jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/8/12 90/14/0145

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.08.1994

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs2;
BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §177;
BAO §21;
BAO §24 Abs1 litd;
BewG 1955 §10 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des W in D, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 17. Mai 1990, GZ. B 66-3/90, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1985 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, Inhaber eines Hotel- und Gaststättenbetriebes, hatte im Rahmen eines sale and lease back-Geschäftes bewegliche Wirtschaftsgüter seines Gastronomiebetriebes an eine Leasing GesmbH verkauft und diese sodann wiederum von dieser zurückgemietet.

Die Veräußerung und Rückmiete erfolgte per 1. Juli 1985. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von insgesamt S 1,464.394,-- (netto) festgelegt. Der "Mobilien-Leasing-Vertrag" sah eine unkündbare Grundmietzeit von 24 Monaten bei einer monatlichen Miete von S 67.948,-- (netto) vor. Der Leasingvertrag war als Vollamortisationsvertrag gestaltet. Nach Ablauf der Grundmietzeit bot die Leasingfirma dem Beschwerdeführer an, das "Leasingobjekt" zum Preis von S 120,-- (inkl. MWSt.) zu erwerben, dieses zum Preis von einer Monatsmiete auf ein Jahr weiterzumieten oder das Mietobjekt an die Leasingfirma zurückzustellen. Entsprechend der Rechnung vom 4. Juni 1987 kaufte der Beschwerdeführer die Leasinggegenstände ("Hoteleinrichtungen, gebraucht") um den Gesamtbetrag von S 120,-- zurück.

Die Festlegung des Kaufpreises bei der sale and lease back-Vereinbarung erfolgte auf Grundlage einer "Kostenschätzung" eines gerichtlich beeideten Sachverständigen, der den Schätzwert der veräußerten Gegenstände mit insgesamt S 1,464.394,-- ermittelt hatte. Diese mit 22. März 1985 datierte "Kostenschätzung" war der Abgabenbehörde erster Instanz zusammen mit dem Kauf- und Leasingvertrag am 23. April 1985 vorgelegt worden. Nach den Ausführungen des Sachverständigen erfolgte die Schätzung auf Basis des Anlagenverzeichnisses zum 31. Dezember 1983. Die Bewertung sei "mittels Indexaufwertung und Abwertung nach Nutzungsdauer und Zustand ohne Berücksichtigung der bereits vorgenommenen buchhalterischen Abwertung" erfolgt. Das "Schätzungsgutachten" umfaßt eine Auflistung der einzelnen Wirtschaftsgüter, der Anschaffungsdaten (die Anschaffungen waren in den Jahren 1964 bis 1977 erfolgt), der Anschaffungswerte und der "geschätzten Gebrauchswerte". Allgemein ist die Angabe enthalten, daß die "Restnutzungszeit" für alle Gegenstände ca. vier Jahre betrage.

Aus dem dem Jahresabschluß zum 31. Dezember 1985 angeschlossenen Anlagenverzeichnis ist ersichtlich, daß es sich bei den veräußerten Gegenständen um Wirtschaftsgüter der "Betriebs- und Geschäftsausstattung" gehandelt hatte, die großteils wegen erfolgter "Normalabschreibung" nur mehr mit dem "Erinnerungsschilling" zu Buche standen. Als Buchwertabgang an Betriebs- und Geschäftsausstattung war insgesamt ein Betrag von S 8.597,-- im Anlagenverzeichnis ausgewiesen. Der Differenzbetrag zum Veräußerungserlös war einer gemäß § 12 EStG 1972 gebildeten Rücklage zugewiesen worden (Bilanzwert 31. Dezember 1985: S 1,446.571,--).

Nach einer im Jahr 1989 über die Jahre 1985 bis 1987 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung anerkannte das Finanzamt die vertragliche sale and lease back-Gestaltung nicht, sondern wertete diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Darlehensvertrag, zu dessen Sicherung die Wirtschaftsgüter übereignet worden seien (Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes vom 10. Oktober 1989). Die durch den Verkauf gewonnenen finanziellen Mittel seien zur teilweisen Finanzierung eines Neubaus verwendet worden. Bei den vertragsgegenständlichen Wirtschaftsgütern habe es sich um insgesamt 108 Positionen mit ursprünglichen Anschaffungskosten in der Höhe von S 2,185.629,-- gehandelt. Der Schätzwert in der Höhe von S 1,464.394,-- stelle zwei Drittel dieses Betrages dar, obwohl zum Schätzungszeitpunkt bei einzelnen Wirtschaftsgütern bereits eine tatsächliche Nutzungsdauer von bis zu 21 Jahren bestanden habe. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, beispielsweise Betten nach 19 Jahren Nutzung mit 71 % oder Matratzen nach 15 Jahren Nutzung mit 65 % ihres Anschaffungswertes zu bewerten. Dasselbe gelte für die den Gaststättenbereich betreffenden Küchengeräte oder -einrichtungen. Die vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebene Schätzung weiche erheblich vom gemeinen Wert (Einzelverkaufspreis) ab. Dem Gutachten liege eine Schätzung nach Teilwerten und nicht nach gemeinen Werten zugrunde. Entspreche der Kaufpreis nicht dem Verkehrswert sei beim sale and lease back das Wirtschaftsgut dem Verkäufer und Leasingnehmer (= Beschwerdeführer) zuzurechnen. Auch die Schätzung der Restnutzungsdauer mit generell vier Jahren sei nicht auf das einzelne Wirtschaftsgut abgestimmt, weil sich bei 108 verschiedenen, während 14 Jahre angeschafften Wirtschaftsgütern unter Berücksichtigung des technischen und wirtschaftlichen Wertverzehrs keine idente Restnutzungsdauer ergeben könne.

In der Berufung vom 15. Jänner 1990 brachte der Beschwerdeführer im wesentlichen vor, durch die "eindeutig nachvollziehbare Ermittlung der Schätzwerte der Wirtschaftsgüter laut Schätzungsgutachten vom 22.3.1985" könne zweifelsfrei ausgeschlossen werden, daß Schätzwerte ermittelt worden seien, die erheblich vom gemeinen Wert abwichen. Bei Fehlen einer Option ändere es nach den Einkommensteuerrichtlinien nichts, wenn die Leasinggüter nach Ablauf der Mietzeit zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag ins Eigentum oder zur weiteren Benutzung überlassen würden. Nach den Einkommensteuerrichtlinien werde ein Leasingvertrag auch dann steuerlich anerkannt, wenn die Grundmietzeit mehr als 40 % oder weniger als 90 % der betriebsgewöhnlichen

Restnutzungsdauer betrage. Im gegenständlichen Fall betrage die Grundmietzeit 50 % der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer, sodaß der Leasingvertrag steuerlich anzuerkennen sei. Der Sachverständige sei auch "sicherlich" von der noch möglichen Restnutzungsdauer ausgegangen und nicht von der bisher bereits zurückgelegten Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter, weil es sich durchwegs um bereits einige Zeit in Nutzung stehende Wirtschaftsgüter gehandelt habe.

In der mündlichen Verhandlung legte der Beschwerdeführer ein "Zusatzgutachten" vom 18. Mai 1987 des - mittlerweile verstorbenen - Sachverständigen vor. Diese "Kostenschätzung" enthielt zwar wiederum als Gesamtschätzwert den Betrag von S 1,464.394,--, die Bezeichnungen "Schätzwert" und "Gebrauchswert" waren jedoch durch die Bezeichnung "Einzelveräußerungswert" ersetzt. Die Restnutzungsdauer war bei den einzelnen Wirtschaftsgütern mit drei bzw. vier Jahren angegeben. Erläuternd enthielt das Gutachten die Aussage, die Bewertung sei nach dem Einzelveräußerungswert erfolgt, "Nutzungsdauer und Zustand ohne Berücksichtigung der bereits vorgenommenen buchhalterischen Abwertung". Die Restnutzungsdauer sei die technische und wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer.

Zusätzlich wurde in der mündlichen Verhandlung auch die Stellungnahme eines weiteren Sachverständigen vom 11. Mai 1990 vorgelegt, in der dieser bestätigte, daß die im Gutachten des Erstsachverständigen geschätzten Werte als gemeine Werte angesehen werden könnten. Der (Zweit-)Sachverständige habe sehr viel mit Hotelverkäufen und Konkursen zu tun, weshalb er feststellen könne, daß es sich bei diesen Werten nicht um Teilwerte handeln könne, die bei der Veräußerung eines gesamten Betriebes erzielt würden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Es stehe außer Streit, daß bei einem sale and lease back-Vertrag ein Wirtschaftsgut u.a. dann dem Leasingnehmer weiter zuzurechnen sei, wenn der Kaufpreis erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes abweiche. Bei der Kostenschätzung vom 22. März 1985 handle es sich um eine Schätzung nach Teilwertgesichtspunkten. Dies erkläre auch die hohen Wertansätze nach betrieblicher Nutzung von 8 bis 21 Jahren. Bei abnutzbaren Anlagegütern sei der Teilwert im Regelfall erheblich höher als der Einzelveräußerungspreis. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könnten für die aufgelisteten Leasinggegenstände Einzelveräußerungspreise in auch nur annähernder Höhe der geschätzten "Gebrauchswerte" tatsächlich nie erzielt werden. Streitentscheidend sei somit nach Auffassung des Berufungssenates die Feststellung, daß beim Verkauf vom 1. Juli 1985 offensichtlich nicht die Summe der gemeinen Werte den Kaufpreis bestimmt habe, der Kaufpreis vielmehr erheblich von der Summe der möglichen Einzelveräußerungspreise abgewichen sei. Für die erstmals im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 17. Mai 1990 vorgelegte "ergänzte" Kostenschätzung sei der Beschwerdeführer die Nennung eines plausiblen Grundes schuldig geblieben, wieso dieses Schriftstück der Abgabenbehörde solange vorenthalten worden sei, zumal das Verfahren bereits seit 1985 gelaufen sei. Auch die Berufungsausführungen (die sich um die Interpretation des verwendeten Begriffes des "Gebrauchswerts" bemüht hätten) hätten auf die Existenz der "ergänzten" Kostenschätzung nicht hingedeutet. Der Sachverständige sei es auch gänzlich schuldig geblieben, eine Begründung für die nunmehrige Änderung der Restnutzungsdauer bzw. Gleichsetzung der bisherigen "Gebrauchswerte" mit "Einzelveräußerungswerten" zwei Jahre nach Erstellung der ersten Kostenschätzung zu geben. Der Berufungssenat habe somit Zweifel an der Genauigkeit der vorgelegten Schätzungen hegen müssen; der steuerliche Vertreter habe im übrigen im Laufe der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt, daß das Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 1983 in Wirklichkeit zum Teil gar nicht mit den tatsächlich vorhandenen Wirtschaftsgütern übereingestimmt habe. Der erkennende Senat sei infolgedessen in freier Beweiswürdigung zum Schluß gekommen, daß eine Glaubhaftmachung des behaupteten gemeinen Wertes der mit einem Betrag in Höhe von S 1,464.394,-- geschätzten Wirtschaftsgüter, welcher den Mitgliedern des Berufungssenates schon allein nach ihren aus dem täglichen Leben gewonnenen Erfahrungen als offensichtlich wesentlich überhöht erscheine, aufgrund der Ausführungen des Sachverständigen nicht gelungen sei. Zum Schreiben des zweiten Sachverständigen vom 11. Mai 1990, das ebenfalls erst im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegt worden sei, sei festzustellen, daß es sich dabei jedenfalls um kein Gutachten handle. Die Tatsache, daß hier ein Sachverständiger pauschal im nachhinein Werte von Wirtschaftsgütern vor fünf Jahren, die er im übrigen auch damals nicht gesehen habe, ohne nähere Begründung bestätige, lasse die Mitglieder des Berufungssenates zur Auffassung gelangen, daß diesem Schriftstück lediglich der "Wert" einer Gefälligkeitsbestätigung beigemessen werden könne. Schließlich sei es auch nicht gelungen, die in der Kostenschätzung mit generell "ca vier Jahren" bzw. "3/4 Jahren" angegebene Restnutzungsdauer der Leasinggegenstände hinreichend glaubhaft zu machen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei es völlig unwahrscheinlich, daß sich bei einer derart großen Anzahl von Wirtschaftsgütern, die noch dazu in einem Zeitraum

von 1964 bis 1977 angeschafft und in Betrieb genommen worden seien, unter Berücksichtigung des technischen und wirtschaftlichen Wertverzehrs eine derartige Ähnlichkeit der Restnutzungsdauer ergebe. Es sei vielmehr zu schließen, daß hier die Restnutzungsdauer nicht auf die einzelnen Wirtschaftsgüter sondern auf den Leasingvertrag (zwei Jahre Grundmietzeit) abgestimmt worden sei.

Die Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Als Beschwerdepunkt wird das Recht auf Zurechnung der verkauften Wirtschaftsgüter zum Vermögen der Leasinggesellschaft (§ 24 BAO) als zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer und auf Behandlung des Verkaufes und der Rückmiete als Lieferung und sonstige Leistung im Sinne des § 3 UStG geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, daß der sale and lease back-Vereinbarung vom 1. Juli 1985 ein erheblich vom gemeinen Wert der veräußerten Wirtschaftsgüter abweichender Kaufpreis zugrundelag. Dementsprechend beurteilte sie im Einklang mit der herrschenden Lehre das Geschäft entgegen der vertraglichen Gestaltung als Darlehensgewährung und ließ die steuerliche Zurechnung der veräußerten Wirtschaftsgüter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unverändert (siehe hiezu Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, Leasing, S. 42 ff, Margreiter in Egger-Krejci (Herausgeber), Das Leasinggeschäft, S. 483 ff, Margreiter, Die neue steuerliche Behandlung des Leasing in Österreich, in: SWK 1985, H. 22/23, A I 253 ff, sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, TZ. 25. 1 zu § 6 EStG).

Der Beschwerdeführer hält dieser Beurteilung allein entgegen, daß der Kaufpreis aufgrund der vorgelegten Gutachten dem gemeinen Wert entsprochen bzw. von diesem jedenfalls nicht erheblich abgewichen sei. Mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen:

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde vom Verwaltungsgerichtshof nur insoweit überprüfbar, ob diese Beweiswürdigung den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entspricht, bzw. ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. September 1993, 92/15/0142, 0143, und vom 10. März 1994,92/15/0160).

Im Beschwerdefall standen die im Zuge des sale and lease back-Geschäftes veräußerten Wirtschaftsgüter bereits längere Zeit in betrieblicher Verwendung, wobei die ursprünglich angesetzte Nutzungsdauer großteils abgelaufen war. Bei dieser Sachlage ist der belangten Behörde zuzugestehen, daß ein Ansatz von rund 2/3 der Anschaffungskosten als gemeiner Wert für die gebrauchte Hotel- und Gaststättenausstattung nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprach. Damit wäre es Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, seine Behauptungen hinsichtlich Höhe des gemeinen Wertes durch schlüssige Schätzgutachten unter Beweis zu stellen. Im Rahmen des Prüfungsmaßstabes, den der Verwaltungsgerichtshof betreffend Beweiswürdigung anzuwenden hat, kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie den seitens des Beschwerdeführers vorgelegten Kostenschätzungen diese Beweiskraft absprach. Zu Recht verweist die belangte Behörde auf Ungereimtheiten und Unklarheiten in den Kostenschätzungen. So ist es beispielsweise für eine Wertermittlung auf der Absatzseite ("gemeiner Wert") vom Ansatz her verfehlt, der Wertermittlung die indexbereinigten seinerzeitigen Anschaffungskosten (und damit die Beschaffungsseite) zugrundezulegen. Selbst diese Wertermittlung ist in der "Kostenschätzung" vom 22. März 1985 nur durch eine Auflistung der "Gebrauchswerte" dokumentiert. Die ohne jegliche aufklärende Begründung erfolgte Auswechslung der "Gebrauchswerte" durch die "Einzelveräußerungswerte" in der - erst im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten - Kostenschätzung vom 18. Mai 1987 (rund zwei Jahre nach Durchführung des Veräußerungsgeschäftes) spricht ebenfalls gegen eine tatsächlich den gemeinen Wert betreffende Wertermittlung. Die nur allgemein gehaltenen Aussagen des (Zweit-)Sachverständigen vom 11. Mai 1990, wonach etwa die seinerzeit geschätzten Werte "als gemeine Werte angesehen werden können" stellen keine objektiv nachvollziehbare Bestätigung der vor 5 Jahren () geschätzten Werte dar.

Lagen keine schlüssigen, für den Standpunkt des Beschwerdeführers sprechenden Gutachten vor, war die belangte Behörde nicht gehalten, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht Gegengutachten bzw. Ergänzungsgutachten einzuholen, wie dies seitens des Beschwerdeführers im Rahmen der Verfahrensrüge geltend gemacht wird.

Die Beschwerde war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung des BundeskanzlersBGBl. Nr. 416/1994.

Schlagworte

Beweismittel SachverständigenbeweisSachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1990140145.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

09.09.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at