

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/11/28 98/13/0046

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.11.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §23 Z1;

EStG 1988 §28;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des RL in W, vertreten durch Dr. Klaus-Peter Schrammel, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Riemergasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 19. Dezember 1997, Zl. 15-96/1082/05, betreffend Gewerbesteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte in den Streitjahren neben Einkünften aus Kapitalvermögen und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Teilen seines Einfamilienhauses und darüber hinaus weitere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von S 2,399.550,-- für das Jahr 1991, von S 4,474.900,-- für das Jahr 1992 und von S 5,979.560,-- für das Jahr 1993. Die rechtliche Qualifikation dieser letztgenannten Einkünfte im Blickwinkel einer dafür bestehenden Gewerbesteuerpflicht bildet den Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

Im Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung der Tätigkeit des Beschwerdeführers in den Jahren 1991 bis 1993 wurden vom Prüfer dazu folgende Feststellungen getroffen:

Der Beschwerdeführer habe in seinem Einzelunternehmen zwei Filmtransfermaschinen zur Überspielung von Werbefilmen oder Zeichentrickfilmen und dergleichen von Videofilmsystemen auf Kinofilmsysteme hergestellt. Bei der Herstellung dieser Spezialmaschinen habe der Abgabepflichtige einerseits sein ganzes Know-How eingebracht und unter Mithilfe eines Programmierers eine spezielle EDV-Software dafür erstellt, andererseits seien fertige Geräte eingekauft und mit selbst hergestellten Teilen ergänzt worden. Auf Grund der vom Beschwerdeführer entwickelten

Technik sei eine schnellere und qualitativ höher wertige Durchführung von Filmtransfers ermöglicht worden. Die vom Beschwerdeführer geschaffenen Transfersysteme dürften europaweit, wenn nicht sogar weltweit führend sein, wovon etliche Aufträge aus Amerika Zeugnis gäben. Das Wissen des Beschwerdeführers sei in den beiden Filmtransfermaschinen enthalten und bleibe geheim. Der Beschwerdeführer habe seine Erfindung nicht patentrechtlich schützen lassen, um deren Diebstahl zu verhindern. Die wesentlichen Kriterien seiner Erfindung habe er in seinem Gedächtnis, sie seien aus Sicherheitsgründen nur verschlüsselt aufgezeichnet worden. Der Beschwerdeführer habe dazu angegeben, dass bestimmte Länder fast an jede patentrechtliche Erfindung illegal herankämen. Die beiden Filmtransfermaschinen befänden sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers und würden an die C. GmbH vermietet, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer sei. Das Entgelt für die Vermietung werde in unterschiedlicher Höhe je nach Art des überspielten Videofilmsystems in Stundensätzen nach Einsatzstunden der Filmtransfermaschinen verrechnet. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers habe hiezu angegeben, dass es sich dabei um Lizenzgebühren für die Überlassung der Erfindung handle, wobei er die Form der Verrechnung nach Stundensätzen im Interesse einer möglichst korrekten Ermittlung der Lizenzgebühren gewählt habe. Es sei diese Verrechnungsart auch deshalb gewählt worden, um "dem Fremdvergleich betreffend die C. GmbH gerecht zu werden". Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers sehe diese Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit an.

In der Beurteilung des vorgefundenen Sachverhaltes stellte sich der Prüfer auf den Standpunkt, dass auf Grund der gewählten Form der Gestaltung und Verwertung der Filmtransfermaschinen eine gewerbliche Verpachtung vorliege. Das in den Geräten enthaltene Know-How und die EDV-Software bildeten mit der jeweiligen Filmtransfermaschine eine wirtschaftliche Einheit. Eine Trennung in Know-How, EDV-Software-Entwicklung und den Rest des Gerätes sei nicht möglich, weil das ganze Paket (Filmtransfermaschine) als Einheit vermietet werde. Da der Beschwerdeführer über Handlungen der reinen Vermögensnutzung hinausgehe und außerdem die Kosten der Erfindung bereits seit Jahren als Betriebsausgaben behandelt worden seien, liege hier eindeutig eine gewerbliche Tätigkeit vor. Einkünfte aus selbständiger Arbeit könnten nicht vorliegen, weil die Erfindung nicht gegen vertraglich vereinbarte Lizenzgebühren der C. GmbH verkauft oder zur Verfügung gestellt worden sei. Da der Beschwerdeführer seine Filmtransfermaschinen in seinem bestehenden Betrieb in der dargestellten Form durch Vermietung verwerte, lägen gewerbsteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ im hier interessierenden Umfang für die Streitjahre entsprechende Gewerbesteuerbescheide.

In seiner gegen diese Bescheide erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass vom Prüfer auf die Wertdimensionen zwischen Hardware und Software nicht eingegangen worden sei. Der Beschwerdeführer sei vor einem halben Jahr zu einem Vergleichstest der Transferqualität mit einem näher genannten Unternehmen eingeladen worden, welcher Test in Amsterdam stattgefunden habe. Bei diesem Test habe sich herausgestellt, dass die Transferqualität des anderen Unternehmens trotz eines Forschungsaufwandes von 900.000.000,- S schlechter als die gewesen sei, die durch die vom Beschwerdeführer hergestellte Maschine habe erzielt werden können. Hieraus ergebe sich der untergeordnete Wert der Hardware und die Problematik der Bewertung. Hätte der Beschwerdeführer die Lizenzrechte an die C. GmbH um 900.000.000,- S verkauft, dann hätte ein solcher Betrag mit Sicherheit für Diskussionen gesorgt, weshalb nach einer Lizenzabgeltung habe gesucht werden müssen, die auch einem Fremdvergleich standhalte. Deshalb sei die Lizenzabgeltung nach verrechneten Einsatzstunden gewählt worden, die zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führe. Wenn der Prüfer die Auffassung vertrete, es handle sich um eine gewerbliche Verpachtung, dann läge eine nicht gewerbsteuerpflichtige Betriebsverpachtung vor, weil die Eigenerfindung das einzige Betriebsvermögen des Beschwerdeführers darstelle.

In einer zur Berufung erstatteten Stellungnahme verwies der Prüfer darauf, dass er an der Qualität des vom Beschwerdeführer geschaffenen Systems ohnehin nicht gezweifelt habe; dass die Hardware der Filmtransfermaschine von untergeordneter Bedeutung sei, möge durchaus zutreffen, es sei jedoch die gewählte Form der Verwertung der Filmtransfermaschinen in Form ihrer Vermietung gegen Entgelt je nach Art des überspielten Videofilmes und nach Einsatzstunden der Filmtransfermaschinen nicht geeignet, als mögliche Art einer Lizenzabgeltung erkannt zu werden. Zudem sei keinerlei vertragliche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der C. GmbH zur Abgeltung allfälliger Patent- oder Lizenzrechte getroffen worden. Zu erwähnen sei ferner, dass jede der zwei Filmtransfermaschinen für sich eine wirtschaftliche Einheit darstelle, welche diverse zugekaufte und selbst hergestellte

Geräte, EDV-Software und das Wissen des Beschwerdeführers enthalte, sodass eine Trennung in Hardware und Software nicht möglich sei. Auch Einkünfte aus der Überlassung von Software zur Nutzung seien im Übrigen gewerbesteuerpflichtig. Um Einnahmen aus einer Vertriebsverpachtung könne es sich nicht handeln, vielmehr lägen laufend abzurechnende Geschäftsfälle eines bestehenden und tätigen Gewerbebetriebes vor. Eine Betriebsverpachtung würde vielmehr das Ruhen des dem Abgabepflichtigen gehörenden Betriebes voraussetzen. Nach Ansicht des Prüfers liege eine gewerbliche Vermietung (Verpachtung) vor.

Der Beschwerdeführer erwiderte auf diese Stellungnahme mit dem Vorbringen, dass auf die Frage der Wertermittlung des "Patentes" als Ausgangsbasis für die Lizenzverrechnung wieder nicht eingegangen worden sei. Wegen dieser Problematik sei eben die Lizenzabgeltung nach Leistung gewählt worden. Dass jede der beiden Maschinen eine wirtschaftliche Einheit darstelle, treffe zu. Die zugekauften Teile untergeordneter Bedeutung seien jedoch teilweise technisch verändert und der Erfindung entsprechend adaptiert worden, woraus sich eine Sachgesamtheit ergebe, die in dem (wenn auch patentrechtlich nicht geschützten) "Patent" bestehe und deren Verwertung zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 als unbegründet ab. Die Überlassung gewerblicher Schutzrechte sowie die Gestattung ihrer Verwertung (Einräumung von Lizenzen) durch einen Erfinder führe in der Regel zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, bei Verwertung im Rahmen eines Gewerbebetriebes des Erfinders jedoch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betriebsvermögen bei demjenigen, der aus der Überlassung der Rechte Einkünfte erziele, mache diese Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb. Den gewerblichen Erfahrungen sei die Überlassung von technischen und gewerblichen Kenntnissen zuzurechnen, die den Empfänger in die Lage versetzten, sein Produktionsprogramm ohne eigene kostspielige Forschungskosten auf dem modernsten Stand zu halten. Zu den gewerblichen Erfahrungen zählten vor allem die Kenntnis von gewerblichen Herstellungsverfahren (Know-How), aber auch von Rezepten, Erfahrungen über zweckmäßige Betriebsorganisation, Marktkenntnisse und dergleichen. Einkünfte aus gewerblichen Erfahrungen seien regelmäßig als gewerbliche Einkünfte dem Betrieb zuzurechnen und kämen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht. Die einzelnen Leistungen könnten im Beschwerdefall nicht voneinander getrennt werden, da die Maschinen eine Sachgesamtheit bildeten, in der auch das gesamte Wissen und die vom Beschwerdeführer selbst entwickelte Software enthalten sei. Es würden damit neben der reinen Vermietung noch zusätzliche Leistungen erbracht, weshalb eine gewerbliche Vermietung vorliege. Da die Software nur dem Beschwerdeführer bekannt sei, wäre ein anderer nicht in der Lage, die vom Beschwerdeführer eingesetzte Software zu verändern, sondern sei dies nur dem Beschwerdeführer möglich. Schon deshalb müssten Verbesserungen an den Maschinen im Betrieb des Beschwerdeführers vorgenommen werden, weshalb eine Betriebsverpachtung nicht in Betracht komme, welche überdies voraussetzte, dass der Betrieb des Beschwerdeführers nicht weiterbestünde. Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen könnten nur dann zu selbständigen Einkünften führen, wenn entweder eine wissenschaftliche Tätigkeit vorliege oder die Verwertung eines Patentes durch den Erfinder erfolge. Voraussetzung dafür sei allerdings, dass keine Merkmale vorlägen, die zu einer gewerblichen Tätigkeit führten. Solche Merkmale seien vor allem die Verwertung der Erfindung in einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb, wenn die Kosten der Erfindung schon seit Jahren als Betriebsausgaben abgesetzt würden. Werde eine Erfindung vom Erfinder selbst verwertet, dann liege selbständige Arbeit vor, werde sie vom Rechtsnachfolger verwertet, dann handle es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In beiden Fällen entstünde aber eine gewerbliche Tätigkeit, wenn der Nutzende über Handlungen zur reinen Vermögensverwaltung hinausgehe, insbesondere die auf Grund der Erfindung hergestellten Gebrauchsgegenstände verfertige oder verfertigen lasse und sie selbst vertreibe. Wenn die Kosten der Erfindung schon seit Jahren als Betriebsausgaben behandelt worden seien, dann gehörten die Patentrechte zu einem Betriebsvermögen und lägen deshalb gewerbliche Einkünfte vor. Dass eine wissenschaftliche Tätigkeit vorliege, habe der Beschwerdeführer nicht einmal behauptet. Aber selbst wenn dies der Fall wäre, könne die Verwertung der Erfindung aus den oben genannten Gründen nicht zu selbständigen Einkünften führen. Auch die Verwertung der Erfindung im Rahmen des Betriebes des Beschwerdeführers führe aus den oben genannten Gründen zu gewerblichen Einkünften, weil der Beschwerdeführer nicht bestritten habe, dass die Entwicklungskosten schon seit Jahren als Betriebsausgaben abgesetzt worden seien. In welchem Verhältnis die einzelnen Leistungen zueinander stünden, sei nicht von Bedeutung, weil unzweifelhaft auch das gesamte Know-How in den Maschinen enthalten und die Herstellung von Software-Programmen als gewerbliche

Tätigkeit anzusehen sei. Die Art der Berechnung des Entgelts für die Nutzung der Maschinen sei dabei ebenso wenig von Bedeutung. Ein Fremdvergleich sei im Übrigen gar nicht erforderlich, weil nicht erkennbar sei, worin eine unübliche Handlung gegenüber der C. GmbH liegen sollte.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Nach der Bestimmung des § 28 Abs. 1 EStG 1988 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.

Nach der Bestimmung des § 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 (dieses Paragraphen) gehören.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Gewerbesteuergesetz 1953 unterlag der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wurde, wobei nach § 1 Abs. 1 Satz 2 leg. cit. unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen war.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z. 1 EStG 1988 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.

Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften liegt nach der Definition des § 32 BAO insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Wie sich aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur zur Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG 1988 und seiner Vorgängerbestimmungen einerseits und der allein der Gewerbesteuerpflicht unterliegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z. 1 der Einkommensteuergesetze andererseits bei der Vermietung von Wohnraum ablesen lässt, leisten die in der Bestimmung des § 23 Z. 1 EStG 1988 angeführten Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei der Vermietung von Wohnraum für die Abgrenzung der gewerbesteuerfreien Vermögensverwaltung von der gewerbesteuerpflichtigen gewerblichen Vermietungstätigkeit keinen hinreichenden Beitrag, weil auch die Vermietung von Wohnungen selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und durch die Bereitschaft zur Vermietung an jedermann auch in Form einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt, ohne dass deswegen allein die entgeltliche Wohnraumüberlassung schon zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb führen würde (siehe hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115, Slg. N.F. Nr. 7240/F, mit der dort angeführten

Vorjudikatur, sowie aus jüngster Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202). Als maßgebend für eine Qualifikation der aus Vermietungstätigkeit erzielten Einkünfte als solcher aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z. 1 EStG 1988 wird in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes deshalb 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.

In offensichtlicher Übernahme dieser Judikatur auf den Beschwerdefall hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Qualifikation der vom Beschwerdeführer aus der entgeltlichen Überlassung der beiden Maschinen an die C. GmbH erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zunächst damit begründet, dass der Beschwerdeführer neben der reinen Vermietung "noch zusätzliche Leistungen" erbringe. Dem in der Beschwerdeschrift dazu erhobenen Vorwurf, dieser behördlichen Beurteilung fehle eine nachvollziehbare Begründung, um welche Leistungen es sich denn handeln solle, kann Berechtigung nicht abgesprochen werden.

Nach dem im angefochtenen Bescheid als festgestellt erkennbaren Sachverhalt hat der Beschwerdeführer kraft seines Erfindungsgeistes ein technisches Verfahren entwickelt und mit Hilfe eines Programmierers ein Softwareprogramm geschaffen, mit dem es ihm möglich war, die erfundene Verfahrenstechnik in zwei Maschinen, die er durch Adaptierung angekaufter Standardgeräte und Einsatz der geschaffenen Software gebaut hat, zu realisieren. Diese beiden Maschinen hat der Beschwerdeführer dann der C. GmbH gegen Entgelt überlassen.

Über die Überlassung der fertigen Maschinen an die C. GmbH hinaus gehende weitere Leistungen des Beschwerdeführers an die C. GmbH lassen sich dem im angefochtenen Bescheid als festgestellt erkennbaren Sachverhalt, wie der Beschwerdeführer zutreffend vorbringt, nicht entnehmen. Die vom Beschwerdeführer im Zuge der Herstellung der Maschinen erbrachte Herstellungsleistung liegt ja, bezogen auf die entgeltliche Überlassung des Gebrauches der Maschinen, in der Vergangenheit und lässt sich auch im Umfang des vom Beschwerdeführer eingesetzten Erfindungsgeistes nicht als eine bei der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung hinzutretende Leistung an den Empfänger der Gebrauchsüberlassung verstehen. Wer ein Haus baut, um es zu vermieten, erbringt ja mit seiner in der Vergangenheit gelegenen Bauleistung auch keine der späteren Vermietungstätigkeit hinzuzurechnende Sonderleistung an den Mieter.

Dass einer die Freiheit des Beschwerdeführers von einer Gewerbesteuerpflicht zur Folge habenden Einreihung der von ihm bezogenen Einkünfte als solche nach § 28 Abs. 1 oder § 29 Z. 3 EStG 1988 rechtlich der Umstand der Erbringung von Sonderleistungen des Beschwerdeführers zuzüglich zur Gebrauchsüberlassung entgegen stehe, ist eine von der belangten Behörde gefundene rechtliche Beurteilung, welche in dem Sachverhalt, auf dessen Feststellung sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid beschränkt hat, keine tragfähige Stütze findet.

Als alternativer rechtlicher Begründungsansatz lässt sich dem angefochtenen Bescheid die Auffassung entnehmen, es führe auch der Umstand einer Verwertung der Erfindung "im Rahmen des Betriebes" des Beschwerdeführers zu gewerblichen Einkünften. Der Vertrieb der auf Grund der Erfindung hergestellten Gebrauchsgegenstände führe zu gewerblichen Einkünften. Solche lägen auch vor, wenn Patentrechte zu einem Betriebsvermögen gehörten, was insbesondere dann der Fall sei, wenn die Kosten der Erfindung schon seit Jahren als Betriebsausgaben behandelt worden seien.

Auch diese Begründung vermag rechtlich auf der Basis des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes nicht zu überzeugen. Soweit die belangte Behörde auf die Gewerblichkeit eines Vertriebes von Gebrauchsgegenständen verweist, die auf Grund der Erfindung hergestellt wurden, entfernt sie sich vom Gegenstand des Beschwerdefalles, in welchem der Beschwerdeführer die von ihm hergestellten beiden Maschinen ja nicht vertrieben, sondern bloß vermietet hat. Dass Einkünfte aus einer Vermietungstätigkeit aber allein dadurch schon rechtlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden sollten, dass der Vermieter den Mietgegenstand zuvor selbst hergestellt hat, lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Erneut ist auf den Fall der Vermietung von Baulichkeiten zu verweisen, in welchem die Objekte der späteren Vermietung durchaus häufig vom späteren Vermieter zunächst selbst hergestellt wurden, ohne dass sich daraus allein schon die gewerbliche Qualifikation der späteren Vermietungstätigkeit rechtens ableiten ließe. Das Argument der Zugehörigkeit der beiden Maschinen zum "Betriebsvermögen" des Beschwerdeführers schließlich entpuppt sich als Fehlschluss. Bestand nämlich der "Betrieb" des Beschwerdeführers nach Beendigung des Herstellungsvorganges der beiden Maschinen in nichts anderem als in

der Tätigkeit der Vermietung der hergestellten Maschinen, dann lässt sich das Eigentumsrecht des Beschwerdeführers an seinen Maschinen und die Eigenschaft dieser Maschinen als Gegenstand eines allein in der Vermietung bestehenden "Betriebes" denkrichtig nicht als Vermietung eines zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Betriebsvermögens verstehen. Für das Vorliegen außerhalb der Vermietungstätigkeit gelegener, zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb geeigneter Tätigkeiten des Beschwerdeführers fehlen aber, worauf der Beschwerdeführer mit Recht hinweist, im angefochtenen Bescheid entsprechende Feststellungen. Dass "Verbesserungen an den Maschinen" nur "im Betrieb des Beschwerdeführers vorgenommen werden" könnten, ist sowohl in der Frage der Erforderlichkeit von Verbesserungen als auch in der Frage des "Ortes" ihrer möglichen Vornahme eine bloße Mutmaßung der belangten Behörde, die keine Grundlage im als festgestellt erkennbaren Sachverhalt hat und dem Beschwerdeführer zudem, worauf er auch mit Recht hinweist, nicht vorgehalten worden war.

Wie sich aus der Bestimmung des § 41 Abs. 1 Satz 1 VwGG ergibt, hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes zu überprüfen. Ließ dieser Sachverhalt entgegen den Beschwerdeausführungen auch eine Einordnung der umstrittenen Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988 schon mangels Feststellungen über eine Wissenschaftlichkeit (oder Ziviltechnikerähnlichkeit) der Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht zu (siehe Doralt, EStG4, § 22 Tz 94, ebenso wie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 22 Tz 10.3), so bot jener Sachverhalt, auf dessen Feststellung sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid beschränkt hatte, ihrer rechtlichen Beurteilung, einer Einreihung der vom Beschwerdeführer erzielten Einkünfte unter jene nach § 28 Abs. 1 EStG 1988 oder § 29 Z. 3 leg. cit. stünde zufolge der gesetzlich statuierten Subsidiarität dieser Einkünfte das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z. 1 EStG 1988 entgegen, keine tragfähige Stütze.

Da der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt ihre rechtliche Beurteilung nicht trug, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. November 2002

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998130046.X00

#### **Im RIS seit**

18.03.2003

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)