

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/28 98/14/0169

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §24 Abs1 litd;

EStG 1988 §7 Abs1;

## 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 des KM in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Walser, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Schmerlingstraße 2/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 12. August 1998, Zl. RV-225.96/1-T7/96, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt in S ein Hotel, dessen Gewinn er gemäß § 5 EStG ermittelt. Im Anlageverzeichnis des Wirtschaftsjahres 1992/1993 (Bilanzstichtag 31. Oktober) wurden unter der Bezeichnung "Anlagegüter Leasinggeschäft" Zugänge mit Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt S 1,958.048,- ausgewiesen. Von diesen Anschaffungskosten machte der Beschwerdeführer einen Investitionsfreibetrag von 30 % und unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren AfA geltend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass dem Leasinggeschäft eine mündliche Vereinbarung des Beschwerdeführers mit seinem Sohn zu Grunde liege. Demnach habe der Beschwerdeführer diverse gastronomische Maschinen sowie eine Lokal- und Kücheneinrichtung angeschafft und seinem Sohn, der in V ein Cafe-Restaurant betrieben habe, im Rahmen eines Leasingvertrages zur Verfügung gestellt. Die monatliche Leasingrate sei mit S 29.103,- (netto), die Leasingdauer mit 60 Monaten und der Restwert am Ende der Grundmietzeit mit 30 % vereinbart worden. Zur tatsächlichen Abwicklung der Vereinbarung wies der Prüfer auf den Umstand hin, dass die Raten bisher nur in unregelmäßigen Abständen bezahlt worden seien; per September 1995 sei der Sohn bereits mit 13 Raten im Rückstand.

Einbringungsmaßnahmen seien auf Grund der familiären Verhältnisse unterlassen worden. Die zwischen Vater und Sohn getroffene Leasingvereinbarung halte, so der Prüfer weiter, einem Fremdvergleich nicht stand. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege eine aus familiären Gründen übernommene Finanzierung des dem Sohn zuzurechnenden Anlagevermögens durch den Beschwerdeführer vor. Daraus folge, dass dem Beschwerdeführer AfA, IFB und Vorsteuern aus der Anschaffung der dem Sohn zuzurechnenden Wirtschaftsgüter nicht zustünden und statt dessen eine Darlehensforderung gegenüber dem Sohn in der Bilanz einzustellen sei.

Das Finanzamt erließ der Auffassung des Prüfers folgend entsprechend geänderte Abgabenbescheide.

In seiner dagegen erhobenen Berufung schilderte der Beschwerdeführer zunächst die näheren Bedingungen des mit dem Sohn geschlossenen Leasingvertrages. Demnach habe der Leasingnehmer die von ihm ausgewählten Leasingobjekte entsprechend versichert zu halten, alle Betriebs- und Erhaltungskosten zu tragen und die Wartungsvorschriften zu beachten. Der Leasinggeber könne "zufolge des vorgesehenen Restwertes" den Ankauf der Leasinggüter durch den Leasingnehmer verlangen (Andienungsrecht). Dem Vorwurf der fremdunüblichen Abwicklung entgegnete der Beschwerdeführer, die offenen Raten seien auf Grund der unvorhergesehen eingetretenen wirtschaftlichen Probleme des Leasingnehmers nur gestundet, nicht jedoch erlassen worden. In rechtlicher Hinsicht liege ein Teilamortisationsvertrag vor, wobei die technische Nutzungsdauer der Leasingobjekte auf der Grundlage deutscher AfA-Tabellen mit durchschnittlich acht Jahren angenommen werden könne. Der vorliegende Leasingvertrag entspreche allgemein zulässigen Gestaltungen und habe im tatsächlichen Ablauf Eingang gefunden. Nach der Art der Leasingobjekte könne auch nicht von einem Spezialleasing gesprochen werden. Die Leasinggegenstände seien ungeachtet der im Jahr 1994 unerwartet eingetretenen Leistungsstörungen daher dem Leasinggeber zuzurechnen.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 3. März 1997 hielt der Beschwerdeführer dem Vorwurf des Prüfers, die näheren Leasingvereinbarungen hätten erst Monate nach dem erstmaligen Befragen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gegeben werden können, entgegen, dass der wesentliche Teil des Vertragsinhaltes vom ersten Tag an klar in Erscheinung getreten sei (Beschaffung, Übergabe, Leasingdauer und Entgelt). "Die weiteren Absprachen", so der steuerliche Vertreter in der angeführten Eingabe wörtlich weiter, "wurden an Hand von mir verfügbaren Vertragsentwürfen im Beisein der beiden Vertragsteile erörtert (Eigentümerrisiken, Vertragsauflösung, Rückgabe usw.). Zuzufolge des Naheverhältnisses wurde diesbezüglich keine besondere Wichtigkeit angenommen. Mein Mandant hat diesbezüglich keine Erinnerung mehr gehabt." Von Beginn an seien nachvollziehbare Schritte gesetzt worden, deren ziffernmäßige Ergebnisse von wirtschaftlichen Überlegungen bestimmt gewesen seien und zeitbezogen ihren Niederschlag im Rechenwerk gefunden hätten. Mündliche Verträge seien darüber hinaus im Bereich des Leasing aus Gründen der Gebührenersparnis nicht unüblich. Der Leasingnehmer habe mittlerweile aus eigenen Quellen zur teilweisen Abstattung der offenen Leasingraten einen Betrag von S 1.000.000,-- gezahlt. Die bisher verleaste Wirtschaftsgüter seien nunmehr eingelagert worden, an einer Verwertung werde gearbeitet. Kaffeemaschine und Mikrowelle würden seit 1996 im Betrieb des Beschwerdeführers Verwendung finden.

Im weiteren Verfahren hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer u.a. vor, erst in der Berufung sei die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Leasingobjekte mit acht Jahren beziffert worden, während im Rechenwerk des Beschwerdeführers von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren ausgegangen worden sei. Nach der ursprünglichen Konzeption der Vertragsparteien stimmten demnach Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer überein, was alleine bereits eine Zurechnung der Leasinggüter zum Leasingnehmer zur Folge hätte. Die Überlegungen, welche zur Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren geführt hätten, mögen bekannt gegeben werden. Weiters hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor, dass er anlässlich seiner Vernehmung beim Finanzamt Innsbruck am 11. Oktober 1995 die Frage, ob dem Sohn nach Ablauf der Grundmietzeit ein Optionsrecht auf Erwerb der Leasinggüter eingeräumt worden sei, bejaht habe. Der Beschwerdeführer habe sich allerdings geweigert, die darüber aufgenommene Niederschrift zu unterfertigen, weshalb um Stellungnahme zur der damals protokollierten Aussage ersucht werde.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 1997 erklärte der Beschwerdeführer, "für die Bemessung der AfA beim Leasinggeber war die wirtschaftliche Nutzungs- bzw. Verwendungsmöglichkeit (fünf Jahre) im Unternehmen desselben ausschlaggebend. Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer fallen diesfalls im Rahmen der gezogenen Grenzen auseinander. Es wird dadurch auch eine Verteilung der Anschaffungskosten auf die Zugehörigkeit zum

Betriebsvermögen erreicht." Der steuerliche Vertreter habe dem Beschwerdeführer empfohlen, die Niederschrift nicht zu unterschreiben und den mit ihm vereinbarten Besprechungstermin abzuwarten. Der Beschwerdeführer habe die Begriffe "Restwert" und "Option" nicht zu unterscheiden vermocht. Tatsächlich habe ein Optionsrecht für den Leasingnehmer nie bestanden. Der Leasingnehmer habe seinen Betrieb mit Ende März 1996 eingestellt. Im Jänner 1997 hätten aus der Veräußerung der restlichen Bestände netto S 500.000,-- Erlöst werden können.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung dem Grunde nach keine Folge, änderte die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1993 aber zugunsten des Beschwerdeführers ab. Für die Zurechnung der Leasinggüter zum Leasinggeber oder zum Leasingnehmer komme es maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung anzusehen sei oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstelle. Entscheidend sei, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO werde. Stimmen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd überein, seien die Leasinggüter nach näher angeführter Literatur und Rechtsprechung dem Leasingnehmer zuzurechnen. Die Festlegung der Nutzungsdauer sei somit ein wesentlicher Faktor für die Zurechnung eines Leasinggutes. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei aus der Sicht des Leasinggebers zu ermitteln, wobei die Verwendungsart und Verwendungsintensität im Betrieb des Leasingnehmers entscheidend mit zu berücksichtigen seien. Die Festlegung der Nutzungsdauer trage daher Elemente der Schätzung in sich. Im Beschwerdefall gehe die belangte Behörde davon aus, dass die Festlegung der Nutzungsdauer mit fünf Jahren nach diesen Gesichtspunkten, somit frei von Willkür, erfolgt sei. Vereinbarte Grundmietzeit und die vom Beschwerdeführer ermittelte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmten demnach überein, was eine Zurechnung der Leasinggüter zum Leasingnehmer zur Folge habe, da dieser nicht nur während der vereinbarten Grundmietzeit, sondern bis zum Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in der Lage sei, über das Leasinggut gleich einem Eigentümer zu verfügen. Erst über Vorhalt der Rechtsfolgen habe der Beschwerdeführer unter Hinweis auf deutsche AfA-Tabellen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Leasingobjekte nach ihrer technischen Verwendbarkeit mit durchschnittlich acht Jahren angegeben. Die technische Verwendbarkeit sei für sich allein jedoch nicht maßgebend zur Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, weil sich diese auch nach der wirtschaftlichen Abnutzung richte. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fielen zwar häufig zusammen, doch könne die wirtschaftliche Nutzungsdauer auch erheblich kürzer sein als die technische, wenn sich das Wirtschaftsgut durch Unmodernwerden, Überalterung oder dgl. nicht mehr zweckentsprechend nutzen ließe. Nach Ansicht der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als den branchenüblichen Erfahrungswerten durchaus entsprechend mit fünf Jahren bemessen. Zu berücksichtigen sei im Beschwerdefall nämlich auch die Verwendungsart und Verwendungsintensität im Betrieb des Leasingnehmers. Die streitgegenständlichen Leasinggüter würden gerade im Gastgewerbe eine intensive Nutzung erfahren und dadurch einer rascheren (sowohl technischen als auch wirtschaftlichen) Abnutzung unterliegen. Mit dem bloßen Hinweis auf deutsche AfA-Tabellen werde kein Umstand aufgezeigt, der zu einer nachträglichen Änderung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer führen müsste. Die Übereinstimmung der vereinbarten Grundmietzeit mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer habe steuerrechtlich die Zurechnung des Leasinggutes zum Leasingnehmer zur Folge.

Da die Leasinggegenstände somit dem Leasingnehmer zuzurechnen seien, trete beim Leasinggeber an die Stelle der Anschaffungskosten in gleicher Höhe die Kaufpreisforderung an den Leasingnehmer. Die Leasingraten seien in einen für beide Vertragspartner sich ständig erhöhenden erfolgsneutralen Tilgungsanteil und in einen entsprechend sich ständig verringernden erfolgswirksamen Teil (Betriebseinnahme beim Leasinggeber) aufzuspalten; dabei könne nach übereinstimmender (näher angeführter) Literatur die Zinsstaffelmethode angewendet werden. Korrespondierend zum Buchwertabgang der Leasinggüter sei eine Kaufpreisforderung einzustellen. Die nunmehr vorzuschreibende Umsatzsteuer aus dem Verkauf der Leasinggüter an den Leasingnehmer sei zu passivieren. Die gebuchte Leasingratenforderung für Oktober 1993 sei rückgängig zu machen und die diesbezügliche Umsatzsteuer nicht vorzuschreiben bzw. ertragsteuerlich zu aktivieren. Für Oktober 1993 ergebe sich, wie im angefochtenen Bescheid eingehend dargestellt, ein Zinsanteil von S 14.775,59. Umsatzsteuerlich komme es - anders als im Betriebsprüfungsbericht dargestellt - zu keiner Vorsteuerkürzung, vielmehr sei der Ratenverkauf der Leasinggüter der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, Slg. Nr. 6444/F, unter Bezugnahme auf Vorentscheidungen näher ausgeführt hat, kommt es für die Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, maßgeblich 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.

Die im angeführten Erkenntnis erwähnten, durch das Schrifttum und die Rechtsprechung herausgearbeiteten Fälle einer Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasingnehmer betreffen u.a. auch jene Konstellation, von deren Vorliegen die belangte Behörde ausgegangen ist, nämlich einem annähernden Übereinstimmen von Mietdauer und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes. In einem solchen Fall kann davon ausgegangen werden, dass der Vereinbarung zum weiteren Schicksal des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietdauer keine Bedeutung zukommt, weil nach Ablauf der Grundmietdauer das Wirtschaftsgut bereits derart abgenutzt ist, dass die weitere wirtschaftliche Nutzung oder Verwertung keinen entscheidenden wirtschaftlichen Nutzen mehr verspricht. Dem Herausgabeanspruch des Leasinggebers am Ende der Leasingdauer kommt demnach bei durchschnittlicher Betrachtung wirtschaftlich kein Gewicht zu, weil eine Weiterverwertungsmöglichkeit nicht mehr gegeben ist. In einem derartigen Fall ist der Leasingnehmer imstande, den Leasinggeber als den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Leasinggut während der gesamten Zeit der möglichen Nutzung auszuschließen, weshalb der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die Leasinggüter im gegenständlichen Fall, wie den deutschen AfA-Tabellen zu entnehmen sei, eine die Grundmietdauer von fünf Jahren übersteigende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aufweisen würden. Demnach hätten etwa Markisen, Maschinen, Kücheneinrichtungen, Beleuchtung und Bestuhlung eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von acht Jahren, die Lokaleinrichtung, Kühlzellen und Telefonanlagen sogar eine solche von zehn Jahren. Bei der Bemessung der Abschreibung sei "ausgehend von der Sicht des Beschwerdeführers die auf dessen Seite bestehende subjektive, wirtschaftliche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt" worden. Beide Vertragsteile seien jedoch davon ausgegangen, dass bei Vertragsende ein entsprechender Restwert vorhanden sei bzw. eine entsprechende weitere Nutzungsmöglichkeit der Wirtschaftsgüter bestünde.

Es trifft zu, dass sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes richtet. Unmaßgebend ist etwa auch, ob beabsichtigt ist, das Wirtschaftsgut vor dem Ende der Nutzungsdauer zu verkaufen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs- (Verwendungs-) form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 38 zu § 7, und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Es mag im Beschwerdefall durchaus zutreffen, dass der Ansatz einer fünf Jahre übersteigenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer den eben angeführten Kriterien entsprochen hätte. Darauf kommt es indes entscheidend nicht an:

Der Beschwerdefall ist dadurch gekennzeichnet, dass Leasinggeber und Leasingnehmer in einer engen Nahebeziehung zueinander stehen. Schriftliche Vereinbarungen gab es nicht. Auch die mündlichen Abreden waren, wie im Verwaltungsverfahren eingeräumt, zunächst auf das den Parteien wesentlich Erscheinende beschränkt, nämlich darauf, dass die vom Sohn benötigte und gewünschte Lokaleinrichtung und sonstigen gastronomischen Einrichtungen vom Vater finanziert und dem Sohn zur Verfügung gestellt werden. Weiters war vereinbart, dass der Sohn innerhalb von fünf Jahren in gleichmäßigen Raten Rückzahlungen leisten sollte und dem Vater anschließend das Recht zukam, vom Sohn eine abschließende Zahlung und Übernahme der Wirtschaftsgüter zu verlangen. Den Ansatz einer Abschreibungsdauer von (lediglich) fünf Jahren hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren und auch in der Beschwerde damit erklärt, dass damit eine Abschreibung der Wirtschaftsgüter auf die Dauer deren Zugehörigkeit zu seinem Betriebsvermögen erreicht werden sollte. Sollten die Wirtschaftsgüter aber nach dem (nach außen in Erscheinung getretenen) Willen der Vertragspartner nur für die Dauer der Grundmietzeit dem Betriebsvermögen des Leasinggebers angehören, kann der belangten Behörde im Ergebnis nicht entgegengetreten werden, wenn sie die

Feststellung getroffen hat, dass die gegenständlichen Leasinggüter ausschließlich für den Betrieb des Sohnes angeschafft wurden und dem Vater einzig die Funktion zukommen sollte, die Anschaffung der Wirtschaftsgüter zu finanzieren.

Dass infolge der später eingetretenen Leistungsstörung - der Sohn hat auf Grund seiner finanziellen Schwierigkeiten die betriebliche Tätigkeit eingestellt - der Beschwerdeführer als zivilrechtlicher Eigentümer die Wirtschaftsgüter einer Verwertung zugeführt hat, spricht nicht gegen die im angefochtenen Bescheid getroffene Beurteilung. Eine Verwertung durch den Vorbehaltsverkäufer ist nämlich auch bei einem (als solchem deklarierten) Ratenkauf im Falle der Zahlungsunfähigkeit des Käufers üblich.

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

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. Mai 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998140169.X00

**Im RIS seit**

23.09.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

18.10.2011

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

© 2024 JUSLINE

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

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