jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2014/1/30 2011/15/0084

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.01.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1953 §6a;
EStG 1988 §13;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der D GmbH in B, vertreten durch Dr. Gerald Haas, Dr. Anton Frank, Mag. Ursula Schilchegger-Silber, Mag. Dr. Andreas Rabl und Dr. Andreas Auer, Rechtsanwälte in 4600 Wels, Bauernstraße 9/WDZ 3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 15. März 2011, Zl. RV/1502- L/10, miterledigt RV/1503-L/10, betreffend Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 sowie Körperschaftsteuer 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt das Baumeistergewerbe, eingeschränkt auf den Gerüstbau.

In der elektronisch eingebrachten Körperschaftsteuererklärung für 2008 wies sie unter der Kennzahl 9130 "Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter)" einen Betrag von 384.232,79 EUR aus. Aus dem (später eingereichten) Anlageverzeichnis ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 Gerüstteile um 188.274,88 EUR angeschafft und zur Gänze abgeschrieben hat, wobei 75% der Anschaffungskosten als "Wert nach dem Bewertungsgesetz" angesetzt wurden. Unter dem Konto 400 "Gerüste" scheint in der Bilanz zum 31. Dezember 2008 ein Betrag von 230.415,22 EUR (23% der Aktiva) auf.

Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2008 erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

In der elektronisch eingebrachten Körperschaftsteuererklärung für 2009 machte die Beschwerdeführerin unter der Kennzahl 9130 "Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter)" in Höhe von 421.458,68 EUR geltend.

Über Anforderung des Finanzamtes legte die Beschwerdeführerin den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 vor. Dem Anlagenverzeichnis entnahm das Finanzamt, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2009 geringwertige Wirtschaftsgüter um 200.599,78 EUR angeschafft und zur Gänze abgeschrieben hat.

In der Folge hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2008 gemäß § 299 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Im neuen Körperschaftsteuerbescheid wurde der erklärte Gewinn unter Hinweis auf die Bestimmung des § 13 letzter Satz EStG 1988 um 141.206,16 EUR erhöht. Eine entgeltliche Überlassung im Sinne der angeführten Gesetzesstelle liege auch dann vor, wenn das Gerüst wie im vorliegenden Fall nicht nur verliehen, sondern auch aufgestellt werde (Gerüstbau). Die Gerüstteile seien daher als abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu aktivieren und nicht sofort, sondern verteilt auf die Nutzungsdauer von vier Jahren abzuschreiben.

Zugleich erging auch der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009, mit dem das Finanzamt den erklärten Gewinn aus dem gleichen Grund um 103.381,12 EUR erhöhte.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen alle drei Bescheide, in der sie die Ansicht vertrat, dass die genannte Ausschlussbestimmung in ihrem Fall nicht greife, weil die entgeltliche Überlassung nur ein untergeordneter Nebenzweck sei. Die Beschwerdeführerin habe, worauf bereits ihr Firmenname "Gerüstbau" hinweise, als Betriebsgegenstand nicht den Gerüstverleih, sondern biete als Gerüstbauer ein Paket an Leistungen an, die im Zusammenhang mit der Errichtung von Gerüsten anfielen. Die Beschwerdeführerin übernehme im Zuge der Auftragserteilung zur Errichtung eines Gerüstes sämtliche notwendigen Agenden (Transport der einzelnen Gerüstteile zum und vom Kunden, Aufstellen des Gerüstes, Abbauen des Gerüstes, Haftung für die ordnungsgemäße Errichtung und Funktionstüchtigkeit). Auch gingen alle Schäden im Zusammenhang mit dem Transport und der Gerüsterrichtung ausschließlich zu Lasten der Beschwerdeführerin. In keiner Phase des Auftrages werde ein Gerüst oder Teile hiervon zum Gebrauch an den Kunden übergeben, wodurch der Kunde ähnlich einem Mieter den Gegenstand nach eigenen Vorstellungen nutzen könne.

Selbst wenn man von einer entgeltlichen Überlassung iSd § 13 EStG 1988 überhaupt sprechen könnte, stellte die Überlassung nur einen untergeordneten Nebenzweck dar. Dies sei aus den Bilanzunterlagen ersichtlich, weil die Kosten für Personal und Transporte in Summe mehr als 50% des Umsatzes ausmachten. Der Umkehrschluss ergebe, dass bei Annahme auch nur eines geringen Kostenaufschlages bereits der überwiegende Teil des Umsatzes den Leistungen Personal und Transport zugeordnet werden müsse. Berücksichtige man noch die Abgeltung anderer Leistungen (Haftung etc.), dann verbliebe für eine mögliche entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern nur noch ein geringer Restumsatz. Dies verdeutliche, dass die Abgeltung der Gesamtleistung sowie die Auslastung der Dienstnehmer im Vordergrund stünde und die Vermietungsabsicht keineswegs den Zweck des Unternehmens bilde. Der vom Finanzamt unterstellte entgeltliche Überlassungsumsatz sei jedenfalls als untergeordneter Nebenzweck zu beurteilen, sodass die Beschwerdeführerin die Gerüstteile zu Recht sofort abgeschrieben habe. Die hohen Kosten seien darauf zurückzuführen, dass stets eine Vielzahl von Einzelteilen ausgetauscht werden müsse, um den geforderten Ansprüchen zu entsprechen.

Nach einem Ergänzungsverfahren, in dem die Beschwerdeführerin u. a. zur Vorlage der Eingangsrechnungen und Kataloge sowie der Ausgangsrechnungen aufgefordert wurde, wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Seit dem Steuerreformgesetz 1993 sei die Sofortabsetzung nach § 13 EStG für zur entgeltlichen Überlassung bestimmte Wirtschaftsgüter ausgeschlossen. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage begründeten dies als Maßnahme gegen Verlustmodelle, die aus der Sofortabschreibung für vermietete geringwertige Wirtschaftsgüter bestünden. Da die Vermietung dieser Wirtschaftsgüter den Betriebszweck darstelle und diese Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen keine "Geringfügigkeit" aufwiesen, solle § 13 EStG für derartige Wirtschaftsgüter nicht mehr anwendbar sein. Die Einschränkung solle den Missbrauch der Begünstigung durch Verlustgesellschaften verhindern; sei die entgeltliche Überlassung ein völlig untergeordneter Nebenzweck (z.B. bei Stahlflaschen zum überwiegenden Hauptzweck der Lieferung von Gas), dann könne § 13 EStG 1988 nach Ansicht des BMF weiterhin in Anspruch genommen werden (Hinweis auf SWK 1994, A 317).

Aus den vorgelegten Ausgangsrechnungen der Berufungsjahre sei ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Errichtung von Fertighäusern Arbeits- und Dachfanggerüste für eine Standzeit von einer oder zwei Wochen überlassen und dafür pro Fertighaus rund 1.900 EUR als Bauleistung iSd § 19 Abs. 1 a UStG 1994 verrechnet habe.

Das Finanzamt habe zutreffend darauf hingewiesen, dass § 13 letzter Satz EStG 1988 auch bei einer gewerblichen Vermietung wie dem Gerüstbau der Beschwerdeführerin, bei dem das Gerüst nicht nur verliehen, sondern auch aufgestellt werde, anzuwenden sei. Auch die von der Beschwerdeführerin angezogenen EStR 2000, Rz. 3895, besagten nichts anderes. Entgegen dem Beschwerdevorbringen reiche es für den Anspruch auf Sofortabsetzung nicht aus, dass die Kosten für das Personal und den Transport in Summe mehr als 50% des Umsatzes verursachen. Den Kunden der Beschwerdeführerin, den Errichtern von Fertighäusern, komme es darauf an, dass sie das jeweilige Gerüst ein bis zwei Wochen an einer bestimmten Baustelle nutzen könnten. Die Gebrauchsüberlassung stelle daher gegenständlich den Hauptzweck, jedenfalls aber keinen für die Anwendung des § 13 EStG 1988 unbeachtlichen völlig untergeordneten Nebenzweck dar. An- und Abtransport sowie Auf- und Abbau des Gerüstes - mögen darauf auch höhere Kosten entfallen - stellten nur Mittel zum erwünschten Hauptzweck, der zeitlich beschränkten entgeltlichen Überlassung des Gerüstes, dar. Demgegenüber sei im Falle der Überlassung von Stahlflaschen bei der Lieferung von Gas die Nutzungsüberlassung nur das Mittel zur Erfüllung des Hauptzweckes der Lieferung von Gas.

Dazu komme noch, dass die Beschwerdeführerin 2008 Gerüstteile um 188.274,88 EUR und 2009 um 200.599,78 EUR, sohin um sehr hohe Beträge gekauft habe. Die Gerüstteile stellten bei der Beschwerdeführerin einen wesentlichen Teil des Betriebsvermögens dar. Nach Ansicht der belangten Behörde könne hier auch deshalb nicht von geringwertigen Wirtschaftsgütern iSd § 13 EStG 1988 gesprochen werden. Die Zulassung der Sofortabschreibung würde der Intention des § 13 leg. cit. widersprechen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1999, 97/14/0059).

Das Finanzamt habe den ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheid 2008, mit dem eine Sofortabsetzung zugestanden worden sei, daher zu Recht wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behoben und Sachbescheide erlassen, in denen die Gerüstteile aktiviert worden seien.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 EUR nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, sind als Einheit aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden.

Durch Art. I Z 8 StRG 1993, BGBl. Nr. 818, wurde § 13 mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 ein letzter Satz angefügt, nach dem die Sofortabschreibung des § 13 für Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind, ausgeschlossen ist.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1237 BlgNR XVIII. GP, 51) wird dazu ausgeführt, dass dies als Maßnahme gegen Verlustmodelle, die aus der Sofortabschreibung für vermietete geringwertige Wirtschaftsgüter (zB Einkaufswagen) bestehen, gedacht sei. Da die Vermietung dieser Wirtschaftsgüter den Betriebszweck darstelle und diese Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen keine "Geringfügigkeit" aufwiesen, solle § 13 ab 1994 nicht mehr für sie anwendbar sein.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die gegenständlichen Wirtschaftsgüter seien nicht zur entgeltlichen Überlassung bestimmt, weil sie die einzelnen Gerüstteile nach den mit ihren Kunden geschlossenen Verträgen zu funktionstüchtigen und sicheren Gerüsten, individuell auf die Bedürfnisse des Kunden zugeschnitten, aufbauen müsse. Sie schulde daher die Herstellung eines bestimmten Erfolges, nicht lediglich die Zurverfügungstellung einzelner Gerüstteile. Auf Grund des von der Beschwerdeführerin angebotenen Gesamtpaketes und des von ihr geschuldeten Erfolges samt Haftungsübernahme für allfällige Mängel am Gewerk, liege ein Werkvertrag vor. Der Geschäftszweck der Beschwerdeführerin liege nicht im Verleih von Gerüsten, sondern im Aufbau derselben, sodass die Ausschlussbestimmung des § 13 letzter Satz EStG 1988 nicht greifen könne und die Beschwerdeführerin die Gerüstteile zu Recht sofort abgeschrieben habe.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Gegenständlich steht außer Streit, dass die Beschwerdeführerin die in einen Funktionszusammenhang gebrachten Gerüstteile entgeltlich zur Nutzung überlässt, wobei die Dauer der Überlassung bei der Entgeltbemessung nicht unberücksichtigt bleibt. Dass die Beschwerdeführerin die Gerüste durch eigene Arbeitnehmer auf- und abbaut und auch den Transport bewerkstelligt, ändert nichts daran, dass die von ihr angeschafften Gerüstteile zur entgeltlichen

Überlassung bestimmt sind. Auf die Kostenstruktur, insbesondere darauf, welchen Anteil der Personalaufwand an den Gesamtkosten der Beschwerdeführerin hat, kommt es bei Anwendung der strittigen Bestimmung ebenso wenig an wie auf die zivilrechtliche Einordnung der von der Beschwerdeführerin geschlossenen Verträge. Entscheidend ist, dass Anlagevermögen vorliegt, das zur entgeltlichen Überlassung bestimmt ist.

Die gegenständliche Ausschlussbestimmung ist auch nicht auf Verlustbeteiligungsmodelle beschränkt. Ob - wie dies der Ansicht des Finanzausschusses entspricht (1301 BlgNR XVIII. GP, 3) - die Sofortabschreibung entgeltlich überlassener Wirtschaftsgüter in jenen Fällen weiterhin möglich ist, in denen die Überlassung als völlig untergeordneter Nebenzweck anzusehen ist, kann im Beschwerdefall dahinstehen. Zu Recht weist die belangte Behörde darauf hin, dass die Überlassung des Gerüstes zum Gebrauch der Kunden Hauptzweck des vorliegenden Leistungspakets ist.

Davon abgesehen stünde einer Sofortabsetzung gemäß § 13 EStG 1988 aber auch Folgendes entgegen:

Wirtschaftsgüter bilden nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder der Verkehrsauffassung dann eine Einheit (Sachgesamtheit), wenn sie entweder technisch oder nach Art, Stil oder sonstigem Verwendungszweck aufeinander abgestimmt sind. Der Sinn dieser Zusammenfassung liegt darin, dass über derartige Einheiten üblicherweise einheitlich disponiert wird, sodass die Anwendung der auf isolierte Einzelgegenstände abstellenden Vereinfachungsregel des § 13 EStG 1988 nicht gerechtfertigt ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Mai 2003,99/15/0036).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. Oktober 1961, 741/61, zu § 6a EStG 1953 (einer Vorgängerbestimmung des § 13 EStG 1988) ausgesprochen, dass die Einzelteile eines Gerüstes ("Leitern, Bretter") nicht unbedingt eine Einheit bilden müssen, weil sie im Baugewerbe für verschiedenste Zwecke Verwendung fänden. Sie könnten daher nicht deswegen, weil sie nur zusammen mit anderen Bestandteilen ein für Bauzwecke brauchbares Gerüst (Schalung) ergeben, als Sachgesamtheit behandelt werden. Die vom Verwaltungsgerichtshof als entscheidend angesehene Nutzbarkeit für verschiedenste Zwecke trifft auf zeitgemäße Baugerüste, wie sie etwa von professionellen Gerüstbauern eingesetzt werden, nicht mehr zu (vgl. zu Stahlgerüsten Doralt, EStG11, § 13 Tz 19, sowie zu Gerüsten "neuerer Bauart" schon Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 13 Tz 5.2).

Bei Unternehmen, deren Gegenstand im Aufbau und Verleih von Fassadengerüsten besteht, kann davon ausgegangen werden, dass Gerüsteinheiten vorliegen, die wesentlich die Geringfügigkeitsgrenze überschreiten. Baugerüste für den Fassadenbau stellen daher idR keine geringwertigen Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG 1988 dar.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei von der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Jänner 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150084.X00

Im RIS seit

10.03.2014

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at