jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/4/17 2005/15/0086

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.04.2008

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §24 Abs1 litd;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2 lita;
EStG 1988 §6 Z2;
EStG 1988 §6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der M GmbH in D, vertreten durch WEH RECHTSANWALT GMBH Dr. Wilfried Weh, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Wolfeggstraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 27. Juli 2004, GZ. RV/0160-F/02, betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) im Instanzenzug zur Körperschaftsteuer 1996 und 1997 veranlagt. In der Begründung führte die belangte Behörde nach ausführlicher Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Erwägungsteil Folgendes aus:

1. Sale and lease back - Mobilienleasing:

Die Beschwerdeführerin habe am 15. Dezember 1995 112 Maschinen an eine Beteiligungsholding zu einem Kaufpreis von netto S 28,269.400,-- verkauft. Diese Maschinen seien sodann von der Beschwerdeführerin mit

Mobilienleasingvertrag vom 20. Dezember 1995 wiederum geleast worden. Der Leasingvertrag sei auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden. Der Leasingnehmer verzichte auf eine Kündigung des Vertrages mit Wirkung vor dem Ende des 36. Monats. Das Leasingentgelt habe sich auf eine voraussichtliche Mietberechnungsbasis von S 28,269.400,-- exklusive Umsatzsteuer bezogen. Das monatliche Entgelt habe S 822.605,-- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer betragen. Der Zinssatz, der der Berechnung des Leasingentgeltes zu Grunde liege, bleibe während der Grundvertragsdauer des Leasingvertrages unverändert und werde nicht den Schwankungen am Geld- oder Kapitalmarkt angepasst.

Der Leasingnehmer sei verpflichtet, den Leasinggegenstand auf Verlangen des Leasinggebers mit Ablauf der Grundvertragsdauer vom Leasinggeber gewährleistungsfrei zu erwerben. Der Kaufpreis betrage eine Monatsmiete zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer und sei sofort nach Ablauf der Grundvertragsdauer zur Zahlung fällig. Übe der Leasinggeber sein Andienungsrecht nicht aus, so werde der Leasinggegenstand verwertet. Der Leasingnehmer habe die Differenz zwischen dem Verwertungserlös und einem höheren kalkulatorischen Restwert als erhöhte Wertminderung zu ersetzen.

Aus den allgemeinen Vertragsbedingungen gehe hervor, dass der Leasinggeber keine Haftung für die Eignung oder Verwendbarkeit des Leasinggegenstandes übernehme. Der Leasingnehmer verzichte auf die Anfechtung dieses Vertrages wegen Irrtums.

Der Leasingnehmer habe für die Instandhaltung aufzukommen und das vereinbarte Entgelt auch dann zu bezahlen, wenn der Leasinggegenstand teilweise oder gänzlich unbenutzbar sei, untergehe, zerstört werde, verloren gehe, beschädigt oder vorzeitig verschlissen werde. Er sei verpflichtet, den beschädigten Leasinggegenstand auf seine Kosten reparieren zu lassen oder den Leasinggegenstand durch einen gleichen oder bei Untunlichkeit einen gleichwertigen Gegenstand zu ersetzen. Die Pflicht zur Weiterbezahlung des Leasingentgeltes als auch die Pflicht zur Wiederherstellung des Leasinggegenstandes gelte für ordentliche wie außerordentliche Zufälle.

Die vom Leasingvertrag umfassten Maschinen hätten entsprechend einem Gutachten eine durchschnittliche Restnutzungsdauer von 4,5 Jahre aufgewiesen. Die Grundmietzeit von drei Jahren betrage im Verhältnis zur Restnutzungsdauer ca. 67 %. Der von der Leasinggeberin für die Maschinen bezahlte Kaufpreis habe S 28,269.400,-- betragen, die von der Beschwerdeführerin während der Grundmietzeit zu leistenden Leasingraten beliefen sich auf S 29,613.780,--. Die Leasinggüter hätten nach Ablauf der Grundvertragsdauer laut Betriebsprüfung einen Schätzwert von S 9,175.000,--.

In der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes führte die belangte Behörde aus, für die Beantwortung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen seien, komme es darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer echten Vermietung als Nutzungsüberlassung zu sehen sei, oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf darstelle. Es gehe darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 BAO geworden sei. Hiezu sei die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen.

Im Beschwerdefall liege ein Finanzierungsleasing vor. Die Parteien des Berufungsverfahrens seien sich auch einig, dass es sich um einen Vollamortisationsvertrag handle. Strittig sei, ob auf Grund des der Leasinggeberin eingeräumten Andienungsrechtes, das sie auch ausgeübt habe, die Leasinggüter der Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin von vornherein wirtschaftlich zuzurechnen seien.

Um diese Frage beurteilen zu können, habe die belangte Behörde Auskunftsersuchen an die Leasinggeberin gestellt, in welchen der von ihr abgeschlossenen Leasingverträge sie konkret zwar mit dem jeweiligen Leasingnehmer ein Andienungsrecht vereinbart habe, aber dieses nicht ausgeübt habe. Die Leasinggeberin habe die Auskunftsersuchen unbeantwortet gelassen.

Die Beschwerdeführerin habe allerdings im Schreiben vom 6. Mai 2004 mitgeteilt, Nachforschungen bei der Leasinggeberin und der Bank, über welche das sale and lease back-Geschäft abgewickelt worden sei, hätten ergeben, dass jeweils - wie auch im vorliegenden Fall - vom Andienungsrecht Gebrauch gemacht worden sei. Es sei jedoch darauf zu verweisen, dass nur eine sehr geringe Anzahl von Mobilienleasingverträgen abgewickelt worden sei. Die Leasinggeberin habe im Schreiben vom 4. Juni 2004 an die Beschwerdeführerin bekannt gegeben, der gegenständliche Leasingvertrag hätte den branchenüblichen Vertragswerken, inbesondere im Bereich des Andienungsrechtes, entsprochen. Sie, wie auch die abwickelnde Bank, hätten auf Grund der geringen Anzahl von Leasingfällen keine

organisatorischen Kapazitäten geschaffen, um Leasinggüter nach Ablauf der Leasingdauer am Markt zu verwerten. Das Suchen nach alternativen Erwerbern mit den vorhandenen Ressourcen oder unter Beiziehung Dritter wäre nicht wirtschaftlich gewesen. Sie habe daher nach Ablauf der Leasingverträge nicht aufwändig nach alternativen Erwerbern der Leasinggüter gesucht, vielmehr seien die Leasinggüter, die sie verleast habe, von den jeweiligen Leasingnehmern nach Ausübung des Andienungsrechtes erworben worden.

Für die belangte Behörde bestehe auf Grund dieser Mitteilung kein Zweifel, dass zwar vielleicht branchenüblich ein Andienungsrecht vereinbart worden sei, aber gleichzeitig bereits bei Vertragsabschluss für die Leasinggeberin aus den von ihr genannten Gründen festgestanden sei, dass das Andienungsrecht jedenfalls ausgeübt werde. Aus dieser Vertragsgestaltung sei der Schluss zu ziehen, dass man durch Aufnahme des Andienungsrechtes habe vermeiden wollen, dass die Wirtschaftsgüter der Beschwerdeführerin wirtschaftlich zugerechnet werden. Auf Grund der Angaben der Leasinggeberin könne davon ausgegangen werden, dass das Leasinggeschäft auch ohne Vereinbarung eines Andienungsrechtes ihren Vorstellungen (insbesondere hinsichtlich der erzielbaren Rendite) entsprochen hätte.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass sich die Beschwerdeführerin auf das Geschäft nicht eingelassen hätte, wenn nicht bereits bei Vertragsabschluss Einvernehmen dahingehend bestanden hätte, dass das Andienungsrecht jedenfalls ausgeübt werde. Dafür spreche der Umstand, dass der für das sale and lease back-Geschäft vereinbarte Zinssatz den Vorstellungen der Geschäftsleitung entsprochen habe. Wäre der Beschwerdeführerin aber die Ausübung des Andienungsrechtes nicht zugesichert worden, hätte bis zur Entscheidung der Leasinggeberin, ob sie das Andienungsrecht ausübe oder nicht, Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Finanzierungskosten bestanden. Unter Berücksichtigung des unstrittigen Restwertes der Maschinen von S 9,175.910,-- und einer laut den Berufungsausführungen noch teilweise betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von fast drei Jahren nach Beendigung der Grundmietzeit hätte die Nichtausübung des Andienungsrechtes zu einer erheblichen Verteuerung der Finanzierung geführt. Dem im Schriftsatz vom 15. Juli 2004 der Beschwerdeführerin erhobenen Einwand, die geleasten Wirtschaftsgüter wären bei zeitgerechter Durchführung anderer - in diesem Schriftsatz dargestellter - Investitionen ohnehin nicht mehr erforderlich gewesen, werde entgegengehalten, dass nicht in Abrede gestellt worden sei, der Erwerb der Maschinen und deren Weiterverkauf an Dritte, soweit sie im Unternehmen nicht mehr gebraucht worden wären, hätte von der Beschwerdeführerin durchgeführt werden können und wäre angesichts des geschätzten Restwertes auch für sie interessant gewesen. Hätte nicht von vornherein Einvernehmen zwischen den Vertragsparteien darüber bestanden, dass das Andienungsrecht ausgeübt werde, hätte sich die Beschwerdeführerin aber nicht nur der weiteren Nutzungsmöglichkeit, sondern auch der Möglichkeit begeben, den Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Maschinen zu erzielen. Es sei daher davon auszugehen, dass bereits bei Vertragsabschluss die Ausübung des Andienungsrechtes durch die Leasinggeberin zugesagt worden sei.

Ein Indiz für das wirtschaftliche Eigentum sei auch eine Vereinbarung, wonach mit der Übernahme des Leasinggegenstandes die Gefahr und Haftung auf den Leasingnehmer übergehe und diesen die volle oder teilweise Unbenutzbarkeit, der Untergang, die Beschädigung oder der vorzeitige Verschleiß des Gegenstandes treffe. Ein solches Indiz reiche zwar für sich allein im Allgemeinen für die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums des Leasingnehmers nicht aus, reihe sich aber im gegenständlichen Fall zu den Argumenten, die für die Zurechnung der Leasinggüter an die Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin sprächen.

In Würdigung der Gesamtumstände sei daher davon auszugehen, dass die Leasingnehmerin bereits mit der Überlassung der Maschinen deren wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. a BAO geworden sei. Dass sale and lease back-Geschäft sei daher als Darlehensgeschäft mit Sicherungsübereignung zu beurteilen.

2. Verlustübernahme B-GmbH, Teilwertabschreibung:

Die Beschwerdeführerin habe mit Kaufvertrag vom 12. September 1997 die Bäckerei J. erworben. Am 1. Oktober 1997 sei die B-GmbH mit einem Stammkapital von S 5 Mio., das zur Gänze von der Beschwerdeführerin übernommen worden sei, gegründet worden. Mit Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 26. September 2000 sei die B-GmbH mit der Beschwerdeführerin als übernehmender Gesellschaft verschmolzen worden.

Strittig sei, ob auf Grund der Übernahme des Verlustes der B-GmbH im Jahr 1997 in der Höhe von S 3,180.733,62 zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 eine Teilwertabschreibung im Ausmaß der Verluste zulässig ist. Die Beschwerdeführerin habe sich in einer Vereinbarung zur Verlustübernahme verpflichtet. Entsprechend dieser

Vereinbarung sei die vereinbarte Kapitalbeteiligung als Startkapital angesehen worden. Würden weitere Mittel benötigt, werde die Beschwerdeführerin Haftungen im Ausmaß bis zu S 15 Mio. gegenüber Banken übernehmen. Verluste in der Anfangsphase würden von der Beschwerdeführerin getragen. Die Anfangsphase werde auf drei Jahre festgelegt. Als Gegenleistung dafür erhalte die Beschwerdeführerin 100 % des Gewinnes, soweit diesem Verluste aus den Vorjahren gegenüberstünden, und 75 % des Gewinnes der Folgejahre.

Der übernommene Verlust des Jahres 1997 sei von der Beschwerdeführerin in der Bilanz vom 31. Dezember 1997 als "Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen" erfolgsmindernd eingebucht worden.

Die Beschwerdeführerin sei bei Erstellung der Handelsbilanz jedenfalls davon ausgegangen, dass der Teilwert der Beteiligung mit den Anschaffungskosten übereinstimme. Sie habe demgemäß keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen.

Im Berufungsverfahren habe die Beschwerdeführerin nunmehr geltend gemacht, dass die Verlustübernahme des Jahres 1997 durch eine Teilwertabschreibung in diesem Jahr ausgeglichen werden müsse. Sie gehe dabei davon aus, dass die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten eine Fehlmaßnahme darstellen würde.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gelte grundsätzlich die Vermutung, dass die (gegebenenfalls um die AfA-verminderten) Anschaffungskosten dem Teilwert entsprächen, weil von einem Kaufmann angenommen werden könne, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwende, als dieses seinem Betrieb tatsächlich wert sei. Das Auftreten von Anlaufverlusten sei nicht als Umstand objektiver Natur, der nach der Anschaffung hervorgetreten sei, anzusehen und der die Beurteilung zulassen würde, dass die Anschaffung der Beteiligung oder die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten eine Fehlmaßnahme sei. Eine Fehlmaßnahme liege auch dann nicht vor, wenn die Beteiligung offensichtlich für das Unternehmen eine wirtschaftliche Bedeutung (Ausschließung der Konkurrenz, Einflussnahme auf das Unternehmen) habe. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sei grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Abgabepflichtige dartun könne, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten seien, die die Annahme rechtfertigten, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten lägen, oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen habe. Eine Fehlmaßnahme liege etwa dann vor, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervorträten, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen ließen. Die Umstände objektiver Natur dürften dem Erwerber im Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung nicht bekannt gewesen sein, sie müssten allerdings bereits zu diesem Zeitpunkt vorgelegen sein. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag sei, desto stärker sei die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer seien die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen.

Laut Berufung seien die Gründe für den Kauf der Bäckerei J. so dargestellt worden, dass es in Branchenkreisen Hinweise gegeben habe, dass A.B. in Vorarlberg einen fixen Standort suche. Die Firma A.B. sei kurz vorher in den Besitz deutscher Großaktionäre gelangt. Um deren Einstieg bei der Bäckerei J. zu verhindern, habe die Beschwerdeführerin beim Verkauf mitgeboten. Es sei damals nur der Umsatz bekannt gewesen, nicht aber die übrigen "Zahlen". Primär sei es beim Kauf um die Ausschaltung der Gefahr gegangen, dass "A.B. hineingehe und den Markt in Vorarlberg bearbeite und dem Betrieb durch seine Produktvielfalt den Markt entwerte".

Damit habe die Beschwerdeführerin klar zum Ausdruck gebracht, dass die Beteiligung primär erworben worden sei, um eine Konkurrenz auszuschalten und eine Entwertung des Marktes zu verhindern. Im Rahmen eines Erörterungsgespräches sei als weiteres Motiv für den Kauf der Bäckerei J. der Umstand genannt worden, dass dem Juniorchef eine Aufgabe zugewiesen werden sollte.

In einer Vorbehaltsantwortung sei ausgeführt worden, Erkundigungen hinsichtlich der Erfolgsaussichten des Unternehmens seien sehr oberflächlich eingeholt worden. Auch im Erörterungsgespräch sei zur Frage, von welchen Ertragsaussichten man ursprünglich bei Erwerb der Beteiligung bis einschließlich zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 ausgegangen sei, darauf verwiesen worden, dass keine Beweise geliefert werden könnten, weil keine Erhebung von Ertragsaussichten vorliege.

Daraus ergebe sich, dass die Ertragsaussichten für den Erwerb der Beteiligung nicht maßgeblich gewesen seien. Der Beteiligung komme daher eine wirtschaftliche und funktionelle Bedeutung für die Beschwerdeführerin zu (Ausschaltung der Konkurrenz), weshalb bereits aus diesem Grunde das Vorliegen einer Fehlmaßnahme zu verneinen

sei.

Die belangte Behörde halte es nicht für wahrscheinlich, dass - wie im Verfahren behauptet - die Bäckerei J. nicht erworben worden wäre, hätte man die kommende Entwicklung vorausgesehen. Nach Auffassung der Behörde sei die strategische Überlegung, die Konkurrenz auszuschalten, für den Erwerb ausschlaggebend gewesen. Ansonsten wäre es nicht verständlich, keine oder nur oberflächliche Erhebungen zu Ertragsaussichten beim Erwerb eines Unternehmens zu tätigen.

Die Beschwerdeführerin habe ein "Übernahme-Konzept" vorgelegt, das vor dem Kauf der Bäckerei J. erstellt worden sei. Diesem könne entnommen werden, dass zum damaligen Zeitpunkt von einem "taxierten Verlust in Höhe von S 3,5 Mio." ausgegangen und mit einem positiven Ergebnis in drei Jahren gerechnet worden sei. Nach Auffassung der belangten Behörde sei man sich aber damals schon darüber im Klaren gewesen, dass dieses Ziel nur durch entsprechende finanzielle Unterstützung durch die Beschwerdeführerin möglich sein werde. Dies deshalb, weil bereits im Übernahmekonzept festgehalten worden sei, dass Investitionen von ca. S 15 Mio. notwendig sein würden.

In einer erbetenen Erläuterung des behaupteten Bestehens "marktbedingter Verluste" sei u.a. ausgeführt worden, die Bäckerei J. habe in den F-Märkten eine in ihrer eigenen Konzernstruktur verankerte Vertriebsschiene zu bedienen gehabt. Ein Auftritt am übrigen Markt sei daher nicht erforderlich bzw. auch gar nicht gewünscht gewesen. Einen solchen Erweiterungsschritt in Richtung übrige Handelsketten und das Festigen bzw. Ausbauen der Lieferungen an F. und deren Nachfolger S. habe die Beschwerdeführerin vornehmen wollen. Offensichtlich habe mit diesen nicht im erwünschten Maße Einigkeit erzielt werden können. Der Auftritt diverser anderer Frischbrotanbieter, die Handelsbetriebe bereits versorgt hätten, sei "ordentlich unterschätzt" worden. Auch die Optik, die Beschwerdeführerin - für kurzfristig haltbare Backwaren anerkannt gut -, nicht bekannt für Frischbrot, hätte zu einem Verlust in größerer Höhe geführt. Die Marktakzeptanz für das neue Angebot der Beschwerdeführerin sei offensichtlich nicht ausreichend gewesen. Weiters sei ausgeführt worden, gerade in diesem Zeitraum seien immer mehr ausländische Betriebe im Bereich Frischbackwaren und Frischbrot auf den inländischen Markt gekommen. Ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung dieses Vorbringens durch entsprechende Unterlagen sei nicht erbracht worden. Damit könne aber nicht beurteilt werden, ob sich die Marktverhältnisse zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung und dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 tatsächlich in der behaupteten Form geändert hätten.

Weiters sei vorgebracht worden, dass verschiedene Effekte, die erwartet worden seien, wie Synergien beim Einkauf, beim Vertrieb, nicht in entsprechendem Ausmaß realisiert worden seien. Im Erörterungsgespräch sei sodann darauf hingewiesen worden, dass bis dato keine Nachweise erbracht worden seien, die die Aufwendung weiterer Anschaffungskosten als Fehlmaßnahme erscheinen lassen würden.

In einem vorgelegten Protokoll des Geschäftsführers vom 14. Juli 2004 sei lediglich unter dem Punkt "Ersterfahrung" unter Bezugnahme auf eine vorgelegte Planungsrechnung für den Zeitraum November 1997 bis Oktober 1998 festgehalten worden, dass "die Erkenntnis gewesen sei", dass man "realistisch mit nachhaltigen massiven Verlusten zu rechnen" gehabt habe. Danach seien Bemühungen zur Verbesserung der Situation angestellt worden. Trotz aller Bemühungen sei es nicht möglich gewesen, "einen turn-around zu erzielen". Man habe daher einen möglichen Übernehmer gesucht.

Dazu sei festzustellen, dass bereits vor Erwerb des Unternehmens - wie aus dem Übernahmekonzept hervorgehe - die Hauptursachen dafür, dass die Bäckerei J. Verluste erwirtschafte, bekannt gewesen seien. Bereits damals seien Gegenmaßnahmen ins Auge gefasst worden. Die Umstände, die beim Erwerb der Beteiligung vorgelegen und der Beschwerdeführerin bekannt gewesen seien, könnten aber die Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 1997 nicht rechtfertigen.

Auch die Verlustlage der Gesellschaft allein könne den Teilwert der Beteiligung an ihr noch nicht ausreichend bestimmen. Generell könne gesagt werden, dass die für die Teilwertminderung zum Stichtag 31. Dezember 1997 ins Treffen geführten Gründe nur behauptet, aber nicht nachgewiesen worden oder die genannten Ursachen bereits beim Kauf bekannt gewesen seien.

Was die genannten Bemühungen zur Verbesserung der Situation anlange, sei darauf zu verweisen, dass bei Sanierungsmaßnahmen der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen sei, wenn die weitere Entwicklung erkennen lasse, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben werde. Sollten also tatsächlich Bemühungen zur Verbesserung der Situation unternommen worden sein - wofür kein Nachweis erbracht worden sei -

könne erst die weitere Entwicklung zeigen, ob diese erfolgreich seien oder nicht. Da aber die Gegenmaßnahmen offensichtlich erst auf Grund der Erkenntnisse im November 1997 ergriffen worden seien, hätte zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 noch nicht beurteilt werden können, ob diese vom Erfolg gekrönt sein würden. Die Beschwerdeführerin habe nicht behauptet, dass bereits zu diesem Bilanzstichtag davon habe ausgegangen werden können, dass auch die behaupteten Bemühungen zur Verbesserung der Lage erfolglos sein würden.

Im Ergebnis sei daher davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nicht gegeben seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

1. Mobilienleasing

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. 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 (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 21. Oktober 1993, 92/15/0085, 17. Februar 1999, 97/14/0059, vom 17. November 2004, 2000/14/0180, und vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002).

Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerlich von Anfang an einer eindeutigen Zuweisung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchtatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp. Von einer Anschaffung ist zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, dass deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Gewährung von Kaufpreisraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist. Es kann davon ausgegangen werden, dass dann eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0107). Wenn der Leasingnehmer bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise von dem ihm unwiderruflich eingeräumten Optionsrecht Gebrauch machen muss, sind die Voraussetzungen für die Zurechnung erfüllt. Das ist etwa der Fall, wenn eine anderweitige Verwendung des Mietobjektes nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1999, 97/14/0059).

Die Beschwerdeführerin bekämpft die Auffassung der belangten Behörde, die Leasinggüter seien der Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin zuzurechnen, mit der Behauptung, beim Finanzierungsleasing seien die Leasinggüter in der Regel wirtschaftlich dem Leasinggeber zuzurechnen. Im Beschwerdefall handle es sich um "einen klaren Fall" zumindest aber um einen Zweifelsfall, weshalb die belangte Behörde von diesem Grundsatz hätte ausgehen müssen.

Dieser Behauptung ist entgegen zu setzen, dass die belangte Behörde nicht von der Bezeichnung des Vertrages ausgegangen oder durch die Zuordnung des Vertrages zu einem bestimmten Vertragstypus zu ihrer Auffassung gelangt ist, sondern Feststellungen über den von Anfang an gewollten und vereinbarten Vertragsinhalt getroffen und aus der Gesamtsituation ihre Schlussfolgerungen gezogen hat. Die belangte Behörde hat nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, festgestellt, was die Parteien des Leasingvertrages drei Jahre nach Abschluss des Vertrages machen wollten, sondern was die Parteien bei Vertragsabschluss gewollt und auch vereinbart haben. Die belangte Behörde hatte zutreffend im Rahmen des Ermittlungsverfahrens darauf abgestellt, was die Vertragsparteien beim Vertragsabschluss im Zusammenhang mit dem Andienungsrecht tatsächlich gewollt und vereinbart haben. Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens hat die belangte Behörde festgestellt, dass die Leasinggeberin bereits bei Vertragsabschluss der Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin die Ausübung des Andienungsrechtes zugesagt hat.

Diese Beweiswürdigung der Abgabenbehörde ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. Ritz, BAO3, § 167 Tz 10, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur).

Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, Bedenken an der Schlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung zu erwecken. Die belangte Behörde hat sich seitens der Leasinggeberin nicht - wie die Beschwerdeführerin meint - damit begnügt, dass die Leasinggeberin bereits mit den Leasingraten und der Rückkaufsumme ein so gutes Geschäft gemacht habe, weshalb sie an einer weiteren Verwertung nicht interessiert gewesen wäre, sondern hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Leasinggeberin keine eigene Strukturen geschaffen hatte, um Leasinggüter nach Ablauf der Leasingdauer am Markt zu verwerten.

Auch hinsichtlich der Beschwerdeführerin als Leasingnehmerin hatte die belangte Behörde die Interessenlage klar und eindeutig dargestellt. Sofern in der Beschwerde ausgeführt wird, zur Frage der "Restverwertungsmöglichkeit" habe die belangte Behörde kein entsprechendes Ermittlungsverfahren durchgeführt, ist darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde sich auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin stützen konnte, wonach der Weiterverkauf der Leasinggüter, soweit sie diese im Unternehmen nicht mehr gebraucht hätte, an Dritte von ihr hätte durchgeführt werden können und dies angesichts des Restwertes für sie auch interessant gewesen wäre.

2. Teilwertabschreibung

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die belangte Behörde habe völlig außer Acht gelassen, dass die maßgeblichen Vermögenswerte der gekauften Bäckerei J. wieder abgestoßen worden seien und deren gesonderter Produktionsbereich wieder aufgegeben worden sei. Objektive Tatsache sei, dass die B-GmbH mit der gekauften Bäckerei nicht klar gekommen sei. Die Strukturfragen des gekauften Unternehmens seien ersichtlich gewesen, jedoch habe man gehofft, die Betriebsleistung zu erhöhen. Das sei gescheitert, weshalb auch die Teilwertabschreibung vorgenommen worden sei. Diese Probleme seien sehr wohl im Jahr 1997 aufgetreten und seien bis zur Erstellung der Bilanz längst offensichtlich gewesen. Bei objektiver Würdigung aller Umstände sei es geradezu offensichtlich, dass es sich beim fraglichen Unternehmenskauf von Anfang an um eine Fehlinvestition gehandelt habe.

Auch mit diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen:

Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens sind beim Betriebsvermögensvergleich gemäß § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Der Teilwert ist nach § 6 Z. 1 leg. cit der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Verweigerung der Teilwertabschreibung auf Grund des Vorbringens der Beschwerdeführerin stößt auf keine Bedenken:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zu niedrigeren Teilwerten nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder wenigstens glaubhaft zu machen. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 2000/13/0117). Der Teilwert einer Beteiligung, für die kein Kurswert besteht, ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. das Erkenntnis vom 28. November 2001, 99/13/0254).

Die belangte Behörde hat sich mit den Behauptungen der Beschwerdeführerin eingehend auseinander gesetzt und ist zum Schluss gekommen, dass ein Nachweis über eine dauernde Wertminderung der Beteiligung zum in Rede stehenden Bilanzstichtag nicht erbracht worden ist. Der Nachweis der Entwertung dieser Beteiligung durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden ist von der Beschwerdeführerin nicht angetreten worden. Daraus folgt aber, dass die belangte Behörde zu Recht eine Abschreibung der Beteiligung an der GmbH auf einen niedrigen Teilwert versagt hat.

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

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem

Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass eine mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war auch nicht unter dem Aspekt des Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte oder Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, erforderlich, weil die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. April 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150086.X00

Im RIS seit

21.05.2008

Zuletzt aktualisiert am

25.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at