jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/11/17 2000/14/0180

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.11.2004

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §24 Abs1 litd;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der Z GmbH & Co KG in Z, vertreten durch SKP Schüßling, Kofler und Partner Gesellschaft mbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, Adamgasse 23, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 11. September 2000, Zl. RV 328/1-T7/99, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1992, 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

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft, die im Jahr 1977 gegründet wurde und sich im Wesentlichen als Betreiberin von Seilförderanlagen betätigt. Sie ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (1. Dezember bis 30. November).

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1990 bis 1992 wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin als Käuferin und Leasinggeberin am 30. Oktober 1992 über einen Treuhänder mit der S AG, einer Elektrizitätsgesellschaft, einen mündlichen, auf Videokassette dokumentierten "Sale and lease back"- Vertrag abgeschlossen habe. Dieser Vertrag habe gebrauchte, bei Privathaushaltskunden der S AG installierte, mechanische Stromzähler zum Gegenstand gehabt. Die Anschaffungskosten der Stromzähler in Höhe von 6,999.225 S seien von der Beschwerdeführerin gemäß § 13 EStG 1988 sofort abgesetzt und die darauf entfallende Vorsteuer in Höhe von 1,399.845 S geltend gemacht worden.

Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der gegenständliche "Sale and lease back"-Vertrag steuerlich als Darlehensvertrag anzusehen sei, zu dessen Besicherung der Beschwerdeführerin die Stromzähler übertragen worden seien. Dafür spräche auch die Angabe im Anhang zum Wirtschaftsprüfungsbericht der S AG für das Jahr 1992, wonach

die Stromzähler nach Ablauf der Grundmietzeit wieder zurückgekauft würden. Diese Aussage beweise eindeutig, dass zwischen den Vertragspartnern - ihren Interessen der Geldveranlagung bzw. Fremdmittelbeschaffung folgend - von Anfang an vereinbart worden sei, das mündlich eingeräumte Rückkaufsrecht auch tatsächlich auszuüben. In einem internen Schreiben an den Vorstand der S AG werde zudem festgehalten, dass die S AG zur Finanzierung eines Wertpapierkaufes dem Abschluss eines "Sale and lease back"-Geschäftes gegenüber einer Darlehensaufnahme aus verschiedenen, unter anderem steuerlichen Gründen den Vorzug gegeben habe. In diesem Dokument sei ebenfalls von einem Rückkauf der Stromzähler die Rede. Dass von vornherein eine reine Darlehensaufnahme bezweckt und an einen Verkauf der Stromzähler nie gedacht worden sei, zeige zudem die (vorgefundene) Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile des Finanzierungsgeschäftes eindeutig, weil dort ein möglicher Austausch der gegenständlichen Stromzähler nach Ablauf des Vertrages durch andere, allenfalls auch elektronische Zähler nicht einmal als Möglichkeit angeführt sei. Ein Austausch der gegenständlichen Stromzähler unter Berücksichtigung der nach dem Maß- und Eichgesetz zulässigen Nutzungsdauer von 40 Jahren (zwei Nacheichfristen) gegen teure elektronische Stromzähler mit einer wesentlich geringeren Nutzungsdauer von 16 Jahren (zwei Nacheichfristen) wäre überdies gegen jede wirtschaftliche Vernunft. Sollte sich die S AG in Zukunft dazu entschließen, auch Privathaushalte mit elektronischen statt mit mechanischen Stromzählern auszustatten, wäre es wirtschaftlich nicht sinnvoll, den Austausch mit den baujahrmäßig jüngsten und damit noch am längsten einsetzbaren Zählern zu beginnen, zumal jedes Jahr ohnehin eine bestimmte Anzahl von installierten Stromzählern auf Grund der gesetzlich nicht mehr möglichen Zulassung zu verschrotten sei.

Für die Zurechnung der Stromzähler zum Leasingnehmer spreche auch der Umstand, dass der mit 50 % der Anschaffungskosten ermittelte Restwert nicht auf den nach Ablauf der Grundmietzeit voraussichtlichen Verkehrswert hin kalkuliert worden sei. Die Vereinbarung eines fixen Rückkaufswertes von 50 % der Anschaffungskosten ohne Rücksichtnahme auf die künftige Preisentwicklung bei Stromzählern dokumentiere das Bestreben der Vertragspartner, einerseits eine günstige Finanzierung, andererseits eine günstige Veranlagung von Geldmitteln zu erlangen. Bei dieser Konstellation habe jeder Vertragspartner von Anfang an gewusst, wie viel an Zinsertrag bzw. Zinsaufwand während des Vertragsverhältnisses anfallen werde.

Als Betreiberin von Seilförderanlagen habe die Beschwerdeführerin überdies kein direktes betriebliches Interesse am Erwerb von rund 4.000 in Privathaushalten installierten Stromzählern. Ihr Interesse sei es gewesen, eine günstige Geldveranlagung mit einem für sieben Jahre fix vereinbarten Zinssatz von 7 % zu erlangen.

Auf Grund all dieser Umstände sei der gegenständliche "Sale and lease back"-Vertrag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Darlehensvertrag mit Sicherungsübereignung der Stromzähler zu werten. Die Wirtschaftsgüter seien gemäß § 21 Abs. 1 BAO der S AG als Verkäuferin und Leasingnehmerin zuzurechnen. In der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 30. November 1992 sei eine Darlehensforderung einzustellen, welche durch die Rückabwicklung der Umsatzsteuer und die Bezahlung der vereinbarten "Leasingraten" ab November 1992 vermindert werde. Die anteilige Zinskomponente sei passiv abzugrenzen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Sachbescheide für 1992 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Annahme des Finanzamtes, dass die S AG jedenfalls von der ihr eingeräumten Rückkaufsoption Gebrauch machen werde. Im gegenständlichen Vertrag sei unmissverständlich von einem Rückkaufsrecht zu Gunsten der S AG die Rede. Eine Verpflichtung der S AG zum Rückkauf bestünde nicht. Auch der vom Prüfer für seinen Standpunkt herangezogene Antrag an den Vorstand der S AG enthalte lediglich die Formulierung, dass ein Rückkauf "vorgesehen" sei. Davon abgesehen, sei eine Erklärung gegenüber der Beschwerdeführerin niemals abgegeben worden. Die im Anhang zum Wirtschaftsprüfungsbericht der S AG für das Jahr 1992 enthaltene Aussage stelle lediglich die Formulierung eines Dritten und kein Zitat aus einem Vertrag dar. Ob das Rückkaufsrecht zum vereinbarten künftigen Zeitpunkt ausgeübt werde oder nicht, habe im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht beurteilt werden können.

Auch sei der Restwert des vorliegenden Teilamortisationsvertrages sehr wohl auf den Verkehrswert hin kalkuliert worden. Der Verkehrswert der Stromzähler nach Ablauf der Grundmietzeit sei von Fachleuten der S AG nach dem gegenwärtigen Wissensstand und der Einschätzung der künftigen Entwicklung kalkuliert worden.

Nicht stichhaltig sei auch die Feststellung des Prüfers, wonach ein Austausch der mechanischen Stromzähler vor Ablauf

der technischen Nutzungsdauer keinen wirtschaftlichen Sinn machen würde. Die rasch fortschreitende Entwicklung im Bereich der Elektronik und der damit zusammenhängende Preisverfall seien allgemein bekannt. Solcherart könne es durchaus zu einem vorzeitigen Austausch der mechanischen Stromzähler kommen. Durch den Einsatz von elektronischen Zählern könnten möglicherweise erhebliche Rationalisierungsmöglichkeiten erwachsen. Überdies würden die derzeit in Verwendung stehenden mechanischen Stromzähler von der S AG in einem Intervall von rund sieben Jahren zu Wartungszwecken ausgetauscht. Somit wären auch die Kosten der Umrüstung nur in einem wesentlich geringeren Umfang gegeben. Ob der Austausch wirtschaftlich sinnvoll sein werde, könne derzeit noch nicht beurteilt werden. Jedenfalls stünde der Beschwerdeführerin für den Fall, dass die S AG ihre Rückkaufsoption nicht ausüben werde, ein durchaus vorhandener Markt (Ostländer, kleine Elektrizitätsversorgungsunternehmen, Großbetriebe usw.) für gebrauchte mechanische Stromzähler zur Verfügung.

Mit Schreiben vom 4. Februar 1998 befasste sich die Beschwerdeführerin mit dem umsatzsteuerlichen Aspekt des strittigen Geschäftes und vertrat dazu die Auffassung, dass ihr selbst für den Fall des Vorliegens einer bloßen Darlehensgewährung der Vorsteuerabzug auf Grund der Rechnungslegung so lange zustehen würde, als keine Rechnungsberichtigung erfolgt sei.

Nach Ergehen einer (in der strittigen Frage) abweisenden Berufungsvorentscheidung hob die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6. August 1999 hervor, dass die S AG das ihr vertraglich eingeräumte Rückkaufsrecht zwischenzeitlich - entgegen der Ansicht des Finanzamtes - tatsächlich nicht ausgeübt habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung im hier interessierenden Umfang als unbegründet ab. Wie einem dem Prüfer übergebenen Aktenvermerk vom 30. Oktober 1992 zu entnehmen sei, liege dem gegenständlichen "Sale and lease back"- Geschäft folgende zwischen der S AG und der B Beteiligungsfonds AG geschlossene Vereinbarung zu Grunde:

"I. Verkauf geringwertiger Wirtschaftsgüter der S AG an die B Beteiligungsfonds AG

Die S AG verkauft an die B Beteiligungsfonds AG und diese kauft die in der übergebenen Auflistung angeführten geringwertigen Wirtschaftsgüter um den Kaufpreis von öS 42 Mio. Der Kaufpreis (exklusive Mehrwertsteuer) ist bis 30.10.1992 (Datum des Einlangens) zu bezahlen. Übergabsstichtag ist der 30.10.1992. Die Besitzübergabe erfolgt bei Geräten, die sich in der Gewahrsame von Kunden der S AG befinden, durch Besitzanweisung, die im Zuge der rollierenden Jahresstromabrechnung durch die S AG erfolgt. Hinsichtlich der in der Auflistung an der Standortbezeichnung 'Lager' erkennbaren Geräte, die sich in der Gewahrsame der S AG befinden, erklärt die S AG, sie künftig im Namen der

B Beteiligungsfonds AG innezuhaben.

II. Überlassung geringwertiger Wirtschaftsgüter an die

S AG zur weiteren Nutzung:

Die B Beteiligungsfonds AG überlässt der S AG die verkauften und in ihrem Eigentum befindlichen, in der Auflistung angeführten Geräte zur uneingeschränkten weiteren Nutzung für die Dauer von 7 Jahren bzw. 28 Quartalen. Während dieser Nutzungsdauer verpflichtet sich die S AG, die Wartung und Instandhaltung der in der Auflistung angeführten Geräte ordnungsgemäß auf ihre Kosten durchzuführen und trägt die Gefahr für Verlust oder Beschädigung. Das Leasingentgelt für die Überlassung der Nutzung beträgt im Quartal öS 1.322.612,-- und ist im Nachhinein zum letzten Bankarbeitstag eines jeden Quartals zu bezahlen. Es geht vom Anschaffungswert von öS 42 Mio., dem vereinbarten Restwert von öS 21 Mio. (50 % des Anschaffungswertes) und einem fixen, quartalsweise dekursiv berechneten Zinssatz von 7 % p.a. aus. III. Rückkaufsrecht:

Die B Beteiligungsfonds AG räumt der S AG unwiderruflich das Recht ein, die gegenständlichen Geräte nach Ablauf der Leasingdauer zu dem vereinbarten Restwert von 50 % des Anschaffungswertes zurückzukaufen.

IV. Allgemeines:

Diese Aktennotiz wird nicht unterfertigt. Die entsprechenden Vereinbarungen werden mündlich getroffen, und es werden über Art und Umfang der Leasingvereinbarung zwischen den Parteien keinerlei schriftliche Mitteilungen bzw. Aufzeichnungen von Bedingungen oder Richtlinien ausgetauscht. Alle angeführten Werte verstehen sich exklusive der

gesetzlichen Umsatzsteuer."

Diese Aktennotiz stelle die Grundlage für den mündlich am selben Tag abgeschlossenen "Sale and lease back"-Vertrag zwischen der S AG als Verkäuferin und Leasingnehmerin einerseits und der als Treuhänderin aufgetretenen B Beteiligungsfonds AG als Käuferin und Leasinggeberin andererseits dar. Die Aktennotiz sei textlich identisch mit der Videoaufzeichnung, die über das "Sale and lease back"-Geschäft angefertigt worden sei. Die B Beteiligungsfonds AG sei für mehrere Gesellschaften, unter anderem auch für die Beschwerdeführerin, als Treuhänderin gegenüber der S AG aufgetreten. Die Beschwerdeführerin habe insgesamt 3.927 gebrauchte Stromzähler von der S AG gekauft, welche alle das Baujahr 1991 aufgewiesen und in Privathaushalten (Kunden der S AG) installiert gewesen seien. Die Stromzähler seien von der Beschwerdeführerin noch am selben Tag an die S AG, somit an die ursprüngliche Verkäuferin, auf die Dauer von sieben Jahren verleast worden. Das Leasingentgelt habe im Quartal S 220.410,90 netto (somit für die Grundmietzeit insgesamt S 6,171.505,20 netto) betragen. Weiters sei der S AG das unwiderrufliche Recht eingeräumt worden, die Stromzähler nach Ablauf der Grundmietzeit um den vereinbarten Restwert von 50 % des Anschaffungswertes zurückzukaufen.

In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde aus, bei der Beurteilung von Leasingverträgen komme es entscheidend auf den wirtschaftlichen Gehalt der getroffenen Vereinbarungen (§§ 21, 24 BAO) an. Im Beschwerdefall habe die Leasingnehmerin während der grundsätzlich unkündbaren Grundmietzeit von sieben Jahren nicht nur die Wartung und Instandhaltung der Stromzähler auf ihre Kosten durchzuführen, sondern auch das Risiko des Untergangs oder Beschädigung der Stromzähler zu tragen gehabt. Ob der vereinbarte Kaufpreis der Stromzähler dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter zum vorgesehenen Erwerbszeitpunkt dem 30. Oktober 1999 entsprochen habe, könne nach Ansicht der belangten Behörde dahingestellt bleiben. Die Leasinggüter seien dem Leasingnehmer von Anfang an zuzurechnen, wenn der Leasingnehmer sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung habe. Abzustellen sei auf den typischen Geschehensverlauf, somit auf das Verhalten des Leasingnehmers, welches dieser mit hoher Wahrscheinlichkeit setzen werde. Dass sich im Vertrag vom 30. Oktober 1992 keine Bestimmung finde, wonach die Rückgabe der Leasinggüter für den Leasingnehmer mit dem Verwertungsrisiko verbunden sei, sei unerheblich, weil sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe, dass der Leasingnehmer im Hinblick darauf, wie sich der typische Geschehensverlauf nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit darstellen werde, in jedem Fall das Risiko der Wertminderung zu tragen habe. Die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption wäre nämlich gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft. Die S AG werde von ihrem Optionsrecht mit Sicherheit Gebrauch machen und der Beschwerdeführerin den vereinbarten Restwert auch dann bezahlen müssen, wenn der tatsächliche Verkehrswert der Leasinggüter darunter liegen sollte.

Bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse sei davon auszugehen, dass das Ertragssteuerrecht darauf ausgerichtet sei, an Gegebenheiten anzuknüpfen, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck brächten. Wirtschaftsgüter würden dem Steuersubjekt zugerechnet, zu dessen Vermögen sie gehörten. Es sei daher zu prüfen, ob sich der bürgerlich-rechtliche Eigentümer, also der Leasinggeber, seiner Verfügungsgewalt und seines bestimmenden Einflusses auf den Einsatz des Wirtschaftsgutes tatsächlich begeben und auch das Investitionsrisiko übertragen habe.

Im Beschwerdefall habe die S AG als Leasingnehmerin während der unkündbaren Grundmietzeit die Herrschaft über die Stromzähler gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer ausüben können. Die Leasingnehmerin habe als Nutzerin der Stromzähler gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer auch deren Instandhaltung und Wartung zu übernehmen und alle damit in Zusammenhang stehenden Risiken, Kosten, Gebühren und Ausgaben aus Eigenem zu tragen gehabt. Zudem habe die Leasingnehmerin auch das Risiko des zufälligen Untergangs und der Beschädigung der Stromzähler gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer getragen. Für die Zeit nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit gehe die belangte Behörde davon aus, dass die Leasingnehmerin von ihrem Optionsrecht mit Sicherheit Gebrauch machen werde. Bei der S AG handle es sich um ein Energieversorgungsunternehmen, das auch an jene 3.927 Haushalte Strom liefere, bei denen die streitgegenständlichen Stromzähler installiert seien. Die Verwaltung und Kontrolle der Stromzähler sei an die Person des Stromlieferanten gebunden und liege ausschließlich in dessen Händen. Demgegenüber handle es sich bei der Beschwerdeführerin um ein reines Lift- und Seilbahnanlagenunternehmen, das über kein Stromversorgungsnetz verfüge. Die Beschwerdeführerin sei daher selbst nicht in der Lage, die Haushalte mit Strom zu beliefern. Stromlieferant sei nach wie vor die S AG, die mit den Haushalten entsprechende Belieferungsverträge abgeschlossen habe. Nach außen hin habe sich für die betroffenen Haushalte durch den "Sale

and lease back"- Vertrag vom 30. Oktober 1992 nichts geändert. Die Haushalte seien lediglich von der Übertragung des Eigentums mit dem ausdrücklichen Hinweis in Kenntnis gesetzt worden, dass "dieser Eigentümerwechsel für sie keinerlei praktische Auswirkungen" habe. Eine Rückgabe der Leasinggüter an den Leasinggeber nach Ablauf der Grundmietzeit komme faktisch nicht in Betracht. Einerseits verfüge die Beschwerdeführerin über kein Stromversorgungsnetz; andererseits hätten die betroffenen Haushalte mit der S AG Lieferverträge abgeschlossen, sodass nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Stromlieferanten nur die S AG berechtigt sei, die installierten streitgegenständlichen Stromzähler zu verwalten und zu kontrollieren. Im Falle einer Rückgabe der Leasinggüter an den Leasinggeber und Weiterveräußerung durch diesen an andere Energieversorgungsunternehmen müssten die Stromzähler aus den Haushalten entfernt und allenfalls anderweitig genutzt werden. Ein solches Unterfangen wäre wirtschaftlich sinnlos und könne, vor allem angesichts des Umfanges, des Zeitaufwandes und der damit verbundenen Kosten, nicht im Interesse der Vertragspartner gelegen sein. Nicht vorstellbar sei auch, dass die S AG nach Ablauf der Grundmietzeit darauf verzichten würde, die betroffenen 3.927 Haushalte weiterhin mit Strom zu beliefern, und aus den abgeschlossenen Verträgen zu Gunsten neuer zivilrechtlicher Eigentümer der Stromzähler auszusteigen. Ebenso wenig hätten die betroffenen Haushalte ein Interesse daran, mit den neuen zivilrechtlichen Eigentümern neue Stromlieferungsverträge abzuschließen.

Eine anderweitige Verwertung der Stromzähler sei zwar im Sinne des Berufungsvorbringens nicht unmöglich, doch sei eine derartige Verhaltensweise unwahrscheinlich, weil wirtschaftlich völlig unvernünftig.

Davon abgesehen deuteten auch noch andere Umstände darauf hin, dass das Verhalten der S AG von Beginn an darauf gerichtet gewesen sei, die Leasinggüter nach Ablauf der Grundmietzeit zum kalkulierten Restwert zu kaufen. Wie vom Prüfer zutreffend aufgezeigt, werde in einem "Antrag an den Vorstand" der S AG vom 27. Oktober 1992 ausdrücklich festhalten, dass ein Rückkauf der an eine "Leasingfirma" verkauften Geräte in vier oder sieben Jahre vorgesehen sei. In diesem Sinne werde auch im "Anhang zum Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der S AG zum 31.12.1992" ausgeführt, dass nach Ablauf der Leasingdauer ein Rückkauf der Geräte erfolgen werde.

Der Umstand, dass die für die Erstellung des Wirtschaftsprüfungsberichtes verantwortlichen Personen (Mag. B. und Dr. P) bei ihrer niederschriftlichen Einvernahme vom 3. Juli 1996 die Passage über den fix eingeplanten Rückkauf der Stromzähler dahingeändert abgeschwächt hätten, dass die entsprechende Formulierung lediglich "irrtümlich" so gewählt worden sei, unterliege der behördlichen Beweiswürdigung. Die belangte Behörde schenke den Angaben, die im Anhang zum Wirtschaftsprüfungsbericht, somit vor Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung gemacht worden seien, mehr Glauben, als den späteren, zweckdienlichen, in Richtung "Irrtum" gehenden Berichtigungen. Von der beantragten neuerlichen Vernehmung des Mag. B. und des Dr. P., sowie von der Vernehmung des Generaldirektors und der Vorstanddirektoren der S AG sowie des Dr. H. als Bevollmächtigen der B Beteiligungsfonds AG, habe die belangte Behörde Abstand genommen, weil sich die Zurechnung der Leasinggüter zum Leasingnehmer schon aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe, wonach die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede wirtschaftliche Vernunft wäre.

Im Vorlageantrag vom 6. August 1999 habe die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass die S AG das ihr vertraglich eingeräumte Rückkaufsrecht zwischenzeitlich - entgegen der Ansicht des Finanzamtes - tatsächlich nicht ausgeübt und die geleasten Wirtschaftsgüter der Beschwerdeführerin nach Ablauf der Grundvertragszeit wieder zurückgegeben habe. Über Vorhalt der belangten Behörde, wie dieser Geschehnisablauf mit der erst am 30. Oktober 1999 ablaufenden Grundvertragszeit zu vereinbaren sei, habe die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 22. Mai 2000 mitgeteilt, dass sie die streitgegenständlichen Stromzähler noch vor Ablauf der Grundmietzeit am 1. Juli 1999 an ein näher bezeichnetes deutsches Leasingunternehmen verkauft habe. Als Kaufpreis sei ein Betrag von S 3,854.356,35 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart worden. Aus dieser neuen Sachlage sei - so die belangte Behörde weiter - für die Beschwerdeführerin jedoch nichts zu gewinnen. Für die Beurteilung des Streitfalles sei nämlich entscheidend, dass der neue zivilrechtliche Eigentümer der Stromzähler mit Einverständnis der S AG in den von der Beschwerdeführerin mit der S AG abgeschlossenen Leasingvertrag eingetreten sei. Solcherart könne keine Rede davon sein, dass die S AG zwischenzeitlich "ihr vertragliches Optionsrecht eben nicht ausgeübt hat".

Unverständlich und unglaubwürdig erscheine in diesem Zusammenhang auch die erstmals anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. August 2000 getätigte Aussage, die S AG habe bereits im Juni 1999 gegenüber der Beschwerdeführerin "schriftlich erklärt, dass sie ihre Kaufoption nicht ausüben werde". Trotz Aufforderung durch die belangte Behörde habe die Beschwerdeführerin ein solches Schreiben nicht vorlegen können. Der behauptete

schriftliche Optionsverzicht sei auch nicht im Zusammenhang mit anderem Schriftverkehr der belangten Behörde vorgelegt worden, wiewohl im Schreiben vom 23. August 2000 ausgeführt werde, dass alle der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang zugänglichen Unterlagen der Behörde bereits vorliegen würden.

Behördliche Erhebungen über die weitere Vorgangsweise hätten ergeben, dass die S AG ihr nunmehr gegenüber dem deutschen Leasingunternehmen bestehendes Optionsrecht tatsächlich nicht ausgeübt habe. Dies sei aber nicht deshalb unterblieben, weil die S AG auf die Ausübung des Optionsrechtes verzichtet und die geleasten Stromzähler der deutschen Leasinggesellschaft zurückgegeben habe, sondern deswegen, weil sich die Frage der Optionsausübung für die S AG gar nicht mehr gestellt habe. Noch vor Ablauf der Grundmietzeit habe die deutsche Leasinggesellschaft nämlich mit der S AG als Leasingnehmerin einen (weiteren) "Leasingvertrag mit Andienungsrecht" bezüglich der streitgegenständlichen Stromzähler geschlossen. Dieser neue Leasingvertrag sehe eine Leasingdauer von 54 Monaten ab Mitte 1999 vor. Diese (der Beschwerdeführerin zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebrachten) Erhebungen bestätigten, dass die Verwaltung und Kontrolle der in den verschiedenen Haushalten installierten Leasinggüter auch nach Ablauf der Grundmietzeit beim Leasingnehmer als Stromlieferanten verbleiben sollte und auch tatsächlich verblieben sei. Das Energieversorgungsunternehmen habe die geleasten geringwertigen Wirtschaftsgüter auch noch nach Ablauf der Grundmietzeit für seine Stromlieferungen benötigt. Die streitgegenständlichen Stromzähler befänden sich nach wie vor in den selben Haushalten, die S AG sei nach wie vor die Nutznießerin. In dieses Bild füge sich auch die im neuen Leasingvertrag zu Gunsten der S AG vorgesehene Mietverlängerungsoption. Danach habe sich die deutsche Leasinggesellschaft bereit erklärt, mit der Leasingnehmerin vor Ablauf des Vertrages über einen Anschluss-Leasingvertrag zu verhandeln. Komme ein Anschluss-Leasingvertrag nicht zu Stande, so könne die deutsche Leasinggesellschaft zur Deckung der Gesamtkosten von der Leasingnehmerin verlangen, das Leasingobjekt bei Ablauf der Leasingzeit zum vereinbarten Restwert zuzüglich Umsatzsteuer unter Ausschluss jeglicher Gewährleistungsansprüche zu kaufen.

Im Übrigen seien für die Zurechnung der Leasinggüter die Verhältnisse im Zeitpunkt der Begründung des Leasingvertrages maßgeblich, sodass selbst für den Fall, dass die Stromzähler der deutschen Gesellschaft tatsächlich zurückgestellt worden wären, eine andere Beurteilung nicht ohne Weiteres geboten wäre, weil es nur darauf ankomme, welcher Geschehensablauf seinerzeit die größte Wahrscheinlichkeit für sich gehabt habe.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass die ertragssteuerlichen Zurechnungsgrundsätze nach näher angeführter Fachliteratur auch für Zwecke der Umsatzsteuer herangezogen werden könnten. Auch Ruppe, UStG 1994, § 3 Tz 135, komme zum Schluss, dass umsatzsteuerlich eine Lieferung gegeben sei, wenn das Leasinggut nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen dem Leasingnehmer zuzurechnen sei. Es sei somit davon auszugehen, dass das umsatzsteuerliche Verschaffen von Verfügungsmacht mit der ertragssteuerlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gleichzusetzen sei. Der Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Kaufvertrages über eine bestimmte Anzahl von Stromzählern bewirke für sich allein keine umsatzsteuerbare Lieferung. § 3 Abs. 1 UStG 1972 stelle auf das Verfügungsgeschäft und nicht auf das Verpflichtungsgeschäft ab. Verbleibe wie im Beschwerdefall die Verfügungsmacht und das wirtschaftliche Eigentum beim "Verkäufer" (Leasingnehmer) werde lediglich vom "Käufer" ein Umsatz ausgeführt. Die Leistung bestehe in der Kreditgewährung des Leasinggebers, welche nach § 6 Z. 8 lit. a UStG 1972 unecht umsatzsteuerbefreit sei. Die Sicherungsübereignung selbst führe nicht zu einer Lieferung, weil sich der wirtschaftliche Gehalt in der Kreditbesicherung erschöpfe.

Da von der S AG in Zusammenhang mit dem "Sale and lease back"- Geschäft kein Umsatz getätigt worden sei, liege auch kein Anwendungsfall des § 11 Abs. 12 UStG 1972 vor. Vielmehr sei § 11 Abs. 14 UStG 1972 mit der Konsequenz anzuwenden, dass bei der Beschwerdeführerin ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Im Gegensatz zur Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 sehe § 11 Abs. 14 UStG 1972 auch keine Möglichkeit der Rechnungsberichtigung vor. Allerdings habe der Verwaltungsgerichtshof in Übereinstimmung mit der in der Lehre überwiegend vertretenen Auffassung wiederholt erkannt, dass die Sanktion des § 11 Abs. 14 UStG 1972 nur in Missbrauchsfällen ungemildert anzuwenden sei, sodass eine Berichtigung im "Irrtumsfalle" wohl möglich sein werde. Die Frage, ob im Beschwerdefall von einer missbräuchlichen Rechnungslegung auszugehen sei, brauche im gegebenen Zusammenhang nicht untersucht zu werden, weil dieser Umstand nur im Zusammenhang mit einer möglichen Rechnungsberichtigung von Interesse sei. Da es im Beschwerdefall - anders als bei den Anwendungsfällen des § 11 Abs. 12 UStG 1972 - an der Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung durch die S AG als Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 fehle, sei die Beschwerdeführerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die Beschwerdeführerin bringt vor, eine Zurechnung von Leasinggegenständen an den Leasingnehmer komme nach dem grundlegenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1989, 88/14/0189, Slg. Nr. 6444/F, nur dann in Betracht, wenn

a) der Mieter (Leasingnehmer) das Recht habe, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der (gegenüber der Grundmietzeit erheblich kürzeren) Vertragsdauer weiter als Mieter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben oder

b) der Mieter (Leasingnehmer) das Recht auf Nutzung zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis erhalte, oder

c) Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "gemieteten" Wirtschaftsgutes annähernd übereinstimmten, oder

d) das vermietete Wirtschaftsgut so auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sei, dass eine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre, oder

e) der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes zwar nicht zur Gänze ersetzt, aber den Leasinggeber schadlos zu halten habe. Bei diesen sogenannten "non pay out"- Verträgen komme es nur ausnahmsweise zu einer Zurechnung beim Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf mindestens mehr als 75 % eines allfälligen Verwertungserlöses zugesichert sei oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmten.

Das gegenständliche Leasinggeschäft entspreche demnach eindeutig jenen Grundsätzen, denen zu Folge das Leasinggut dem Leasinggeber zuzurechnen sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, maßgebend 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 oder im Fall des "Sale and lease back" dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. August 1994, 91/15/0083, mwN). Vor diesem Hintergrund kann - wie auch die weitere Entwicklung der Rechtsprechung zeigt - die im Erkenntnis vom 17. Oktober 1989 unter Rückgriff auf das Schrifttum wiedergegebene Darstellung bestimmter Fallkonstellationen für die Zurechnung von Leasinggütern nicht als abschließende, alle in der Rechtswirklichkeit vorkommenden Konstellationen umfassende Aufzählung verstanden werden.

Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Steuerrechtlich bedarf das Rechtsgeschäft von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem schon von der belangten Behörde wiedergegebenen (einen vergleichbaren Sachverhalt betreffenden) Erkenntnis vom 17. Februar 1999, 97/14/0059, ausgesprochen hat, kann davon ausgegangen werden, dass eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre.

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde zur Sachverhaltsfeststellung gelangt, bei Abschluss des "Sale and lease back"-Vertrages sei festgestanden, dass die S AG von dem ihr eingeräumten Optionsrecht nach Ablauf der Grundmietzeit Gebrauch machen müsse, weil sie als Energieversorgungsunternehmen eminentes Interesse daran habe, die Strombelieferung ihrer Kunden störungsfrei sichergestellt zu wissen. Sie konnte sich bei dieser Beurteilung darauf stützen, dass die Vertragspartner keine Regelung für den Fall der Nichtausübung des Optionsrechtes durch die S AG vorgesehen haben. Weder war der Beschwerdeführerin die Verpflichtung auferlegt, die Stromzähler nach Ablauf der Grundmietzeit aus den Haushalten zu entfernen, noch der S AG das Recht eingeräumt, die Stromzähler selbst gegen andere Stromzähler auszutauschen, auch fehlte es an Regelungen, auf wessen Kosten die Entfernung der Stromzähler erfolgen sollte. Geht man mit der Beschwerdeführerin davon aus, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages die Nichtausübung der Option durch die S AG eine realistische Möglichkeit dargestellt hat, wäre

überdies zu erwarten, dass die Vertragspartner einen Zeitrahmen zum Austausch der Geräte vereinbaren (allenfalls eine Option zur Verlängerung der Nutzungsüberlassung) und Vorkehrungen treffen, dass die Strombelieferung jedenfalls reibungslos und ohne Verunsicherung der Kunden erfolgen kann. Auch kann keine Rede davon sein, dass die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit eines derartigen - auf einen bestimmten Kalendertag bezogenen - Szenariums aufgezeigt worden wäre.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde weiters vor, sie habe bei ihren Überlegungen den Umstand nicht berücksichtigt, dass nach Ablauf der Grundmietzeit tatsächlich keine Optionsausübung durch die S AG stattgefunden habe.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass - worauf schon die belangte Behörde zutreffend hingewiesen hat - die Zuordnung des Leasingvertrages nach den zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebenen Verhältnissen zu erfolgen hat. Im Beschwerdefall lässt der tatsächliche (nur auf Grund der Länge der Verfahrensdauer überhaupt bekannte) Geschehensablauf aber auch keine Rückschlüsse darauf zu, dass die belangte Behörde die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse verkannt haben könnte. Das von den Abgabenbehörden als gegen jede wirtschaftliche Vernunft beurteilte Verhalten, nämlich ein Verzicht der S AG auf die Weiterbenutzung der Stromzähler nach Ablauf der Grundmietzeit, wurde tatsächlich nicht gesetzt. Der vor Ablauf der Grundmietzeit (im Einvernehmen mit der S AG) erfolgte "Verkauf der Stromzähler" an ein deutsches Leasingunternehmen war wirtschaftlich betrachtet nichts anderes als eine Auswechslung der Vertragspartner bei gleichzeitiger Übertragung der als Sicherheit dienenden Stromzähler. Auch das weitere Verhalten der S AG und der an die Stelle der Beschwerdeführerin getretenen deutschen Gesellschaft bestätigte nur die wirtschaftlichen Überlegungen der belangten Behörde. Die Verlängerung des Mietvertrages bei gleichzeitig vereinbarter Verpflichtung der S AG, die Stromzähler nach Ablauf der verlängerten Mietzeit zurückzukaufen, sprechen in keiner Weise gegen den von der belangten Behörde vertretenen Standpunkt, die S AG habe zu keiner Zeit ihre Besitzrechte an den Stromzählern aufgeben wollen, was nach der Vertragslage des Jahres 1992 allerdings nur durch Ausübung der Kaufoption möglich war.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters, die belangte Behörde habe es unterlassen, den entscheidungswesentlichen "Parteiwillen" zu erforschen. In diesem Sinne habe sie in der Berufung beantragt, Dipl.-Ing. Dr. Be., Dr. K. und Dipl.-Ing. G. als damalige Vorstandsmitglieder der S AG, Dr. H. als Bevollmächtigten der B Beteiligungs AG, Mag. B. als Leiter des Finanzwesens der S AG sowie den Wirtschaftsprüfer Dr. P. als Zeugen zu vernehmen.

Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin nicht näher ausführt, was sie unter dem von der belangten Behörde zu erforschenden "Parteiwillen" konkret versteht - entscheidungsrelevant könnte nach dem Gesagten nur die Absicht der S AG sein, auf die Ausübung des Optionsrechtes unter bestimmten Voraussetzungen zu verzichten - hat die Beschwerdeführerin die Vernehmung der genannten Personen nicht zu diesem Beweisthema, sondern "zur Frage der Fixierung des Rückkaufes, der steuerlichen (ertrags- und umsatzsteuerlichen) Behandlung, weiters auch zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer von Stromzählern", beantragt. Alle drei Punkte waren im Beschwerdefall nicht entscheidungswesentlich. So ist die belangte Behörde ohnedies davon ausgegangen, dass der Rückkauf vertraglich nicht fixiert war. Sie hat eine "Fixierung des Rückkaufes" aber zu Recht als nicht erforderlich angesehen, weil auf Grund der übereinstimmenden wirtschaftlichen Interessen der Vertragspartner beide davon ausgehen konnten, dass die S AG von ihrem Rückkaufsrecht Gebrauch machen werde. Welche steuerliche Behandlung die Beschwerdeführerin und ihre Vertreter für richtig erachtet haben, war im Rechenwerk und den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin dokumentiert. Die Beurteilung, ob diese Dokumentation in steuerlicher Hinsicht zutreffend war, oblag der belangten Behörde. Ein konkretes durch die Vernehmung eines bestimmten Zeugen unter Beweis zu stellendes Vorbringen zur "wirtschaftlichen Nutzungsdauer von Stromzählern" wurde im Verwaltungsverfahren nicht erstattet. Insgesamt waren die im Verwaltungsverfahren von der Beschwerdeführerin tatsächlich angeführten Beweisthemen für die Lösung des Beschwerdefalles daher nicht von Relevanz, sodass im Unterbleiben der beantragten Vernehmungen ein wesentlicher Verfahrensmangel nicht zu erblicken ist.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung bringt die Beschwerdeführerin vor, wie sich aus dem Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0107, ergebe, stehe ein Vorsteuerabzug auch dann zu, wenn Umsatzsteuer nur auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 geschuldet werde. Ob die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer richtig berechnet, ob ein unrichtiger Steuersatz angewendet oder ob eine nicht steuerbare oder steuerfreie Lieferung oder Leistung umsatzsteuerpflichtig behandelt wurde, lasse das Recht auf den Vorsteuerabzug unberührt.

Mit ihrem Hinweis auf diese im Zusammenhang mit dem Umsatzsteuerausweis durch so genannte Kleinunternehmer ergangene Vorjudikatur übersieht die Beschwerdeführerin allerdings, dass der Vorsteuerabzug im Beschwerdefall nicht gescheitert war, weil eine steuerfreie Lieferung zu Unrecht als steuerpflichtig behandelt wurde, sondern weil die in Rechnung gestellte Lieferung von Stromzählern nach den Feststellungen der belangten Behörde tatsächlich nicht erfolgt ist. Der wirtschaftliche Gehalt des "Sale and lease back"-Geschäftes habe sich in der Kreditbesicherung erschöpft. Anders als für eine Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erforderlich, sei der Beschwerdeführerin die Verfügungsmacht über die Stromzähler dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung nach nicht übertragen worden. Wie oben ausgeführt ist diese Beurteilung der belangten Behörde nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Durfte die belangte Behörde aber davon ausgehen, dass eine Lieferung von Stromzählern an die Beschwerdeführerin nicht erfolgt ist, stand dieser Umstand dem Vorsteuerabzug auch dann entgegen, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorlag und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 geschuldet und bezahlt hat (vgl. mit weiteren Nachweisen Ruppe, UStG 19942, § 3 Tz. 137 und § 12 Tz. 35). Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnis vom 25. Februar 1998, in dem der Verwaltungsgerichtshof gleichfalls darauf hingewiesen hat, dass eine nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 geschuldete Umsatzsteuer (selbst nach der zum UStG 1972 bestehenden Verwaltungspraxis) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. November 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140180.X00

Im RIS seit

08.12.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at