jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/8/27 98/14/0194

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.2002

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §27 Abs2 Z3;
GmbHG §18;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der E OEG in W, vertreten durch Lattenmayer, Luks & Enzinger, Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Mahlerstraße 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 17. September 1998, GZ. GA RV/104- 16/14/98, betreffend Einkünftefeststellung und Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1,089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende OEG, bestehend aus den Gesellschaftern Dipl.Ing. K. (19 % Anteil), Ing. W. (5 % Anteil) und der I GmbH (76 % Anteil), die die Anteile treuhändig für fünf weitere Personen hielt, wurde mit Vertrag vom 28. Juni 1995 gegründet. Zweck der Errichtung der OEG war laut Punktation vom 13. Juni 1995 der Erwerb eines näher bezeichneten Softwarepaketes von der MLS GmbH und die anschließende Überlassung desselben an die genannte GmbH ("sale-and-lease-back").

Mit Kaufverträgen vom 27. Juni 1995 und 19. Oktober 1995 wurde die von der MLS GmbH entwickelte urheberrechtlich

geschützte Software um den Gesamtkaufpreis von 8,300.000 S zuzüglich Umsatzsteuer erworben und mit Werknutzungsverträgen vom 14. September 1995 und 19. Oktober 1995 der MLS GmbH auf 10 Jahre befristet zur ausschließlichen Nutzung gegen ein monatliches Entgelt von 249.000 S zuzüglich Umsatzsteuer überlassen. Als Nutzungsbeginn wurde der 1. Dezember 1995 vereinbart.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 24. Februar 1997 wurde über das Vermögen der MLS GmbH der Ausgleich, mit Beschluss desselben Gerichtes vom 16. April 1997 der Konkurs eröffnet.

In ihrer am 18. März 1997 beim Finanzamt eingereichten Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1995 machte die Beschwerdeführerin von der um den Betrag von 8,300.000 S erworbenen Software einen Investitionsfreibetrag von 6 % (demnach 498.000 S) sowie eine AfA von 1,662.500 S geltend. Der für 1995 erklärte Verlust betrug 2,395.304 S. Die am 8. Oktober 1997 eingereichte Feststellungserklärung für das Jahr 1996 wies einen Verlust von 1,217.095 S aus.

An Umsatzerlösen wurden für das Jahr 1995 eine, für das Jahr 1996 infolge der Zahlungsschwierigkeiten der MLS GmbH vier Monatsraten erklärt.

Mit "Feststellungsbescheid gem. § 92 Abs. 1 BAO" vom 9. Dezember 1997 stellte das Finanzamt fest, dass die beschwerdeführende OEG für die Jahre 1995 und 1996 steuerlich nicht anerkannt werde. Begründend wurde ausgeführt:

"Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegt bei der ... OEG (der Beschwerdeführerin) kein Betrieb vor.

Die rechtliche Gestaltung einer OEG wurde durch die Absicht der Steuervermeidung gewählt. Dies drückt sich durch die Aktivierung der Programme und die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages aus. Weiters dadurch, dass die Verluste direkt durch die Gesellschafter lukriert werden können.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt besteht in der Kapitalbeschaffung für die ... (MLS GmbH). Die Gesellschafter müssten das Kapital der Firma ... (MLS GmbH) erhöhen."

Die Umsatzsteuer der Jahre 1995 und 1996 wurde unter Hinweis auf die wiedergegebene Begründung mit 0 S festgesetzt.

In ihrer gegen die angeführten Bescheide gerichteten Berufung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, es treffe nicht zu, dass der Erwerb der Software nur aus Gründen der Steuervermeidung erfolgt sei. Tatsächlich sei das von der MLS GmbH angebotene Softwarepaket erworben worden, weil die Verwertungsmöglichkeiten als äußerst günstig eingeschätzt worden seien. Da der MLS GmbH die finanziellen Mittel zur selbständigen Verwertung gefehlt hätten, habe sie das Softwarepaket der Beschwerdeführerin zum Kauf angeboten. Bei "Sale and lease back Vereinbarungen" handle es sich um gängige Finanzierungsinstrumente, deren Einsatz nicht als Rechtsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO gewertet werden könne. Der Verkauf führe zur sofortigen Gewinnrealisierung auf Seiten des Verkäufers, während die Leasingaufwendungen auf mehrere Jahre verteilt anfielen. Eine "Steuerumgehung" liege daher nicht vor. Zudem habe das gewählte Leasingmodell auf Seiten der Beschwerdeführerin einen hohen steuerpflichtigen Gewinn erwarten lassen. Bei Anschaffungskosten in Höhe von 8,300.000 S und monatlichen Leasingraten von 249.000 S wäre die Amortisation des Kaufpreises bereits nach 34 Monaten eingetreten, sodass auch aus dieser Sicht von einer Steuerumgehung oder -vermeidung keine Rede sein könne. Dass die Beschwerdeführerin vorerst nur einen Kunden, nämlich die MLS GmbH gehabt habe, sei nicht ungewöhnlich, da sich jedes neu gegründete Unternehmen erst am Markt etablieren müsse. Auf Grund des Zahlungsverzuges der MLS GmbH habe die Beschwerdeführerin wiederum die volle Verfügungsmacht über die ursprünglich verleaste Software zurückerhalten. Auch sei es ihr zwischenzeitig bereits gelungen, einen Partner für die Weiterentwicklung und Verwertung der Software zu finden, sodass die OEG ihre betriebliche Tätigkeit fortführen könne. Die Unternehmereigenschaft bzw. ein Gewerbebetrieb sei somit gegeben. Im Übrigen habe auch eine im November 1995 vorgenommene Umsatzsteuernachschau zu keinen Beanstandungen geführt, weshalb es auch der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete, die OEG steuerlich anzuerkennen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und änderte die Umsatzsteuerbescheide insoweit ab, als sie die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 festsetzte. Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, bei der beschwerdeführenden OEG handle es sich um eine "Steuervermeidungskonstruktion", welche gemäß § 22 Abs. 1 BAO nicht anzuerkennen sei. Nach § 4 Abs. 1 vierter Satz EStG 1988 fielen selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter, wie die gegenständliche Software,

unter das Aktivierungsverbot. Die Aufwendungen hätten daher bei MLS GmbH zu keiner Abschreibung berechtigt, sodass die Software erst durch den Verkauf an die beschwerdeführende OEG zu einem "Abschreibposten" (AfA, IFB) geworden sei. Auf Grund der Gesellschafteridentität bei beiden Gesellschaften - im Jahr 1995 hätten überdies idente Beteiligungsverhältnisse vorgelegen - bestünde ein "doppelter Abschreibungseffekt" bei denselben Personen, "zumal bei der MLS GmbH die Leasingaufwendungen sofort abschreibbare Betriebsausgaben" seien. Denke man sich diese Steuervorteile weg, bleibe ein "unangemessenes und unübliches Rechtsgeschäft" zurück:

Die Gesellschafter der OEG hätten sich einem Haftungsrisiko ausgesetzt. Seitens der MLS GmbH sei der Verkauf "vollkommen absurd", da dem Verkaufserlös von 8,300.000 S - gerechnet auf den 10-jährigen Nutzungszeitraum - Gesamtleasingraten von 29,880.000 S gegenüber stünden. Statt eine OEG zu gründen wäre es wirtschaftlich erforderlich gewesen, das Kapital der MLS GmbH aufzustocken. Ein derartiger Vorgang wäre aber steuerneutral gewesen, während die gegenständliche Konstruktion den Gesellschaftern die Möglichkeit der Verlustzuweisung geboten habe. Dass es den Gesellschaftern darum gegangen sei, in den Genuss von Verlusten zu gelangen, erhelle zudem der Umstand, dass sich dieselben Gesellschafter auch als unechte stille Gesellschafter an der MLS GmbH beteiligt hätten und überdies die jeweiligen steuerlichen Vertreter über Treuhandkonstruktionen und unechte stille Beteiligungen gleichfalls an den künstlich geschaffenen Verlusten partizipiert hätten.

Da die "Gesetzmäßigkeitskriterien" dem Grundsatz von Treu und Glauben vorgingen, sei "die Konstruktion der OEG" ungeachtet einer früheren abgabenrechtlichen Prüfung, die zu keiner Beanstandung geführt habe, nicht anzuerkennen. Mangels Unternehmereigenschaft sei die Beschwerdeführerin auch nicht als Umsatzsteuersubjekt anzusehen. Die in den Jahr 1995 und 1996 in den monatlichen Abrechnungen der Leasingraten ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 42.600 S (1995) bzw. 184.900 S (1996) würden daher gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldet, weshalb die Umsatzsteuerbescheide der Jahre "1994 und 1995" zu Ungunsten der Beschwerdeführerin abzuändern seien. Mit Bescheid der belangten Behörde vom 4. Dezember 1998 wurden die Jahreszahlen auf "1995 und 1996" gemäß § 293 BAO berichtigt.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 BAO ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2000, 95/15/0111, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Die beschwerdeführende OEG bringt vor, "sale and lease back-Vereinbarungen" seien im Wirtschaftsleben häufig benutzte Konstruktionen, von einer "Unüblichkeit" derartiger Verträge könne daher keine Rede sein. Der wirtschaftliche Zweck solcher Vereinbarungen liege darin, für den Käufer eine Kapitalanlage und für den Verkäufer (Rückmieter) eine günstige Finanzierungsmöglichkeit zu schaffen. Auch im Beschwerdefall sei es darum gegangen, der Beschwerdeführerin eine Kapitalanlage in Form eines innovativen Softwareprodukts und der MLS GmbH jene Mittel zuzuführen, welche diese für die Vermarktung des Softwarepaketes benötigt habe. Die vorgenommene Konstruktion habe die Herauslösung des Softwarepaketes aus der MLS GmbH ermöglicht, und habe damit auch der Besicherung der zur Finanzierung des Kaufpreises aufgenommenen Fremdmittel gedient. Zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse sei mit einer Insolvenz der MLS GmbH und insbesondere mit dem Scheitern der Vermarktung der Software nicht zu rechnen gewesen. Vielmehr seien die Gesellschafter der Beschwerdeführerin gestützt auf das positive Verkehrswertgutachten vom 15. Juli 1996 und bekräftigt durch Planungsrechnungen und das positive Jahresergebnis 1995 von einer guten Geschäftsentwicklung der MLS GmbH ausgegangen. Unzutreffend seien auch die Überlegungen der belangten Behörde zur Frage der möglichen Steuerersparnis. So werde im angefochtenen Bescheid außer Acht gelassen, dass der Verkauf der Software zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung geführt habe. Den Leasingaufwendungen auf Seiten der MLS GmbH stünden entsprechende Leasingerträge auf Seiten der Beschwerdeführerin (bei sogar höherer Steuerbelastung) gegenüber. Durch die "sale and lease back-Finanzierung" würden somit keine "künstlichen Abschreibposten" geschaffen; einzig der Investitionsfreibetrag verbleibe als legale und überdies nur mit künftigen

Gewinnen verrechenbare Steuerbegünstigung. Die Verwirklichung der erwarteten und in den Verträgen vorgesehenen Geschehnisabläufe hätte - da "für natürliche Personen ein höherer Steuersatz als bei Kapitalgesellschaften anzuwenden" und bei prognostizierten Verlauf bereits im 2. Jahr ein Gewinn zu erwarten gewesen sei - zu einer bedeutenden steuerlichen Mehrbelastung geführt. Der sich erst in späteren Jahren herausstellende Fehlschlag einer Investition könne nicht die Annahme eines Gestaltungsmissbrauches begründen.

Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall das "Sale-andlease-back"-Geschäft im Wesentlichen deswegen nicht anerkannt, weil an beiden vertragsschließenden Gesellschaften (der GmbH und der OEG) dieselben Personen beteiligt gewesen seien. Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass die Rechtsordnung der GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt. Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (allenfalls auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0216). Weiters ist zu beachten, dass "sale-and-lease-back" grundsätzlich ein nicht unübliches Finanzierungsinstrument darstellt. Worin die besondere Umstände liegen, auf Grund derer im gegenständlichen Fall der Einsatz dieses Instrumentes einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten darstelle, zeigt der angefochtene Bescheid nicht erfolgreich auf.

Die belangte Behörde hat die gegenständlichen Rechtsgeschäfte auch deswegen nicht anerkannt, weil es "völlig absurd" sei, dass die MLS GmbH innerhalb der vereinbarten Vertragsdauer von 10 Jahren mit dem Leasingmodell "Zusatzkosten" in Höhe von 21,580.000 S in Kauf nehme.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung. Die Verträge müssen demnach, um steuerlich anerkannt zu werden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein.

Mit ihren Überlegungen zur Höhe des Kaufpreises in Relation zu den vereinbarten Leasingraten spricht die belangte Behörde offenbar die fehlende Fremdüblichkeit der getroffenen Vereinbarungen an. Tatsächlich erscheint der von der Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof hervorgehobene Umstand, dass bereits nach 34 Monaten eine Vollamortisation des Kaufpreises eintreten sollte, im Hinblick auf die vorgesehene Vertragsdauer von 10 Jahren erklärungsbedürftig. Die belangte Behörde hat es allerdings unterlassen, sich mit den Bestimmungen des Werknutzungsvertrages - unter Wahrung des Parteiengehörs - näher auseinander zu setzen. Dies wäre im gegebenen Zusammenhang schon deshalb geboten gewesen, weil überhöhte Nutzungsentgelte ihren außersteuerlichen Grund vielfach in der Vorteilszuwendung an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft (als verdeckte Ausschüttung) finden. Bei Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts der getroffenen Vereinbarungen werden überdies nicht nur die Regelungen zur Höhe der Leasingraten, sondern insbesondere auch jene Bestimmungen des (in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen) Werknutzungsvertrages, die sich mit den wechselseitigen "Rückkaufverpflichtungen" befassen, in eine Gesamtschau einzufließen haben, zumal der Vertrag den Eindruck erweckt, als wäre das Verlustrisiko (durch die Kaufverpflichtung) und auch die Chance der Wertsteigerung (durch das Recht, nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums zu kaufen) bei der MLS GmbH verblieben, was bei der Zurechnung des Wirtschaftsgutes von wesentlicher Bedeutung ist. Dass der Grundsatz von Treu und Glauben einer anderen rechtlichen Beurteilung als jener, die den Erklärungen zu Grunde liegt, im Beschwerdefall nicht entgegen steht, ist eine von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die der Verwaltungsgerichtshof schon deshalb teilt, weil der Beschwerdeführerin keine Rechtsauskunft durch die zuständige Abgabenbehörde erteilt wurde, nach der sie ihre rechtlichen Dispositionen getroffen hat.

Der angefochtene Bescheid war somit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. August 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1998140194.X00

Im RIS seit

05.12.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at