

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.05.1999

Geschäftszahl

97/15/0067

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

97/15/0068

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerden der W GmbH in G, vertreten durch Dr. Hannes Grabher & Dr. Gerhard Müller, Rechtsanwälte in Lustenau, Schillerstraße 11, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg jeweils vom 25. Februar 1997, 1.) Zl. 841-6/96 (Berufungssenat), betreffend u.a. Umsatzsteuer 1989 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1993, sowie

2.) Zl. 867-6/96, betreffend Kapitalertragsteuer u.a. für 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird, soweit er die Umsatzsteuer 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid und die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen (erstangefochtener Bescheid).

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen (zweitangefochtener Bescheid).

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, einer GmbH, welche die Erzeugung von Spritzgussformen zum Betriebsgegenstand hat, fand im Jahr 1995 eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1989 bis 1993 statt. Unter Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. September 1995 traf der Prüfer Feststellungen betreffend den Ankauf einer Funkenerodiermaschine (im folgenden: Maschine), der den Streitpunkt des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bildet.

Nach den Ausführungen im Prüfungsbericht habe eine aus drei Gesellschaftern der Beschwerdeführerin bestehende Eigentümergemeinschaft die Maschine am 3. Mai 1982 um netto S 1.200.000,- angeschafft und in der Zeit von Mai 1982 bis Juni 1989 um monatlich netto S 22.000,- an die Beschwerdeführerin vermietet. Ein schriftlicher Mietvertrag existiere nicht. Die Beschwerdeführerin habe die Maschine am 26. Juni 1989 von der Eigentümergemeinschaft um netto S 880.000,- erworben. Die Höhe des Kaufpreises hätten die Gesellschafter der Eigentümergemeinschaft festgesetzt (er habe anhand eines Schätzungsgutachtens nicht belegt werden können). Die Beschwerdeführerin sei zum Zeitpunkt der Anschaffung der Maschine im Jahr 1982 mangels entsprechender Sicherheiten nicht kreditwürdig gewesen, sodass in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater die dargestellte Vorgangsweise gewählt worden sei. Der Erwerb der Maschine im Jahr 1989 - so der Betriebsprüfer weiter in seinem Bericht - erfülle den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung. Der Kaufpreis sei nach mehr als siebenjähriger Verwendung der Maschine mit 73,33 % der seinerzeitigen Anschaffungskosten festgesetzt worden. Die Beschwerdeführerin habe insgesamt 86 Monatsmieten zu je S 22.000,- netto bezahlt und anschließend die Maschine um S 880.000,- erworben. Die Summe dieser Zahlungen in Höhe von insgesamt S 2.772.000,- entspreche einer Verzinsung von 20,75 % p.a. Da lt. Auskunft mehrerer Leasinggesellschaften die

Verzinsung bei schwer verwertbaren Wirtschaftsgütern und finanzschwachen Leasingnehmern in den Jahren 1982 bis 1989 maximal 15 % betragen habe, hätte der Abschluss eines Leasingvertrages dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers bzw. einem Fremdvergleich entsprochen. In diesem Fall hätte der Restwert (Erwerbspreis) der Maschine bei einem Zinssatz von 15 % p.a. nach 86 Monatsraten a S 22.000,-- netto S 88.000,-- betragen. Die Differenz von S 792.000,-- gegenüber dem bezahlten Kaufpreis von S 880.000,-- stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG dar. Da das unangemessene Entgelt und die dadurch bewirkte verdeckte Ausschüttung innerhalb des Gesamtentgeltes überwiege, gelte die Lieferung dieser Maschine gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 nicht als für das Unternehmen ausgeführt, sodass der Vorsteuerabzug zur Gänze nicht zustehe.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes entsprechende Abgabenbescheide. Die dagegen eingebrachten Berufungen blieben in der Frage der verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Maschinenerwerb erfolglos.

Im erstangefochtenen Bescheid (betreffend u.a. Umsatzsteuer 1989 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1993) wird zum "Streitpunkt Funkenerodiermaschine" ausgeführt, im Beschwerdefall seien die Interessen der drei Gesellschafter, eine möglichst hohe Verzinsung des eingesetzten Kapitals für die Anschaffung der Maschine aus der Vermietung und dem späteren Verkauf zu erzielen, dem Interesse der Beschwerdeführerin gegenübergestanden, möglichst kostengünstig eine derartige Maschine zu mieten bzw. zu erwerben. Wenn nunmehr festgestellt worden sei, dass die gesamten 86 Monatsmieten zu je S 22.000,-- sowie der Verkaufspreis der Maschine um S 880.000,-- (Zahlungen somit insgesamt S 2.772.000,--) zu einer Verzinsung des eingesetzten Kapitals (S 1,2 Mio.) von 20,75 % p.a. geführt hätten, so "ist dieser Interessensgegensatz nicht mehr ausgewogen bzw. hält die geschäftliche Gestaltung der Vermietung/des Verkaufes der gegenständlichen Maschine einem Fremdvergleich nicht stand". Die gewählte Vorgangsweise lasse sich nur aus der Nahebeziehung der beteiligten Geschäftspartner erklären. Nach den unwidersprochenen Feststellungen des Betriebsprüfers liege bei Leasinggesellschaften die fremdübliche Verzinsung bei etwa 10 %, bei finanzschwachen Leasingnehmern und bei schwer verwertbaren Wirtschaftsgütern bei maximal 15 %, wobei durch den Ansatz dieses (an der Obergrenze liegenden) Zinssatzes auch das Risiko des Vermieters ausreichend berücksichtigt sei. Bei einer 15 %igen Verzinsung hätte der Restwert der Maschine nach 86 Monatsraten netto S 88.000,-- betragen und hätte die Beschwerdeführerin - bei einer fremdüblichen Betrachtung - die Maschine um diesen Preis erwerben können. In der Differenz zwischen dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis und dem fremdüblichen Erwerbspreis sei eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen. Die Vermietung und der anschließende Verkauf seien für die Beurteilung als Einheit zu sehen, zumal bei der Angemessenheitsprüfung sämtliche Elemente der geschäftlichen Beziehung zu berücksichtigen seien. Das Vorliegen eines Mietvertrages und die Miethöhe werde nicht bestritten. Dass der mündliche Vertrag aber keine Absprache über die Vertragsdauer und "angesichts der Höhe der Mieten" über das Schicksal des Mietgegenstandes nach Beendigung des Mietverhältnisses enthalte, sei der Beschwerdeführerin zur Last zu legen. Die Höhe der tatsächlich entrichteten Miete könne nur dann als angemessen angesehen werden, wenn die Maschine nach der Mietzeit zu einem vertretbaren Restwert erworben werden könne. Bei einem Fremdvergleich unter dem Aspekt eines Leasingvertrages und dem dazu maßgebenden "Restwert lt. Leasingberechnung der Betriebsprüfung" spiele der gemeine Wert keine entscheidende Rolle. Abgesehen davon sei der angesetzte Verkaufspreis von S 880.000,-- weit überhöht und entspreche keineswegs dem gemeinen Wert. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass die Maschine nach über siebenjähriger betrieblicher Verwendung noch einen Wert von 73,33 % der seinerzeitigen Anschaffungskosten gehabt habe. Die zur Wertbestimmung von der Beschwerdeführerin vorgelegten Urkunden, die diesen angeblichen Wert rechtfertigen sollten, seien nicht beweiskräftig. Die Nichtabzugsfähigkeit der gesamten Vorsteuer in Höhe von S 176.000,-- ergebe sich aus der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972, wonach Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinn u.a. des § 8 Abs. 2 KStG 1988 seien, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides (betreffend u.a. den Haftungs- und Zahlungsbescheid über die Kapitalertragsteuer 1989) verwies die belangte Behörde auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides.

Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid wendet sich gegen die Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 1989, die daraus resultierenden Folgen der in diesem Umfang erfolgten Kürzung des Investitionsfreibetrages und der AfA sowie die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Maschine. Die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid sieht die Rechtsverletzung in der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer 1989 für die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von S 792.000,--.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Auf Grund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern prinzipiell anzuerkennen. Entgelte, die auf der Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen demnach zu einer Gewinnminderung bei der Gesellschaft. Werden allerdings Zuwendungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet, so darf insoweit die Bemessungsgrundlage nicht

gemindert werden. Die Wertung der Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1997, 94/15/0160, 0161). Verdeckte Gewinnausschüttungen sind nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst

(vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1996, 94/13/0124).

In der Beschwerde wird vorgebracht, es sei der Beschwerdeführerin im Jahr 1982 wegen mangelnder Bonität unmöglich gewesen, einen Kredit zur Finanzierung des Maschinenankaufs zu erhalten. Eine Miete für eine Maschine, wodurch diese innerhalb von 7 Jahren "ausfinanziert" werden könne, erscheine nicht als zu hoch. Mit diesem Vorbringen spricht die Beschwerdeführerin selbst die im Wirtschaftsleben übliche alternative Finanzierungsform für die Anschaffung von Investitionsgütern im Rahmen eines Vollamortisations-Leasingvertrages an. Bei diesen Verträgen entspricht es der Praxis (vgl. etwa Zorn, Aktivierung von Leasingraten, ÖStZ 1993, 254f), dass das Leasinggut nach Ablauf der Vertragsdauer zu einem geringen, deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis erworben werden kann, zumal dann, wenn die Laufzeit des Vollamortisationsvertrages deutlich kürzer ist als die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes (in der Beschwerde wird u. a. darauf hingewiesen, dass die Maschine eine Lebensdauer von mindestens 15 Jahren habe).

Bei dieser Sachlage war es nicht un schlüssig, wenn die belangte Behörde zur Prüfung der rechtlichen Gestaltung auf ihre Fremdüblichkeit für Vergleichszwecke entsprechende Vertragsabschlüsse im Leasinggeschäft heranzog und dabei entsprechend der Finanzierungsfunktion die Miete und den Erwerbspreis im Jahr 1989 wirtschaftlich einheitlich beurteilte. Es wird damit auch entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht gesagt, dass der spätere Erwerb der Maschine "die einzig sinnvolle Vorgangsweise für die Beschwerdeführerin gewesen wäre", sondern nur die tatsächlich vorgenommene Gestaltung auf ihre Stichhaltigkeit unter Fremdvergleichsgrundsätzen geprüft. Mit dem Abstellen auf einen entsprechenden Leasingvertrag bei (ebenfalls) mangelhafter Bonität des Kunden und schwer verwertbaren Wirtschaftsgütern war in Bezug auf die Beschwerdeführerin auch die Vergleichbarkeit gewahrt. Gegen die Heranziehung des - ohnedies - höchsten dabei üblichen Zinssatzes von 15 % im Rahmen der Vergleichsrechnung hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren keine Einwände erhoben. Wenn dazu erstmals in der Beschwerde unter Hinweis auf angenommene Kreditverzinsungen oder ein von den Vermietern eingegangenes "relativ hohes wirtschaftliches Risiko" dieser Prozentsatz als zu niedrig bekämpft wird, unterliegt dies dem Neuerungsverbot nach § 41 Abs. 1 VwGG. Abgesehen davon zeigen die Beschwerdeausführungen, die sich auch nicht auf einen schriftlichen Mietvertrag stützen können, nicht konkret auf, dass die als Vermieter auftretenden Gesellschafter tatsächlich etwa wegen der Gefahr der technischen Überholung der Maschine ein besonderes Risiko getroffen hätte. Da es unter dem Gesichtspunkt der Prüfung der Fremdüblichkeit des Anschaffungspreises der Maschine im Jahr 1989 unter Heranziehung vergleichbarer (Leasing)Geschäfte nicht auf den tatsächlichen gemeinen Wert der Maschine zu diesem Zeitpunkt ankam, können die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde dahingestellt bleiben.

In der Frage der zur Gänze erfolgten Versagung des Vorsteuerabzuges für die Anschaffung der Maschine im Jahr 1989 hat die belangte Behörde den erstangefochtenen Bescheid allerdings mit einer Rechtswidrigkeit belastet:

Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1966 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG 1972 nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gewährt eine Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung und hat dies seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis, ist der überhöhte Betrag nicht als Entgelt für die Leistung anzusehen. Der Mehrbetrag wird nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um (in verdeckter Form) Gewinn auszuschütten (vgl. Ruppe, UStG 1994, Tz 16 und 96 zu § 4). Es liegt damit auch kein Anwendungsfall des Vorsteuerauschlusses ("Überwiegen der Entgelte") im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG 1972 vor. Bei dieser Bestimmung geht es sachverhältnismäßig in erster Linie um Leistungen, die eine Körperschaft von Dritten bezieht und bezahlt, die jedoch nicht (überwiegend) für die betriebliche Sphäre der Körperschaft bestimmt sind, sondern einem Gesellschafter im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zu Gute kommen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 292 zur gleich lautenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG 1994). Der Vorsteuerabzug hätte daher für die unbestritten für betriebliche Zwecke der Beschwerdeführerin angeschaffte Maschine vom (tatsächlichen) Entgelt von S 88.000,- gewährt werden müssen (da sich dieses Entgelt auch nicht nachträglich änderte, lag auch kein Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 16 Abs. 1 UStG 1972 vor). Mit der zur Gänze erfolgten Versagung des Vorsteuerabzuges hat der erstangefochtene Bescheid somit die Beschwerdeführerin in ihren Rechten verletzt.

Insgesamt war damit der erstangefochtene Bescheid, soweit er über die Umsatzsteuer für das Jahr 1989 abspricht, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Im Übrigen waren die Beschwerden nach § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. Mai 1999