jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/2/17 97/14/0059

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.02.1999

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §914;
AVG §45 Abs2;
BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §177;
BAO §24 Abs1 litd;
EStG 1972 §4 Abs1 impl;
EStG 1972 §6 Z1 impl;
EStG 1972 §6 Z2 impl;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2;
VwGG §41 Abs1;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 98/15/0164 E 27. Mai 1999

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des Mag Werner Tschapeller in Innsbruck, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist und Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwälte in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat II, vom 24. April 1997, 70.199-7/96, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer beteiligte sich im November 1993 mit einer Einlage von 800.000 S als atypisch stiller Gesellschafter an der O-2-GmbH mit Sitz in Luxemburg.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 wies der Beschwerdeführer neben seinen positiven inländischen Einkünften einen Verlustanteil von ca 1,6 Mio S aus der Mitunternehmerschaft (O-2-GmbH und stille Gesellschafter) aus. Er beantragte, den Verlustanteil nach dem DBA-Luxemburg bei der Einkommensteuerveranlagung in Österreich für Zwecke des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen, was zu einem Steuersatz von 0 % und damit einer Einkommensteuer von 0 S führe.

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides berücksichtigte das Finanzamt den Verlustanteil nicht. Die O-2-GmbH sei lediglich zum Zweck gegründet worden, für potente österreichische Abgabepflichtige durch Verlustzuweisungen (über die Wirkung des negativen Progressionsvorbehaltes) Steuerersparnisse bis zu 100 % zu erreichen. Die Gesellschaftsgründung sei nicht aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt, sondern lediglich zwecks Verlustverwertung. Die Idee zur Gesellschaftsgründung sei von einem österreichischen Betreiber, der B-Bank, gekommen. Die O-2-GmbH sei lediglich eine "Briefkastenfirma", weswegen die Beteiligung an einem solchen Gebilde steuerlich unbeachtlich sei. Der von der Mitunternehmerschaft ausgewiesene Verlust könne aber auch aus einem anderen Grund nicht anerkannt werden. Der Betriebsgegenstand der Mitunternehmerschaft bestehe im Ankauf von Gaszählern um ca 139,7 Mio S und in deren Verleasen. Die Anschaffungskosten jedes dieser Gaszähler betrügen ca 1.500 S, weshalb sie im Jahr 1993 gemäß § 13 EStG 1988 voll abgeschrieben worden seien und den wesentlichen Teil des Verlustes der Mitunternehmerschaft von ca 156,2 Mio S ausmachten. In Wahrheit sei aber das wirtschaftliche Eigentum an diesen Gaszählern der Leasingnehmerin zuzurechnen, der ein unbedingtes Recht auf Kauf der Gegenstände bei Beendigung des Leasingvertrages eingeräumt worden sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung sprach die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ab. Die CS Nederland B.V. habe mit "Liefervertrag" vom 29. November 1993 von der Veluwse Nutsbedrijen N.V. (in der Folge: Velu)

91.472 gebrauchte Gaszähler gekauft. Velu sei ein niederländisches Energieversorgungsunternehmen, welches die Gaszähler in den Gebäuden der Gasabnehmer in den Niederlanden installiert habe. Mit einem weiteren "Liefervertrag" vom 29 November 1993 seien alle Gaszähler um ca 139,7 Mio S an die O-2-GmbH verkauft worden.

Ebenfalls am 29. November 1993 sei zwischen der O-2-GmbH als Leasinggeberin und Velu als Leasingnehmerin ein Leasingvertrag über alle bei den Gasabnehmern installierten Gaszähler geschlossen worden. Die halbjährlichen Leasingraten seien mit ca 10,2 Mio S festgelegt worden, wobei das Leasingverhältnis für die Zeit vom 30. November 1993 bis zum 30. November 1998 abgeschlossen worden sei. Am 29. November 1993 hätten die O-2-GmbH als "Anbieter" und Velu als "Angebotsempfänger" auch einen Optionsvertrag geschlossen, mit welchem die O-2-GmbH unwiderruflich angeboten habe, Velu alle gebrauchten Gaszähler zu bestimmt festgelegten Bedingungen zu verkaufen und in das Eigentum zu übertragen, wenn der Leasingvertrag vom 29. November 1993 aus irgendeinem Grund (wenn auch vorzeitig) beendet werde. Als "ordentlicher Termin für die Eigentumsübertragung" sei der 30. November 1998, somit das im Leasingvertrag festgelegte Ende des Leasingverhältnisses, als Kaufpreis ca 72,7 Mio S vereinbart worden. Als "außerordentlicher Termin für die Eigentumsübertragung" seien zehn Tage nach (vorzeitiger) Beendigung des Leasingverhältnisses festgelegt worden. Schließlich hätten die O-2-GmbH und Velu am 29. November 1993 eine "Urkunde über die Verpfändung von Geräten" unterzeichnet, mit welchem die Leasinggeberin der Leasingnehmerin ein erstrangiges Pfandrecht an den Gaszählern als Sicherheit für die im Optionsvertrag festgelegten gegenwärtigen und künftigen Verpflichtungen eingeräumt habe.

Die O-2-GmbH habe zur Finanzierung des Kaufpreises für die Gaszähler mit Vertrag vom 23. bzw 24. November 1993 österreichische Steuerpflichtige als atypisch stille Gesellschafter aufgenommen, wobei deren Einlagen ca 77,8 Mio S betragen hätten. Der Restbetrag sei durch Zession der Leasingratenforderungen gegenüber Velu aufgebracht worden. Die atypisch stille Gesellschaft habe für das Wirtschaftsjahr 1993 (Bilanzstichtag 30. November 1993) einen Verlust von

ca 156,2 Mio S erwirtschaftet, der in erster Linie auf die sofortige Abschreibung der Anschaffungskosten der Gaszähler zurückzuführen sei und - nach Berücksichtigung eines Vorweggewinnes von 100.000 S für die O-2-GmbH als Geschäftsherren - den stillen Gesellschaftern zugewiesen worden sei. Auf den Beschwerdeführer sei ein Verlustanteil von ca 1,6 Mio S entfallen.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers gehe die belangte Behörde davon aus, die O-2-GmbH und damit auch die Mitunternehmerschaft hätten den Ort der Geschäftsleitung und die einzige Betriebsstätte in Österreich. Der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille könne auf Grund der faktischen Verhältnisse auch von anderen als den formal zur Geschäftsführung berufenen Personen gebildet werden. Die für die Fixierung des Ortes der Geschäftsleitung bedeutsamen Entscheidungen müßten grundsätzlicher Natur sein, also Entscheidungen, welche die Grundsätze der Unternehmenspolitik festlegten. Die O-2-GmbH betreibe nach Ansicht der belangten Behörde mit dem Verleasen von Wirtschaftsgütern eine passive Tätigkeit. Bei derartigen passiven Gesellschaften seien nur wenige wesentliche Entscheidungen zu treffen. Zu den wesentlichen Entscheidungen gehörten jene über die Gründung der Gesellschaft, über die Hereinnahme von stillen Gesellschaftern und - dies sei jeweils mit Verträgen vom 29. November 1993 erfolgt - über den Ankauf der Gaszähler, deren Verleasen und über die Zession der künftigen fällig werdenden Leasingraten. Die Geschäftsanteile an der O-2-GmbH würden von der O-Beteiligungs-AG gehalten, die ihrerseits von der österreichischen B-Bank beherrscht werde. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, daß die wesentlichen Entscheidungen für die O-2-GmbH in Österreich im Bereich der B-Bank getroffen worden seien. Der Ort der Geschäftsleitung liege daher für die O-2-GmbH und die Mitunternehmerschaft in Österreich. Das Besteuerungsrecht würde dennoch Luxemburg zukommen, wenn die O-2-GmbH dort eine Betriebsstätte hätte. Es bestehe aber keine Betriebsstätte in Luxemburg, was sich daraus ergebe, daß die O-2-GmbH dort weder über ein Büro noch über eine Büroeinrichtung oder über einen Telefon- bzw Telefaxanschluß verfüge und auch keine Dienstnehmer beschäftige.

Wirtschaftlicher Eigentümer der Gaszähler sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht die O-2-GmbH sondern Velu. In Art 4 des Leasingvertrages vom 29. November 1993 sei eine für beide Vertragsteile grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit von fünf Jahren sowie die Vereinbarung festgelegt, die Parteien würden in gutem Glauben über die Bedingungen für die Fortsetzung des Leasingvertrages verhandeln, wenn bei Ablauf der Grundmietzeit (am 30. November 1998) nicht die Leasingnehmerin bzw jemand in ihrem Namen von der Kaufoption Gebrauch machen sollte. Wie sich aus einem Bewertungsbericht ergebe, wiesen die Gaszähler bei Beginn des Leasingverhältnisses eine verbleibende Lebensdauer von mindestens zehn Jahren auf. Velu sei ein außerordentliches Kündigungsrecht für den Fall eingeräumt, daß die O-2-GmbH die ungestörte Überlassung der Leasinggegenstände nicht mehr gewährleisten könne (Konkurs über das Vermögen der O-2-GmbH, Liquidation der O-2-GmbH, "Störung des ruhigen Besitzes der Leasingnehmerin durch eine im Einflußbereich der Leasinggeberin stehende Handlung oder Unterlassung"). In Art 9 des Leasingvertrages sei festgelegt, daß Verlust, Untergang oder Beschädigung der Gaszähler die Verpflichtung zur Bezahlung der Leasingraten nicht mindere oder hinausschiebe. Der in Rede stehende Leasingvertrag stelle einen Finanzierungsleasingvertrag in der Form eines Teilamortisationsvertrages vor dem Hintergrund eines "Sale and lease back" dar. Die belangte Behörde gehe davon aus, daß der im Optionsvertrag vom 29. November 1993 festgelegte Kaufpreis (Restwert) von ca 72,7 Mio S dem voraussichtlichen Verkehrswert der Gegenstände zum 30. November 1998 entspreche. Leasinggüter seien allerdings dann der Leasingnehmerin zuzurechnen, wenn sie einerseits das Risiko der Wertminderung trage, anderseits die Chance der Wertsteigerung habe. Dabei sei von einem typischen Geschehenslauf auszugehen. Durch die Einräumung einer Kaufoption auf Basis des Restwertes liege die Chance der Wertsteigerung ausschließlich bei der Leasingnehmerin. Für die Zurechnung entscheidend sei daher die Frage, wer das Risiko der Wertminderung zu tragen habe. In Art 7 des Leasingvertrages sei festgelegt:

"The Lessee will indemnify the Lessor from and against all losses ... arising out of ... ownership".

Aus dieser Vertragsbestimmung ergebe sich nach Ansicht der belangten Behörde, daß die Leasingnehmerin der Leasinggeberin auch eine während des Leasingzeitraumes eingetretene Wertminderung zu ersetzen habe. Demgegenüber vertrete der Beschwerdeführer die Auffassung, der genannten Vertragsbestimmung komme nicht die Bedeutung zu, das Risiko der Wertminderung auf die Leasingnehmerin zu überwälzen.

Der Beschwerdeführer hat eine Unzahl von Privatgutachten, die seinen Standpunkt untermauern sollten, vorgelegt. Die belangte Behörde hat sich im angefochtene Bescheid von Seite 75 bis Seite 104 ausführlich mit den vorgelegten Privatgutachten auseinandergesetzt und dargetan, weswegen sie sich den in den Gutachten dargestellten Schlußfolgerung nicht habe anzuschließen vermocht. Die belangte Behörde hat eine auf verschiedene, im einzelnen

angeführten Wirtschaftslexika gestützte Wortinterpretation des Art 7 des Leasingvertrages angestellt, wobei sie zu dem Ergebnis gelangt ist, mit dem Wort "loss" sei auch eine im Leasingzeitraum eingetretene außerordentliche Wertminderung (Verfall des Wertes der Leasinggegenstände unter den kalkulierten Restwert) erfaßt. Das Risiko der Wertminderung treffe daher die Leasingnehmerin.

Die belangte Behörde hat sodann in Form einer alternativen Begründung eine Beurteilung der Zurechnungsfrage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorgenommen. Die Frage, ob die optionsberechtigte Leasingnehmerin die Gaszähler, die sie im Wege eines "Sale and lease back" verkauft und zurückgemietet hat, auf Dauer beherrschen und benutzen werde, beurteile sich nach dem Wahrscheinlichkeitsgrad der Ausübung der eingeräumten Option. Die gegebenen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ließen keinen anderen Schluß zu als jenen, daß die Nutzung der in den

91.472 niederländischen Haushalten installierten Gaszähler auch nach Ablauf der Grundmietzeit auf Dauer bei der Leasingnehmerin als Gaslieferantin verbleiben solle. Die Leasingnehmerin werde von ihrem Optionsrecht mit Sicherheit Gebrauch machen. Während der unkündbaren Grundmietzeit habe Velu als Leasingnehmerin die Herrschaft über die Gaszähler gleich einer zivilrechtlichen Eigentümerin ausüben können. Nach Art 4 des Leasingvertrages dürfe die Leasinggeberin Besitz, Gebrauch und Nutzung der Gaszähler durch die Leasingnehmerin nicht stören. Zudem dürfe die Leasinggeberin auf Grund dieser Vertragsbestimmung die Gaszähler weder verkaufen noch sonst darüber verfügen oder irgendwelche Belastungen oder Ansprüche auf die Geräte begründen. Gemäß Art 7 des Leasingvertrages habe die Leasingnehmerin die Instandhaltung und Wartung der Gaszähler zu übernehmen und alle damit im Zusammenhang stehenden Risken, Kosten, Gebühren und Ausgaben zu tragen. Gemäß Art 9 des Leasingvertrages trage die Leasingnehmerin das Risiko des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung der Gaszähler. Die Leasingnehmerin treffe sohin das Verlustrisiko und das Risiko der über eine normale Abnutzung hinausgehenden Verschlechterung oder Beschädigung der Gaszähler. Entscheidend sei, wie sich der tatsächlich Geschehensablauf nach Ablauf der Grundmietzeit darstellen werde. Es komme darauf an, ob nach der gewählten Gestaltung die Leasingnehmerin die Leasinggeberin auf Dauer von der Einwirkung auf die Gaszähler ausschließen könne und auch tatsächlich werde. Die Annahme, daß Velu die Option mit Sicherheit ausüben werde, leite sich aus folgenden Umständen ab:

Velu sei ein niederländisches Energieversorgungsunternehmen, welches niederländische Haushalte mit Gas beliefere. Velu liefere auch an jene 91.472 Haushalte, in denen die den Gegenstand des Leasingvertrages bildenden Gaszähler installiert seien. Solche in den niederländischen Haushalten installierte Gaszähler stünden im allgemeinen im zivilrechtlichen Eigentum des Energieversorgungsunternehmens. Die Gaslieferung in den Niederlanden erfolge auf Grund von Verträgen, deren allgemeine Geschäftsbedingungen festlegten, daß nur der Gaslieferant den Gaszähler installieren, warten, ersetzen, bewegen und entfernen dürfe, wobei alle damit verbundenen Kosten zu seinen Lasten gingen. Die Gaszähler seien mit Kaufvertrag vom 29. November 1993 von Velu an die CS Nederland N.V. und von dieser noch am selben Tag an die O-2-GmbH verkauft worden. Die O-2-GmbH verfüge über kein Gasversorgungsnetz. Sie sei daher nicht in der Lage, die 91.472 Haushalte, in denen die Gaszähler installiert seien, mit Energie zu versorgen. Gaslieferant bleibe Velu, die mit den Haushalten entsprechende Lieferverträge geschlossen habe. Auf Grund des Leasingvertrages könne Velu als ursprüngliche Verkäuferin der Gaszähler diese nach wie vor in gleichem Umfang nutzen wie vor dem Verkauf. Für die 91.472 Haushalte habe sich durch die Verträge vom 29. November 1993 nichts geändert, ihr Ansprechpartner für die Gaszähler sei nach wie vor Velu. Von der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums seien die Haushalte gar nicht in Kenntnis gesetzt worden. Velu werde nach Ablauf der Grundmietzeit nicht nur im Fall eines über dem kalkulierten Restwert liegenden Wertes der Gaszähler von ihrem Optionsrecht Gebrauch machen, sondern auch dann, wenn die Gaszähler eine Wertminderung erfahren hätten. Ein anderer Geschehensablauf könne ausgeschlossen werden und wäre auf Grund der tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten gar nicht denkbar. Eine Rückgabe der Gaszähler an die O-2-GmbH käme nicht in Betracht. Zum einen verfüge die O-2-GmbH - wie bereits ausgeführt - über kein Gasversorgungsnetz und wäre daher nicht in der Lage, den niederländischen Haushalten Gas zu liefern. Zum anderen sei auch eine Verwertung der Gaszähler durch die O-2-GmbH in Form der Veräußerung an andere Energieversorgungsunternehmen auszuschließen. Die 91.472 Haushalte hätten mit Velu, nicht aber mit anderen Energieversorungsunternehmen Gaslieferverträge geschlossen. Die Gaszähler müßten daher im Falle einer Übergabe an die O-2-GmbH aus den 91.472 Haushalten entfernt und in anderen Haushalten eingebaut werden. Ein solches Unterfangen wäre wirtschaftlich völlig sinnlos und könnte - vor allem im Hinblick auf die damit verbundenen Kosten - weder im Interesse der O-2-GmbH noch in jenem der Velu liegen. Zudem sei Velu als

Gaslieferant darauf angewiesen, daß in den 91.472 niederländischen Haushalten weiterhin Gaszähler installiert seien. Velu müßte daher - wirtschaftlich völlig sinnlos - anderweitig Gaszähler besorgen und mit immensem zeitlichen und finanziellen Aufwand in den Haushalten installieren. Genauso undenkbar und geradezu absurd sei auch die Vorstellung, Velu werde nach Ablauf der Grundmietzeit darauf verzichten, die 91.472 Haushalte weiterhin mit Gas zu beliefern und aus den Lieferverträgen zu Gunsten neuer zivilrechtlicher Eigentümer der Gaszähler aussteigen. Derartiges könnte überdies nur im Zusammenwirken mit den Haushalten geschehen, die Lieferverträge mit einem anderen Energieversorgungsunternehmen schließen müßten, wozu sie jedoch keine Veranlassung hätten. Schließlich deute noch ein anderer Umstand darauf hin, daß Velu die Gaszähler mit Sicherheit nach Ablauf der Grundmietzeit zum kalkulierten Restwert kaufen werde. Die von der O-2-GmbH der Abgabenbehörde vorgelegte Planrechnung weise für das Jahr 1998 unter dem Titel "Restwert" Einnahmen von 72,7 Mio S aus. Dabei handle es sich um den im Optionsvertrag festgelegten Kaufpreis für die Gaszähler. Die O-2-GmbH habe sohin von Beginn an diesen Verkaufserlös fix einkalkuliert. Nicht uninteressant erscheine in diesem Zusammenhang auch, daß die von den stillen Gesellschaftern einem Luxemburger Steuerberatungsbüro erteilten Vollmachten zur Erstellung von Steuererklärungen nach Luxemburger Recht zeitlich beschränkt für die Jahre 1993 bis 1998 ausgestellt worden seien. Die angeführten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ließen nur den Schluß zu, daß die Nutzung der Gaszähler auch nach Ablauf der Grundmietzeit bei Velu verbleiben und sohin Velu mit Sicherheit ihr Optionsrecht ausüben werde. Velu sei daher als wirtschaftliche Eigentümerin der Gaszähler anzusehen.

Die belangte Behörde hat schließlich darauf verwiesen, die Anschaffungskosten für die Gaszähler könnten auch dann nicht nach § 13 EStG 1988 sofort abgeschrieben werden, wenn diese Geräte der O-2-GmbH zugerechnet werden könnten. Bereits aus der Überschrift zu § 13 EStG 1988 "Geringwertige Wirtschaftsgüter", aber auch in teleologischer Interpretation ergebe sich, daß eine Sofortabschreibung nur zulässig wäre, wenn die Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen geringwertig und sohin unbedeutend seien Die Gaszähler bildeten jedoch das einzige Anlagevermögen der O-2-GmbH bzw der Mitunternehmerschaft. Da die Gaszähler erst am 30. November 1993 und sohin am letzten Tag des Wirtschaftsjahres geliefert worden seien, stehe auch keine AfA nach § 7 Abs 1 EStG 1988 zu.

Die belangte Behörde hat vom erklärten Verlust aus der Mitunternehmerschaft den nach § 13 EStG 1988 sofort abgeschriebenen Betrag von ca 139,7 Mio S ausgeschieden. Auf den Beschwerdeführer ist ein Verlustanteil von 171.747 S entfallen. Dieser Verlustanteil ist im angefochtenen Bescheid im Hinblick auf den inländischen Ort der Geschäftsleitung und die inländische Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft nicht im Weg des negativen Progressionsvorbehaltes, sondern unmittelbar als Verlust aus Gewerbebetrieb erfaßt.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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 iSd § 24 Abs 1 lit d BAO wird (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. August 1994,91/15/0083, mwA).

Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerrechtlich von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp. Es kann davon ausgegangen werden, daß dann eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0107, sowie Doralt, RdW 1996, 80). Wenn der Leasingnehmer bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise von dem ihm unwiderruflich eingeräumten Optionsrecht Gebrauch machen muß, sind die Voraussetzungen für die Zurechnung an ihn erfüllt (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 22.2.1. lit b und c). Das ist etwa der Fall, wenn eine anderweitige Verwendung des Mietobjektes nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0189, Slg Nr 6444/F). Von einer Anschaffung ist zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, daß deren Ziel

letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes bzw Gewährung von Kaufpreisraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist (vgl Stoll, BAO-Kommentar, § 24, 294).

Die belangte Behörde ist zur Sachverhaltsfeststellung gelangt, es sei bereits bei Abschluß der Verträge vom 29. November 1993 festgestanden, daß Velu mit Sicherheit die ihr eingeräumt Option mit Ablauf der Grundmietzeit ausüben wolle und werde. Sie stützt diese Sachverhaltsfeststellung im wesentlichen darauf, daß Velu die in 91.472 niederländischen Haushalten installierten Gaszähler zur Belieferung dieser Haushalte benötige und bei der gewählten Vertragsgestaltung bislang auch ununterbrochen über die Geräte habe verfügen können. Die belangte Behörde hat darauf verwiesen, daß Velu, wenn ihr die Gaszähler nicht mehr zur Verfügung stünden, mit immensem zeitlichen und finanziellen Aufwand neue Gaszähler installieren müßte. Weiters hat die belangte Behörde ins Treffen geführt, die O-2-GmbH könne keine Verwendung für die Gaszähler haben, zumal eine Demontage der 91.472 Gaszähler wirtschaftliche sinnlos wäre. Schließlich hat die belangte Behörde als weiters Indiz angeführt, daß die O-2-GmbH in ihrer Planrechnung für 1998 die Einnahmen aus dem Verkauf der Gaszähler bereits erfaßt hatte.

Dagegen meint der Beschwerdeführer, wer Gas- und Stromzähler verlease, müsse nicht selbst ein Energierversorgungsunternehmen betreiben, um wirtschaftlicher Eigentümer der Geräte zu bleiben. Gaszähler würden regelmäßig alle drei bis vier Jahre zu Eichungs- und Wartungszwecken ausgebaut und in der Folge wieder eingebaut. Im Zug dieser Wartungsarbeiten könne Velu ohne nennenswerte Mehraufwendungen andere Gaszähler installieren. Somit treffe die Annahme der belangten Behörde, die Nichtausübung der Option sei geradezu undenkbar, nicht zu. Im Fall eines technischen Fortschrittes sei davon auszugehen, daß Velu die Option nicht ausüben werde. Im Fall der Nichtausübung der Option könnte die O-2-GmbH die Gaszähler auch anderweitig verwerten. Insbesondere könnten die Gaszähler in den ehemaligen Ostblockländern verkauft werden. Die belangte Behörde habe im gegebenen Zusammenhang kein Parteiengehör gewährt. Er habe daher nicht vorbringen können, daß Velu die Gaszähler ohne nennenswerte Zusatzkosten durch neue ersetzen und die O-2-GmbH die Gaszähler auch anderweitig verkaufen könne.

In einer Replik zur Gegenschrift bringt der Beschwerdeführer vor, im Fall technischer Neuentwicklungen (automatische Übermittlung der Meßdaten an die Zentrale per Funk oder Telefon, Mehrfachfunktionen, erhöhte Meßgenauigkeit, erleichterte Wartung etc) oder im Fall eines marktbedingten Preisverfalles (Preiskampf mehrerer Anbieter im Verdrängungswettbewerb etc) könne es für einen Leasingnehmer wirtschaftlich vernünftig sein, die Option nicht auszuüben. Dies habe sein steuerlicher Vertreter auch in der mündlichen Verhandlung, bei der auch über die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung gesprochen worden sei, vorgebracht. Im übrigen hätten Gas- und Stromzähler eine beschränkte Lebensdauer und müßten irgendwann erneuert werden. Da der Arbeitsaufwand für den Austausch von Zählern zeitlich und damit kostenmäßig geringfügig sei, mache die Nichtausübung der Option und die Anschaffung neuer Zähler jedenfalls dann Sinn, wenn die auf die Restnutzungsdauer entfallenden Kosten neuer Zähler niedriger seien als die Nutzungskosten der alten auf Grund des Optionspreises. In der mündlichen Verhandlung habe sein steuerlicher Vertreter auf ein vergleichbares Leasingmodell (Verlustbeteiligungsmodell) bei der österreichischen Elektrizitätsgesellschaft S-AG sowie ein diesbezügliches Schreiben hingewiesen. Auf Wunsch der belangten Behörde hätte er eine Kopie dieses Schreibens zur Verfügung gestellt. Ein solcher Wunsch sei aber nicht geäußert worden.

Der Beschwerdeführer legte dem Verwaltungsgerichtshof eine Ablichtung des erwähnten Schreibens der S-AG vom 25. April 1996 vor. Darin wird im wesentlichen ausgeführt, die technische Nutzungsdauer der in Privathaushalten installierten Stromzähler betrage 30 Jahre. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer hänge entscheidend von der vorgeschriebenen Nacheichfrist von derzeit 20 Jahren sowie von den am Markt neu entwickelten Geräten und deren Preisen ab. Es würden derzeit neben den konventionellen mechanischen Ferraris-Zählern bereits mit einem Fertigungsanteil von 15 bis 20 % elektronische Zähler hergestellt. Die elektronischen Zähler seien derzeit noch teuer und wiesen eine geringe Lebensdauer auf. Diese Zähler hätten aber eine Reihe von Vorteilen (Möglichkeit der Erfassung von drei, vier und mehr verschiedenen Arbeitstarifen) sowie eine wesentlich größere Funktionalität gegenüber herkömmlichen Zählern. Die Zähler würden zu Überprüfungszwecken durch das Bundesamt für Eich- und Vermessungswegen innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Nacheichfrist ausgetauscht und überprüft. Ein Austausch gegen moderne elektronische Zähler sei technisch problemlos möglich. Die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit eines solchen Austausches hänge einerseits von der Preisentwicklung anderseits von den allenfalls geänderten Anforderungen an die Meßgeräte im Hinblick auf Veränderungen in der Tarifstruktur ab. Das Verhältnis der

mechanischen Zähler zu den elektronischen Zählern betrage derzeit 95:5. Zur Zeit würden elektronische Zähler nur dort eingesetzt, wo sich der höhere Preis durch einen Einsatz der tariflich erforderlichen Mehrfachfunktion wirtschaftlich rechne.

Die Beweiswürdigung der Behörde unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, dh ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl Ritz, BAO-Kommentar, § 167 Tz 12).

Die Beschwerde zeigt nicht auf, daß die belangte Behörde durch ihre Beweiswürdigung und die daraus resultierende Feststellung des Sachverhaltes gegen das Gesetz verstoßen hätte. Die belangte Behörde hat davon ausgehen können, daß Velu die (unkündbar) bis zum 30. November 1998 geleasten Gaszähler auch noch am 1. Dezember 1998 für ihre Gaslieferungen an 91.472 Haushalte benötige, während die O-2-GmbH die Gaszähler für ihre anderweitige Verwertung nach dem 30. November 1998 aus den 91.472 niederländischen Haushalten hätte abmontieren müssen. Wenn die belangte Behörde bei dieser wirtschaftlichen Situation vor dem Hintergrund der "Sale and lease back" Vereinbarung zu dem Ergebnis gelangt ist, die Ausübung der Option sei die einzige wirtschaftlich vernünftige Vorgangsweise, und Velu habe sich mit Sicherheit von vornherein zur Optionsausübung entschlossen, so kann dies nicht als das Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden.

Es mag zutreffen, daß bei entsprechender Phantasie Konstellationen ersonnen werden können, bei denen die Ausübung der Option wirtschaftlich nicht zwingend sinnvoll wäre. Es ist nicht im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn auszuschließen gewesen, daß bis zum 30. November 1998 beispielsweise Gaszähler auf den Markt gebracht würden, die die Meßdaten (unmanipulierbar) per Funk dem Gaslieferanten übermitteltn und die zudem einen niedrigen Preis aufwiesen. Daß bei einer solchen Situation die O-2-GmbH die konventionellen Gaszähler noch unter Berücksichtigung der Demontagekosten zu einem wirtschaftlich vernünftigen Preis in den ehemaligen Ostblockländern hätte verkaufen könne, ist wohl kaum vorstellbar, aber dennoch nicht im oben beschriebenen Sinn auszuschließen. Der Beschwerdeführer verkennt allerdings, daß es bei der der Behörde durch § 167 Abs 2 BAO aufgetragenen Beweiswürdigung darum geht, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen hat Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl die hg Erkenntnisse vom 23. Februar 1994, 92/15/0159, und vom 24. März 1994,92/16/0142). Die Beschwerde vermag in keiner Weise darzutun, daß die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung diesem Erfordernis nicht entspräche.

Im Beschwerdefall kommt noch dazu, daß die belangte Behörde ihre Beweiswürdigung auch darauf hat stützen können, die O-2-GmbH habe bereits in ihrer Planrechnung den Verkauf der Gaszähler im Jahr 1998 angesetzt. Die O-2-GmbH ist sohin von vornherein von der Veräußerung der Gaszähler mit Ablauf der im Leasingvertrag festgelegten Grundmietzeit ausgegangen. Zu diesem Punkt verschweigt sich die Beschwerde.

Die belangte Behörde ist auch ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon ausgegangen, die Ausübung des Optionsrechtes durch die Leasingnehmerin stelle die einzige vernünftige wirtschaftliche Vorgangsweise dar, weshalb es mit hoher Wahrscheinlichkeit zur Optionsausübung kommen werde. Nach der hg Rechtsprechung hat bei einem solchen Sachverhalt die Zurechnung des Leasinggutes an die Leasingnehmerin zu erfolgen. Die belangte Behörde ist daher ohne die Rechtslage zu verkennen davon ausgegangen, das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 Abs 1 lit d BAO komme der Leasingnehmerin zu.

Im Beschwerdefall kommt es somit nicht mehr entscheidend darauf an, ob auch die alternative Begründung der belangten Behörde die Zurechnung der Leasinggüter an die Leasingnehmerin hätte tragen können. Diese alternative Begründung stützt sich darauf, daß nach der vertraglichen Gestaltung der Leasingnehmerin sowohl die Chance der Wertsteigerung als auch das Risiko des Wertverlustes der Gaszähler zugekommen sei (vgl hiezu das bereits erwähnte hg Erkenntnis Slg Nr 6444/F). In der Beschwerde wird hiezu vorgebracht, die belangte Behörde habe Art 7 des Leasingvertrages, wonach die Leasingnehmerin für "all losses" einzustehen habe, unrichtig ausgelegt. Diese Vertragsbestimmung regle nicht das Einstehen für einen (unverschuldeten) Wertverfall der Leasinggüter. Im Verwaltungsverfahren seien Gutachten vorgelegt worden, die bestätigten, daß nach den englischsprachigen Verträgen das Wertminderungsrisiko etwa für eine Wertminderung infolge marktbedingten Preisverfalles die Leasinggeberin und nicht die Leasingnehmerin getragen habe. Die Abgabenbehörde hätte sich über die Sachverständigengutachten nicht ohne Einholung von Gutachten anderer Sachverständiger hinwegsetzen dürfen. Es gehe im wesentlichen um die

Übersetzung des Wortes "loss". Nach einer "reinen" Wortinterpretation umfasse dieser Begriff zwar auch den deutschen Begriff der Wertminderung. Eine Gesamtschau (Vertragsstruktur und Sinnzusammenhang) ergebe jedoch, daß die entsprechende Vertragsbestimmung nicht das Risiko für Wertminderung regle.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Daß der in Rede stehende Begriff aus der englischen Sprache auch die Wertminderung umfassen kann, ist im Beschwerdeverfahren nicht strittig. Die Interpretation von Vertragstexten ist eine Frage der rechtlichen Beurteilung. Zur Lösung von Rechtsfragen braucht sich die Abgabenbehörde aber nicht der Mithilfe von Sachverständigen zu bedienen.

Im Verwaltungsverfahren wurden auch gleichlautende Erklärungen der O-2-GmbH und der Velu (vom 19. Juli 1995 und vom 24. Juli 1995) vorgelegt, in denen festgehalten ist, daß die Leasingnehmerin der Leasinggeberin keinen Ersatz für die Wertminderung der Leasinggüter leisten müsse. Die belangte Behörde hat dieser Erklärung nur eine verminderte Aussagekraft beigemessen, weil sie erst zu einem Zeitpunkt abgegeben worden sei, in dem das Verlustmodell der O-2-GmbH einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen worden und dabei die Zurechnung der Gaszähler an die Leasingnehmerin abzusehen gewesen sei.

Die Beschwerde rügt in diesem Zusammenhang, gegen den ausdrücklich erklärten übereinstimmenden Willen sei die Auslegung eines Vertrages unzulässig.

Es ist Pflicht der belangten Behörde gewesen, im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine Feststellung darüber zu treffen, ob der in den Erklärungen vom 19. bzw 24. Juli 1995 dargestellte Parteiwillen tatsächlich dem entspricht, was am 29. November 1993 Vertragsinhalt geworden ist. Auch "authentische" Interpretationen der Vertragsparteien müssen nicht zwingend den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestandenen Vertragswillen wiedergeben.

Die belangte Behörde ist in systematischer und teleologischer Interpretation des § 13 EStG 1988 zum Ergebnis gelangt, die durch diese Bestimmung ermöglichte Sofortabschreibung dürfe nur hinsichtlich solcher Wirtschaftsgüter vorgenommen werden, die im Verhältnis zum übrigen Betriebsvermögen geringfügig seien.

§ 13 EStG 1988 komme auf Wirtschaftsgüter, die das alleinige Anlagevermögen darstellten und zudem ein Ausmaß von ca 139,7 Mio S erreichten, nicht zur Anwendung. Ob diese Interpretation dem Gesetz entspricht, braucht im Beschwerdefall nicht geprüft zu werden, weil es nicht als rechtswidrig zu erkennen ist, daß die betroffenen Wirtschaftsgüter für das Streitjahr schon nicht der O-2-GmbH und damit auch nicht der Mitunternehmerschaft zugerechnet worden sind.

Die Beschwerde wendet sich schließlich auch gegen die Annahme der belangten Behörde, die Mitunternehmerschaft habe den Ort der Geschäftsleitung nicht in Luxemburg, sondern in Österreich, und verfüge in Luxemburg über keine Betriebsstätte. Zu Recht verweist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift darauf, daß der Beschwerdeführer durch diese Annahme nicht in seinen Rechten verletzt sein kann. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der (verbleibende) Verlustanteil des Beschwerdeführers aus der Mitunternehmerschaft vom österreichischen Einkommen in Abzug gebracht. Wäre hingegen, wie dies der Ansicht des Beschwerdeführers entspricht, das steuerliche Ergebnis der O-2-GmbH mit Sitz in Luxemburg zur Besteuerung zugewiesen, hätte dieser Verlustanteil bei der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr nur im Weg des negativen Progressionsvorbehaltes Berücksichtigung finden können.

Die Beschwerde erweist sich somit 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 Verordnung BGBl 416/1994.

Wien, am 17. Februar 1999

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997140059.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at