jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2011/3/31 2008/15/0115

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.03.2011

Index

E6J;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

62002CJ0255 Halifax VORAB;
62006CJ0425 Part Service VORAB;
62009CJ0103 Weald Leasing VORAB;
BAO §167 Abs2;
BAO §200 Abs1;
BAO §21 Abs1;
BAO §21;
BAO §22;
VwGG §41 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2008/15/0116

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, in der Beschwerdesache der U & Partner OG in G, vertreten durch die N & N Steuerberatungsgesellschaft m. b.H. in 8010 Graz, Herdergasse 11, gegen die Bescheide vom 14. Dezember 2007, 1. Zl. RV/0666-G/06, betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 und 2. Zl. RV 0667-G/06, miterledigt Zlen. RV/0668-G/06, RV/0669-G/06, RV 0670-G/06, RV/0671-G/06, RV/0672-G/06, betreffend u.a. Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2004,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die gegen den Bescheid Zl. RV/0667-G/06 u.a. gerichtete Beschwerde wird, soweit sie Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2004 betrifft, zurückgewiesen;

und 2. zu Recht erkannt:

Der Bescheid Zl. RV/0666-G/06 wird zur Gänze, der Bescheid Zl. RV/0667-G/06 u.a. wird, soweit er die Nichtfeststellung

von Einkünften für die Jahre 2002 und 2004 sowie die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2002 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.572,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Gesellschafter der beschwerdeführenden OG sind der Röntgenfacharzt Dr. K (85 % Beteiligung) und seine in seiner Ordination als Dienstnehmerin tätige Ehefrau. Der Sitz der Beschwerdeführerin befindet sich in den Ordinationsräumlichkeiten des Dr. K.

Die Beschwerdeführerin erwarb ein Ultraschallgerät (Rechnung vom 17. Dezember 2002 über 107.000 EUR plus Umsatzsteuer von 21.400 EUR) und eine Entwicklungsmaschine (Rechnung vom 28. Mai 2003 über 21.867,25 EUR plus Umsatzsteuer von

4. 373,45 EUR), um sie an Dr. K zu vermieten.

In der Umsatzsteuererklärung für 2002 wies die Beschwerdeführerin Umsätze von 0 EUR und Vorsteuern von 22.472,60 EUR aus.

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäße, allerdings gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und Feststellung von Einkünften für 2002, jeweils mit Ausfertigungsdatum 28. November 2003.

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2003 erhob die Beschwerdeführerin gegen diese Bescheide Berufung und beantragte, die Bescheide als gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide zu erlassen.

Das Finanzamt führte in der Folge eine Außenprüfung durch.

In einem im Zuge der Prüfung erstellten Protokoll über die Besprechung zwischen dem Betriebsprüfer des Finanzamtes und dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vom 30. November 2004 ist festgehalten, dass der steuerliche Vertreter die beiden Geräte als wirtschaftliche Einheit betrachte. Die Geräte seien als Einheit im Wege eines Mietvertrages Dr. K zur Nutzung in seiner Ordination überlassen worden. Diese Vermietung sei als Pilotprojekt anzusehen, um die Machbarkeit einer Vermietung anderen Ärzten gegenüber (als potentielle Mieter) darzustellen. Die Beschwerdeführerin habe daran gedacht, etwa acht bis zehn medizinische Geräte anzukaufen (und zu vermieten). Auf Grund der Menge der eingekauften Geräte erhoffe sich die Beschwerdeführerin Preisvorteile, die sie dann in die Mietkalkulation einfließen lassen könne. Bisher seien Akquisitionsversuche allerdings erfolglos geblieben.

Im Rahmen dieses Prüfungsverfahrens händigte der steuerliche Vertreter dem Prüfer (am 30. November 2004) einen Aktenvermerk über die Errichtung eines mündlichen Mietvertrages über die genannten medizinisch-technischen Geräte zwischen der Beschwerdeführerin und Dr. K aus.

In diesem nichtunterfertigten Aktenvermerk ist festgehalten, dass das Mietverhältnis am 1. Dezember 2002 beginnt und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen ist; die Miete für die medizinischen Geräte wird mit monatlich EUR 1.562,50 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer ausgewiesen. Der Aktenvermerk hält eine Reihe weiterer Vertragsklauseln fest. Zur Kaution führt er aus:

"Zwischen den Vertragsparteien wird ausdrücklich und einvernehmlich vereinbart, dass die Bezahlung einer Kaution nicht erforderlich ist."

Aus der Vermietung der in Rede stehenden Geräteeinheit an Dr. K erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Bericht gemäß § 150 BAO vom 29. April 2005 hält der Prüfer fest, seit Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 2002 bestehe ein Mietverhältnis ausschließlich zu Dr. K, dem beherrschenden Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Akquisitionsversuche seien behauptet, aber nicht nachgewiesen worden. Es seien auch keine Kaufverhandlungen oder Kalkulationen zwischen Erzeugerfirmen medizinischer Geräte und der Beschwerdeführerin nachgewiesen worden. Der "Modellmietvertrag" zwischen der Beschwerdeführerin und Dr. K ermögliche eine relativ kurzfristige Aufkündigung des Mietverhältnisses durch den Mieter. Da medizinische Geräte sehr schnell eine technische Entmodung erführen, wäre unter Fremden diese Form des Mietvertrages aus kaufmännischer Sicht äußerst

riskant. Die Möglichkeit, nachhaltig Gewinne zu erwirtschaften, liege bei der gewählten Gestaltung einzig in einer langfristigen Vermietung. Die unbestimmte Vertragsdauer und die Kündigungsfrist von drei Monaten wiesen nicht auf Fremdüblichkeit hin.

Auf Grund der nicht fremdüblichen Vertragsgestaltung, des Naheverhältnisses zwischen den Vertragspartnern, der nicht bewiesenen Akquisitionen, der ausschließlichen Geschäftsbeziehung zu Dr. K und des Fehlens von Verhandlungen mit Geräteerzeugern sei davon auszugehen, dass ernsthaft an eine Fremdvermietung nicht gedacht sei. Es lägen ausschließlich steuerschonende Motive vor (sofortige Lukrierung der Vorsteuer, was bei einem Ankauf durch Dr. K als umsatzsteuerbefreiten Arzt nicht möglich wäre, Investitionszuwachsprämie in voller Höhe, jederzeitige Auflösbarkeit des Mietverhältnisses und damit Wegfall weiterer Umsatzsteuerpflicht). Somit sei in der Konstruktion ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu erblicken.

Bereits mit Ausfertigungsdatum 27. April 2005 hatte das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erlassen, mit welcher es die Berufung gegen die vorläufigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für 2002 unter Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht als unbegründet abwies.

Im Vorlageantrag brachte die Beschwerdeführerin vor, das Mietverhältnis entspreche einem Fremdvergleich. Der Mietvertrag sei in Form eines schriftlichen Aktenvermerkes festgehalten, die Miete fremdüblich und tatsächlich bezahlt, es komme zu keiner Steuervermeidung oder Steuerreduzierung.

Mit Mietvertrag vom 15. April 2005 vermietete die Beschwerdeführerin ein gebrauchtes Ultraschallgerät an die Ärztin Dr. Michaela S, um das Mietentgelt von monatlich 100 EUR zuzüglich 20 EUR Umsatzsteuer. Dieses Gerät war zunächst in der Ordination des Dr. K im Einsatz gewesen. Dieser verkaufte es der Beschwerdeführerin mit Vertrag vom 1. April 2005 um den Kaufpreis von 2.000 EUR.

Mit Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 4. Juli 2006, RV/138-G/06, RV/0318-G/06, wurden die Bescheide des Finanzamtes vom 28. November 2003 und die Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2005 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben. In der Begründung wird ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall nicht nur ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen, sondern auch ein Insichgeschäft vorliege, weshalb ein gesteigertes Bedürfnis nach Rechtsklarheit bestehe. Es seien daher Ermittlungen darüber erforderlich, ob eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorlägen. Auf Grund des oftmals fehlenden Interessengegensatzes bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen müssten diesbezüglich eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zuließen. Nach § 115 Abs. 1 BAO hätten die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Diese Ermittlungen seien nicht durchgeführt worden. Somit seien die Voraussetzungen für eine ins (näher begründete) Ermessen gelegte Zurückverweisung der Sache gegeben.

In der Folge erließ das Finanzamt Bescheide mit Ausfertigungsdatum 29. August 2006, mit denen es aussprach, dass für das Jahr 2002 eine Umsatzsteuerveranlagung und eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht durchzuführen seien (Nichtfestsetzungsbescheid und Nichtfeststellungsbescheid). Zur Begründung wird ausgeführt, in der EU bestehe ein Verbot missbräuchlicher Praktiken auf dem Gebiet der Umsatzsteuer. Umsätze dürften keine Berücksichtigung finden, die eine Gruppe verbundener Steuerpflichtiger tätige und die zusammen einen willkürlich herbeigeführten Sachverhalt bildeten, dessen einziger Zweck es sei, die für die Erlangung der Vorsteuer erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen. Es stehe dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründeten, eine missbräuchliche Praxis darstellten (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, RN 66). Im Zeitpunkt der Investition sei nur eine Eigennutzung in einem vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Betrieb vorgesehen gewesen, weshalb sowohl die Vorsteuer- als auch die Umsatzsteuerwirkungen für das Jahr 2002 nicht anzuerkennen seien. Im gegenständlichen Fall gehe es um ein Rechtsgeschäft, welches im ausschließlichen Interesse einer einzigen Person (Dr. K) stehe. Das "angemietete" Gerät diene der Ordination des Dr. K. Die unternehmerischen Entscheidungen in der beschwerdeführenden Gesellschaft würden ebenfalls von Dr. K in seiner Eigenschaft als Mehrheitsgesellschafter getragen. Dr. K habe die Auswahl des Wirtschaftsgutes und die Kaufentscheidung ebenso selbst getroffen wie die Mietvereinbarung. Es liege der klassische Fall eines Insichgeschäftes vor. Selbst wenn das Finanzamt das vermietete Gerät nicht von vorneherein gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO dem Einzelunternehmen zuordne, weil ausschließlich Dr. K über das Wirtschaftsgut als wirtschaftlicher Eigentümer gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer verfügen könne und

tatsächlich verfüge, hielten die vorgelegten Vertragswerke der "Angehörigenjudikatur" nicht stand. Indem zunächst offen geblieben sei, welche Gegenleistung für die Überlassung des Gegenstandes letztlich vereinbart sein solle und erst in der Zeit zwischen Mai 2003 und November 2004 ein auf den 23. Dezember 2002 rückdatierter Aktenvermerk angefertigt worden sei, fehle nicht nur die gebotene Klarheit und Nachvollziehbarkeit der Übereinkunft, sondern darüber hinaus die Fremdüblichkeit. Denn zwischen Fremden wäre hinsichtlich der wichtigsten Vertragsbestandteile schon bei Mietbeginn eine zweifelsfreie Übereinkunft getroffen worden. Zudem erscheine in einem Aktenvermerk über einen mündlich geschlossenen Mietvertrag ein Vertragsbestandteil, wonach - so Punkt 11 des Aktenvermerkes - "Änderungen oder Ergänzungen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform bedürften" geradezu widersinnig. Der wirtschaftliche Sinn der Vermietung an sich selbst bleibe ebenfalls im Dunkeln, weil vergleichbare Anmietungen von Fremden üblicherweise nur den Aspekt des Finanzierungsvorteils für sich ins Treffen führen könnten. Die Beschwerdeführerin habe aber weder durch die Anschaffung einer großen Zahl von Geräten Sonderpreise beim Erwerb lukrieren können noch einen Liquiditätsvorteil durch die Miete. Durch die weitgehende Personenidentität habe Dr. K die Kosten der Anschaffung nahezu im selben Ausmaß zu tragen gehabt wie bei einer Anschaffung im Rahmen der Ordination. Die Kostenüberwälzung an die Ordination im Wege der Vermietung bringe durch die nahezu vollständige Personenidentität keinen Vorteil. Ein Vorteil ergebe sich einzig aus steuerlichen Aspekten. Diese Vorteile bestünden einerseits in der Erlangung des sofortigen vollen Vorsteuerabzuges und in der - wegen des Fehlens eines Vergleichszeitraumes - hohen Investitionzuwachsprämie. Es bestünden daher keine Bedenken, die Konzeption dem § 22 BAO zu unterstellen.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2006 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie brachte u.a. vor, der Aktenvermerk über den mündlichen Mietvertrag sei nicht mangelhaft, er enthalte sämtliche dem Fremdvergleich entsprechenden Merkmale.

Mit Ausfertigungsdatum 16. Mai 2006 hatte das Finanzamt Bescheide erlassen, mit denen hinsichtlich des Jahres 2004 ausgesprochen wurde, dass eine Umsatzsteuerveranlagung nicht durchzuführen ist und eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im Sinn des § 188 BAO unterbleibt.

Gegen diese das Jahr 2004 betreffenden Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung mit Eingabe vom 31. Mai 2006.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2006 wies das Finanzamt die das Jahr 2004 betreffende Berufung als unbegründet ab. Für 2004 habe die Beschwerdeführerin Umsätze von 38.750 EUR und Vorsteuern von 4.344,58 EUR, sohin eine Zahllast von 3.405,42 EUR erklärt. Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte Vertrag könne der Angehörigenjudikatur nicht standhalten. Es fehle insbesondere an der Fremdüblichkeit. Es bestünden auch keine Bedenken, die Gestaltung dem § 22 BAO zu unterstellen.

Im Vorlageantrag vom 17. August 2006 führte die Beschwerdeführerin u.a. aus, sie habe Akquisitionen betreffend weiterer potentieller Mieter durchgeführt, indem sie in der Ärztezeitung inseriert habe. Es werde das Inserat aus der Ärztezeitung Steiermark "02/2005" vorgelegt.

Mit dem zu Zl. 2008/15/0116 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Nichtfeststellung von Einkünften und Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2004 als unbegründet ab. Zur Begründung wird ausgeführt, der belangten Behörde lägen folgende Schriftstücke vor:

1. Lieferschein der Firma Siemens über die Lieferung eines Ultraschallgerätes vom 17. Dezember 2002

2. Ein nicht unterfertigter Mietvertrag, vorgelegt im Mai 2003 (im Rahmen einer USt-Sonderprüfung)

3. Ein Aktenvermerk über die Errichtung eines mündlichen Mietvertrages, ausgehändigt am 30. November 2004 (im Rahmen der Außenprüfung)

Es falle auf, dass der Firma Siemens die Idee eines "Pilotprojektes" nicht bekannt gewesen sei, zumal der Lieferschein zwar an die Beschwerdeführerin (Name des Dr. K mit der Beifügung OEG) adressiert sei, aber mit dem Zusatz "Facharzt für Radiologie". Der im Mai 2003 vorgelegte Mietvertrag sei nicht unterfertigt und lasse die Höhe des Mietentgeltes noch offen. Erst der nachträglich im Jahr 2004 vorgelegte und rückdatierte Mietvertrag erfülle die inhaltlichen und formellen Voraussetzungen eines verbindlichen Vertrages. Somit lasse der Vertrag, mit dem die Beschwerdeführerin

erstmals die Leistungsbeziehung kundgetan habe, mangels vereinbarten Mietentgeltes die erforderliche Eindeutigkeit und Klarheit des Vertragsinhaltes vermissen. Eine solche Vorgangsweise sei unter fremden Vertragspartnern nicht üblich.

Die Beschwerdeführerin habe stets vorgebracht, beim bisherigen Mietprojekt handle es sich um ein Pilotprojekt, um die Machbarkeit der Vermietung von medizinischen Geräten gegenüber anderen Mietern darzustellen. Dass das Pilotprojekt gescheitert sei, könne in der Zwischenzeit als Tatsache angesehen werden. Entscheidend sei für die belangte Behörde jedoch die Untätigkeit, mit welcher die Beschwerdeführerin das Scheitern zugelassen habe. Die Beschwerdeführerin habe trotz hartnäckiger Anfragen des Finanzamtes keine Akquisitionsmaßnahmen nachweisen können. Nach Ansicht der belangten Behörde habe nur die familiäre Nahebeziehung eine derartige Vorgangsweise, nämlich das Unterlassen von Handlungen, ermöglicht. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, ein derartiges Großprojekt ohne Machbarkeitsstudie zu starten. Es hätte Werbung, auch in Form von Inseraten bereits im Vorfeld geben müssen, um potentielle Mieter aufmerksam zu machen. Es hätte einer genauen Marktanalyse und einer professionellen PR-Veranstaltung bedurft.

Es hätten also weder Aquirierungsversuche nachgewiesen noch eine reale "Vermieterkalkulation" mit erwarteter Preisspanne vorgelegt werden können. Es sei somit in all den Jahren nur zur Anschaffung eines einzigen Gerätes für den Betrieb des Hauptgesellschafters Dr. K gekommen. Die Behauptung, es sei gelungen, einen weiteren, familienfremden Mieter zu finden, sei unzutreffend. Die Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und Frau Dr. Michaela S habe mit dem strittigen Pilotprojekt, dessen Grundkonzept auf Großkundenrabatten bei Einkäufen einer Mehrzahl von Geräten basiere, nichts zu tun. Das einzige vorgelegte Inserat sei von Dr. K persönlich in der Ärztezeitung für Februar 2005 geschaltet worden, um das von ihm zu diesem Zeitpunkt nicht mehr benötigte Altgerät zu vermieten. Dieses Gerät sei sodann im April 2005 der Beschwerdeführerin verkauft und in der Folge an Dr. Michaela S vermietet worden. Ein Bezug zur Idee "medizinische Geräte en gros einzukaufen" lasse sich nicht herstellen.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die belangte Behörde die Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter Dr. K in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anerkennen könne. Unter Hinweis auf die Anforderungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und den Ausführungen des Finanzamtes, dass es für den in Rede stehenden Kauf durch die Beschwerdeführerin mit anschließender Vermietung an Dr. K keinen außersteuerlichen Grund gebe, sei das Wirtschaftsgut dem Hauptgesellschafter, der ohnedies die Auswahl des Wirtschaftsgutes und die Kaufentscheidung für seine Ordination getroffen habe, ohne Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin direkt zuzurechnen.

Der belangten Behörde erscheine die Einbeziehung der Beschwerdeführerin in den Kauf und die Vermietungskonstruktion als missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO. Eine außersteuerliche Begründung für das Rechtsgeschäft zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter sei nicht zu erkennen und offensichtlich auch nicht beabsichtigt gewesen. Denke man den bereits vom Finanzamt angesprochenen abgabensparenden Effekt weg, so erscheine der gewählte Weg wenig sinnvoll.

Diese Überlegungen seien auch hinsichtlich der Umsatzsteuer anzustellen gewesen, zumal nach der Rechtsprechung des EuGH Gestaltungen, für die keine außersteuerlichen Gründe erkennbar seien, umsatzsteuerlich zu neutralisieren seien, und zwar insbesondere bei fremdunüblichen Gestaltungen.

Diese Überlegungen beträfen nicht nur das Kalenderjahr 2002 sondern auch das Kalenderjahr 2004. Die im Rahmen der Betriebsprüfung für das Jahr 2002 getroffenen Feststellungen fänden auch für das Jahr 2004 Anwendung, weil keine Änderung der Sach- und Rechtslage eingetreten sei. Die Beschwerdeführerin habe den Bericht vom 17. Oktober 2006 über die beim Einzelunternehmen des Dr. K durchgeführte Außenprüfung vorgelegt. In diesem Bericht seien keine Prüfungsfeststellungen zur gegenständlichen Streitfrage enthalten; aus diesem Umstand lasse sich jedoch nach Ansicht der belangten Behörde nicht ableiten, dass das behauptete Rechtsverhältnis tatsächlich akzeptiert worden sei. Zudem wäre es nicht zweckmäßig, im Verfahren über den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid Feststellungen zur hinsichtlich des Grundlagenbescheides bestehenden Streitfrage zu treffen.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben (protokolliert unter Zl. 2008/15/0116).

Anlässlich der für das Jahr 2002 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer auch die

Feststellung, dass die für das Ultraschallgerät (Rechnung vom 17. Dezember 2002) geltend gemachte Investitionszuwachsprämie 2002 nicht zustehe (Bericht gemäß § 150 BAO vom 29. April 2005). Das Finanzamt setzte daher die Investitionszuwachsprämie 2002 mit 0 EUR fest.

Auch gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 6. Juni 2005 Berufung.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2006 mit der Begründung abgewiesen, die Beschwerdeführerin erziele keine Einkünfte im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, was sich aus dem Bericht über die Außenprüfung vom 29. April 2005 ergebe.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die belangte Behörde wies die Berufung sodann mit dem weiteren angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, gemäß § 108e EStG 1988 könne nur der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes Investitionszuwachsprämie geltend machen. Aus den Erwägungen in der Berufungsentscheidung vom 14. Dezember 2007, RV/0667-G/06 (dies ist der zu Zl. 2008/15/0116 angefochtene Bescheid) ergebe sich, dass die Anschaffung des in Rede stehenden Wirtschaftsgutes dem Mehrheitsgesellschafter Dr. K zuzurechnen sei (§ 21 BAO in Verbindung mit § 24 Abs. 1 lit. d BAO). Dadurch fehle es an den Voraussetzungen, dieses Wirtschaftsgut in die Berechnungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie bei der Beschwerdeführerin einzubeziehen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde ist unter Zl.2008/15/0115 protokolliert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden (protokolliert zu Zl.2008/15/0115 und zu Zl. 2008/15/0116) wegen ihres Zusammenhanges in sachlicher und personeller Hinsicht zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

1. Umsatzsteuer 2004:

Für das Jahr 2004 hat die Beschwerdeführerin eine Umsatzsteuer-Zahllast erklärt. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde im Instanzenzug die Umsatzsteuer 2004 nicht festgesetzt; dadurch kann die Beschwerdeführerin im Hinblick darauf, dass sich nach ihrer Darstellung eine Abgabenschuld ergibt, nicht in subjektiven Rechten verletzt sein.

Soweit die Beschwerde zu Zl. 2008/15/0115 Umsatzsteuer 2004 betrifft, war sie daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG als unzulässig zurückzuweisen.

2. Umsatzsteuer 2002:

Wie der EuGH im Urteil vom 27. Jänner 2000, C-23/98,Heerma, ÖStZB 2000/393, Rn 19, ausgesprochen hat, stellt die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes (für eine betriebliche Verwendung) eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG dar, welche die Eigenschaft als Steuerpflichtiger (Unternehmer) begründen kann.

Im Urteil vom 22. Dezember 2010, C-103/09,Weald Leasing, hat der EuGH in Rn 29ff ausgesprochen, die Feststellung einer die Mehrwertsteuer betreffenden missbräuchlichen Praxis, welche der Geltendmachung von Vorsteuer entgegenstehe, habe das Zusammentreffen zweier Bedingungen zur Voraussetzung:

Zum einen müssten die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, ÖStZB 2006/544, Rn 74, und vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

Zum anderen müsse aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Das Missbrauchsverbot sei nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben könnten als nur die Erlangung von Steuervorteilen (Hinweise auf die Urteile Halifax, Rn 75, und Part Service, Rn 42).

Im Einklang damit wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0005) als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des

Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Das Urteil des EuGH Weald Leasing betrifft eine Gestaltung, bei welcher einem (wegen unecht steuerbefreiter Umsätze) nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eine Vermietungsgesellschaft vorgeschaltet wird, um ihm die Anlagegüter steuerpflichtig zu vermieten. Der EuGH schreibt in Rn 31ff, aus der Vorlageentscheidung gehe hervor, dass mit den Vermietungs- bzw. Leasingumsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde, nämlich die Entrichtung der auf die fraglichen Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer zu staffeln und so die Steuerschuld aufzuschieben. Um auf eine missbräuchliche Praxis zu schließen, sei jedoch darüber hinaus erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe.

Sodann verweist der EuGH darauf, dass Vermietungs- bzw. Leasingumsätze in den Anwendungsbereich des Sechsten Richtlinie fallen und der damit verbundene Vorsteuerabzug nicht schon an sich einen Steuervorteil darstellen könne, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufe. Nicht zu beanstanden sei der durch Vermietung bzw. Leasing erzielte Steuervorteil einer "gestaffelten Entrichtung" der Steuerschuld (im Vergleich zum von vornherein nicht gegebenen Vorsteuerabzug beim Erwerb durch den unecht befreiten Unternehmer). Außerdem führe der Rückgriff auf einen Vermietungs- bzw. Leasingumsatz in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich schon dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre.

In Rn 39 setzt der EuGH dann fort: "Daher wird das vorlegende Gericht zum einen prüfen müssen, ob die Vertragsbedingungen für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leasingumsätze gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des nationalen Rechts zu deren Umsetzung verstoßen. Dies wäre insbesondere in Bezug auf die Festsetzung der Miethöhe der Fall, wenn sich erweisen sollte, dass diese außergewöhnlich niedrig ist und nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht." Zum anderen werde das vorlegende Gericht die Zwischenschaltung der Vermietungsgesellschaft prüfen müssen.

Zum zweiten der oben genannten Kriterium einer missbräuchlichen Gestaltung, dem zufolge mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden muss, führt der EuGH im Urteil vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, in Rn 81 aus , "dass es Sache des nationalen Gerichts ist, den tatsächlichen Inhalt und die wirkliche Bedeutung der fraglichen Umsätze festzustellen. Dabei kann es den rein willkürlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, die in den Steuersparplan einbezogen sind". Auch im Urteil Part Service führt der EuGH zu diesem Kriterium aus (Rn 62), das nationale Gericht könne bei der von ihm vorzunehmenden Würdigung den rein künstlichen Charakter von Umsätzen sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, "da solche Umstände zeigen, dass im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt wurde".

Im gegenständlichen Fall ist entscheidend, dass dem angefochtenen Bescheid bereits Feststellungen darüber fehlen, welchen konkreten Steuervorteil (auf dem Gebiet der Umsatzsteuer) die gewählte Gestaltung im Ergebnis haben soll. Der Bescheid enthält zwar Hinweise auf die Höhe der geltend gemachten Vorsteuer, es mangelt aber an Feststellungen über die bei der Beschwerdeführerin (während der Vermietungszeit) angefallene Umsatzsteuer. Ohne Feststellungen über den Steuervorteil ist die Beurteilung einer Gestaltung als missbräuchlich von vornherein ausgeschlossen.

Für das fortzusetzende Verfahren ist zu beachten: Die Erforderlichkeit der Feststellungen über den Steuervorteil kann eine Vorläufigkeit iSd § 200 Abs. 1 BAO rechtfertigen. Im gegenständlichen Fall liegt es aber in Anbetracht der seit dem Ankauf der Wirtschaftsgüter verstrichenen Zeit nahe, dass eine abschließende Beurteilung bereits möglich ist.

Die belangte Behörde versucht den angefochtenen Bescheid allerdings auch darauf zu stützen, dass die Mietvereinbarung nicht den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspreche, weil es an der Fremdüblichkeit fehle.

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof auf

ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. September 2010, 2007/13/0054).

Im gegebenen Zusammenhang stellt der angefochtene Bescheid in den Mittelpunkt der Überlegungen die Feststellung, es treffe gar nicht zu, dass das Handeln der Beschwerdeführerin vom von ihr behaupteten Geschäftskonzept getragen sei, eine größere Zahl von medizinisch-technischen Geräten zum Zwecke der Vermietung einzukaufen und im Hinblick auf diese große Zahl günstige Einkaufskonditionen zu lukrieren. Es gebe in Wahrheit nur den einen Vermietungsvorgang mit dem Mieter Dr. K (und abgesondert davon, mehrere Jahre später, die Vermietung eines gebrauchten Gegenstandes zu einem geringfügigen Mietentgelt). Ein Plan, weitere Vermietungsgeschäfte anzubahnen, habe sich nicht feststellen lassen.

Diesen Ausführungen des angefochtenen Bescheides ist entgegen zu halten, dass es für die Frage der Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin auf das dargestellte Geschäftskonzept nicht entscheidend ankommt. Selbst die Vermietung eines einzelnen Gegenstandes kann nämlich geeignet sein, die Unternehmereigenschaft zu begründen.

Die belangte Behörde stützt sich in diesem Zusammenhang weiters darauf, dass der ihr im Mai 2003 vorgelegte Mietvertrag (Vertragsentwurf) die Höhe der Miete nicht ausweist und nicht unterfertigt ist. Sie unterlässt dabei die Auseinandersetzung mit der anlässlich der Außenprüfung getroffenen Feststellung, dass "per 31.12.02" eine Mietzahlung in Höhe von 18.750 EUR getätigt worden ist und dieser Betrag jenem entspricht, der sich aus der im Aktenvermerk über die Errichtung eines mündlichen Mietvertrages festgehaltenen Miete für einen Zeitraum von 12 Monaten errechnet. Sie unterlässt weiters die Auseinandersetzung mit dem offenkundig vom Prüfer auf dem Aktenvermerk (über die Errichtung eines mündlichen Mietvertrages) angebrachten Hinweis (Verwaltungsakt OZ 13/1), dass die gewählte Vorgangsweise keine Gebühr (nach § 33 TP 5 GebG) auslöst (woraus sich ein Grund für den Verzicht auf die herkömmliche Schriftform ergeben könnte). Entscheidend ist aber, dass auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von einer Anschaffung der vermieteten Geräteeinheit durch die Beschwerdeführerin und einer tatsächlichen Nutzung im Rahmen der Ordination des Dr. K ausgeht, aber offen lässt, auf Grund welchen Titels, wenn nicht des von der Beschwerdeführerin behaupteten Bestandverhältnisses, die Nutzungsüberlassung erfolgt sei.

Der angefochtene Bescheid enthält schließlich auch noch den Hinweis, das Wirtschaftsgut sei dem Gesellschafter Dr. K zuzurechnen, der ohnedies die Auswahl des Wirtschaftsgutes und die Kaufentscheidung getroffen habe. Da aber Dr. K Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist, kann der Umstand, dass er die genannten Entscheidungen getroffen hat, für sich noch keine Zurechnung (des wirtschaftlichen Eigentums) an ihn tragen.

3. Einkünftefeststellung 2002 und 2004, Investitionszuwachsprämie 2002

Auch in Bezug auf die Einkünftefeststellung und die Investitionszuwachsprämie mangelt es dem angefochtenen Bescheid an einer konkreten Feststellung über den steuerlichen Vorteil, der gerade durch die in Rede stehenden Gestaltung erzielt worden sein soll, sodass schon deshalb die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Beurteilung der Gestaltung als missbräuchlich nicht tauglich begründet ist. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch zu beachten, dass die Investitionszuwachsprämie iSd § 108e EStG 1988 betriebliche Einkünfte zur Voraussetzung hat (vgl. § 108e Abs. 2 vierter Teilstrich EStG 1988). Im fortzusetzenden Verfahren wird die belangte Behörde daher vorrangig zu prüfen haben, ob bei der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Gestaltung überhaupt Einkünfte gemäß Z 1 bis 3 des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (als Grundvoraussetzung für eine Prämie iSd § 108e EStG 1988) vorliegen.

Die unter 2. enthaltenen Ausführungen zur Bescheidbegründung betreffend Verträge unter nahen Angehörigen und Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum gelten in gleicher Weise in Bezug auf die Investitionszuwachsprämie und die Einkünftefeststellung.

Abschließend sei darauf verwiesen, dass für die Beschwerdeführerin aus dem Hinweis auf eine an sie ergangene Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. April 2006 nichts zu gewinnen ist: Nachdem das Finanzamt hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für 2002 die (abweisende) Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2005 erlassen hatte, ergingen am 29. April 2005 Bescheide des Finanzamtes, mit welchen ausgesprochen wurde, dass die Umsatzsteuer 2002 nicht festgesetzt werde und Einkünfte für 2002 nicht festgestellt würden. Diese Bescheide vom 29. April 2005 wurden - einer Berufung im Ergebnis stattgebend - durch diese Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006 mit der Begründung aufgehoben, dass das Finanzamt in derselben Sache

bereits entschieden habe und neuerliche Entscheidungen in derselben Sache unzulässig und daher aufzuheben seien. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin entfaltet diese Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006 keine weitergehende Wirkung als die Behebung der Bescheide vom 29. April 2005.

4. Vom Abspruch über Umsatzsteuer 2004 in dem unter Zl. 2008/15/0116 angefochtenen Bescheid abgesehen sind die angefochtenen Bescheide somit mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 31. März 2011

Gerichtsentscheidung

EuGH 62002J0255 Halifax VORAB
EuGH 62006J0425 Part Service VORAB
EuGH 62009J0103 Weald Leasing VORAB

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008150115.X00

Im RIS seit

29.04.2011

Zuletzt aktualisiert am

13.06.2016

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at