



gBerufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 30. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Zobl, Bauer & Partner WP GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, betreffend Einkommensteuer 2001 nach in Salzburg durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw erklärte in der Einkommensteuererklärung 2001 einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung eines SpezialVerlegepfluges in der Höhe von S 892.165,-.

Dieser Werbungskostenüberschuss setzt sich laut Beilage zur Einkommensteuererklärung wie folgt zusammen:

Vermietung Spezialpflug:	S	S	S
Mieteinnahmen			450.000,-
Verkaufserlös	6.336.000,-		
Anlagenabgang	-5.989.606,-		346.394,-
<u>Werbungskosten</u>			
AfA 20% v. S 7.487.008,-		1.497.402,-	
Kreditzinsen		191.157,-	
Wk-Überschuss			<u>892.165,-</u>

Anlässlich einer in diesem Zusammenhang durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO betreffend Anschaffung und Veräußerung dieses Spezial-Verlegepfluges wurde Folgendes festgestellt:

Der Einkauf sei bei der Fa.F. erfolgt, wobei nach einer Vorauszahlung im August 2000 in Höhe von DM 600.000,- die Lieferung im Sommer 2001 durchgeführt und eine Schlussrechnung über DM 1.063.495,- gestellt worden sei. Die Bezahlung des Restbetrages von DM 463.495,- im Jahr 2001 und die Abschlagszahlung im Jahr 2000 seien über das Privatkonto des Bw und dessen Ehegattin abgewickelt worden. Im Juli 2001 habe der Bw. ein eigenes Konto bei der Raiffeisenkasse eröffnet und mit dem Kaufpreis ausgelastet und auch nur von diesem, nicht jedoch vom Privatkonto Kreditzinsen geltend gemacht.

Von Juli bis Dezember 2001 sei der Spezial-Verlegepflug an die Fa. H. um S 450.000,- zuzüglich 20 % USt, d.s. S 90.000,-, verliehen worden. Der Verkauf des Pfluges sei am 20.12.2001 an die Fa. F. gegen Gutschrift vom 28.1.2002 über € 459.003,- erfolgt.

Mit Schreiben vom 14.10.2002 teilte der Bw. mit, dass er sich als Geschäftsführer der Fa. I. über zehn Jahre mit dem Einsatz des Spezial -Verlegepfluges in Österreich befasst habe. Die Fa.F. ist Hersteller des Verlegepfluges und habe diesen bisher exklusiv an die Fa. I. vermietet. Zur Verbesserung der wirtschaftlichen Möglichkeiten hätte die Fa. I. ursprünglich einen Pflug ankaufen sollen, da der Mitgesellschafter des Bw bei der Fa. I. jedoch diese Entscheidung nicht mittragen habe wollen, habe sich der Bw als Privatperson 1999 zum Ankauf des Pfluges zum Zwecke der anschließenden Weitervermietung an die Fa. I oder die Arbeitsfirma H. entschieden. Zum Zeitpunkt der Kaufentscheidung habe Hochkonjunktur, speziell im Bereich Telekom geherrscht, im Zeitpunkt der Auslieferung im Juni 2001 habe sich die Wirtschaftslage jedoch drastisch verschlechtert, im Telekom-Bereich sei überhaupt nicht mehr investiert worden, weshalb sich auch die Erwartungen des Bw. in den Ankauf nicht erfüllt hätten. Angesichts des Alters des Bw habe er sich das Zuwarten auf bessere wirtschaftliche Zeiten nicht mehr zumutten wollen und sich zum Rückverkauf des Pfluges an die Fa.F. entschieden.

Zur Vorlage gebracht wurde eine Eingangsrechnung vom 26.6.2001 über den Ankauf eines Föckersperger-Spezial-Verlegepfluges Type:FSP 18 komplett mit Zubehör von der Fa. F. durch den Bw um einen Gesamtpreis von DM 1.063.495,50, sowie eine Ausgangsrechnung vom 20.12.2001 über den Verkauf des genannten Spezial-Pfluges an die Fa. F. über einen Gesamtpreis von DM 900.000,-.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 versagte das Finanzamt bei Ermittlung des Einkommens dem erklärten Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Spezial-Verlegepfluges die Ausgleichsfähigkeit mit anderen Einkünften mit der Begründung, dass es sich bei der Vermietung beweglicher Gegenstände um Einkünfte aus Leistungen im Sinn des § 29 Z 3 EStG 1988 handle, bei denen ein Werbungskostenüberschuss bei Ermittlung des Einkommens nichtausgleichsfähig ist.

Dagegen wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass es sich bei dem Vermietungsgegenstand um eine komplette Betriebsanlage handle, deren Vermietung unter die Bestimmung des § 28 Abs. 1 lit. 2 EStG falle, also unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen, weshalb der erklärte Verlust im Berufungswege anzuerkennen sei.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der vom Prüfer festgestellte Sachverhalt seitens des steuerlichen Vertreters außer Streit gestellt und ausgeführt, dass sich im gegenständlichen Fall um eine reine Rechtsfrage handle. Der Bw brachte ergänzend vor, dass es seit ca. 10 Jahren eine neue Technik der Kabelverlegung gebe. Früher habe man Künetten gegraben, Kabel verlegt und anschließend wieder zugegraben. Jetzt erledige man diese Arbeitsgänge mit weniger Aufwand und weniger Personal in einem Arbeitsgang durch diesen Spezial-Verlegepflug. Zur Dokumentation wurde ein Prospekt der Fa. F. vorgelegt, in dem die neue Pfluggeneration dargestellt wird. Der Pflug diene zur Verlegung jedes flexiblen Materials, egal ob Kabel, Rohr, Seil oder Ähnlichem. Zu diesem Pflug gäbe es umfangreiches Zubehör, das zusätzlich gekauft werden könne und für den jeweiligen Arbeitsgang unterschiedlich Verwendung finde. Auf Grund des mannigfachen Zubehörs stelle dieser Pflug bewegliches Betriebsvermögen dar und sei nach Ansicht des Bw nicht mit einer Segeljacht oder einem Auto vergleichbar. Dieser Spezial-Verlegepflug sei der einzige, der in Österreich in Verwendung stehe. Der Konkurrenzkampf sei sehr groß gewesen, zumal aus Deutschland komplett Arbeitskolonnen mit gleichwertigen Geräten angereist wären. In der Vergangenheit sei dieser Spezial-Verlegepflug exklusiv von der Fa. F. an die Fa. I. in Österreich vermietet worden. Infolge des Konkurrenzdrucks wäre es unmöglich gewesen, weiterhin mit einem angemieteten Verlegepflug Geschäfte zu machen. Es habe die Notwendigkeit bestanden, einen eigenen Pflug über die Fa. I. anzukaufen. Der Geschäftspartner des Bw. habe aber diese Entscheidung nicht mittragen wollen, weshalb sich der Bw beschlossen habe, diesen Pflug allein anzukaufen. Nach dem Verkauf durch den Bw. Ende 2001 habe dann die Fa. H. Mitte 2002 einen Spezial-Verlegepflug neuester Ausführung von der Fa. F. erworben und dieser stehe derzeit dort in Verwendung. Der BW habe zusätzlich zur Vermietung des Pfluges an die Fa. H. auch Arbeitsleistungen erbracht, wie Beaufsichtigung der Arbeiten und Begutachtung der Trassen usw. Bei der Fa. H. handle es sich um eine Arbeitsgesellschaft des Bw, an der er selbst zu 50 % beteiligt sei. Richtig ist, dass er der Fa. H. ausschließlich die Vermietung des Pfluges in Rechnung gestellt habe, jedoch keine zusätzlichen Arbeitsleistungen. Nach Ansicht des Bw. spielle es keine Rolle, ob er die Leistung als Einzelunternehmen D.I. W.F. oder als

Gesellschafter der Fa. H. erbringe. Das sei nur eine Frage der Rechnungsstellung, da sämtliche Gewerbeberechtigungen für die Fa. I. und H. jeweils auf seinen Namen lauteten.

Nach Auffassung des Amtsbeauftragten sei der Vorteil dieses Spezial-Verlegepfluges anscheinend darin gelegen, dass er in einem Arbeitsgang mehrere Arbeitsschritte setzen könne. Dies vermag aber nichts daran zu ändern, dass hier ein einzelnes bewegliches Wirtschaftsgut, wenn auch mit Zubehör vorliege, und somit die daraus gezogenen Einkünfte rechtlich als solche aus Leistungen zu qualifizieren seien. Nach Aktenlage müsse man jedenfalls davon auszugehen, dass der Verlegepflug seitens des Bw an die Fa. H. vermietet und lediglich diese Vermietung und keine darüber hinaus gehenden Leistungen an die Fa.H. in Rechnung gestellt worden seien. Die zusätzlichen Arbeitsleistungen des Bw im Zusammenhang mit der Vermietung des Pfluges an die Fa. H. habe dieser viel mehr in seiner Funktion als Gesellschafter der Fa.H. erbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde vom Bw ein Spezial-Pflug um ca 1 Million DM erworben und nach einer einmaligen kurzfristigen Vermietung von rund einem halben Jahr wieder verkauft. Streitpunkt bildet die Frage, ob der in diesem Zusammenhang geltend gemachte Verlust mit anderen Einkünften im Jahr 2001 ausgleichsfähig ist.

Vorweg ist festzuhalten, dass nach Aktenlage, insbesondere den Erhebungen der Betriebsprüfung und den handschriftlichen Ausführungen des Bw vom 14.10.2002, sowie der Beilage zur Einkommensteuererklärung als erwiesen anzusehen ist, dass mit den erzielten Einnahmen von S 450.000,- ausschließlich die Vermietung des Pfluges, jedoch keine sonstigen Arbeitsleistungen des Bw. abgegolten wurde. Es mag zwar durchaus zutreffen und erscheint sogar naheliegend, dass der Bw regelmäßig Dienstleistungen für die Gesellschaften I. und H. erbringt, doch ist auf Grund des vom Prüfer festgestellten und vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich außer Streit gestellten Sachverhaltes davon auszugehen, dass der Bw hiebei im Rahmen seiner Funktion als Gesellschafter bzw. Geschäftsführer tätig wird.

Gemäß § 28 Abs 1 Z 2 EStG 1988 zählen u.a. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die Vermietung einer einzelnen maschinellen Anlage ist durch den Steuertatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 erfasst, der die Vermietung beweglicher Gegenstände ausdrücklich anführt.

Denn in § 29 Z 3 EStG 1988 wird normiert:

Sonstige Einkünfte sind Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der *Vermietung beweglicher Gegenstände*, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs.3 Z1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1,2 oder 4 gehören.

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

In diesem Zusammenhang kann an sich jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden.

Zu den Leistungen zählt nach Lehre und Rechtsprechung insbesondere auch die Vermietung eines einzelnen Anlagegutes, eines Pkw, einer Segelyacht oder beispielsweise auch die Vermietung zweier Container (Doralt, Einkommensteuergesetz , Kommentar, § 29, Tz 41).

Wenn sich nun die Berufungsausführungen darauf stützen, dass es sich bei dem Spezial-Verlegepflug um einen Sachinbegriff, insbesondere um bewegliches Betriebsvermögen handle, so ist dem entgegen zu halten, dass unter dem Begriff "Sachinbegriff" eine Vielzahl von beweglichen Gegenständen zu verstehen ist, die wirtschaftlich eine Einheit (wie z.B ehemaliges Betriebsvermögen) bilden. Die Tatsache, dass mit dem Verlegepflug auch Zubehör zugekauft wurde um einen größtmöglichen Einsatz zu ermöglichen, ändert nichts an dem Umstand, dass es sich dabei trotzdem um eine einzelne Arbeitsmaschine und somit um

ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt. Ein einheitliches Wirtschaftsgut ist kein Sachinbegriff. Bilden einzelne vermietete oder verpachtete bewegliche Gegenstände keinen Sachinbegriff, dann liegen Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 vor. Die Vermietung einer einzelnen maschinellen Anlage ist somit ausschließlich durch den Steuertatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 erfasst, der die Vermietung beweglicher Gegenstände ausdrücklich anführt.

In der handschriftlichen Eingabe des Bw. vom 14.10.2002 führt dieser selbst aus, einen Spezialpflug als "*Privatperson*" gekauft zu haben mit der Absicht, diesen an die Fa.I., bei der er selbst als Gesellschafter-Geschäftsführer fungiert, bzw. an die "Arbeitsfirma " H. zu vermieten.

Da es sich im gegenständlichen Fall um eine lediglich ein paar Monate andauernde Vermietung bloß einer einzigen Arbeitsmaschine handelt, scheidet nach Auffassung der Rechtsmittelbehörde eine Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung aus, da zweifelsfrei ein einheitliches Wirtschaftsgut und kein bewegliches Betriebsvermögen vorliegt.

Nicht unerwähnt soll jedoch bleiben, dass auch im Anwendungsbereich des § 28 EStG keine Garantie für die steuerliche Anerkennung von Verlusten bestünde, da sich diesfalls bei Auftreten von Verlusten wohl die Frage der Liebhaberei stellen würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 7 November 2003