



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.-Ing. Bw. als ehemaliger Gesellschafter der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG, Verwaltung von Vermögen, G., vertreten durch Reinhard Moderc, Steuerberater, Leonhardstraße 104, 8010 Graz, vom 6. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. August 2006 betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung die von der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG für die Jahre 1997 bis 1999 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und für die Jahre 2000 und 2001 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von sonstigen gemeinschaftlichen Einkünften erklärten Einkünfte aus der Vermietung eines Luftfahrzeuges als sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988 (vgl. Tz. 21.1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. Oktober 2003) qualifiziert und demgemäß in den angefochtenen Bescheiden (Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 92 BAO) festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht durchzuführen sei.

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Gesellschafter der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Er stelle den Berufungsantrag, die strittigen Einkünfte, wie bereits im Rahmen der vorangegangenen Berufungsvorentscheidung beurteilt, als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren und dementsprechend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen vorzunehmen. Als Begründung verweise er auf seine Eingaben vom 5. April, 20. September 2004, 31. März und 6. Juli 2005, in denen er eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung dem Finanzamt übermittelt habe.

In der Eingabe vom 5. April 2004 hat der Bw. ausgeführt, dass es den Gesellschaftern bereits im Gründungsjahr 1997 klar gewesen sei, dass die Einkünfte aus der Vermietung des gegenständlichen Flugzeuges als solche nach § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren seien. Damit habe sich für Zwecke des Ausgleiches der Anfangsverluste das Erfordernis der Ausübung einer entsprechenden gewerblichen Tätigkeit neben der Vermögensverwaltung ergeben.

Dementsprechend habe die Gesellschaft (Bw.-Vermögensverwaltungs OEG) bereits im Kalenderjahr 1997 als Anwendungssoftware zur Flugplanerstellung ein Flugvorbereitungsprogramm entwickelt, welches den Piloten entgeltlich zur Verfügung gestellt worden und jährlich als Update verkauft und weiterentwickelt worden sei. Diese als Datenverarbeitungsgewerbe – registriert mit Bescheid des Gewerbeamtes des Magistrates Graz vom 11. Mai 1999 - bezeichnete gewerbliche Tätigkeit sei nicht nur in den Jahren 1997 bis 1999, sondern auch im Jahr 2000 ausgeübt und im Jahr 2001 um den Handel mit Datenverarbeitungsprodukten erweitert worden, wobei allerdings weder der belegmäßig nachgewiesene Einkauf noch der Verkauf mit einem Nettoumsatz in Höhe von S 277.133,64 buchmäßig erfasst worden sei. In diesem Zusammenhang sei auch auf die vom Bw. als Mitgesellschafter an die Finanzstrafbehörde übermittelte Sachverhaltsdarstellung hinzuweisen.

Er beantrage daher, dass die Einkünfte der Jahre 1997 bis einschließlich 2001 insgesamt als gewerbliche Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 iVm § 23 EStG beurteilt werden, wobei die steuerliche Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung des § 2 Abs. 2a vierter Gedankenstrich EStG 1988 nicht zur Anwendung zu kommen hätte, da davon lediglich Leasinggesellschaften betroffen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat die von der X. Flugzeugverwaltungs-GmbH & CoKEG gegen die Bescheide vom 3. November 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) eingebrachte Berufung als unzulässig zurückgewiesen hat, da aus den im Bescheid vom 22. Juni 2006, RV/0491-G/05, miterledigt RV/0481-G/05, dargestellten Erwägungen bis zur

vollständigen Abwicklung ihrer Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zähle auch der Bund als Abgabengläubiger – die Bw.-Vermögensverwaltungs OEG jedenfalls parteifähig sei und die angefochtenen Feststellungsbescheide daher an diese zu adressieren gewesen wären.

Auf Grund dieses Zurückweisungsbescheides sind vom Finanzamt an die Bw.-Vermögensverwaltungs OEG die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheide betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 erlassen worden.

Gemäß § 29 Z 3 erster Satz EStG 1988 werden als sonstige Einkünfte Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände bezeichnet, 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.

Als maßgebend für eine Qualifikation der aus Vermietungstätigkeit erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988 wird in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage angesehen, ob der Vermieter über die bloße Gebrauchsüberlassung des Mietgegenstandes hinaus dem Mieter zusätzliche Leistungen in einem Umfang erbringt, welcher den Rahmen geringfügiger und deshalb vernachlässigbarer typischer Nebenleistungen sprengt (vgl. VwGH 28.11.2002, 98/13/0046 betr. die Vermietung von zwei Filmtransfermaschinen).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage sind die Einkünfte aus der Vermietung des Luftfahrzeuges an die Y. Vermietungsdienst GmbH aus nachstehenden Erwägungen als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren:

Nach der aktenkundigen, zwischen der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG als Eigentümerin des Luftfahrzeugs Beech Baron 58P und der Y. Vermietungsdienst GmbH als Halterin abgeschlossenen, Halterschaftsvereinbarung vom 24. September 1997 wurden ua. folgende Vereinbarungen getroffen:

1. „Der Firma Y. Vermietungsdienst GmbH wird die uneingeschränkte Halterschaft in luftrechtlicher, technischer und flugbetrieblicher Hinsicht ohne zeitliche Unterbrechung übertragen.
2. Sämtliche mit dem Betrieb anfallenden Kosten sind von der Halterin zu tragen.
3. Alle erforderlichen luftrechtlichen Versicherungen sind von der Halterin abzuschließen, Befristungen und Verlängerungen von Versicherungen sind der Aufsichtsbehörde (LBA Braunschweig) unverzüglich mitzuteilen.
4. Die technische und flugbetriebliche Verantwortung liegt ausschließlich bei der Halterin des Luftfahrzeuges und kann in keiner Weise von der Eigentümerin beeinträchtigt werden.

5. Die vollständigen technischen Akte des Luftfahrzeuges sind von der Eigentümerin mit Vereinbarungsbeginn an die Halterin zu übergeben.
6. Die Instandhaltung des Luftfahrzeuges hat in einem nach JAR-145 genehmigten Instandhaltungsbetrieb mit entsprechender Musterberechtigung zu erfolgen, solange das Luftfahrzeug im gewerblichen Betrieb der Halterin eingesetzt wird.“

Da die Bw. demnach als Vermieterin gegenüber der Mieterin keine über die bloße Gebrauchsüberlassung des Mietgegenstandes hinausgehenden zusätzlichen Leistungen – bezüglich des den Piloten zur Verfügung gestellten Flugvorbereitungsprogrammes zur Flugplanerstellung siehe die untenstehenden Ausführungen - erbringt, sind die daraus erzielten Einkünfte, wie vom Finanzamt zutreffend festgestellt worden ist und vom Bw. auch nicht bestritten wird, als Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. Tz. 21.1 des Bp-Berichtes vom 23. Oktober 2003).

Eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit begründet auch bei einer Personengesellschaft keine betriebliche Tätigkeit; ist die vermögensverwaltende Personengesellschaft auch nur in geringem Umfang gewerblich tätig, gilt sie jedoch in vollem Umfang als Gewerbebetrieb [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 23, Tz 204 (1.1.2006)].

Während die einkommensteuerliche Beurteilung der Einkünfte aus der Vermietung des Luftfahrzeugs als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 unbestritten ist (vgl. Eingabe des Bw. vom 5. April 2004), ist hingegen die Qualifikation der unter dem Titel „Erlöse aus Datenverarbeitungsgewerbe“ erzielten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte strittig.

Für das Jahr 2000 sind unter dem Titel „Erlöse aus Datenverarbeitungsgewerbe“ keinerlei Einnahmen erklärt worden; die in den Jahren 1997 in Höhe von S 10.000,00, sowie 1998 und 1999 erzielten Erlöse in Höhe von jeweils S 6.000,00 sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Nebenleistungen im Rahmen der Vermietung des gegenständlichen Luftfahrzeugs zu qualifizieren. Denn das diesbezügliche „den Piloten zur Verfügung gestellte Flugvorbereitungsprogramm zur Flugplanerstellung“ stellt eine Nebenleistung zur Vermietung des Luftfahrzeuges dar, die aber keinesfalls den Rahmen geringfügiger und deshalb vernachlässigbarer typischer Nebenleistungen sprengt, da es sich um eine Leistung handelt, die mit der Nutzung des Luftfahrzeuges in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang steht und gleichsam die Hauptleistung ergänzt bzw. abrundet. Diese Erlöse teilen daher das steuerliche Schicksal der Hauptleistung und sind ebenfalls den Einkünften aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 zuzurechnen.

Dem Berufungsantrag, die aus dem Handel mit EDV-Produkten im Streitjahr 2001 erzielten Umsätze in der Gesamthöhe von S 277.133,64, im Wesentlichen unter Hinweis auf die diesbezügliche Gewerbeberechtigung, der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG zuzurechnen, konnte aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Der Bw. hat mit dem unter der Bezeichnung „Ingenieurbüro Dipl.-Ing. Bw., Zivilingenieur für Bauwesen“ verfassten Schreiben vom 3. Juni 2002 unter Anführung von 32 Rechnungen aus dem Jahr 2001 mit Rechnungsnummer, Rechnungsdatum und Rechnungsbetrag (netto und brutto) an die Z. Computer Handels GmbH Nachstehendes ausgeführt:

„Wie mit Herrn A. Buchprüfung und Steuerberatung GmbH & CoKEG, L., telefonisch besprochen, teilen wir Ihnen die Rechnungsnummern mit, die vorher an die Bw.- Vermögensverwaltungs OEG, G. adressiert waren, nun jedoch auf nachfolgende Adresse umgeschrieben werden sollen:

Zivilingenieurbüro Dipl. Ing. Bw.

W.
R.“

Dieses Begehrten wurde von der Z. Computer Handels GmbH mit Telefax vom 7. Juni 2002 wie folgt beantwortet:

„Betreff: Rechnungsumschreibung

Sehr geehrte Damen und Herren,

Wir haben Ihr Fax v. 03.06.2002 betreffend Rechnungsumschreibung erhalten und bieten Ihnen folgende Möglichkeit an:

Nach Erhalt des Entschädigungsaufwandes von € 100,-- + 20 % MwSt = € 120,-- können wir mittels Überklebung (+ Firmenstempel) den Firmenwortlaut und die Rechnungsadresse ändern“.

Der Bw. hat mit aktenkundigem Telefax vom 11. Juni 2002 der Z. Computer Handels GmbH unter Hinweis auf die Zahlungskopie auf das vorhin zitierte Antwortschreiben Nachstehendes geantwortet:

„Wir haben mit heutigem Datum die Euro 120,00 (inkl. MwSt.) als Entschädigungsaufwand einbezahlt und ersuchen Sie bitte um die Rechnungsumschreibung.“

Auf Grund dieses Schriftverkehrs zwischen dem Bw. und dem Lieferanten ist als erwiesen anzunehmen, dass der Wareneinkauf und somit wohl auch die strittigen Umsätze nicht der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG, sondern dem Bw. im Rahmen seines Einzelunternehmens (Zivilingenieurbüro) steuerlich zuzurechnen sind. Mit Rücksicht auf die Tatsache, dass der Bw.

im Schreiben vom 3. Juni 2002 vom Lieferanten völlig bestimmt und unter Hinweis auf eine diesbezügliche Besprechung mit der für die Vertretung der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG bevollmächtigten Steuerberatungskanzlei die Umschreibung der Rechnungen begeht und veranlasst hat, dokumentiert er zweifelsfrei, dass jedenfalls ein entsprechender Korrekturbedarf besteht. Dass er sich neben seiner Funktion als persönlich haftender Gesellschafter der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG auch als Inhaber eines Zivilingenieurbüros und damit als Einzelunternehmer über die steuerlichen Folgen eines derartigen Begehrens bewusst gewesen sein musste, bedarf wohl keiner weiteren Erörterung, zumal er, wie er in der Selbstanzeige vom 5. April 2004, die er als persönlich haftender Gesellschafter der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG an die Finanzstrafbehörde erstattet hat, schildert, auch die Ausgangsrechnungen dementsprechend unter seinem Namen neu erstellt hat. Spätestens in dem Zeitpunkt, in dem er sämtliche Ausgangsrechnungen neu erstellt hat, musste ihm doch bewusst sein, dass damit die steuerliche Zurechnung der Umsätze an sein eigenes Einzelunternehmen zweifelsfrei dokumentiert wird. Wenn der Bw. nun im Jahr 2004 in der Selbstanzeige versucht, die von ihm als persönlich haftender Gesellschafter im Jahr 2002 veranlasste Umschreibung der Eingangs- und Ausgangsrechnungen des Jahres 2001 so darzustellen, dass ihm diese Vorgangsweise seitens seines Geschäftspartners und dessen Bruders als steuerlicher Vertreter aufgezwungen worden sei, vermag dies nicht zu überzeugen. Abgesehen davon, dass der Bw. die Selbstanzeige erst nach einem Zeitraum von nahezu zwei Jahren, nachdem er persönlich die Umschreibung der Rechnungen veranlasst hat, erstattet hat, bleibt er eine nähere Darstellung über die behauptete Ausübung eines darauf gerichteten Zwanges schuldig. Wenn er tatsächlich davon überzeugt gewesen wäre, dass es sich bei den im Jahr 2002 umgeschriebenen Rechnungen um Scheinrechnungen handeln müsse, dann ist es völlig unerfindlich, weshalb er diese Umschreibung als eigenverantwortlich handelnder und persönlich haftender Gesellschafter der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG überhaupt veranlasst hat. Somit erweist sich das Vorbringen des Bw. im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens als bloße Schutzbehauptung, um eigene steuerliche Vorteile aus der Geltendmachung von Verlusten aus Gewerbebetrieb im Rahmen eines Verlustausgleiches bzw. Verlustvortrages lukrieren zu können. An dieser Beurteilung vermag auch die Behauptung, dass die „Bezahlung dieser Rechnungen direkt an die Bw.-Vermögensverwaltungs OEG gegangen ist“ nichts zu ändern, da der Zahlungseingang auf einem Konto, auf das der Bw. in seiner Funktion als persönlich haftender Gesellschaft einen Zugriff hatte, für sich allein keinen Beweis für die steuerlich zutreffende Zurechnung der Umsätze zu liefern vermag. Da durch Ausstellung einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 der Unternehmer, der die Leistung ausgeführt hat, diese abrechnet, dokumentiert er damit wohl auch unmissverständlich, dass ihm der Umsatz zuzurechnen ist.

Auch der Hinweis des Bw. auf die seitens der Bw.-Vermögensverwaltungs OEG bestehende Gewerbeberechtigung kann mit Rücksicht auf die Bestimmung des § 23 Abs. 2 BAO keinen zwingenden Beweis für die Zurechnung der Umsätze an die OEG liefern. Denn nach dieser Bestimmung wird die Erhebung einer Abgabe nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Somit bietet eine fehlende Gewerbeberechtigung im Rahmen seines Einzelunternehmens keinen geeigneten Schutz vor einer Zurechnung der Umsätze, die sich an den oben dargelegten Tatsachen orientiert.

Zum Hinweis des Bw. auf die stattgebenden Berufungsverentscheidungen vom 22. Juni 2004 ist lediglich zu bemerken, dass diese, wie aus der Begründung des Zurückweisungsbescheides des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Juni 2006, RV/0491-G/05, miterledigt RV/0481-G/05, hervorgeht, gar nicht rechtswirksam ergangen sind und damit keiner weiteren Erörterung bedürfen.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Da auf Grund der obigen Ausführungen die Bw.-Vermögensverwaltungs OEG in den Streitjahren ausschließlich sonstige Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände iSd § 29 Z 3 EStG 1988 erzielt hat, hatte eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu unterbleiben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. März 2008