

TE Vwgh Erkenntnis 2011/7/7 2008/15/0320

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 07.07.2011

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §24 Abs1 litd;

1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der B GmbH in J, vertreten durch die Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 8020 Graz, Strauchergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 14. Oktober 2008, Zl. RV/0681-G/05, betreffend Investitionszuwachsprämie 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist im Transportgewerbe tätig. Für das Jahr 2004 beantragte sie Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 von 515.208,18 EUR und zwar u.a. für 50 Sattelzugmaschinen, 31 Sattelanhänger und einen Kastenwagen. Die beschwerdeführende GmbH ist im Transportgewerbe tätig. Für das Jahr 2004 beantragte sie Investitionszuwachsprämie gemäß Paragraph 108 e, EStG 1988 von 515.208,18 EUR und zwar u.a. für 50 Sattelzugmaschinen, 31 Sattelanhänger und einen Kastenwagen.

Das Finanzamt gelangte zur Auffassung, dass die 50 Sattelzugmaschinen, elf der 31 Sattelanhänger sowie der Kastenwagen keinen Anspruch auf Investitionszuwachsprämie vermittelt hätten, und setzte bescheidmäßig die Investitionszuwachsprämie mit bloß 55.491,55 EUR fest.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidsbegründung führte sie aus, die Beschwerdeführerin habe am 30. Juni 2004 und am 5. August 2004 insgesamt

50 neue Sattelzugmaschinen zum Kaufpreis von je 85.000 EUR bzw. 90.000 EUR bei einem Nutzfahrzeughändler bestellt. Am 7. Jänner 2005 habe die Beschwerdeführerin diese Fahrzeuge der M-Leasing GmbH zu ihrem Einkaufspreis in Rechnung gestellt. Sie habe mit der M-Leasing GmbH Leasingverträge geschlossen, die eine Laufzeit von 22 bzw. 24 Monaten aufwiesen und in denen der Restwert für jedes Fahrzeug mit 44.000 EUR (ohne Umsatzsteuer) festgelegt worden sei (sale and lease back). Die Fahrzeuge seien weiterhin von der Beschwerdeführerin (bis zu 32 Monate lang) genutzt worden. Hinsichtlich dieser Fahrzeuge habe das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie versagt.

Die Beschwerdeführerin habe weiters am 9. Dezember 2004 fünf Sattelanhänger und am 30. Dezember 2004 sechs Sattelanhänger gekauft. Die letztgenannten sechs Sattelanhänger habe sie der B Mobilien Leasing GmbH verkauft (Rechnung vom 19. Jänner 2005) und von dieser zurückgemietet (sale and lease back mit Laufzeit von 48 Monaten). Die restlichen fünf Sattelanhänger habe sie der M-Leasing GmbH verkauft (Rechnung vom 7. Jänner 2005) und von dieser zurückgemietet (sale and lease back mit Laufzeit von 60 Monaten). Auch hinsichtlich dieser elf Sattelanhänger habe das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie versagt.

Schließlich habe das Finanzamt auch die für den Kastenwagen geltend gemachte Investitionszuwachsprämie nicht zuerkannt. Den Kastenwagen habe die Beschwerdeführerin am 17. Dezember 2004 bestellt, am 7. Jänner 2005 der M-Leasing GmbH zum Einkaufspreis in Rechnung gestellt und zurückgemietet (sale and lease back mit einer Laufzeit von 48 Monaten).

Das Finanzamt habe die Versagung der Prämie hinsichtlich aller in Rede stehenden Wirtschaftsgüter damit begründet, dass die Beschwerdeführerin die Wirtschaftsgüter lediglich zum Zwecke der Weiterveräußerung erworben habe. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Berufung eingewendet, sie habe die Wirtschaftsgüter zur langfristigen Nutzung in ihrem Unternehmen erworben. Die Suche nach einer Finanzierungsmöglichkeit habe schließlich zum Abschluss der sale and lease back Vereinbarungen geführt. Die Wirtschaftsgüter seien im Jänner 2005 an Leasinggesellschaften verkauft und von diesen geleast worden. Diese Vereinbarungen mit den Leasinggesellschaften stellten lediglich eine Form der Finanzierung von Anlagevermögen der Beschwerdeführerin dar, welche auch die AfA für diese Wirtschaftsgüter abzusetzen gehabt habe.

In der mündlichen Verhandlung habe die Beschwerdeführerin zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den Fahrzeugen vorgebracht, nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen habe die Zurechnung im gegenständlichen Fall zur Leasingnehmerin zu erfolgen. Die Beschwerdeführerin trage das Risiko im Schadensfall. Der Ankauf zum Restwert durch die Beschwerdeführerin sei von vornherein vertraglich vereinbart gewesen. Die M-Leasing GmbH habe keine Investitionszuwachsprämie für die Fahrzeuge geltend gemacht.

Das Finanzamt habe hingegen darauf verwiesen, dass kein Optionsrecht (gemeint: für einen Rückkauf) vertraglich vereinbart worden sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse, solle eine Zurechnung an die Leasingnehmerin erfolgen, im Falle der Veräußerung des Leasinggutes mehr als 75 % des Erlöses an die Leasingnehmerin gehen. Durch die im gegenständlichen Fall mit der M-Leasing GmbH abgeschlossenen Verträge werde der Beschwerdeführerin nur ein Anteil am Erlös von genau 75 % eingeräumt.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin habe dazu entgegnet, dass ein Ankauf zum Restwert vereinbart gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin stütze das wirtschaftliche Eigentum auf Punkt 7.4 der Leasingverträge mit der M-Leasing GmbH, wonach die Leasingnehmerin im Falle der Zerstörung oder des Verlustes der Wirtschaftsgüter dem Leasinggeber die bis zum Vertragsende ausstehenden Leasingentgelte zuzüglich des vereinbarten Restwertes zu ersetzen habe. Damit sei die Tragung des wirtschaftlichen Risikos für den Fall des Untergangs des Leasinggegenstands bei der Leasingnehmerin festgelegt. Aus Punkt 11.4 der Leasingverträge mit der M-Leasing GmbH ergebe sich, dass im Fall der Auflösung des Vertrages dem Leasinggeber das Leasingentgelt bis zum vereinbarten fixen Beendigungszeitpunkt zuzüglich des vereinbarten Restwertes (abzüglich des Schätzwertes des Leasingobjektes zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung) zustehe. Eine ähnliche Bestimmung sei in Punkt 12 der Leasingvereinbarung mit der B Mobilien Leasing GmbH enthalten. Die Wertentwicklung des Leasingobjektes schlage sich sohin ausschließlich im Vermögen der Leasingnehmerin nieder. Zudem sei - so das Vorbringen der Beschwerdeführerin - vereinbart gewesen, dass die Beschwerdeführerin die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer in jedem Fall zum Restwert bzw. bei "vorfälliger" Beendigung des Vertrages zum jeweils aushaftenden Betrag übernehme.

Nach Ansicht der belangten Behörde komme der Beschwerdeführerin das wirtschaftliche Eigentum nicht zu:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0085, entschieden habe, erfolge eine Zurechnung an den Leasingnehmer u.a. dann, wenn er dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes zwar nicht zur Gänze ersetzen, er ihn aber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos halten müsse. Bei den non pay out-Verträgen komme es dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest zu mehr als 75 % hieran) zugesichert sei oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmten.

Die Leasingverträge mit der M-Leasing GmbH (Sattelzugmaschinen, Kastenwagen und fünf Sattelanhänger) erfüllten diese Voraussetzung nicht. Der Beschwerdeführerin sei nicht das Recht eingeräumt, das Wirtschaftsgut nach Ablauf einer gegenüber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erheblich kürzeren Vertragsdauer weiter als Mieterin um einen wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Vielmehr behaupte die Beschwerdeführerin das Bestehen einer mündlichen Nebenabrede, wonach vereinbart gewesen sei, dass sie die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer zum Restwert übernehme.

Es treffe auch nicht zu, dass die Mietdauer und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der gemieteten Wirtschaftsgüter übereinstimmten oder die Wirtschaftsgüter auf die individuellen Bedürfnisse der Beschwerdeführerin in einer Weise zugeschnitten wären, dass ihre anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll erschiene.

Die Beschwerdeführerin ersetze der M-Leasing GmbH die Investitionskosten der Leasinggüter während der Leasingdauer nicht zur Gänze, habe allerdings die Leasinggeberin bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos zu halten. Entscheidend sei aber, dass das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75 % hieran) der Beschwerdeführerin nicht zugesichert sei, sondern "lediglich exakt 75 % laut Punkt 11.3 der Leasingvertragsurkunden". Dass die Beschwerdeführerin eine eventuelle Differenz zwischen dem nach ordnungsgemäßer Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös und dem vereinbarten Restwert zur Abdeckung der erhöhten Wertminderung nachzuzahlen habe, sei für sich ohne Belang, weil - so der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 99/14/0109 -

eine Zurechnung zum Leasingnehmer bei Teilamortisationsverträgen nur dann statfinde, wenn sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung dem Leasingnehmer zukomme.

Soweit die Beschwerdeführerin auf Punkt 7.4 der Leasingverträge mit der M-Leasing GmbH verweise, wonach die Leasingnehmerin im Falle der Zerstörung oder des Verlustes dem Leasinggeber die bis zum Vertragsende ausstehenden Leasingentgelte zuzüglich des vereinbarten Restwertes zu ersetzen habe und damit die Tragung des wirtschaftlichen Risikos für den Fall des Untergangs des Leasinggegenstands dokumentiert sehe, sei ihr zu entgegnen, dass die Fahrzeuge versichert zu halten gewesen seien. Im Versicherungsfall hätte der vom Versicherer erlangte Ersatz für die Beseitigung der eingetretenen Schäden verwendet werden müssen. Solcherart sei das Risiko der Beschwerdeführerin nicht ins Gewicht gefallen.

Von der Einvernahme der von der Beschwerdeführerin beantragten Zeugen (des Geschäftsführers und des Prokuristen der M-Leasing GmbH) sehe die belangte Behörde ab, weil es im Hinblick auf die durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgegebenen Zurechnungskriterien für den Ausgang des Verfahrens unerheblich sei, ob es eine Vereinbarung gegeben habe, wonach die Beschwerdeführerin die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer in jedem Fall zum Restwert bzw. bei "vorfalliger" Beendigung des Vertrages zum jeweils aushaftenden Betrag übernehme. Wegen Unerheblichkeit sei auch dem Antrag der Beschwerdeführerin "auf Vorlage der Erlöskonten 2005 und 2006 über Transporterlöse" zum Beweis dafür, dass "die Fahrzeuge tatsächlich eigengenutzt wurden und damit entsprechende Umsätze erzielt worden sind", nicht zu entsprechen.

Hinsichtlich der Leasingverträge mit der B Mobilien Leasing GmbH (betreffend sechs Sattelanhänger) verweise die belangte Behörde darauf, dass die Beschwerdeführerin die näheren Bedingungen der Leasingverträge mit dieser Leasinggesellschaft nicht vorgelegt habe. Die belangte Behörde gehe daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es sich bei dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie sei wirtschaftliche Eigentümerin dieser sechs Sattelanhänger gewesen, um eine Zweckbehauptung handle und die Fahrzeuge der Leasinggesellschaft als der zivilrechtlichen Eigentümerin auch wirtschaftlich zuzurechnen seien.

Weil der Beschwerdeführerin das wirtschaftliche Eigentum an den in Rede stehenden Wirtschaftsgütern nicht zugekommen sei, habe das Finanzamt zu Recht die Investitionszuwachsprämie versagt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Im Zentrum der Beschwerde steht das Vorbringen, das wirtschaftliche Eigentum der Beschwerdeführerin sei im gegenständlichen Fall gegeben, weil von vornherein vereinbart gewesen sei, dass die Beschwerdeführerin die Wirtschaftsgüter nach Ablauf der Leasingdauer "in jedem Fall" zum Restwert bzw. bei "vorfalliger" Beendigung des Vertrages zum jeweils aushaftenden Betrag kaufe. Die Beschwerdeführerin habe also nicht bloß eine Kaufoption gehabt, sondern bereits einen verbindlich vereinbarten Kaufvertrag über den Rückkauf zum Restwert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, entscheidend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. April 2008, 2005/15/0086). Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird oder im Fall des "sale and lease back" dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, vom 17. November 2004, 2000/14/0180, und vom 17. August 1994, 91/15/0083). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, entscheidend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 17. April 2008, 2005/15/0086). Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO wird oder im Fall des "sale and lease back" dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt vergleiche , etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, vom 17. November 2004, 2000/14/0180, und vom 17. August 1994, 91/15/0083).

Für den Fall des Restwertleasings hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den im angefochtenen Bescheid zitierten Erkenntnissen vom 21. Oktober 1993, 92/15/0085, und vom 28. Mai 2002, 99/14/0109, ausgesprochen:

"Der Leasingnehmer ersetzt dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes nicht zur Gänze, hat aber den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes

schadlos zu halten. ... Bei den (Teilamortisationsverträgen) kommt

es nun ausnahmsweise dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75 % hieran) zugesichert ist, oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat somit in Bezug auf Restwertleasingverträge, bei denen sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung dem Leasingnehmer zukommt, diesem das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut zugerechnet. Für den Fall, dass dem Leasingnehmer eine Kaufoption zum Restwert eingeräumt ist und er bei Nichtausübung der Option dem Leasinggeber die Differenz zwischen dem von ihm lukrierten Veräußerungserlös und dem Restwert ersetzen muss, hat der Gerichtshof, weil dem Leasingnehmer sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung zukommt, die Zurechnung an den Leasingnehmer für nicht rechtswidrig erkannt (siehe nochmals das hg. Erkenntnis 99/14/0109).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Leasingverträge mit der M-Leasing GmbH nicht eine Kaufoption zum Restwert samt Garantieerklärung für den Wertverfall unter den Restwert behauptet, sie hat aber im Verwaltungsverfahren vorgebracht, sie habe mit der M-Leasing GmbH bereits verbindlich vereinbart, ihr die geleasteten Wirtschaftsgüter am Ende der Vertragslaufzeit zum Restwert abzukaufen.

Es liegt auf der Hand, dass auf der Grundlage der Leasingverträge mit der M-Leasing GmbH durch den Abschluss von Vereinbarungen über den Rückkauf der Wirtschaftsgüter (mit dem Restwert als Kaufpreis) nicht bloß die Nutzungsmöglichkeit, sondern auch das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung auf Seiten der

Beschwerdeführerin gelegen ist.

Solcherart hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt, wenn sie im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck bringt, es sei im gegenständlichen Fall für die Zurechnung nicht relevant, ob die von der Beschwerdeführerin behauptete Vereinbarung, die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingdauer zum Restwert bzw. bei "vorfälliger" Beendigung des Vertrages zum jeweils aushaftenden Betrag zurückzukaufen, tatsächlich geschlossen worden ist. Sollte eine solche Vereinbarung vorliegen, erwiese sich die Feststellung des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdeführerin sei das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (Chance der Wertsteigerung) nicht zugesichert, im Ergebnis als unzutreffend.

Auf Grund ihres Rechtsirrtums hat es die belangte Behörde unterlassen, Feststellungen darüber zu treffen, ob die behaupteten Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der M-Leasing GmbH tatsächlich getroffen worden sind. Die Beschwerdeführerin hat hiezu die Vernehmung des Geschäftsführers und des Prokuristen der M-Leasing GmbH als Zeugen beantragt.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich bereits, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet ist und daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Auf das Beschwerdevorbringen zur Frage, ob die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Leasingverträge mit der B Mobilien Leasing GmbH sämtliche von der belangten Behörde angeforderten Unterlagen im Verwaltungsverfahren vorgelegt hat, braucht daher nicht eingegangen zu werden. Aus dem Vorstehenden ergibt sich bereits, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet ist und daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war. Auf das Beschwerdevorbringen zur Frage, ob die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Leasingverträge mit der B Mobilien Leasing GmbH sämtliche von der belangten Behörde angeforderten Unterlagen im Verwaltungsverfahren vorgelegt hat, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Wien, am 7. Juli 2011 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008, . Wien, am 7. Juli 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008150320.X00

Im RIS seit

30.08.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at