



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Gerald Büger, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 5270 Mauerkirchen, Heiligengeistgasse 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 2. August 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 und 2004 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 und 2004 entschieden:

1) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 und 2004** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 und 2004** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Angefochten sind die Bescheide vom 2. August 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 und 2004 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2003 und 2004.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2002 bis 2004 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen:

Sale and lease back (Tz 1):

Sachverhalt:

Es wurden lt. Leasingvertrag vom 14.10.2003 mit der B GmbH drei Drehmaschinen und ein Hallenlaufkran (gebraucht, Baujahre 1987-1990) um netto 200.000,00 € verkauft und gleichzeitig wieder zurückgeleast (Sale and lease back).

Es sind dreißig Leasingraten (11/03 bis 4/06 monatlich 6.853,74 € netto) zu leisten.
Der Vertrag ist auf Vollamortisationsbasis abgeschlossen.

Die gegenständlichen Maschinen sind ca. fünfzehn Jahre alt und wurden damals auf fünf Jahre abgeschrieben.

Bei Leasingvertragsabschluss wurde von Dipl.-Ing. R ein Gutachten erstellt, das Verkehrswerte für obige Maschinen von 257.000,00 € ausweist und auch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer festlegt.

In der Ausgangsrechnung an die B GmbH wurden 200.000,00 € fakturiert.

Rechtliche Würdigung:

Sale and lease back-Verträge sind steuerrechtlich nur dann als Leasingverträge anzuerkennen, wenn sie folgende Voraussetzungen erfüllen, die in den ESt-Richtlinien ersichtlich sind:

Zurechnungsfall des Vollamortisationsvertrages (RZ 136ff EStR)

Zurechnung beim Leasingnehmer in den Fällen der RZ 137ff EStR

Sale and lease back RZ 147ff EStR

Daraus folgend ergibt sich die steuerliche Konsequenz:

Einstufung als Kreditvertrag aus folgenden Gründen: Für Maschinen der lfd.Nr. 1, 2 und 4.

Leasinggüter sind insbesondere dem Leasingnehmer zuzurechnen im Falle eines Vollamortisationsvertrages (RZ 136 und 137 EStR).

Dabei ist eine Zurechnung ua. an den Leasingnehmer vorzunehmen, wenn die Grundmietzeit weniger als 40 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

Dies ist für die Wirtschaftsgüter lt. Aufstellung (lfd.Nr. 1 Kran, lfd.Nrn. 2 und 4 Drehmaschinen) der Fall.

Eine Berücksichtigung des falschen Wertansatzes beim Kran (ATS statt EUR) ist somit nicht relevant.

Für die Maschine Drehbank AK 46.000,00 € (lfd.Nr. 3) ist die Sale and lease back-Gestaltung (Zurechnung Leasinggeber) zutreffend.

	2003	2004
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	8.766,73 €	-1.522,06 €

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers die Feststellungsbescheide 2003 und 2004 (Bescheide vom 2.8.2006).

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin (Bw) durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 1. September 2006 Berufung.

Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig, ist, ob ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt und bejahendenfalls, ob die Übertragung der stillen Reserven gemäß § 12 EStG 1988 im Rahmen des Sale and lease back steuerlich anzuerkennen ist.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw betreibt ein Unternehmen für Automatendreherei in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft.

Im Jahr 2003 wurde ein betriebliches Gebäude (lt. AVZ 13 *Anbau Werkstatt 140.256,82 €*) errichtet (AfA 3 %, 2003: 2.103,85 €, 2004: 4.207,70 €).

Mit Kaufvertrag vom 30.10.2003 verkaufte die Bw der B GmbH folgende Anlagegüter:

Laufkran Stocker Bj. 1988 Bauart H233	51.500,00 €
Drehmaschine Traub Bj. 1988 Bauart TNS 60	51.500,00 €
Drehmaschine Traub Bj. 1987 Bauart TNS 60	46.000,00 €
Drehmaschine Traub Bj. 1990 Bauart TND 400	51.000,00 €
	200.000,00 €

Das von der Bw vorgelegte Gutachten Dipl.-Ing. R ergibt folgende Werte:

Art der Anlage	RND	Verkehrswert
Laufkran Stocker Bj. 1988 Bauart H233	8 Jahre	66.000,00 €
Drehmaschine Traub Bj. 1988 Bauart TNS 60	7 Jahre	66.000,00 €
Drehmaschine Traub Bj. 1987 Bauart TNS 60	6 Jahre	59.000,00 €
Drehmaschine Traub Bj. 1990 Bauart TND 400	8 Jahre	66.000,00 €

Die obigen Anlagegüter wurden an die Bw zu einem monatlichen Leasingentgelt von 6.853,74 € netto auf unbestimmte Dauer verleast, wobei eine Kündigungsverzichtsfrist von 30 Monaten vereinbart wurde (Pkt. 8 des Leasingvertrages). Im Übrigen handelt es sich um eine Vollamortisation.

Auf die weiteren Vertragsbestimmungen wird verwiesen.

Die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven (steuerlicher Restbuchwert bei sämtlichen Anlagegütern ist gleich Null) wurden gewinnmindernd der Bewertungsreserve gemäß § 12 EStG 1988 für Gebäude zugeführt.

Wiederaufnahme:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783//89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 4. Auflage, § 303 Tz 38).

§ 303 Abs. 4 ist die (praktisch alleinige) Handhabe, um rechtskräftige Bescheide auf Grund von Feststellungen anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen (§§ 147 ff) beseitigen (und Berichtigungen vornehmen) zu können. Nicht die Prüfung, sondern die anlässlich der Prüfung festgestellten Wiederaufnahmsgründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide auf Grund des erweiterten Wissensstandes.

Insbesondere neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, also vor allem neu hervorgekommene tatsächliche Umstände, können dabei – abgesehen von den anderen Wiederaufnahmsgründen – zu einer Wiederaufnahme führen. Nunmehr anders geartete rechtliche Beurteilungen oder eine spätere abweichende Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigen somit einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht. Soll also eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer

abgabenrechtlichen Prüfung zulässig sein, dann müsste aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon Kenntnis gehabt hat. Das nachträgliche Bekanntwerden des Bestehens oder Nichtbestehens der das Steuerschuldverhältnis berührenden Tatumstände ist erforderlich (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, § 303, Seite 2937).

Den Ausführungen der Bw – es sei kein Wiederaufnahmsgrund nach Wegfall der Nichtanerkennung des Sale and lease back gegeben; die Berechnung der Luxustangente mit einem valorisierten Betrag sei in der Beilage zur Steuererklärung offen gelegt worden, es lägen somit keine neuen Tatsachen vor, darüber hinaus rechtfertige allein die Geringfügigkeit des daraus resultierenden Steuerbetrages keine Wiederaufnahme – ist insoweit beizupflichten, dass hinsichtlich der Luxustangente aufgrund der Offenlegung keine neue Tatsache vorliegt.

Hingegen wird hinsichtlich der Sale and lease back-Gestaltung von folgenden Erwägungen ausgegangen:

Eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig offen gelegt wurde und damit bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der im wiederaufzunehmenden Verfahren ergehenden Entscheidung gelangen hätte können (Stoll, a.a.O., Seite 2934).

Aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen 2003 und 2004 gehen keine näheren Informationen hinsichtlich der Sale and lease back-Gestaltung hervor. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurden der Mobilienleasing-Vertrag mit der B GmbH vom 5.11.2003, die Rechnung vom 30.10.2003 über den Verkauf des Laufkrans und der Drehmaschinen an die B GmbH und das Schätzungsgutachten Dipl.-Ing. Hermann Pietsch vom 23.9.2003 vorgelegt.

Dem Finanzamt war daher der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt, dass es im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden hätte gelangen können. Neue Tatsachen liegen daher vor, die eine Wiederaufnahme seitens des Finanzamtes rechtfertigen.

Liegt aber ein Wiederaufnahmsgrund für eine Abgabenart im betreffenden Jahr vor, kann der Bescheid in jede Richtung hin abgeändert werden.

Im Übrigen hängt das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes entgegen der Rechtsansicht der Bw nicht davon ab, ob in weiterer Folge einem Berufungspunkt stattgegeben wird oder nicht.

Sale and lease back:

Wie der Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer in seinem Schreiben an das Finanzamt vom 5.7.2006 richtigerweise ausgeführt steht es der Abgabenbehörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwands zu beurteilen (vgl. VwGH 25.1.1994, 93/14/0161). Dasselbe gilt für die Wahl der Finanzierungsart eines Betriebes. Es steht dem Unternehmer grundsätzlich frei, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Ob er ohne Weiteres in der Lage wäre, Aufwand für Zinsen zu vermeiden, indem er dem Betrieb mehr Eigenkapital „widmet“, ist grundsätzlich nicht zu untersuchen.

Zu prüfen ist daher lediglich, ob die betreffenden Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen für die Übertragung der stillen Reserven gemäß § 12 EStG 1988 auf die Anschaffungskosten des *Anbaues Werkstatt* erfüllen, und wem bei der gegenständlichen Sale and lease back-Gestaltung die Anlagegüter zuzurechnen sind.

Ist von einem wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers an den Maschinen auszugehen, ist die Vertragsgestaltung in der von der Bw gewählten Form anzuerkennen. Sind hingegen die Maschinen dem Leasingnehmer wirtschaftlich zuzurechnen, liegt – entsprechend der Rechtsansicht des Finanzamtes – ein Darlehensvertrag vor, zu dessen Sicherung die Maschinen dem Leasinggeber übereignet wurden.

Gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 (in der für die Berufsjahre geltenden Fassung) können, wenn Anlagevermögen veräußert wird, die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

Eine Übertragung ist nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und

2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird; § 10 Abs. 2 letzter Satz ist anzuwenden.

Die in Z 1 genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen wurden, und für Gebäude, die nach § 8 Abs. 2 abgeschrieben wurden (Abs. 2).

Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge (Abs. 5)

Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt (Abs.7).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zugerechnet werden, darauf an, ob die entgeltliche Überlassung als bloße Nutzungsüberlassung oder wirtschaftlich bereits als Kauf zu sehen ist. Entscheidend ist dabei, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes dessen wirtschaftlicher Eigentümer nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059).

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist (Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 24 Tz 2); in der Regel ist das der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, „wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann“ (VwGH 19.3.2002, 99/14/0286; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Es kommt also 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 im Sinne des oben zitierten § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird oder wie im Fall des „Sale and lease back“ dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; VwGH 17.2.1999, 97/14/0059; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0180).

Im gegenständlichen Fall liegt eine Sale and lease back-Gestaltung vor. Es handelt sich dabei um eine Finanzierungsform, bei der die Leasinggesellschaft vom Leasingnehmer gebrauchte Wirtschaftsgüter erwirbt und dann an diesen zurückverleast. Dabei entspricht der Kaufpreis, zu dem die Leasinggesellschaft das Objekt erwirbt immer dem Verkehrswert. Im Normalfall belegt ein gerichtlich beeideter Sachverständiger den Kaufpreis und die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer. Grund für ein Sale and lease back kann – wie im gegenständlichen Fall – die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven sein oder die Absicht, zusätzliche Liquidität aufzubauen.

Vertraglich hat die Bw mit der B GmbH eine Vollamortisation vereinbart, wobei die Leasingdauer mit 30 Monaten bestimmt wurde.

Zudem trägt die Bw die wirtschaftlichen Risiken zur Gänze (vgl. Pkt. 7 des Leasingvertrags).

Vollamortisationsleasing bedeutet, dass die Leasingraten so bemessen sind, dass sie sämtliche Kosten (Anschaffungs- oder Herstellkosten, Nebenkosten, Kapitalkosten) und den Gewinn des Leasinggebers decken. Dies bedeutet, dass das Leasingobjekt nach Ablauf der Grundmietzeit voll amortisiert ist.

Grundmietzeit ist die Laufzeit des Leasingvertrages, die mit der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes nicht übereinstimmen muss und – im Gegensatz zu einem Kreditvertrag – nicht bzw. nur erschwert kündbar ist. Die Nutzungsdauer ist jene Zeitspanne, während derer eine Nutzung des Leasingobjektes gewöhnlich zu erwarten ist. (Jakom/Laudacher EStG 2012, § 2 Rz 77f). Die Nutzungsdauer des Leasinggutes ist nach der Art des Wirtschaftsgutes und der Nutzung im Betrieb des Leasingnehmers zu schätzen und richtet sich nach jenem Zeitraum, innerhalb dessen bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Leasingobjektes erwartet werden kann (VwGH 28.5.2002, 98/14/0169 spricht von objektiv betriebsindividueller Nutzungsdauer).

Die Bw hat ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer vorgelegt. Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht kein Grund, von diesen Werten abzugehen.

Bei der – im gegenständlichen Fall vorliegenden – Vollamortisation ist entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 137ff) die sogenannte „40%-90%-Regel“ anzuwenden; dh. die Vertragslaufzeit darf aus steuerlichen Gründen nicht kürzer als 40% und nicht länger als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Objektes sein, ansonsten sind die Leasinggüter dem Leasingnehmer wirtschaftlich zuzurechnen.

Bei bereits genutzten Wirtschaftsgütern ist zur Berechnung des Prozentsatzes die zu ermittelnde Restnutzungsdauer der Grundmietzeit gegenüberzustellen:

Art der Anlage	RND	dv. 40 %
Laufkran Stocker Bj. 1988 Bauart H233	96 Monate	39 Monate
Drehmaschine Traub Bj. 1988 Bauart TNS 60	84 Monate	34 Monate
Drehmaschine Traub Bj. 1987 Bauart TNS 60	72 Monate	29 Monate
Drehmaschine Traub Bj. 1990 Bauart TND 400	96 Monate	39 Monate

Stellt man die so ermittelten Werte der Grundmietzeit von 30 Monaten gegenüber, ergibt sich, dass der Laufkran „Stocker, Bj. 1988, Bauart H233“, die Drehmaschine „Traub, Bj. 1988, Bauart TNS 60“ und die Drehmaschine „Traub, Bj. 1990, Bauart TND 400“ wirtschaftlich der Bw zuzurechnen sind. Es liegt daher ein Darlehensvertrag vor, zu dessen Sicherung die oa. Maschinen der B GmbH übereignet wurden.j

Im Ergebnis war daher abweisend zu entscheiden.

Linz, am 30. Dezember 2012