – im Ergebnis nicht einmal seine Kreditrückzahlungen abdecken. Von einer – wie im Fax vom 16. Dezember 2013 sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführten – Sicherstellung der Rückführung der eigenen Kredite kann daher keine Rede sein.

Des Weiteren ist zu bemerken, dass sich einerseits in Punkt V. des Mietvertrages die Vereinbarung findet, dass der Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, andererseits ausschließlich die Mieterin für die Dauer von fünf Jahren auf das Kündigungsrecht verzichtet, während die Vermieterin laut Punkt IX. des Mietvertrages das Bestandsverhältnis aus wichtigem Grund (insbesondere Konkurs und Einstellung der Zahlungen der Mieterin) auch

vorzeitig beenden kann. Folgt man in diesem Zusammenhang den Ausführungen des früheren steuerlichen Vertreters in seinem Schreiben vom 2. Juni 1998 (Bl. 77/2004), so war nicht geklärt, „*ob nach Ablauf der 5 Jahre Mietdauer eine Verlängerung der Leasingvereinbarung oder ein Verkauf an die Leasingnehmerin erfolgt*“. Bei Einhaltung der Vereinbarung einer Miete von 71.000 ATS monatlich bei fünfjährigem Kündigungsverzicht hätte die Mieterin sohin 4,260.000 ATS an Mietzahlungen zu leisten gehabt, ohne dass es im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses klar war, ob und zu welchen Bedingungen es nach fünf Jahren zu einer Verlängerung des Vertrages kommen wird oder ob und zu welchem Preis es zu einem Verkauf des Mietgegenstandes an die Mieterin kommen soll. Selbst unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Druckes im Zuge des Ausgleichsverfahrens ist nicht davon auszugehen, dass einander fremd gegenüberstehende Vertragspartner sich auf eine derart unklare Vertragsgestaltung eingelassen hätten, noch dazu bei – wie im Fax vom 16. Dezember 2013 ausgeführt – technologisch veralteten Anlagen.

Auch spricht im gegenständlichen Fall die in den Punkten VI., VII. und VIII. des Mietvertrages erfolgte Überwälzung sämtlicher Kosten, Investitionen und Gefahren auf die Mieterin, die zudem auf jede Mietzinsminderung verzichtet, gegen eine fremdübliche Vertragsgestaltung.

Die Bw. bringt in ihrer Berufung vor, dass es fremdüblich sei, wenn im Falle einer wirtschaftlich schlechten Situation des Gläubigers nicht sofort mit allen Mitteln des Rechts vorgegangen werde, sondern auf wirtschaftliche „Genesung“ des Schuldners gehofft werde. Dies müsse auch der Bw. zugestanden werden, zumal es bei einem derart umfangreichen und technisch sehr speziellen Sachinbegriff kaum möglich gewesen sei, schnell und problemlos einen anderen Vertragspartner zu finden. Es gäbe im gesamten europäischen Raum kaum noch Unternehmen, die Blechemballagen produzierten. In der Folge sei es zum Konkurs des Schuldners gekommen, sodass auch ein fremder Dritter keine höheren Zahlungen hätte lukrieren können.

Dazu ist zu bemerken, dass es zwar durchaus fremdüblich sein kann, im Falle wirtschaftlicher Schwierigkeiten eines Mieters nicht sofort mit Kündigung zu reagieren, sondern auf die wirtschaftliche Gesundung des Schuldners zu hoffen. Dennoch ist im Hinblick auf die beim Fremdvergleich maßgebliche, im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis, zu hinterfragen, wie lange ein Vermieter – ohne jegliche Einbringungsmaßnahmen - auf die geschuldeten Mieteinnahmen verzichtet hätte, bevor er nach einer gewissen Zeit des Zahlungsverzuges das Mietverhältnis beendet und entweder einen neuen Mieter gesucht oder den Mietgegenstand veräußert hätte.

Ein über den Zeitraum eines Jahres hinausgehendes Zuwarten eines Vermieters auf die wirtschaftliche Gesundung seines Mieters kann jedoch unter den vorliegenden Umständen

nicht mehr als fremdüblich angesehen werden. Nachdem bereits im Jahr 1999 neuerlich ein weitaus geringerer Mietzins als vertraglich vereinbart (611.037 ATS anstelle von 852.000 ATS) geleistet wurde und die Mieteinnahmen im Jahr 2000 weiter massiv (auf 285.770 ATS) gesunken sind, konnte die Bw. davon ausgehen, dass mit einer wirtschaftlichen Genesung der Gesellschaft nicht mehr zu rechnen war. Die Vorgangsweise der Bw., bis zum Konkurs der Mieterin zuzuwarten, kann nicht mit der Hoffnung auf deren wirtschaftliche Gesundung begründet werden, sondern liegt vielmehr in der Nahebeziehung der Bw. als Tochter der Gesellschafter der X GmbH begründet. Jeder andere fremde Vermieter hätte spätestens nach einem Jahr das Mietverhältnis beendet und bei nicht erfolgreicher Suche nach einem Nachmieter eine Veräußerung der Fahrnisse vorgenommen.

Stattdessen jedoch hat die Bw. mit Eröffnung des Konkurses über die X GmbH eine neue Gesellschaft, die Y GmbH, gegründet, deren Alleingesellschafterin sie selbst war. Ab 1. Februar 2003 vermietete die Bw. die Maschinen, Ausstattungen und Fahrzeuge an diese Gesellschaft. Laut Vorbringen der Bw. habe der mit der Y GmbH mündlich abgeschlossene Mietvertrag denselben Inhalt gehabt wie der zuvor mit der X GmbH abgeschlossene Mietvertrag. Einzig sei keine derartig hohe Miete mehr vereinbart worden, da der Maschinenstand seit dem Jahr 1996 nahezu unverändert geblieben und daher schon veraltet gewesen sei. Der Mietzins habe daher nur noch netto € 1.572 monatlich betragen.

Dem in diesem Zusammenhang vorgetragenen Vorbringen, wonach der Verkaufspreis des Jahres 2004 in der Höhe von € 230.000 als Basis heranzuziehen sei und sich daraus eine Verzinsung von 8,5% ergebe, kann seitens des Berufungssenates nicht gefolgt werden. Vielmehr ist festzustellen, dass es sich bei den vermieteten Maschinen – wie die Bw. in ihrem Fax vom 16. Dezember 2013 mitteilt – von Anfang an um ausgeschiedene Anlagen europäischer und amerikanischer Konzerne gehandelt hat, welche von diesen auf Grund des veralteten technologischen Zustandes ausgeschieden worden seien. Dennoch wurde für diese Anlagen in den Jahren 1996 bis Jänner 2003 ein Mietzins in der Höhe von ATS 71.000 vereinbart. Nur einen Monat später, im Mietvertrag mit der Y GmbH, wird mit der Begründung des veralteten Maschinenstandes ein Mietzins in der Höhe von € 1.572 vereinbart, was de facto nur mehr ein Drittel des bisherigen Mietzinses ausmacht.

Angesichts des Umstandes, dass die Maschinen über einen Zeitraum von acht Jahren (zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung im Juli 1996 um einen Betrag von ATS 3.600.000 und dem Zeitpunkt der Veräußerung im Oktober 2004 um einen Betrag von € 230.000) lediglich einen Wertverlust von ca. € 30.000 erfahren haben, ist das drastische Absinken des Mietzinses nicht nachvollziehbar. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei dieser mündlichen Mietzinsvereinbarung um keinen marktüblichen Mietzins handelt. Dies auch

deshalb, weil er nicht einmal zur Abdeckung der im Jahr 2003 noch aushaftenden Kreditrückzahlungsrate bei der Sparkasse ausreichte.

Soweit die Bw. vorbringt, dass es bei einem derart umfangreichen und technisch sehr speziellen Sachinbegriff nicht möglich gewesen wäre, schnell und problemlos einen anderen Vertragspartner zu finden, zumal es im gesamten europäischen Raum kaum noch Unternehmen gäbe, welche Blechemballagen produzierten, ist festzustellen, dass die Bw. keinerlei Bemühungen nachgewiesen bzw. nicht einmal behauptet hat, einen Nachmieter zu suchen, sondern sich lediglich auf ihre Kenntnisse über die Marktsituation berufen hat.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass – alternativ zur Suche eines Nachmieters – der Mietgegenstand auch hätte verkauft werden können. Diesen Schritt hat die Bw. letztendlich am 6. Oktober 2004 gesetzt, indem sie – innerhalb kurzer Zeit, nämlich nur gute drei Monate nach Konkurs der Y GmbH - die Maschinen um einen Veräußerungserlös von € 230.000 an die Firma A verkauft hat. Auch wenn die Bw. einwendet, dass die Firma A die Maschinen in weiterer Folge mit Verlust in Niedriglohnländer verkauft habe, kann damit dem Argument der schwierigen Verwertung nicht gefolgt werden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall auf Grund der familiären Verhältnisse Einbringungsmaßnahmen unterlassen wurden. Weder die zwischen der Bw. und der X GmbH getroffene – als Einheit anzusehende - Kauf- und Mietvereinbarung noch der zwischen der Bw. und der Y GmbH abgeschlossene mündliche Mietvertrag hält einem Fremdvergleich stand. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt eine aus familiären Gründen im Ausgleichsverfahren der X GmbH von der Bw. übernommene Finanzierung des weiterhin der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Anlagevermögens durch die Bw. vor, welche in weiterer Folge in der Gründung der Y GmbH und dem Mietverhältnis mit dieser Gesellschaft seine Fortsetzung fand. Daraus folgt, dass die Vertragsparteien jeweils kein ernsthaft gewolltes Mietverhältnis vor Augen hatten, sondern der Kauf der weiterhin von der GmbH eingesetzten Maschinen, Fahrzeuge und Ausstattungsgegenstände und deren Rückvermietung durch die Bw. lediglich zur Abwendung eines Konkursverfahrens erfolgt ist und der Bw. einzig eine Finanzierungsfunktion zugekommen ist. Wirtschaftlich gesehen folgt aus dieser Finanzierungsfunktion nach Art eines Darlehens, dass die Bw. eine Darlehensforderung gegenüber der GmbH hat, die mit deren Maschinen, Fahrzeugen und Betriebs- und Geschäftsausstattung besichert wurde.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Ansicht vertreten, dass ab dem Jahr 2000 - mangels fremdüblicher Einhaltung des Mietvertrages vom 1. August 1996 - nicht mehr von einer Einkunftsquelle i.S. des § 2 Abs. 3 EStG auszugehen war. Die für die Streitjahre 2000 bis 2003

geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung können daher nicht mehr berücksichtigt werden.

Konsequenterweise sind daher auch im Jahr 2004 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung außer Ansatz zu lassen, weswegen der Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2004 abzuändern war.

Abschließend ist im Hinblick auf eine eventuelle Liebhabereiprüfung festzuhalten, dass die Frage, ob das zwischen der Bw. und der X GmbH bestehende Mietverhältnis auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen bestanden hätte (Fremdvergleich) vor eine allfällige Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung zu treten hat. Erst wenn demnach ein Sachverhalt vorläge, welcher einer der in § 2 Abs. 3 EStG taxativ normierten Einkunftsarten zuzuordnen ist, hat eine Beurteilung nach den Maßstäben der Liebhabereiverordnung zu erfolgen. Da im gegenständlichen Fall die Prüfung des Mietverhältnisses ab dem Jahr 2000 dem Fremdvergleich nicht mehr stand hielt und somit keine Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG mehr vorlag, war eine Prüfung nach den Kriterien der Liebhabereiverordnung entbehrlich, wobei – unter Bedachtnahme auf den Gesamtverlust von über 1 Mio. ATS bzw. über € 80.000 (1996-2004) und die Art der Bewirtschaftung – ein anders lautendes Ergebnis nicht zu erwarten wäre.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (für das Jahr 2004)

Wien, am 23. Dezember 2013