

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B (Bezeichnung lt. Beschwerde), C, vertreten durch BDO Austria GmbH WP und STB, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25.04.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 27.02.2014, betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die nunmehrige Bf brachte rechtzeitig Beschwerde ein gegen die in Folge einer Betriebsprüfung ergangenen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2010.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, ist lt. Gesellschaftsvertrag vom 23.12.1982 Unternehmensgegenstand der Handel mit und die Vermietung von Berufs- und Hotelwäsche aller Art sowie sonstiger Textilien (§2). Ihre Tätigkeit wird mit 1.1.1983 aufgenommen (§3).

Aus dem Lagebericht der Bf. Für das Geschäftsjahr 2008/2009 geht hervor, dass Unternehmensgegenstand Vermietung und Verkauf von Berufs- und Hotelwäsche aller Art für das Gesundheitswesen, Hotellerie und Gastronomie sowie Industrie und Wirtschaft sowie gereinigter und frisch aufbereiteter Matten darstellt.

Aus den Lieferbedingungen/Vertragsformular ist zu entnehmen, dass die Mietwäsche Eigentum der Bf bleibt, der Kunde haftet für Eigentumsentziehung mit Ersatzpreisen. Die Mietwäsche darf nur durch die Bf oder eine von ihr genannte Wäscherei gereinigt und Instand gehalten werden. ... Der Kunde verpflichtet sich seinen kompletten

Mietwäschebedarf nur von der Bf zu beziehen (1). Der Service der Bf besteht im Bereitstellen der Mietwäsche, reinigen im vereinbarten Turnus, zweckmäßigem Instandhalten, Lagerhalten; kostenlosen Austausch nach Verschleiß sowie zustellen/abholen (2). Für abhanden gekommene und über die normale Verwendung hinaus unbrauchbar gewordene Mietwäsche ist der Kunde voll haftbar (3). Mindestumsatz pro Woche ist der vereinbarte Mietwäschestand mal Einzelpreis ... (4). –Zur Errechnung des Gesamtpreises in Form einer Wochenpauschale ist im Mietwäscheservicevertrag vorgesehen(pro Zeile): Art.Typ, Artikel, Größe, Material, Farbe, Tauschmenge, Mietwäschestand, Einzelpreis, Gesamtpreis.

In der Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, dass seit Jahren das Wahlrecht des § 13 EStG – geringwertige Wirtschaftsgüter (hier Textilien) im Jahr der Anschaffung steuerlich abzusetzen – wahrgenommen werde und dies der Finanzverwaltung seit Jahrzehnten im Rahmen der Abgabenerklärungen und Jahresabschlüssen offengelegt werde. Seit dem Steuerreformgesetz 1993 soll nun ab 1994 die Begünstigung des § 13 EStG nicht mehr zur Anwendung kommen, wenn die Wirtschaftsgüter zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind. Das Gesetz lasse jedenfalls offen, was unter „entgeltlicher Überlassung“ zu verstehen und wie die Bestimmung anzuwenden sei, wenn die Überlassung untrennbarer Teil einer anderen Hauptleistung sei, die grundsätzlich vom Ausschluss der Anwendung des § 13 EStG nicht betroffen sei. Deswegen liege die richtige Gesetzesanwendung im Ermessen des Rechtsanwenders, wodurch der Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen sei. – In den seit 1993 durchgeführten Betriebsprüfungen seien keine Beanstandungen der Handhabung des § 13 EStG durch die nunmehrige Bf erfolgt. – Die Frage der Anwendbarkeit des § 13 EStG sei in den Betriebsprüfungen zwar aufgegriffen, aber die Argumente der nunmehrigen Bf zustimmend zur Kenntnis genommen worden. Ein nunmehriges Abgehen davon stelle einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar.

In den Beschwerdeausführungen zu den materiellrechtlichen Mängeln wird im Wesentlichen betont, dass die Geschäftstätigkeit der Bf „im Wesentlichen in der laufenden Reinigung von Textilien wie Bett- und Tischwäsche, Bekleidung, Matten etc., dem Transport zum Kunden sowie der Abholung von Schmutzwäsche und Koordinierung des Wäscheaustausches erfolge (in geringem Umfang werden noch Umsätze aus der Reinigung fremder Textilien und dem Verkauf von Handelswaren erzielt) – Hauptmotiv der Kunden für die Inanspruchnahme ihrer Dienstleistungen sei also in aller Regel nicht die Anmietung von Textilien zur Reduktion von Anschaffungskosten, sondern vielmehr das Auslagern von Reinigungs- und Logistikleistungen.

Die Bf erbringe nicht nur reine Überlassungsdienstleistungen: man lege ua. eine Projektpräsentation aus der Ausschreibung eines bestehenden Kunden über die Vergabe

eines Auftrages zu Berufskleidung im stahlerzeugenden Bereich (Hitzeentwicklung) bei. (Daraus ist ersichtlich, dass dort ca. 9.000 Personen eingekleidet werden, die Bf beschafft die Berufskleidung und stellt Berufskleidungsspender, die von ihr befüllt werden, zur Verfügung: vorher werde schmutzige Kleidung von der Bf abgeholt, desinfizierend gewaschen, dann die Kleidung repariert und instandgehalten, die Teile ausgelesen, Innenlabel angebracht, der Barcode mit dem Kleiderbügel verknüpft, kontrolliert, schrankfertig gefinisht, für die Tour vorsortiert, gefaltet und kontrolliert, gefaltete Kleidung gepackt, in den Container geräumt, zum Kunden gebracht und in die von ihr zur Verfügung gestellten Berufskleidungsspender gegeben.)

Die von der Betriebsprüfung für 2005 bis 2010 nicht mehr anerkannte bisherige Vorgehensweise führte zu einer Annahme der Nutzungsdauer von 3 Jahren durch die Abgabenbehörde.

Hingewiesen wurde auf die Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 1993, denen zu entnehmen sei, dass die Sofortabschreibung gem. § 13 EStG bei entgeltlich überlassenen Wirtschaftsgütern dann weiter möglich sein soll, wenn die Überlassung „völlig untergeordneter Nebenzweck“ ist: dies sei etwa bei Krankenhaus-Bettwäsche der Fall, wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck deren ständige Reinigung ist. Dieselbe Sicht sei auch bei Gasflaschen in Verbindung mit Gaslieferung der Fall. Auch Schrifttum und Verwaltungspraxis hätten sich der Sicht des Finanzausschusses angeschlossen.

Im gegenständlichen Fall sei eine Aufteilung des Gesamtentgeltes auf die einzelnen Teilleistungen vertraglich nicht vorgesehen. Lt. Betriebswirtschaftlicher Analyse der Bf betragen 2005 – 2010 die bezogenen Leistungen (insbesondere Waschlohn und Transportkosten) zu den Mieterlösen zwischen 59% und 60,1%, während die Abschreibung der Wäsche bei einer Nutzungsdauer von 3 Jahren zwischen 17,5% und 19,15 betrug, was bedeute, dass die oa. Leistungen mehr als das 3-fache der Abschreibungen betragen würden.

Die Finanzverwaltung habe in Zusammenhang mit der Sofortabschreibung keine unmittelbare Aussage über die Kriterien der „völligen Untergeordnetheit“ getroffen, jedoch ua. in den EStR 2000, RZ 4313 den Begriff „weitaus überwiegend“ definiert: dies sei im Lebensmittelhandel dann der Fall, wenn der Großhandelsumsatz des jeweiligen Jahres 25% des gesamten Handelsumsatzes des jeweiligen Jahres nicht übersteige. – im gegenständlichen Fall liege die Abschreibungstangente bei ca. 19% der Umsatzerlöse, während die übrigen Kosten rund über 75% betragen.

Aus dem bezüglichen BP-Bericht geht hervor, dass der Abschreibungsaufwand für Mietwäsche 2005-2010 ca 18-19% der Erlöse aus dem Mietwäschegeschäft betrug, wobei der Zweck „Überlassung von Wirtschaftsgütern“ sich nicht nur aus dem Abschreibungsaufwand errechnet, sondern auch der Aufwand aus Erbringung von Dienstleistungen in Zusammenhang mit Lagerhaltung (Überwachung eines ausreichenden

Lagerbestandes, laufende Reparatur bzw. Ersatz von Textilien) zu berücksichtigen ist. – Doch auch bei 18% liege nach Ansicht der Betriebsprüfung kein „völlig untergeordneter Nebenzweck“ vor, da die Relation der Kosten für Wäscheanschaffung zu Kosten aus anderen Leistungen (waschen, reparieren, nachbeschaffen, Logistik, Transport uä) kaum noch ins Gewicht fallen dürfe. Es wird auf § 39 Z 1 BAO und RZ 114 der Vereinsrichtlinien verwiesen, wonach 10% die Obergrenze dessen darstellen, was noch als völlig untergeordneter Nebenzweck angesehen werden kann (um den Verein noch als gemeinnützig ansehen zu können): dieser Wert werde hier deutlich und konstant überschritten.

Auch der Umstand, dass die Mietwäsche über 90% des Anlagevermögens ausmache und der Aufwand für Wäscheanschaffung jährlich ca 3 Mio betrage, spreche gegen die Annahme eines völlig untergeordneten Nebenzweckes.

Über Antrag der Bf. erging keine Beschwerdeentscheidung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 Euro nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). ... Die vorstehenden Sätze gelten nicht für Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind.

In *Doralt* in Doralt et al, EStG, § 13 Tz 9 wird dazu ausgeführt, dass zur Vermietung bestimmte Wirtschaftsgüter von der begünstigten Abschreibung des § 13 ausgeschlossen sind, wobei die Einschränkung einen Missbrauch der Begünstigung verhindern soll; ist die Überlassung ein völlig untergeordneter Nebenzweck (zB Stahlflaschen zum überwiegenden Hauptzweck der Lieferung von Gas), kann § 13 weiter in Anspruch genommen werden (unter Hinweis auf BMF, SWK 1994, A 317, wo auf die ua stenographischen Protokolle des Nationalrates hingewiesen wird).

Aus den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP; Bericht des Finanzausschusses über die Regierungsvorlagen: Bundesgesetz, mit dem ua das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird (Steuerreformgesetz 1993) geht hervor, dass der Finanzausschuss zu Art.I Z 8 (§ 13 EStG 1988) die Auffassung vertritt, dass die Sofortabschreibung entgeltlich überlassener Wirtschaftsgüter in jenen Fällen weiterhin

möglich sein wird, in denen die Überlassung als völlig untergeordneter Nebenzweck anzusehen ist. Dies wird etwa für entgeltlich überlassene Gasflaschen gelten, wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck die Lieferung von darin befindlichem Gas ist, weiters für die Überlassung von Krankenhaus-Bettwäsche, wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck die ständige Reinigung der Krankenwäsche ist.

Bei Klärung des gegenständlichen Beschwerdepunktes ist grundsätzlich der Bf zu widersprechen, dass das „Gesetz jedenfalls offen“ lasse, „was unter entgeltlicher Überlassung zu verstehen“ sei : der Begriff der entgeltlichen Überlassung ist im österreichischen Normenkodex ausführlich geregelt und ist den österreichischen Rechtsanwendern bekannt, weshalb hier eine Erläuterung entfallen kann.

Wenn die Bf nun weiter ausführt, dass nicht geregelt sei, wie die Bestimmung des § 13 EStG 1988 idgF anzuwenden sei, „wenn die Überlassung untrennbarer Teil einer anderen Hauptleistung“ (wohl gemeint die von der Bf oa Reinigung, Transport und Logistik ) sei, „die grundsätzlich vom Ausschluss der Anwendung des § 13 nicht betroffen“ sei, so ist anzumerken, dass dazu der Wille des Gesetzgebers zu erforschen ist: in den oa angeführten stenographischen Protokollen des Nationalrates wird dazu auf einen völlig untergeordneten

Nebenzweck hingewiesen, der zwar nicht in Zahlen ausgedrückt, aber anhand zweier Ausführungen beschrieben wird. Dies sind zum einen entgeltlich überlassene Gasflaschen, „wenn der weitaus überwiegende Hauptzweck die Lieferung von darin befindlichem Gas ist“: aus dieser Formulierung geht klar hervor, dass die Flaschenüberlassung nur zum Zweck der Gaslieferung erfolgt, da die Gaslieferung aufgrund der Flüchtigkeit von Gas sonst gar nicht erfolgen könnte. Das bedeutet in der Folge, dass die Gasflaschenüberlassung kein Hauptzweck neben der Gaslieferung ist, sondern den Hauptzweck Gaslieferung nur ermöglicht, während die Flaschenüberlassung in diesem Zusammenhang eben nur einen völlig untergeordneten Nebenzweck darstellt.

Zum anderen wird auf den überwiegenden Hauptzweck der Reinigung von Krankenwäsche verwiesen, wobei die Überlassung von Krankenhaus-Bettwäsche einen völlig untergeordneten Nebenzweck darstellt: diese Konstellation ist nur möglich, wenn beachtet wird, dass weitaus überwiegender Hauptzweck die ständige Reinigung von Krankenwäsche ist, dh die zur Verfügungstellung von hygienisch sauberer Wäsche erfolgt, wie sie ansonsten nur durch eine Krankenhauswäscherei in eigener Dienstleistung gewaschen, gebügelt und desinfiziert wird. – In diesem Zusammenhang stellt die Überlassung von Krankenhaus-Bettwäsche einen völlig untergeordneten Nebenzweck dar, da eine Wäschereinigung ohne Vorhandensein von Wäsche eben nicht möglich ist.

Es ist nun zu untersuchen, ob die Tätigkeit der Bf sich auf die vergleichbare Dienstleistung einer Krankenhauswäscherei bei zur Verfügungstellung von hygienisch sauberer Wäsche beschränkt oder darüber hinaus geht. Dazu ist festzustellen, dass die Bf

diesbezüglich ihre Kunden nicht nur im Krankenhausbereich, sondern auch in der Hotellerie und Gastronomie hat, sowie woa auch Bereitstellung, Säuberung und Logistik iZhG mit Arbeitsbekleidung (ua spezieller Hitzeschutz) sowie Saubermattenservice und -bereitstellung durchführt. Es ist offenkundig, dass bei der Überlassung der Textilien in der Hotellerie und Gastronomie sowie im oa Bereich der Arbeitskleidung und Saubermatten die zur Verfügungstellung des zu reinigenden Materials eine andere Dimension aufweist als aus den oa stenographischen Protokollen des Nationalrates zur Überlassung von Krankenhaus-Bettwäsche entnommen werden kann: es handelt sich dabei nicht mehr um simpel in gleicher Qualität, Farbe, Größe etc zur Verfügung gestellte und den Zweck der hygienisch sauberen Wäsche erfüllende Textilien, sondern es sind in Design, Qualität, Ausstattung, Firmenaufschrift uä unterschiedliche Produkte zu beschaffen und idf logistisch zu behandeln. Dass dies offenkundig kein - wie in den oa stenographischen Protokollen des Nationalrates zur Überlassung von Krankenhaus-Bettwäsche angeführter – „völlig untergeordneter Nebenzweck“ ist, wird wohl auch von der Bf geteilt, wenn sie im oa Gesellschaftsvertrag als Unternehmensgegenstand den Handel mit und die Vermietung von Berufs- und Hotelwäsche aller Art sowie sonstiger Textilien bezeichnet: wäre sie der Meinung, dass die Reinigungsleistung den Hauptzweck der von ihr angebotenen Dienstleistungen darstellt, hätte sie dies in der Bezeichnung des Unternehmensgegenstands zum Ausdruck gebracht und nicht ignoriert (auch aus dem oa Lagebericht der Bf. Für das Geschäftsjahr 2008/2009 geht hervor, dass Unternehmensgegenstand Vermietung und Verkauf von Berufs- und Hotelwäsche aller Art für das Gesundheitswesen, Hotellerie und Gastronomie sowie Industrie und Wirtschaft sowie gereinigter und frisch aufbereiteter Matten darstellt, auf Reinigungsleistung wird nicht hingewiesen). Bestätigt wird diese Ansicht der Bf, wonach die von ihr neben der Reinigung erbrachten Dienstleistungen keinen „völlig untergeordneten Nebenzweck“ zur Hauptleistung Wäschereinigung darstellen auch durch ihre Beschwerdeausführung, wonach die Überlassung (von Textilien) „untrennbarer Teil einer anderen Hauptleistung“ sei: sie geht also davon aus, dass sowohl die Überlassung (von Textilien) als auch deren Reinigung jeweils Hauptleistungen darstellen, da sonst die Formulierung „untrennbarer Teil einer anderen Hauptleistung“ nicht zu verstehen wäre. Die Bf konzidiert somit selbst, dass die von ihr getätigte Überlassung von Textilien – auch – eine Hauptleistung ist und idF schon begrifflich keinen „völlig untergeordneten Nebenzweck“ darstellen kann.

Aufgrund obiger Ausführungen kann die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 13 EStG idGF nicht erfolgen.

Was nun den Beschwerdepunkt des Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben betrifft, ist auszuführen, dass in § 114 Abs.1 BAO normiert ist, dass die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. ...

§ 114 Abs.1 BAO ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 Abs 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs 1 B-VG).

Beide Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts wenden den Grundsatz von Treu und Glauben bei Ermessensentscheidungen und vereinzelt auch dort an, wo der Abgabenbehörde kein Ermessensspielraum eingeräumt ist. – Die Anwendung von Treu und Glauben setzt also einen Vollzugsspielraum voraus (VwGH 19.9.2013, 2013/15/0183 ua).

Nach der Judikatur des VwGH(15.9.2011, 2011/15/0126 ua) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Lt.Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049 ua), wie wenn ein Abgabepflichtiger etwa von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich deren Unrichtigkeit herausstellt (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126).

Dass eine abgabenbehördliche Prüfung jedoch eine bestimmten Vorgangsweise eines Abgabepflichtigen unbeanstandet ließ, hindert sie jedoch nicht daran, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248 ua).

Bei Betrachtung des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts im Kontext mit der zitierten VwGH-Judikatur ist festzuhalten, dass eine abgabenbehördliche Aufforderung zum nunmehr beschwerdegegenständlichen Verhalten weder aus dem Akteninhalt ersichtlich noch von der Bf behauptet wurde und entspricht also va unter Hinweis auf VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248 ua die beschwerdegegenständliche Vorgangsweise und Beurteilung der Abgabenbehörde der ständigen VwGH-Judikatur. Es liegt idF keine Verletzung des Grundsatz von Treu und Glauben vor.

Es war idF spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gem. Art.133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn es von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet auf der Auslegung des Begriffes des völlig untergeordneten Nebenzweckes in § 13 EStG 1988 sowie des Grundsatzes von Treu und

Glauben und der dazu ergangenen Rechtsprechung. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Linz, am 6. Juni 2018