



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch N&N SteuerberatungsGmbH, 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 17. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. August 2006 betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2002 und vom 29. August 2006 und 16. Mai 2006 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2004, sowie gegen den Bescheid vom 4. Mai 2005 betreffend die Investitionszuwachsprämie 2002 nach der am 19. Jänner 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2004 wird abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 wird abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0115,0116 hat der Verwaltungsgerichtshof die Bescheide betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2002, Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 2002 und 2004 sowie Investitionszuwachsprämie 2002 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und ausgeführt:

„Für das fortgesetzte Verfahren werde die belangte Behörde daher vorrangig zu prüfen haben, ob bei der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Gestaltung überhaupt Einkünfte gemäß Z 1 bis 3 des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (als Grundvoraussetzung für eine Prämie iSd § 108e EStG 1988) vorliegen.“

Im vorliegenden Fall ist es unbestritten, dass das Ultraschallgerät im Wege eines Mietvertrages Dr. K zur Nutzung in seiner Ordination überlassen wurde. Im Vorlageantrag brachte die Bw. vor, das Mietverhältnis entspreche einem Fremdvergleich. Der Mietvertrag sei in Form eines schriftlichen Aktenvermerkes festgehalten und die Miete sei fremdüblich.

Mit Mietvertrag vom 15. April 2005 vermietete die Bw. ein weiteres gebrauchtes Ultraschallgerät an eine Ärztin um 100 Euro zuzüglich 20 Euro Umsatzsteuer.

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung wurde außer Streit gestellt, dass im Hinblick auf die diesbezüglichen Ausführungen in dem eingangs zitierten Erkenntnis, die Vermietung des Ultraschallgerätes Unternehmereigenschaft begründet.

Aus der Vermietung dieser Geräte erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – die der Bw. im fortgesetzten Verfahren zur Kenntnis gebracht wurde - ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 18.2.1999, 97/15/0018).

Mit Vorhalt vom 11. Mai 2011 wurde die Bw. eingeladen, die Umstände bekannt zu geben, die darauf schließen lassen, dass es sich bei der Vermietung des Ultraschallgerätes (bzw. der Geräte) um gewerbliche Vermietung handelt.

Dazu vertrat der steuerliche Vertreter der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 30. Mai 2011 nachstehende Rechtsansicht, die er auch in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 19. Jänner 2012 zum Ausdruck brachte:

„§ 188 Abs. 1 BAO normiert, dass Einkünfte für eine Personengesellschaft oder Personengemeinschaft nur dann festzustellen sind, wenn diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens erzielen.“

Bei der entgeltlichen Überlassung (Vermietung) von medizinischen Geräten – diese sind bewegliches Vermögen – an Dritte, kommt daher § 188 Abs. 1 Z d BAO, der sich ausschließlich auf die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens bezieht, nicht zur Anwendung.“

Demzufolge stellt die entgeltliche Überlassung von beweglichem Vermögen gemäß § 188 Abs. 1 Z b BAO jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.“

Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters ergibt sich bereits aus § 188 Abs. 1 Z b BAO *kraft Gesetzes*, dass es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt.

Der Amtsbeauftragte führt dazu aus, dass die Bestimmung des § 188 BAO nicht die Funktion habe, Einkünfte einzuschränken und verweist auf § 2 Abs. 4 EStG 1988 mit dem Hinweis, dass vorliegendenfalls die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 188 BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Unter den sonstigen Leistungen erfasst § 29 Z 3 EStG 1988 Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu anderen Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören.

Die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände fällt auch dann unter § 29 Z 3, wenn die Vermietung wiederholt und an wechselnde Mieter erfolgt; nur wenn über die bloße Vermietung hinausgehende Sachleistungen erbracht werden, die eine unternehmerische Organisation erfordern, liegen gewerbliche Einkünfte vor. Nach den EStR zählt die Vermietung

beweglicher Gegenstände zu den gewerblichen Einkünften, wenn die Vermietung „geschäftsmäßig betrieben wird“ (Doralt, EStG⁸ § 29, Tz 40/1).

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

In den Begriff des Gewerbebetriebes ist allerdings noch die Abgrenzung von der Vermögensverwaltung hineinzulesen. Vermögensverwaltung begründet noch keinen Gewerbebetrieb. Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht.

Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang *deutlich jenes Ausmaß überschreitet*, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 18.2.1999, [97/15/0018](#)).

Die herrschende Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der *zusätzlichen Leistungen* aus (Doralt, EStG¹⁰, § 23, Tz 99 ff.).

Auch im Erkenntnis VwGH 24.11.2011, [2007/15/0154](#) hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 28.11.2002, [98/13/0046](#) deziert zum Ausdruck gebracht, dass die Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter ohne Hinzutreten weiterer Leistungen für sich genommen nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.

Da es sich im vorliegenden Fall unbestritten um die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände handelt, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese Vermietung unter § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren ist. Erst wenn die oben angeführten Voraussetzungen gegeben sind, kann eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen.

Die Bw. hat weder in der Vorhaltsbeantwortung noch in der mündlichen Berufungsverhandlung jemals behauptet, dass Sonderleistungen vorliegen, die mit der Vermietung im Regelfall nicht verbunden und somit hinzugereten sind, wodurch manifestiert werden könnte, dass die Tätigkeit der Vermieterin dieser Geräte über die Nutzungsüberlassung hinausgeht. Auch die von der Bw. gewählte Handhabung lässt keine Tätigkeiten der Vermieterin erkennen, die die oben angeführten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes erfüllen. Weder geben der Mietvertrag noch die vorliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen Anhaltspunkte für Sonderleistungen, die für

eine gewerbliche Vermietung sprechen. Vielmehr wird durch die vorliegenden Unterlagen augenscheinlich, dass die Vermietung dieser beiden Geräte nicht über die bloße Überlassung der Bestandsgegenstände hinausgeht.

In den Streitjahren bildete die Vermietung der beiden Geräte den ausschließlichen Betriebsgegenstand der Bw. Da diese Betätigung nach dem festgestellten Sachverhalt als vermögensverwaltende Tätigkeit, nämlich Vermietung eines beweglichen Wirtschaftsgutes, anzusehen ist, kam schon deshalb die begehrte Einkünftefeststellung nicht in Betracht, weil kein Anwendungsfall des § 188 BAO vorlag.

Gemäß § 108e EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Voraussetzung ist nach Abs. 2 dieser Bestimmung die Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988.

Da die Bw. in den Streitjahren keine betrieblichen Einkünfte – Einkünfte nach §§ 21, 22 EStG 1988 liegen unbestritten nicht vor - erzielt hat, ist die Voraussetzung des Vorliegens betrieblicher Einkünfte für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie nicht gegeben.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. Jänner 2012