

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/27 2011/15/0082

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.02.2014

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ABGB §833;

EStG 1988 §108e Abs1;

EStG 1988 §108e;

EStG 1988 §2 Abs3 Z1;

EStG 1988 §2 Abs3 Z2;

EStG 1988 §2 Abs3 Z3;

EStG 1988 §2;

EStG 1988 §6;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der M GesbR in P, vertreten durch Mag. Franz Michlits, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder in 2460 Bruckneudorf, Lindenbreite 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. März 2011, Zl. RV/1061- W/07, betreffend Investitionszuwachsprämie 2004, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine aus den beiden Landwirten A und B gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Nach dem am 25. Oktober 2004 errichteten Gesellschaftsvertrag ist Zweck der Gesellschaft der gemeinschaftliche Erwerb und die gemeinschaftliche Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten. Die im Rahmen dieser Gesellschaft erworbenen Maschinen und Geräte sollen nach § 3 des Gesellschaftsvertrages vorrangig in den Betrieben der Gesellschafter eingesetzt werden. Nach § 16 des Gesellschaftsvertrages erfolgt die Kostenverrechnung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu Selbstkosten zuzüglich Umsatzsteuer.

Für das Jahr 2004 beantragte die Beschwerdeführerin eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in

Höhe von 24.336,19 EUR. In den Jahren 2001 bis 2003 seien keine prämiengünstigen Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden, sodass sämtliche Anschaffungen des Jahres 2004 in Höhe von 243.361,89 EUR einen Investitionszuwachs darstellten.

In der Folge hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, dass die nunmehrigen Gesellschafter bereits 2002 gemeinsam Maschinen gekauft hätten und zwar ein Maishackgerät (Anteile jeweils 50%) und einen gebrauchten Stapler (Anteil A 65%, Anteil B 35%), wofür 2002 auch anteilige IZP-Anträge eingebracht worden seien. Die durchschnittlichen Investitionen von A in den Jahren 2001 bis 2003 hätten 70.452,67 EUR, jene von B 21.792 EUR betragen. Die Motive für die Gesellschaftsgründung seien bekannt zu geben.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juni 2006 wies die Beschwerdeführerin auf Preisvorteile bei der Beschaffung, Produktivitätsvorteile durch bessere Auslastung der Geräte, gerechtere Verrechenbarkeit der Maschinennutzung, Wegfall der zivilrechtlichen Zuordnung von Geräten zu beiden Gesellschaftern, Ausschaltung der Risikoproblematik bei Schadensfällen am Gerät, eindeutige Zuordnung der Umsatzsteuer für erbrachte Leistungen, Einheitlichkeit im System der Rechnungslegung, einheitliche Finanzierungslösungen, einheitliche Wartungsabläufe und bessere zivilrechtliche Rahmenbedingungen für geplante Geschäftserweiterungen hin. Es sei beabsichtigt, dass die beschwerdeführende Gesellschaft auch Arbeiten für betriebsfremde Wirtschaftseinheiten durchführen werde.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2006 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 mit null fest. Die Überlassung der Maschinen der GesbR an die Betriebe der Gesellschafter zu Selbstkosten stelle keine erwerbswirtschaftliche Betätigung dar. Die vorliegenden Verhältnisse sprächen insgesamt für eine Neugründung zum Zwecke der Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie. Die für die Gesellschaftsgründung ins Treffen geführten Motive überzeugten das Finanzamt nicht, weil einerseits dieselbe Tätigkeit in der Vergangenheit ohne Gesellschaftsgründung praktiziert worden sei (gemeinsame Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern und aliquote Aktivierung in den jeweiligen Landwirtschaftsbetrieben) und andererseits auch heute noch "nach dem Muster der Vergangenheit vorgegangen" werde. So habe A im März 2005 Leistungen an X erbracht und diese Leistungen als Einzelunternehmer in Rechnung gestellt. Aus den vorliegenden Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass es in irgendeiner Form zu einer Verrechnung mit der GesbR gekommen wäre, deren Maschine zur Leistungserbringung verwendet worden sei. Insgesamt liege daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine bäuerliche Kostengemeinschaft vor.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Das vorliegende "Modell" sei im Wesentlichen vergleichbar mit den bereits vielerorts bewährten so genannten Maschinenringen. Zwar werde der Maschinenpark in der Startphase vorwiegend in den landwirtschaftlichen Betrieben der beiden Gesellschafter eingesetzt, doch sei zur Rentabilitätssteigerung ein überbetrieblicher Einsatz des Maschinenparks geplant. Laut § 5 des Gesellschaftsvertrages sei die Gesellschaft für neue Mitglieder offen, wobei bewusst keine Einschränkung auf landwirtschaftliche Betriebe vorgenommen worden sei. Die Behauptung des Finanzamtes, die Neugründung der Gesellschaft sei nur zum Zwecke der Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie erfolgt, ignoriere eine Reihe sehr sinnvoller und notwendiger wirtschaftlicher, zivilrechtlicher und versicherungstechnischer Argumente und die Tatsache, dass derartige landwirtschaftliche Maschinengesellschaften bereits vielfach am Markt agierten.

Auch die Qualifizierung der Tätigkeit als "gewerblich" iSd § 23 EStG 1988 liege zweifelsfrei vor. Die Gewinnerzielungsabsicht sei wesentliches Kriterium für die Gesellschaftsgründung gewesen. Unstrittig sei auch die Beteiligung der Beschwerdeführerin am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, weil sie Kreditverträge schließe, Maschinen an- und verkaufe, sowie die entgeltliche Nutzung der Gerätschaft anbiete. Die vom Finanzamt im abweisenden Bescheid angesprochene Rechnung betreffe Leistungen, die im November und Dezember 2004 mit einem nicht der Gesellschaft gehörenden Traktor erbracht worden seien.

Auch dürfe es der Gesellschaft nicht vorgehalten werden, dass sie ein Investitionsverhalten nur wegen der damit verbundenen Steuerbegünstigungen gesetzt habe (Hinweis auf Beiser, SWK 25/06, S 687ff).

In der Folge stellte die belangte Behörde unter Befassung des Finanzamtes Erhebungen zur weiteren Entwicklung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft an, in deren Ergebnis sie die Berufung als unbegründet abwies.

Voraussetzung für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie sei das Vorliegen von betrieblichen Einkünften iSd §§ 21 bis 23 EStG 1988. Gewerbliche Einkünfte setzten eine unternehmerische Tätigkeit (organisierte Produktions-, Handels- oder Leistungstätigkeit) voraus. Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens führe grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung. Da nahezu jede vermögensverwaltende und

vermögensnutzende selbständige Tätigkeit die Voraussetzungen der Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfülle, sei entscheidendes Abgrenzungskriterium, ob die Tätigkeit noch als bloße Vermögensverwaltung anzusehen sei oder bereits darüber hinausgehe. Eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit sei gekennzeichnet durch Ausnutzung substantieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche über die Aufgaben der Verwaltung hinausgehende Tätigkeiten und Leistungen. Entscheidendes Auslegungskriterium sei allein die Art (die Qualität) des Tätigwerdens. Wer wie ein gewerblicher Händler oder sonst gewerblich Tätiger agiere, erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gelegentliche Leistungen führten grundsätzlich zu sonstigen Einkünften iSd § 29 EStG 1988.

Für den Fall von Maschinengemeinschaften sei zu unterscheiden:

Werde eine Maschine von mehreren Land- und Forstwirten nur zur Nutzung in deren eigenen Betrieben angeschafft, liege kein eigener Betrieb "Maschinenverleih" vor, wenn die Maschine nur von den Miteigentümern verwendet werde und die Gemeinschaft keine Gewinnerzielungsabsicht habe, da nur die Maschinenselbstkosten verrechnet werden. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten seien in einem solchen Fall bei den einzelnen Gesellschaftern anteilig zu aktivieren und die Aufwendungen anteilige Betriebsausgaben, soweit keine Pauschalierung zum Tragen komme. Die bloße Eigentümergemeinschaft sei keine Mitunternehmerschaft.

Werde die Maschine auch Dritten zur Nutzung überlassen oder verrechne die Gemeinschaft den Miteigentümern Nutzungsentgelte, die auch eine Gewinnkomponente enthielten, liege hinsichtlich der gesamten Maschinengemeinschaft eine Mitunternehmerschaft vor, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele.

Im Beschwerdefall seien Leistungen der Beschwerdeführerin im Wesentlichen nur gegenüber ihren Gesellschaftern erbracht und diesen die Maschinenselbstkosten weiterverrechnet worden. Abgesehen von zwei "Maschinenringarbeiten" im November 2005 mit Einnahmen von 210 EUR und 45 EUR (Winterweizen putzen, Phacelia putzen), die knapp über dem Grenzbetrag des § 29 Z 3 EStG 1988 für eine Steuerpflicht lägen, und der Veräußerung von Anlagevermögen (Traktorverkauf) habe die Beschwerdeführerin bislang nur Leistungen an ihre Gesellschafter erbracht, die ihrerseits wiederum der Beschwerdeführerin deren eigene Kosten ohne Gewinnaufschlag erstattet hätten.

Damit sei die Tätigkeit der Beschwerdeführerin noch als bloße Vermögensverwaltung anzusehen. Die bloß gelegentlichen - vergleichsweise geringfügigen Leistungen - an Dritte könnten einen Gewerbebetrieb nicht begründen.

Ob der Zusammenschluss zu einer GesbR wirtschaftlich zweckmäßig sei oder nicht, spiele für die hier zu entscheidende Frage keine Rolle. Die im erstinstanzlichen Verfahren relevierte Frage des Missbrauchs iSd § 22 BAO könne im Berufungsverfahren dahingestellt bleiben.

Da die Beschwerdeführerin keine betrieblichen Einkünfte erziele, sei eine Investitionszuwachsprämie nicht zuzuerkennen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 konnte u.a. hinsichtlich des Jahres 2004 für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden. Zu den Voraussetzungen für den Anspruch auf Investitionszuwachsprämie gehört das Vorliegen von betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 6 zu § 108e EStG 1988).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, ihrem Anlageverzeichnis seien An- und Verkaufsgeschäfte entnehmbar, die weder dem Wert noch der Anzahl nach geringfügig oder zufällig wären. Sämtliche von Literatur und Rechtsprechung angesprochenen Kriterien für eine gewerbliche Einkünfteerzielung seien in ihr gebündelt. Es hätten wiederholt Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge stattgefunden. Die Beschwerdeführerin biete nicht bloß eine Maschinen- oder Gerätenutzung an, sondern Werkleistungen, wie z.B. die Bestellung (Pflügen, Anbau, Häckseln) einer bestimmten Ackerfläche. In der Regel werde nicht die zeitliche Nutzung und Beanspruchung eines bestimmten Gerätes verrechnet, sondern das Leistungsergebnis unter Einsatz von Maschinen und Personenleistungen (Einsatzplanung, Gerätebedienung etc.).

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Feststellung zu Grunde, dass die Beschwerdeführerin die angesprochenen Wirtschaftsgüter in den Jahren 2004 bis 2007 - mit zwei Ausnahmen, die zu Einnahmen von insgesamt 255 EUR geführt haben, - lediglich ihren Gesellschaftern zu Selbstkosten zur Nutzung überlassen hat.

Der gemeinschaftliche Erwerb von Maschinen und Geräten und deren gemeinschaftliche Nutzung durch die Miteigentümer erfüllt - auch wenn dieser im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts erfolgt - keinen Einkunftstatbestand, weil durch die Benützungsregelung unter Miteigentümern nicht entgeltlich der Gebrauch überlassen wird. Dieser steht nach § 833 Satz 1 ABGB allen Miteigentümern schon von vornherein gemeinsam zu. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird daher kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt. Die von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung auf ein Gemeinschaftskonto geleisteten Zahlungen stellen ertragsteuerlich keine Einkünfte dar (vgl. zum Miteigentum an einem Mietwohnhaus das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 98/13/0084).

Handelt es sich wie im Beschwerdefall um landwirtschaftliche Maschinen und Geräte, die von den Miteigentümern in ihren jeweiligen landwirtschaftlichen Betrieben zum Einsatz kommen, und erzielt die Gesellschaft bzw. die Miteigentümergeinschaft als solche keine betrieblichen Einkünfte, stellt die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschafter dar und sind bei den Gesellschaftern die Anteile an den in der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern anzusetzen. Da Gegenstand des Beteiligungsansatzes unmittelbar der Anteil an den Wirtschaftsgütern ist, kommt auch die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes des einzelnen Gesellschafters in Betracht (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz. 156.3ff). Entschließen sich die Miteigentümer, das gemeinschaftliche Gut zu verkaufen, ist der anteilige Verkaufserlös gleichfalls im Rahmen des jeweiligen Einzelbetriebes zu erfassen.

Nach den Feststellungen der belangten Behörde, die in der Beschwerde konkret nicht bekämpft werden, hat die Beschwerdeführerin im Streitjahr keine Dienstleistungen gegenüber Dritten erbracht und auch in den Folgejahren keine Tätigkeit in einem Umfang entfaltet, die auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit im Zeitpunkt der Geltendmachung der gegenständlich strittigen Investitionszuwachsprämie hätten schließen lassen. Dass diese Beurteilung des vorgefundenen Sachverhaltes zu Unrecht erfolgt wäre, legt die Beschwerde mit ihrem Hinweis auf den Gesellschaftsvertrag nicht dar, weil auch dem Gesellschaftsvertrag nur zu entnehmen ist, dass die im Rahmen der Gesellschaft angeschafften Wirtschaftsgüter vorrangig in den Betrieben der Gesellschafter eingesetzt werden sollen. Von einer gemeinschaftlichen Einkunftserzielung durch Erbringung von Dienstleistungen ist darin keine Rede. Zweck der Gesellschaftsgründung war nach § 3 des Vertrages der gemeinschaftliche Erwerb und die gemeinschaftliche Nutzung von landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten. Die gemeinschaftliche Nutzung von Gesellschaftsvermögen stellt aber nach dem zuvor Gesagten keine gewerbliche Betätigung dar.

Das Vorliegen eines Handels mit landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet und ging aus den beim Finanzamt eingereichten Unterlagen, welche die Maschinen als Anlagevermögen auswiesen, auch nicht hervor. Soweit sich das diesbezügliche Beschwerdevorbringen aber auf den aktenkundigen Sachverhalt bezieht, ist ihm entgegenzuhalten, dass der gelegentliche Verkauf von zuvor selbst genutzten Maschinen keinen Gewerbebetrieb begründet.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. Februar 2014

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

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150082.X00

#### **Im RIS seit**

27.03.2014

#### **Zuletzt aktualisiert am**

03.07.2018

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

© 2024 JUSLINE

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

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