



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw5, vertreten durch die WT-Ges., vom 17. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 18. bzw. 19. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer (USt) 2005, Körperschaftsteuer 2005, Normverbrauchsabgabe und Festsetzung von USt für 04/2006 und 5-7/2006, die sich gemäß § 274 BAO auch gegen die Bescheide betreffend USt 2006 vom 27.11.2007 und USt 2007 vom 13.3.2009 richtet, entschieden:

1. )Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 und den Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angeführten Bescheide bleiben unverändert.

2.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006 und 2007 wird teilweise Folge gegeben und die Bescheide abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Kufstein Schwaz führte bei der Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 147 BAO eine abgabenbehördliche Prüfung durch, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Bp- Bericht vom tt.mm.jjjj, ABNr. 123456/jj, Wiedergabe ohne Zahlentabellen):

"Leasingvertrag BMW 530d

Die AbgPfl. vermietet einen am 27.01.2005 angeschafften Personenkraftwagen der Marke BMW 530d, AK brutto inkl. Nova € 60.360,38, seit 01/2005 an die Fa. A-Ges. in Österreich und in der Folge - ab 01/2006 - an die Fa. B-Ges., D.

Das Fahrzeug dient stets dem bei der

- Fa. A-Ges. , Österreich (KJ 2005 und 01/2006), sowie bei der
- Fa. B-Ges. , Österreich (seit 02/2006) im Dienstverhältnis stehenden Geschäftsführer Herrn A. B..

Erstzugelassen wurde das KFZ unter dem österreichischen Kennzeichen KU aaaa. Die NoVA wurde iHv. € 5.389,32 unter der Steuernummer der AbgPfl. abgeführt, da das Fahrzeug vom Lieferanten Fa. Y-Auto netto ohne NoVA in Rechnung gestellt wurde und als Fahrzeug zum Vermieten angeschafft worden ist.

Im Jänner 2006 wurde das Fahrzeug bei der Fa. B-Ges. , D, angemeldet (dt. Kennz. LLLLL) bzw. an diese vermietet und daraus resultierend die NoVA iHv. € 4.883,04 gem. § 12a NoVAG antragsgemäß vergütet.

Ein Mietvertrag wurde nicht erstellt. Lediglich eine "Vereinbarung v. 20.01.05" weist darauf hin, dass dieses Fahrzeug ab 21.01.2005 an die Fa. A1-Ges um [mtl.] € 1.130,50 (inkl. 20 % und NoVA) bis auf Widerruf vermietet wird.

Mit gleicher "Vereinbarung v. 01.01.06" wird das Recht auf Benützung für die Fa. A1-Ges eingestellt und selbiges Fahrzeug ab 01.01.2006 an die Fa. B3-Ges., D, bis auf Widerruf vermietet.

Eine Vermietung im herkömmlichen Sinne (Mietwagen) liegt offensichtlich nicht vor, hätte es sonst nicht einer Zulassung des "Mieters" bedurft. Für eine Beurteilung ob ein (steuerlich anzuerkennender) Leasingvertrag abgeschlossen worden ist, fehlt ein entsprechender Vertrag und somit sämtliche Eckdaten wie Anschaffungskosten, Kautions- oder Miet-Vorauszahlung, Laufzeit, Restwert, Wertanpassung der Leasingrate, etc., sodass im vorliegenden Fall von einer Veräußerung des Fahrzeuges mit Ratenzahlung auszugehen ist.

In einem solchen Fall ist jedoch das Wirtschaftsgut dem Käufer (hier A1-Ges ) zuzurechnen und der Kaufpreis ertragsteuerlich sofort (bei Ausbuchung des Fahrzeuges) inkl. Verzinsung (verteilt auf die Ratenzahlungsdauer - periodenrein) zu erfassen."

Der Prüfer stellte im Bericht die aufgrund der angeführten Feststellungen seiner Ansicht nach erforderlichen Bilanzberichtigungen dar.

Weiters gelangte er zur Ansicht, dass ein Betrag in Höhe von € 57.012,94 der USt zu unterziehen (20 %) und dass § 12 a NoVAG nicht anwendbar sei (NoVA- Betrag in Höhe von € 4.883,04).

Zudem ging der Prüfer davon aus, dass gemäß § 11 Abs. 12 UStG kraft Rechnungslegung eine Steuerschuld entstanden sei (2005 € 632,11, 2006 € 2.260,99 und 2007 € 565,25)."

Hinsichtlich der ziffernmäßigen Details wird zur Vermeidung von umfangreichen Wiederholungen auf die Darstellungen im Bp- Bericht verwiesen.

Der Prüfer traf weiters folgende Feststellungen:

"Tz 1b Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern

Die AbgPfl. vermietet das von ihr errichtete Betriebsgebäude (derzeit) an die Firmen A-Ges. und B-Ges. . Sämtliche beweglichen Einrichtungsgegenstände, die vorerst von der AbgPfl. erworben worden sind, wurden an die genannten Firmen in Rechnung gestellt bzw. weiterverrechnet.

Eine Weiterverrechnung hat laut BP weiters für netto 20 % 9.397,08 zu erfolgen (s.u.), weil eine Übernahme dieser Kosten dem so genannten "Fremdvergleich" nicht standhalten würde, und auch im Bestandvertrag eine Vermietung dieser Wirtschaftsgüter nicht Berücksichtigung gefunden hat."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ u.a. die im Spruch angeführten Bescheide, gegen die die Bw. form- und fristgerecht Berufung erhoben hat.

In der Berufungsschrift, die sinngemäß in den Antrag auf "ersatzlose Streichung" der vorhin angeführten Bp- Feststellungen mündet, wird begründend vorgebracht:

"Ad Tz. 1 a) - Leasingvertrag BMW 530d

Gegenstand der Berufung ist der von der Bw. am 27.01.2005 angeschaffte Personenkraftwagen der Marke BMW 530d, welcher ab 01/2005 an die Fa. A-Ges. in Österreich und seit 01/2006 an die Fa. B-Ges. , D vermietet wird.

Hinsichtlich der Vermietung dieses PKWs wurden von der Bw. schriftliche Vereinbarungen jeweils am 20.01.2005 und am 01.01.2006 mit den jeweiligen Mietern geschlossen.

Die Finanzverwaltung vertritt nun die Ansicht, dass eine Vermietung im herkömmlichen Sinne nicht vorliege, hätte es sonst nicht einer Zulassung des Mieters bedurft und unterstellt ohne jegliche Begründung die Veräußerung des Fahrzeuges an die A1-Ges GmbH mit Ratenzahlung.

Unter einer konkreten Betrachtung des vorliegenden Sachverhalts ergeben sich jedoch folgende rechtskräftige Gegenargumente:

Unternehmensgegenstand der Bw. ist die gewerbliche Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Unter Verfolgung dieser unternehmerischen nachhaltigen Tätigkeit wurde oben angeführter PKW angeschafft, um diesen unter Gewinnerzielungsabsicht zu vermieten.

Die zwischen der Bw. und der Fa. A1-Ges GmbH, Österreich einerseits und der Fa. B3-Ges. GmbH, D andererseits bestehenden Vereinbarungen über die Vermietung des PKWs wurden aus zivilrechtlicher Sicht einwandfrei geschlossen.

Um den Begriff des Bestandvertrages etwas näher erläutern zu können, verweise ich auf Bürgerliches Recht, WeIser, 12. Auflage: "Charakteristischer Geschäftsinhalt ist die Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt (§ 1090 ABGB). Als Konsensualvertrag kommt der Bestandvertrag, unabhängig von der Übergabe der Sache, durch Einigung über die Bestandsache und den Zins zustande (§ 1094 ABGB). Gegenstand sind unverbrauchbare, bewegliche oder unbewegliche, körperliche oder unkörperliche Sachen (§ 1093), zB Autos, Patentrechte etc."

Ob derartige Bestandverträge mündlich oder schriftlich geschlossen werden, wird vom Gesetz regelmäßig den Parteien überlassen. Entsprechend diesem Grundsatz der Formfreiheit sowie der zwischen den Parteien vorliegenden Willensübereinstimmung sind obige "Vereinbarungen" rechtsgültig als Bestandverträge anzusehen. Dies erklärt sich eindeutig daraus, dass die vom Gesetz geforderte Einigung über die Bestandsache (BMW 530d Touring) und den Zins (€ 1.130,50 inkl. 20 % USt und Nova) gemäß § 1094 ABGB in den geschlossenen schriftlichen Vereinbarungen gegeben ist.

Des Weiteren möchten wir darauf hinweisen, dass die von der Finanzverwaltung getroffene Annahme einer Veräußerung mit Ratenzahlung ohne jeglichen rechtlichen Rückhalt ist. Dies aus dem Grund, da für einen entsprechenden Ratenkauf notwendige Vereinbarungen wie etwa Anzahlung, Höhe des Zinssatzes, Anzahl der Raten etc. zwischen der Abgabepflichtigen und dem "Käufer" hätten getroffen werden müssen.

Um eine weitere Argumentation zu Gunsten unserer Mandantin führen zu können, müssen wir schließlich darauf verweisen, dass die von Ihnen angestellte Begründung in gewisser Hinsicht dürftig erscheint. Aus diesem Grund beantragen wir die ersatzlose Streichung der Tz. 1 a).

#### Ad Tz. 1 b) - Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern

Im Zuge der Vermietung des Betriebsgebäudes an die Fa. A-Ges. und B-Ges. wurden von der Bw. auch zugehörige Einrichtungsgegenstände an die genannten Firmen in Rechnung gestellt bzw. weiterverrechnet.

Die unter Tz. 1 b) angeführten Wirtschaftsgüter (Anbauschreibtische, Rollkorpus, Pinnwände etc.) wurden wie von der Finanzverwaltung festgestellt, den oben genannten Firmen nicht in Rechnung gestellt.

Die Finanzverwaltung vertritt nun die Meinung, dass eine Übernahme dieser Kosten durch die Bw. unzulässig erscheint, da eine Übernahme dem so genannten "Fremdvergleich" nicht standhalten würde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es dem Vermieter in seiner Tätigkeit ohne weiteres freisteht, Wirtschaftsgüter die in seinem Eigentum verbleiben sollen, zurückzubehalten und dementsprechend nicht an den Mieter in Rechnung zu stellen.

Wie bereits unter der Berufungsbegründung zu Tz. 1 a) angeführt, möchten wir Sie auch in diesem Punkt darauf verweisen, dass die von Ihnen angestellte Begründung hinsichtlich der Weiterverrechnung der Wirtschaftsgüter unzulänglich erscheint und eine Gegenargumentation erschwert. Dementsprechend beantragen wir die ersatzlose Streichung der Tz. 1 b)."

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

"Sachverhaltsdarstellung:

zu a) Leasingvertrag BMW 530d

Die im Firmenbuch unter der Nummer FN zzzzzz eingetragene Bw. hatte das Fahrzeug PKW BMW 530 D Touring (FgNr. IIIIIIIIIIIII) am 21.01.2005 vom Lieferanten Fa. Y-Auto als Neufahrzeug käuflich erworben. Die Fakturierung erfolgte ohne NoVA (Faktor 12 %) und ohne Umsatzsteuer zum Nettopreis von € 44.911,00.

Gleichzeitig wurde mit Antrag an die X. BANK vom 27.12.2004 und Zuzahlung von € 50.000,-- im Feber/März 2005, eine Fremdfinanzierung des nämlichen Fahrzeuges mittels Kreditvertrag KtoNr. 9876543 vorgenommen, deren Laufzeit 60 Monate mit einer monatlichen (Basis)Annuität von € 908,10 (angepasst an den Kapitalmarkt im März 2007: € 942,--) beträgt (siehe Vertrag Nr. 000000).

Als Bürgen für die Hingabe eines Blankowechsels seitens der Bw. fungierten unter anderen beide in der Folgezeit als "Leasingnehmer bzw. Mieter" auftretenden Finnen.

Das Fahrzeug wurde ab dem Tag der Erstzulassung, dem 21.01.2005 mittels schriftlicher, nicht unterfertigter "Vereinbarung" (siehe BEILAGE 1) an die Fa. A-Ges. (kurz A1-Ges ÖSTERREICH) vermietet. Die Zulassung erfolgte unter dem amtlichen Kennzeichen KU X-KZ auf A1-Ges ÖSTERREICH. Die fällige Normverbrauchsabgabe (N) wurde von der Bw. in Höhe von € 5.389,32 (NoVA 06/2005) abgeführt.

Das Fahrzeug wurde dem Geschäftsführer der Fa. A1-Ges ÖSTERREICH, Herrn A. B. , als Firmenwagen zur Verfügung gestellt. Herr A. B. stand im Dienstverhältnis zu A1-Ges ÖSTERREICH vom 1.1.2005 bis 31.1.2006.

Mit schriftlicher, nicht unterfertigter "Vereinbarung" vom 01.01.2006 wurde die ursprüngliche Vereinbarung seitens der Bw. widerrufen und ab nun der Fa. B2-Ges., mit Sitz in Z-Adresse

(kurz B3-Ges. D) zu gleichen Bedingungen vermietet (siehe BEILAGE 2). Das Fahrzeug wurde somit am 21.01.2006 in Österreich abgemeldet und unter dem deutschen Kennzeichen Z-KZ auf die B3-Ges. D angemeldet.

Gemäß § 12a Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) wurde eine Vergütung von € 4.883,04 (NoVA 03/2006) geltend gemacht.

Trotz des Mieterwechsels wurde das Fahrzeug weiterhin an Herrn A. B. als Firmenwagen hingegeben. Herr A. B. wurde mit 1.2.2006 bis 31.12.2006 (bzw. dato) in ein Dienstverhältnis bei Fa. B-Ges. (FN ssss) mit Sitz in Österreich (kurz B3-Ges. ÖSTERREICH) übernommen. Herr A. B. war bei B3-Ges. D nicht Gesellschafter bzw. nicht Geschäftsführer und stand auch in keinem Dienstverhältnis zu B3-Ges. D.

Von der Außenprüfung wurde der Schluss gezogen, dass eine (kurzfristige) Vermietung im herkömmlichen Sinne (Mietwagen) offensichtlich nicht vorläge, hätte es sonst nicht einer Zulassung des "Mieters" bedurft. Für eine Beurteilung ob ein (steuerlich anzuerkennender) Leasingvertrag abgeschlossen worden sei, fehle ein entsprechender Vertrag und somit sämtliche Eckdaten wie Anschaffungskosten, Kautions- oder Miet-Vorauszahlung, Laufzeit, Restwert, Wertanpassung der Leasingrate, etc., sodass im vorliegenden Fall von einer Veräußerung des Fahrzeuges mit Ratenzahlung auszugehen sei.

In einem solchen Fall sei jedoch das Wirtschaftsgut dem Käufer (hier A1-Ges ÖSTERREICH) zuzurechnen und der Kaufpreis ertragsteuerlich sofort (bei gleichzeitiger Ausbuchung des Fahrzeuges) inkl. Verzinsung (verteilt auf die Ratenzahlungsdauer - periodenrein) zu erfassen. Entsprechend wurden die unter Tz. 1a) des Berichtes dargestellten Änderungen vorgenommen.

zu b) Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern

Die Bw. vermietet das von ihr errichtete Betriebsgebäude (derzeit) an die Firmen A-Ges. (A1-Ges ÖSTERREICH) und B-Ges. (B3-Ges. ÖSTERREICH). Grundsätzlich wurden sämtliche beweglichen Einrichtungsgegenstände, die vorerst von der Bw. erworben worden sind, an die genannten Firmen in Rechnung gestellt bzw. weiterverrechnet.

Bei Überprüfung der Weiterverrechnung im Zuge der Außenprüfung konnte festgestellt werden, dass drei Rechnungen der Fa. X-Möbelhaus, im Gesamtbetrag von netto 20 % € 9.397,08 bislang noch nicht weiterverrechnet wurden.

Entsprechend der grundsätzlich vorgenommenen Weiterverrechnung, wurden auch diese drei Rechnungen - nach Rücksprache mit Frau R. B. , welche im Unternehmen die Verrechnungen vorgenommen hatte - zum Selbstkostenpreis einer Verrechnung an die Mieter unterzogen (siehe Tz. 1b des Berichtes).

Rechtliche Würdigung:

zu a) Leasingvertrag BMW 530d

Es darf bei vorliegender Konstellation der Gesellschaften bzw. deren Gesellschafter davon ausgegangen werden, dass die strengen Grundsätze der "Angehörigenjudikatur" Anwendung zu finden haben, hält doch die Gesellschaftsanteile der A1-Ges ÖSTERREICH zu 86 % die B3-Ges. ÖSTERREICH, welche wiederum mit 55 - 25 - 20 Anteilen im Eigentum der Familie B. (Mutter Fr. R. B. mit beiden Söhnen Hrn. C. u. A. B. ) bzw. C. B. - R. B. - A. B. steht.

B3-Ges. D steht mit 40 - 20 - 40 Anteilen im Eigentum von C. B. - R. B. - B3-Ges. ÖSTERREICH.

An der Bw. selbst, welche das Fahrzeug zur Vermietung in ihr Betriebsvermögen aufgenommen hatte, halten 70 % der Anteile (treuhändisch für C. B. ) seine Ehegattin V. B. und 30 % A. B. .

Nun finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 4. 6. 2003, 97/13/0208). Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (VwGH 1. 7.2003, 97/13/0215, und vom 24.9. 2002, 99/14/0006).

Alle Kriterien, aber insbesondere die Kriterien des "eindeutigen und klaren Inhaltes" und "auch unter Fremden so abgeschlossen", wurden mit den vorliegenden (nicht unterfertigten) Vereinbarungen keinesfalls erfüllt.

Der Eintragung im Zulassungsschein (zu KU-X-KZ ) zufolge, nämlich "Leasingfahrzeug", hätte ein Verleasen des Fahrzeuges an die jeweiligen Mieter erfolgen sollen.

Nun werden als Leasingverträge grundsätzlich solche Verträge bezeichnet, die sich nach dem äußeren Erscheinungsbild als Nutzungsverträge (insbesondere Mietverträge) darstellen, sich aber mehr oder weniger von den ortsüblichen, in der Regel kurzfristig kündbaren Verträgen unterscheiden und oft Raten-Kaufverträgen angenähert sind (d.s. Rechtsgeschäfte "zwischen Miete und Kauf").

Bei den Leasingverträgen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Operating-/Investitions- und Finanzierungsleasing. Operating- oder Investitionsleasing liegt vor, wenn wirtschaftlich die vorübergehende Verschaffung der Gebrauchsmöglichkeit im Vordergrund steht; die Zurechnung der Wirtschaftsgüter ist regelmäßig nicht zweifelhaft.

Dagegen kommt beim Finanzierungsleasing laut Doralt, Einkommensteuergesetz 1988, Kommentar, Tz 129 zu § 2, 34, 2004, dem Leasinggeber wirtschaftlich die Funktion eines Kreditgebers zu; die Zurechnung des Leasinggutes erfolgt nach den allgemeinen Regeln des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. Stoll, Leasing, 55; VwGH 5.12.1972, 2391/71; VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; VwGH 17.2.1999, 97/14/0059); wobei die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen ist (VwGH 5.12.1972, 2391/71).

Das Finanzierungsleasing ist durch weitgehende Rechte des Leasingnehmers über den Leasinggegenstand bei gleichzeitig weitergehendem Risiko des Leasingnehmers in Bezug auf den Untergang und die Beschädigung des Leasinggutes gekennzeichnet. Es stellt seitens des Leasingnehmers eine Art Investitionsvorgang dar und ist als eine Finanzierungsalternative zum kreditfinanzierten Investment zu sehen, dem es sich bereits sehr weit angenähert hat (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 21.1 zu § 6 EStG).

Nach ständiger Rechtsprechung kommt es für die Lösung der Frage, ob die Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an die 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 § 24 Abs. 1 lit d BAO wird (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083 und die dort zitierten Vorentscheidungen; Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz, Handbuch des Leasing, 3.1. Allgemeines zu den ertragsteuerlichen Zurechnungsregeln, 134).

Diese Frage des wirtschaftlichen Eigentums tritt insbesondere beim so genannten Finanzierungsleasing auf. Für die Finanzierungsleasingverträge sind die für beide Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit und die Verlagerung der Gefahr (und Risikotragung) des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer typisch (zB Abschluss der entsprechenden Versicherung). Muss der Leasingnehmer auch bei zufälligem Untergang der Sache die Leasingrate während der Grundmietzeit weiterzahlen, ist dies ein Anzeichen für seine Eigentümerposition (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz. 21.3, 1993).

Mietkaufverträge enthalten Elemente eines Kaufvertrages und eines Bestandsvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerrechtlich einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragsteil von Anfang an. Es kann davon ausgegangen werden, dass dann eine Anschaffung durch den "Mieter" vorliegt, wenn die Mietzahlungen bei Ausnützung der eingeräumten Kaufoption auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne dass für die vorangehende Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsste; ferner, wenn die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mindestmietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf der Gegenstand noch einen Nutzen verspricht, und die Restzahlungen (der Restkaufpreis) aus dieser Sicht als überaus günstig (weil gering) erscheinen.

Gestaltungen dieser Art sprechen deutlich für einen "Erwerb" durch den "Mieter" von vornherein. Dasselbe gilt auch dann, wenn die Mietraten in ihrer Summe dem üblichen Kaufpreis des Gegenstandes entsprechen und die "Miet-"Dauer mindestens der Nutzungsdauer des Gegenstandes entspricht.

Von einer Anschaffung ist also dann zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, dass deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Zufristung eines Kaufpreis ähnlichen Entgeltes bzw. Gewährung von Kaufpreistraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist (VwGH 29.6.1995, 93/15/0107; Stoll, BAO-Kommentar, § 24, 294).

Nun entbehrt die dem Rechtsgeschäft zugrunde liegende bzw. vorliegende schriftliche "Vereinbarung" konkret jene Eckdaten, durch welche überhaupt erst die Differenzierung in steuerlicher Hinsicht zwischen Miete und (Raten)Kauf erfolgen kann.

Eine kurzfristige Vermietung, welche aufgrund des Fehlens von Anzahlung, Kautions, unkündbarer Mietgrundzeit, Laufzeit, Anpassung des Mietentgeltes an den Kapitalmarktzinssatz, etc. am ehesten anzunehmen wäre, kann - ganz abgesehen von der Mietentgeltgestaltung, welche sich als unüblich niedrig darstellen würde - nicht angenommen werden, da in einem solchen Fall ausnahmslos der zivilrechtliche Eigentümer mit dem Zulassungsbesitzer ident ist.

In Anbetracht der fremdunüblichen und konkret überhaupt nur unter Angehörigen denkbaren Vertragsumsetzungen ist davon auszugehen, dass als Ziel der Vereinbarung die Anschaffung des BMW für die Zurverfügungstellung an den Dienstnehmer A. B. gewesen ist.

Diese Annahme wird durch die Kündigung der Vereinbarung am 01.01.2006 seitens der Bw. gegenüber der A1-Ges ÖSTERREICH, mit anschließender Vermietung an die B3-Ges. D ohne Änderung des tatsächlichen Nutzungseinsatzes als Firmenwagen des A. B., der niemals im Dienstverhältnis zum deutschen Mieter B3-Ges. D gestanden ist, untermauert.

Liegen jedoch detaillierte Daten über das Zustandekommen des Ziels des Geschäftes, nämlich der Verschaffung eines Fahrzeuges (aus dem Firmenkonglomerat) für A. B. nicht vor, so ist im Sinne der Abgabenvorschriften jenes Rechtsgeschäft anzunehmen, das beim Abschluss unter

Fremden, am ehesten anzunehmen wäre, d.h. dessen vorliegende Merkmale am wahrscheinlichsten für eines der grundsätzlich denkbaren Rechtsgeschäfte sprechen würden.

Geht man nun davon aus, dass die Fremdfinanzierung des Fahrzeuges wie unter Tz. 1a) des Prüfungsberichtes dargestellt, bei gleich bleibender monatlicher Annuität iHv. € 1.130,50 und einem angenommenen durchschnittlichen Zinssatz von 5 % p.a. 60 Annuitäten zzgl. einem Restbetrag bedarf, so stellt sich das Rechtsgeschäft - einzig dem Fremdvergleich standhaltend - als ein Ratenkauf dar. Noch dazu, wo seitens der Bw. die Aufnahme eines Darlehens für die Anschaffungskosten von € 50.300,32 (d.i. inkl. NoVA und ohne Umsatzsteuer) in Höhe von € 50.000,-- erfolgt ist, dessen Annuität mit - stets am Kapitalmarkt angepassten, basierend auf einem Zinssatz von 3,25 % p.a. - monatlich € 908,10 nahezu den monatlichen Nettomietentgelten entspricht (Miete netto 942,08, fix und nicht wertangepasst).

Hätte die Bw. tatsächlich ein anderes Rechtsgeschäft, nämlich ein steuerlich anzuerkennendes Leasing beabsichtigt gehabt, hat sie aufgrund des "mehr als dürftigen" Vertragsübereinkommens die Risiken der anderweitigen Sachverhaltsauslegung selbst zu verantworten, weil ihr natürlich zugemutet werden kann, dass auf Grund der einschlägigen Literatur und Verwaltungspraxis sie sehr wohl in der Lage gewesen wäre, einen fremdüblichen, mit den Standarddaten versehenen Leasingvertrag mit ihren "Leasingnehmern" abzuschließen. Warum sie das bewusst unterlassen hat, kann dahingestellt bleiben.

Das Argument, dass die zwischen sämtlichen Vertragspartnern abgeschlossenen Vereinbarungen über die Vermietung des PKW aus zivilrechtlicher Sicht einwandfrei geschlossen worden seien, mag zivilrechtlich zutreffen, allerdings sei hingewiesen, dass mündliche Verträge im Geschäftsleben unter Fremden nicht üblich sind, weil sie eben bei Streitigkeiten stets einen Beweisnotstand nach sich ziehen. Auch die hier - genau genommen nur mündlich - getroffenen Vereinbarungen, sind praktisch nur bei "Angehörigkeit" der Vertragspartner in der Praxis denkbar, und haben gerade deshalb den Prüfkriterien der "Angehörigenjudikatur" einwandfrei standzuhalten. Verträge mit Fremden betreffend die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern wurden von der Bw. überhaupt nicht abgeschlossen.

Entsprechend der Sachverhaltsbeurteilung ist das Wirtschaftsgut nicht in das Anlagevermögen der Bw. aufzunehmen und die Veräußerung des Wirtschaftsgutes gegen Teilzahlung zu bilanzieren, wobei auf die (Zins)Berechnungen im Bericht unter der entsprechenden Tz. hingewiesen wird.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlagen hat nicht zu erfolgen.

zu b) Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern

Grundsätzlich wurden sämtliche beweglichen Einrichtungsgegenstände, die vorerst von der Bw. erworben worden sind, an die genannten Firmen in Rechnung gestellt bzw. weiterrechnet (siehe Tabelle bzw. Ertragskonto KtoNr 8430, auf dem die Verbuchungen stattgefunden haben).

Eine Weiterverrechnung hatte laut Prüfung auch - wie bereits für Einrichtungsgegenstände in Höhe von netto 113.012,21 (siehe oben) für netto 20 % 9.397,08 zu erfolgen (s. Aufstellung unten), weil eine Übernahme dieser Kosten dem so genannten "Fremdvergleich" nicht standhalten würde, und auch im Bestandvertrag eine Vermietung dieser WG nicht Berücksichtigung gefunden hat. Dies wurde auch nicht bestritten.

Wenn nun argumentiert wird, dass es der Bw. freistünde, Wirtschaftsgüter, die in ihrem Eigentum verbleiben sollen, zurückzuhalten und dementsprechend nicht an die Mieter in Rechnung zu stellen, kann dem grundsätzlich nicht widersprochen werden. Natürlich kann die



Bw. ihre im Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter verwenden wie immer sie will, allerdings muss sie dann auch die daran zu knüpfenden steuerlichen Tatbestände akzeptieren.

Bereits unter lit. a) wurden die Gründe und Grundsätze der Angehörigenjudikatur erläutert. Fremdüblich ist im vorliegenden Fall genau jene Vorgangsweise, welche bereits für die verrechneten Wirtschaftsgüter iHv € 113.012,21 Anwendung gefunden hat. Die Weiterverrechnung ist deshalb notwendig, weil über eine Vermietung der beweglichen Einrichtungsgegenstände KEIN Bestandvertrag vorliegt. Ein Bestandvertrag bzw. eine Aktennotiz liegt lediglich für das Betriebsgebäude (Superädifikat) auf dem Grundstück GB 123456, GstNr kkk/3 vor. Unter "Pkt. 1 Mietgegenstand" ist von beweglichen Wirtschaftsgütern, deren Benennung, etc. keine Rede. Daraus kann geschlossen werden, dass das vereinbarte Mietentgelt für bewegliche Wirtschaftsgüter nicht bemessen ist (siehe BEILAGE 3).

Eine Nichtverrechnung und Zurverfügungstellung an die Mieter, was nun begehrt wird, hätte die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Büroeinrichtungsgegenstände zur Folge, und würde sämtliche Tatbestände einer verdeckten Ausschüttung nach sich ziehen. Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065).

Die ursprünglich auch "angedachte" und in der Schlussbesprechung diskutierte Weiterverrechnung der in obiger Tabelle aufgezeigten beweglichen Wirtschaftsgüter (Lieferant D-Firma), wurde seitens der Außenprüfung letztlich nicht vorgenommen, weil insbesondere was die Werksküche anbelangt, in Anlehnung an ähnliche Gebäudevermietungen (Wohnung mit eingerichteter Küche) diese Wirtschaftsgüter als fixer Inventarbestand angesehen wurden, was jedoch bei genauerer Betrachtung des vorliegenden Bestandvertrages bzw. dessen Vertragsinhaltes eventuell (voreilig) unrichtig beurteilt wurde, und nochmals zu überdenken wäre.

Aufgrund des gleich gelagerten Sachverhaltes jener in Streit stehenden Wirtschaftsgüter zu den von der Bw. bereits weiterverrechneten Wirtschaftsgütern, kann einer Nichtverrechnung lediglich die Konsequenz einer verdeckten Ausschüttung folgen, wobei angenommen wird, dass dies nicht wirklich Absicht der Bw. sein kann.

Somit sind keine Änderungen betreffend die Bemessungsgrundlagen zu treffen."

Die Berufungsvorentscheidung enthält weiters umfangreiche zahlenmäßige Darstellungen auf deren Wiedergabe zur Vermeidung von umfangreichen Wiederholungen verzichtet wird.

Die Bw. beantragte fristgerecht die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und brachte ergänzend vor:

"Ad Tz. 1 a) - Leasingvertrag BMW 530d

In den Ausführungen zu Tz. 1 a) verweist die Finanzverwaltung auf die Anwendung der strengen Grundsätze der "Angehörigenjudikatur", Dies aus dem Grund, da A1-Ges Österreich zu 86 % an B3-Ges. Österreich beteiligt ist, wobei letztere Gesellschaft im Eigentum der Familie B. steht. B3-Ges. D steht mit 40 - 20 - 40 Anteilen im Eigentum von C. B. - R. B. - B3-Ges. Österreich.

An der Bw. selbst, welche das Fahrzeug zur Vermietung in ihr Betriebsvermögen aufgenommen hat, halten 70 % der Anteile (treuhändisch für C. B. ) seine Ehegattin Sandra B. und 30 % A. B. .

Entsprechend dem [VwGH-]Erkenntnis vom 01.07.2003, 97/13/0215, finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diesbezüglich werden insb. die Kriterien des "eindeutigen und klaren Inhaltes" und "auch unter Fremden so abgeschlossen" hinsichtlich der vorliegenden Vereinbarungen zwischen der Bw. und der A1-Ges GmbH als erste Leasingnehmerin und der B3-Ges. GmbH (D) als zweite Leasingnehmerin von der Finanzverwaltung als nicht erfüllt betrachtet.

Unter konkreter Betrachtung der vorliegenden Vereinbarungen darf eine Erfüllung o.a. Kriterien jedenfalls angenommen werden:

Unternehmensgegenstand der Bw. ist die gewerbliche Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Unter Verfolgung dieser unternehmerischen nachhaltigen Tätigkeit - welche auch eindeutig und klar aus den geschlossenen Vereinbarungen hervorgeht - wurde gegenständlicher PKW angeschafft, um diesen unter Gewinnerzielungsabsicht zu vermieten.

In den Vereinbarungen enthalten sind jeweils die Vermieterin, die Mieterin, der Mietgegenstand unter Angabe der Lackierung, des Stoffes, Fahrgestellnummer und Motornummer sowie der vereinbarte Mietzins idH von € 1.130,50 (inkl. 20 % USt und NoVA) und das Datum des Vertragsabschlusses. Dass vorliegende Vereinbarungen nicht unterfertigt wurden, steht einem rechtswirksamen Abschluss in keinsten Weise entgegen. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Formfreiheit, da besagte Vereinbarungen auch mündlich rechtsgültig hätten abgeschlossen werden können.

Zudem möchten wir ausdrücklich hervorheben, dass festgelegter Mietzins von der jeweiligen Leasingnehmerin in der vereinbarten Höhe von € 1.130,50 verbucht und an die Leasinggeberin monatlich bezahlt worden ist. Hinsichtlich des zivilrechtlich einwandfreien Abschlusses sowie dem Grundsatz der Formfreiheit erlauben wir uns auf die Ausführungen in der Berufung vom 17. Jänner 2007 zu verweisen.

Unter Bezugnahme auf das geforderte Kriterium des "eindeutigen und klaren Inhaltes" möchten wir auf das VwGH-Erkenntnis vom 01.07.2003, 97/13/0215 verweisen. In diesem Erkenntnis wird auf den Fall eingegangen, dass eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt. Sollte dies eintreten, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein.

Unter Bedachtnahme der Tatsache, dass somit gemäß VwGH-Judikatur eine schriftliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen nicht Voraussetzung ist, ergibt sich der Umkehrschluss, dass mündliche Vereinbarungen ebenfalls genannten Kriterien entsprechen.

Da jedoch vorliegende Vereinbarungen in schriftlicher Form geschlossen wurden, ist der Judikatur entsprechend anzunehmen, dass dem Deutlichkeitsgrundsatz jedenfalls entsprochen wird.

Des Weiteren wird von der Finanzverwaltung die Unterscheidung zwischen Operating/ Investitions- und Finanzierungsleasing ins Treffen geführt, wobei der maßgebliche Unterschied zwischen diesen beiden Leasingformen in der Zurechnung der Wirtschaftsgüter liegt. Beim Operating- oder Investitionsleasing steht die vorübergehende Verschaffung der Gebrauchsmöglichkeit im Vordergrund; dagegen kommt beim Finanzierungsleasing dem Leasinggeber wirtschaftlich die Funktion eines Kreditgebers zu.

Nun wird seitens des Finanzamtes die Auffassung vertreten, dass gegenständlicher Sachverhalt unter das Finanzierungsleasing fällt und damit eine Zurechnung des Leasinggegenstandes zum Leasingnehmer zu erfolgen hat. Diese Ansicht ist unserer Meinung

nach jedoch vollkommen ungerechtfertigt und widerspricht den vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und der jeweiligen Mieterin:

Nach dem Erkenntnis vom 29.06.1995, 93/15/0107, kommt es für die Zurechnung zum Leasinggeber oder dem Leasingnehmer maßgeblich 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 § 24 Abs. 1 lit d BAO wird.

Diesbezüglich verweisen wir auf das VwGH-Erkenntnis vom 05.12.1972, 2391/71, wonach sich die ertragsteuerliche Zurechnung des Leasinggutes nach den vertraglichen Vereinbarungen des Einzelfalles richtet. Kennzeichnend für das Finanzierungsleasing sind danach die für beide Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit und die Verlagerung der Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer.

Dass o.a. Voraussetzung der "unkündbaren Grundmietzeit" im gegenständlichen Sachverhalt nicht erfüllt ist, ergibt sich eindeutig aus den geschlossenen Vereinbarungen, in welchen eine Vermietung bis auf Widerruf festgelegt wird. Die zweite Voraussetzung der Gefahrtragung durch den Leasingnehmer Herrn B. ist ebenfalls nicht gegeben, da dies weder in der schriftlichen Vereinbarung noch in sonstiger Weise - mündlich oder konkludent – vereinbart wurde.

Dass aufgrund der vorliegenden Vereinbarungen ohne weitere Informationen seitens der Finanzverwaltung auf einen Mietkaufvertrag geschlossen wird, ist für uns nicht verständlich und rechtlich uA nach auch nicht haltbar:

Eine Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer erfolgt, wenn dieser das Recht hat, das Leasinggut nach Ablauf der Vertragsdauer weiter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben; ebenso, wenn das Leasinggut so auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist, dass seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre (VwGH 17.08.1994, 91/15/0083).

Unter Verweis auf o.a. Erkenntnis möchten wir anführen, dass weder eine Vereinbarung hinsichtlich einer über den Ablauf der Vertragsdauer fortlaufenden Nutzung noch über die Option zum Kauf geschlossen worden ist. Außerdem ist hervorzuheben, dass besagtes Fahrzeug nach Ablauf der Vertragsdauer jederzeit anderweitig genutzt werden kann, da eine Überwiegung der individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers keinesfalls gegeben ist.

Ein weiterer Punkt, welcher nicht für das Vorliegen eines Mietkaufvertrages spricht, ist jener der Höhe des Mietzinses sowie der Mietdauer:

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 29.06.1995, 93/15/0107, kann dann von einer Anschaffung durch den "Mieter" ausgegangen werden, wenn die Mietraten in ihrer Summe dem üblichen Kaufpreis des Gegenstandes entsprechen und die "Miet"-Dauer mindestens der Nutzungsdauer des Gegenstandes entspricht. Von einer Anschaffung ist also dann 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 Kaufpreistraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist.

Unter Verweis auf StoII, BAO-Kommentar, § 24, S 294, ist bei Leasing-Verträgen stets zu prüfen, ob der rechtsgeschäftliche Wille der Partner und die tatsächliche Gestaltung letztlich darauf ausgerichtet sind, dem Leasing-Nehmer mit Beginn der Laufzeit die Verfügungsmacht

über die Leasing-Gegenstände zu verschaffen, ihm den vermögensmäßigen Erwerb zu gewähren und zu sichern oder ihm lediglich die Nutzungsbefugnisse einzuräumen.

Diesbezüglich ist ausdrücklich hervorzuheben, dass sowohl der rechtsgeschäftliche Wille als auch die tatsächliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses von Beginn an auf die Einräumung von Nutzungsbefugnissen an den Leasingnehmer ausgerichtet waren und sind. Eine Vertragsgestaltung, welche eindeutig auf die Verschaffung der Verfügungsmacht iSd § 24 BAO hindeutet, kann im vorliegenden Fall unter Verweis auf beiliegende Vereinbarungen keinesfalls angenommen werden.

Außerdem ist zu erwähnen, dass seitens der Finanzverwaltung hinsichtlich der Summe der Mietraten, welche im Falle einer Anschaffung durch den "Mieter" lt. VWGH dem Kaufpreis entsprechen würde, auch kein Beweis zur Bestärkung dieses Arguments unternommen worden ist.

Da unserer Ansicht nach, vorliegende Vereinbarungen zivilrechtlich einwandfrei geschlossen wurden, nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben sowie dem Fremdvergleich standhalten würden, ist eine steuerrechtliche Anerkennung der Vereinbarungen zweifellos anzunehmen.

#### Ad Tz. 1 b) - Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern

Im Zuge der Vermietung des Betriebsgebäudes an die Fa. A-Ges. und B-Ges. wurden von der Bw. auch zugehörige Einrichtungsgegenstände an die genannten Firmen in Rechnung gestellt bzw. weiterverrechnet.

Die unter Tz. 1 b) angeführten Wirtschaftsgüter (Anbauschreibtische, Rollkorpus, Pinnwände etc.) wurden wie von der Finanzverwaltung festgestellt, den oben genannten Firmen nicht in Rechnung gestellt.

Eine Weiterverrechnung hat im Falle der Betriebsküche sowie den Empfangsbereich und die Gartengarnitur betreffend (Lieferant D-Firma ) ebenfalls nicht stattgefunden, da die genannten Wirtschaftsgüter in Anlehnung an ähnliche Gebäudevermietungen als fixer Inventarbestand angesehen werden. Diese unterbliebene Weiterverrechnung wurde seitens der Finanzverwaltung akzeptiert.

Hinsichtlich o.a. Wirtschaftsgüter (Anbauschreibtische, Rollkorpus, Pinnwände etc.) hat eine Weiterverrechnung aus dem Grund nicht stattgefunden, da diese Gegenstände sich im Empfangsbereich bzw. im Gemeinschaftsraum befinden beziehungsweise als allgemeine Organisationsmittel (insb. Pinnwände/Tafeln etc.) in Verwendung stehen.

Unter diesem Einwand wurden besagte Wirtschaftsgüter im Eigentum der Vermieterin zurückbehalten, wobei nochmals darauf zu verweisen ist, dass es dem Vermieter in seiner Tätigkeit ohne weiteres freisteht, Wirtschaftsgüter pauschal mit der Monatsmiete an den Mieter in Rechnung zu stellen. In diesem Zusammenhang möchten wir ausdrücklich hervorheben, dass für das Erdgeschoß, in welchem besagte Wirtschaftsgüter ihre Verwendung finden, eine höhere Quadratmetermiete an die Leasingnehmer in Rechnung gestellt wird.

Des Weiteren stellt sich für uns die Frage, wie es möglich sein sollte, allgemeine Wirtschaftsgüter, welche gemeinschaftlich innerhalb der Rezeption verwendet werden, unter den Leasingnehmern aufzuteilen. Diesbezüglich würden wir um einen Aufteilungsvorschlag seitens der Finanzverwaltung bitten.

Zusammenfassend möchten wir festhalten, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden kann, da gegenständliche Wirtschaftsgüter nicht unentgeltlich an die Mieter zur Verfügung gestellt werden, sondern als fixer Inventarbestand im Eigentum der Vermieterin verbleiben und im Rahmen einer höheren Quadratmetermiete an die Leasingnehmer in Rechnung gestellt werden."

Mit Schreiben vom 5.11.2012 ergänzte die Bw. ihr bisheriges Rechtsmittelvorbringen wie folgt:

"ad Tz 1 a) Punkt Leasingvertrag BMW 530d

Einkommensteuerlich ist strittig, ob aufgrund der vorliegenden Vereinbarungen vom 20.1.2005 bzw. 1.1.2006, die nur Auskunft über den Vermietungsgegenstand, über den Mieter und Vermieter, über den Mietbeginn sowie über die Höhe der Miete geben, ein Finanzierungsleasing, bei dem das wirtschaftliche Eigentum dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, oder überhaupt ein reines Operatingleasing mit bloßer Nutzungsüberlassung vorliegt.

Aufgrund der nun tatsächlich vorliegenden Daten (der BMW wurde mit 21.Jänner 2005 bis Mai 2009, insgesamt also 52 Monate vermietet und im Juni 2009 vom Leasinggeber an die Firma Y-Auto Automobile GmbH & Co KG veräußert) wurde nun folgende beiliegende Leasingberechnung angestellt, aus der ersichtlich ist, dass sich bei einer monatlichen Nettoleasingrate von € 942,08 und Nettoanschaffungskosten inkl. NoVA von € 50.300,32 und bei einem kalkulatorischen Restwert von netto € 15.900,- (das Leasingobjekt wurde am Ende der Laufzeit vom Leasingnehmer an den Leasinggeber zurückgegeben und dieser hat das Leasingobjekt an die Firma Y-Auto veräußert) aus der Sicht des Leasinggebers ein Außenzinssatz von ca. 10% ergibt. Dieser Außenzinssatz liegt sicher nicht unter dem durchschnittlichen Zinssatz in der KFZ- Leasingbranche und kann als durchaus fremd- und marktüblich angesehen werden.

Da im Sinne der ESt-Richtlinien Rz 141ff bei Teilamortisationsverträgen (Restwertleasing) das Leasinggut nur dann dem Leasingnehmer zuzuordnen ist, wenn

- a) die Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer annähernd übereinstimmen (liegt hier nicht vor, da Grundmietzeit 52 Monate beträgt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 96 Monate, das sind ca. 54%) oder
- b) im Falle einer Kaufoption der Restwert niedriger ist als der voraussichtliche Verkehrswert (nach Rückgabe des Leasingobjektes durch den Leasingnehmer an den Leasinggeber wurde das Wirtschaftsgut vom Leasinggeber veräußert, es lag daher keine Kaufoption vor) oder
- c) der Leasingnehmer sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung hat (da keine Kaufoption vorlag, lag das Risiko der Wertminderung bzw. die Chance der Wertsteigerung eindeutig beim Leasinggeber ) oder
- d) ein Spezialleasing vorliegt (liegt nicht vor, da es sich um einen handelsüblichen BMW 530d Touring handelt)

kann im gegenständlichen Fall bei Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse ein Full-Payout Leasing, bei dem das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zugerechnet wird, ausgeschlossen werden. Vielmehr sprechen folgende und teilweise bereits oben skizzierte Punkte für ein reines Operating-Leasing:

- beim Operating-Leasing ist prinzipiell nicht vorgesehen, dass die Leasingraten die Anschaffungskosten des Leasinggegenstandes decken. Die Leasinggesellschaft muss daher in der Regel den Gegenstand mehrmals verleasen, um eine vollständige Tilgung der Anschaffungskosten zu erzielen. Auch im gegenständlichen Fall wurde für ein Jahr ein Mietvertrag mit der A-Ges. in Österreich und dann mit der B3-Ges. GmbH in D abgeschlossen.
- Im Gegensatz zum Finanzierungsleasing ist beim Operating-Leasing in der Regel auch nicht an einen Ankauf des Leasingobjektes zu einem späteren Zeitpunkt durch den Leasingnehmer gedacht. Der Leasinggegenstand wurde im gegenständlichen Fall auch nicht vom Leasingnehmer angekauft, sondern vom Leasinggeber an einem Dritten veräußert.

- Beim Operating-Leasing wird in der Regel ein kündbarer Leasingvertrag abgeschlossen, wobei im Gegensatz zum Finanzierungsleasing keine bestimmten Leasingvertragslaufzeiten vereinbart werden. Auch im gegenständlichen Fall wurde keine Grundmietzeit vereinbart, ja sogar im Gegenteil, es wurde ein jederzeitiges Kündigungsrecht für den Leasinggeber durch die Klausel "bis auf Widerruf" vereinbart.

- Der Leasinggeber trägt beim Operating-Leasing den überwiegenden Teil des Investitionsrisikos. Aufgrund vorliegender Vereinbarung ist davon auszugehen, dass der Leasinggeber die Preisgefahr zu tragen gehabt hätte. Wäre das Leasingobjekt untergegangen oder beschädigt worden, hätte die Mieterin keine Mieten mehr bezahlt.

Auch wären die Leasingraten während der Reparaturzeit, in der das Leasingobjekt nicht genutzt wird, nicht von der Mieterin bezahlt worden. Wie oben unter dem Punkt Teilamortisation beschrieben wurde auch keine Kaufoption oder ein Andienungsrecht vereinbart, sodass auch das Risiko der Wertminderungen zu Lasten des Leasinggebers gegangen wäre.

Umsatzsteuerlich wollen wir noch festhalten, dass sich die vom Betriebsprüfer zusätzlich festgesetzte Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 (Umsatzsteuerbeträge wurden bereits in der UVA abgeführt) in Höhe von € 632,11 für das Jahr 2005 bzw. in Höhe von € 2.260,99 für das Jahr 2006 sowie € 565,25 für den Zeitraum 05-07/2006 als nicht richtig erweist. Wie sich bereits aus dem Gesetzestext ergibt, ist die Voraussetzung für die Steuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994, dass in einer Rechnung für eine Leistung ein Steuerbetrag gesondert ausgewiesen wird bzw. überhaupt eine Rechnung erstellt wurde, die formal den Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt. Da in den gegenständlichen Vereinbarungen kein Steuerbetrag geschweige denn ein Leistungszeitraum ausgewiesen bzw. angeführt ist, kann von keiner umsatzsteuergerechten Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 ausgegangen werden, die eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung rechtfertigen würde.

Ebenfalls ist die Ansicht des Betriebsprüfers, den Gesamtpreis (Verkaufspreis zuzüglich Zinsen) aufgrund des angenommenen Ratenkaufes der Umsatzsteuer zu unterwerfen, nicht nachvollziehbar. Nach UStR 754 bzw. Kommentar Ruppe/Achatz, 4. Auflage, S 590 ff wird bei vereinbarten Zinsen eine steuerfreie Kreditierung vor allem bei Zinsen im Zusammenhang mit Finanzierungsleasing bei Zurechnung zum Leasingnehmer angenommen. In diesem Falle wären von den Bruttozinsen in Höhe von € 8.055,15 der Steuerbetrag von € 1.342,53 als steuerfrei zu betrachten.

ad Tz 1 b) Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern

Hier wird ergänzend zur bisherigen Stellungnahme erwähnt, dass in den beiden Aktennotizen zum mündlich abgeschlossen Mietvertrag mit der A-Ges. bzw. mit der B-Ges. wohl im Punkt Mietgegenstand die gegenständlichen Wirtschaftsgüter (Anbauschreibtische, Rollkorpus, Pinnwände etc.) nicht ausdrücklich genannt sind, dies jedoch auf die Tatsache zurückführen ist, dass aufgrund der Geringfügigkeit zum vermieteten Betriebsgebäude hier auf eine separate Inventurliste verzichtet wurde. Festgehalten wird jedoch, dass in den Aktennotizen unter Punkt 4.2. "Betriebskosten" sehr wohl neben dem vermieteten Gebäude von gemeinschaftlichen Einrichtungen gesprochen wird. Dieser Punkt spricht dafür, dass konkludent die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen geplant war.

Da sich gegenständliche Einrichtungsgüter in den gemeinschaftlichen Räumen beider Mieter befinden, wurden diese pauschal mit der Monatsmiete an die Mieter in Rechnung gestellt."

Dem Schreiben wurde betreffend den streitgegenständlichen BMW eine Finanzierungsberechnung beigegeben.

Der Amtspartei wurde diese ergänzende Stellungnahme zur allfälligen Gegenäußerung vorgehalten.

Mit E-Mail vom 26.11.2012 beantragte das Finanzamt hinsichtlich KÖSt und NOVA die Berufung abzuweisen. Hinsichtlich der USt räumte die Vorinstanz ein, dass die von der Bw. der USt unterzogenen Leasing-Raten aus der USt-Bemessungsgrundlage (20 %) auszuscheiden seien. Im Übrigen sei die Berufung auch hinsichtlich der USt unbegründet.

Zu erwähnen ist weiters, dass die Bw. bis 10.6.2011 den Firmennamen Bw1 geführt hat. Seit dem angeführten Zeitpunkt trägt die Bw. die Firmenbezeichnung Bw2.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Leasingvertrag BMW 530d**

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist von folgenden Grundlagen auszugehen:

a.) Die im Firmenbuch unter der Nummer FN zzzzzz eingetragene Bw. hatte den PKW BMW 530 D Touring (FgNr. llllllllllll ) am 21.01.2005 von der Fa. Y-Auto als Neufahrzeug gekauft. Die Fakturierung erfolgte ohne NoVA und ohne Umsatzsteuer zum Nettopreis von € 44.911,00.

Gleichzeitig wurde mit Antrag an die Z-Bank vom 27.12.2004 und Zuzahlung von € 50.000,00 im Feber/März 2005, eine Fremdfinanzierung des angeführten Fahrzeuges mittels Kreditvertrag (KtoNr. 9876543 ) vorgenommen, wobei eine Laufzeit von 60 Monaten mit einer monatlichen (Basis)Annuität von € 908,10 (angepasst an den Kapitalmarkt im März 2007: € 942,00) vereinbart wurde (Vertrag Nr. 000000 ).

Als Bürgen für die Hingabe eines Blankowechsels seitens der Bw. fungierten u.a. beide in der Folgezeit als "Leasingnehmer bzw. Mieter" auftretenden Firmen.

Das Fahrzeug wurde ab 21.01.2005 (Datum der Erstzulassung) an die Fa. A-Ges. (kurz A1-Ges ÖSTERREICH) vermietet (nicht unterfertigte "Vereinbarung" vom 20.1.2005).

Die Zulassung erfolgte unter dem amtlichen Kennzeichen KU X-KZ auf A1-Ges ÖSTERREICH. Die Normverbrauchsabgabe (N) wurde von der Bw. in Höhe von € 5.389,32 (NoVA 06/2005) abgeführt.

Das Fahrzeug wurde dem Geschäftsführer der Fa. A1-Ges ÖSTERREICH, Herrn A. B. , als Firmenwagen zur Verfügung gestellt. A. B. stand vom 1.1.2005 bis 31.1.2006 im Dienstverhältnis zur Fa. A1-Ges ÖSTERREICH.

Ab 01.01.2006 wurde die ursprüngliche Vereinbarung seitens der Bw. widerrufen und der BMW der Fa. B2-Ges. , Z-Adresse (kurz B3-Ges. D), zu gleichen Bedingungen vermietet (nicht

unterfertigte "Vereinbarung" vom 1.1.2006).

Das Fahrzeug wurde in der Folge am 21.01.2006 in Österreich abgemeldet und unter dem deutschen Kennzeichen Z-KZ auf die B3-Ges. D angemeldet.

Gemäß § 12a Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) wurde beim Finanzamt eine Vergütung von € 4.883,04 (NoVA 03/2006) beantragt und am 10.3.2006 vom Finanzamt am Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben.

Trotz des Mieterwechsels wurde das Fahrzeug weiterhin Herrn A. B. als Firmenwagen überlassen.

A. B. stand ab 1.2.2006 bis 31.12.2006 in einem Dienstverhältnis zur Fa. B-Ges. mit Sitz in Österreich (kurz B3-Ges. ÖSTERREICH).

A. B. war bei B3-Ges. D weder Gesellschafter noch Geschäftsführer und stand auch in keinem Dienstverhältnis zur angeführten Gesellschaft.

b.) Die Gesellschaftsanteile der A1-Ges ÖSTERREICH hielt im Streitzeitraum zu 86 % die B3-Ges. ÖSTERREICH, welche wiederum mit 55 - 25 - 20 Anteilen im Eigentum der Familie B. (Mutter R. B. mit den beiden Söhnen C. u. A. B. ) stand.

B3-Ges. D stand mit 40 - 20 - 40 Anteilen im Eigentum von C. B. - R. B. - B3-Ges. ÖSTERREICH.

An der Bw. selbst, welche das Fahrzeug zur Vermietung in ihr Betriebsvermögen aufgenommen hatte, hielt V. B. 70 % der Anteile (treuhändisch für ihren Ehegatten C. B. ) und 30 % A. B. .

Mildtätigkeit ist als Beweggrund kaufmännischen Handelns nach allgemeinen Erfahrung im Regelfall auszuschließen (z.B. VwGH 20.12.06, 2002/13/0130). Somit kann davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner „nichts schenken wollen“. Dieser Interessengegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden, wodurch allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 (§ 8 Abs 2 KStG) in steuerlich abzugsfähige Aufwendungen unter welchem Titel immer gekleidet werden sollen und damit in der Regel ein Splitting-Effekt bewirkt wird. Hier wird das subjektive Element des „Bereichernwollens“ vermutet (siehe z.B. VwGH 24.6.09, 2007/15/0113, mH auf Marschner, SWK 08, S 736). Es ist dabei erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und -verwendung sauber zu trennen. Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also z.B. bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte und dessen Kinder, nahe Verwandte, Schwägerte sowie Wahl- oder Pflegeeltern und -kinder,



aber auch etwa bei Verlobten und eng Befreundeten.

Gleiches gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und deren (beherrschenden) Gesellschaftern (sowie den wiederum diesen Gesellschaftern nahe stehenden Personen; die Nichtanerkennung führt bei einer Kapitalgesellschaft regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung), Privatstiftung und Stifter bzw Begünstigter, Verein und Vereinsmitglied bzw Vereinsfunktionär und verflochtenen Unternehmen (VwGH 29.4.10, 2005/15/0057 bezüglich Verträgen, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden). Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende steuerlich geltend gemacht werden sollen, also zB bei Betriebsausgaben und Werbungskosten, aber auch allenfalls bei Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. 18.4.07, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084; Jakom/Lenneis, EStG 2012, § 4 Rz 331 ff).

Im Hinblick auf die oben im Detail dargestellten (gesellschaftsrechtlichen) Verflechtungen besteht auch nach Auffassung der Berufungsbehörde kein Zweifel, dass im streitgegenständlichen Fall die oben dargestellte Angehörigenjudikatur anzuwenden ist.

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Vereinbarung betreffend den BMW liegen nur zwei nicht unterfertigte Aktenvermerke vor. Auch nach Auffassung der Berufungsbehörde kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die streitgegenständlichen Vereinbarungen (Bp-Arbeitsbogen, Bl. 142 und 143) nach außen ausreichend zum Ausdruck gebracht wurden.

Laut den nicht unterfertigten Vereinbarungen wurde nur geregelt, dass das Fahrzeug gegen eine monatliche "Miete" von € 1.130,50 "bis auf Widerruf" zur Benutzung überlassen wird. Eine derartige Vereinbarung hat keinesfalls den für die Anerkennung einer zwischen

Nahestehenden geschlossenen Vereinbarung erforderlichen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, zumal diese Vereinbarung z.B. völlig offenlässt, wie viele Kilometer mit dem Fahrzeug gefahren werden dürfen.

Es ist weiters in der Leasingbranche selbstverständlich, klare Regelungen über die Vertragsdauer zu treffen, ansonsten wegen des Restwertrisikos beim Leasinggeber niemals ein Vertrag am freien Markt zustande kommen würde. Des Weiteren sind gerade beim Kfz-Leasing klare Vereinbarungen über Wartung, Reparaturen, Versicherungspflichten, Gefahrtragung für zufälligen Untergang des Fahrzeuges, Kfz-Steuer und Schicksal des Fahrzeuges nach Ablauf der Leasingdauer (z.B. Kaufoptionsrecht des Leasingnehmers) zu treffen, sind diese Parameter doch ausschlaggebend für die Kalkulation der Leasingrate. Alle diese Fragen lassen die vorliegenden (nicht unterfertigten) Vereinbarungen jedoch völlig offen.

Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit ist festzuhalten:

- Dass ein Leasingnehmer – wie im berufungsgegenständlichen Fall – eine Bürgschaft für die Finanzierung des Leasinggutes, welches er zu leasen beabsichtigt, einzugehen hat, scheint im allgemeinen Wirtschaftsleben gänzlich unvorstellbar.
  - Auch die Preisgestaltung erscheint für ein Operating- Leasing fremdunüblich, wenn der Leasinggeber das Kfz durch Kreditaufnahme auf eine Laufzeit von 60 Monaten mit einer mtl. Annuität iHv € 942,00 (indexgesichert März 07) finanziert und als Leasingrate bei unbestimmter Vertragsdauer und nicht limitierter Kilometerleistung einen Betrag von netto 942,08 (€ 1.130,50 inkl. 20 %) in Rechnung stellt.
  - Die Bw. ist am öffentlichen Markt nicht als Leasinggeberin aufgetreten. Leasingnehmer waren ausschließlich mit der Bw. gesellschaftsrechtlich verflochtene Gesellschaften, was die unbestimmte Vertragsgestaltung und fremdunübliche Vertragsabwicklung erklärt.
  - In wirtschaftlicher Betrachtung kann auch nicht – wie von der Bw. als Argument ins Treffen geführt – von einer wiederholten Vermietung des BMW ausgegangen werden, weil das Fahrzeug letztendlich durchgehend von ein und derselben Person (A. B. ) benutzt wurde.
  - An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass der BMW nach 52 Monaten um netto € 15.900 verkauft (in Zahlung gegeben) werden konnte, nichts zu ändern, da zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung betr. die Fahrzeugüberlassung (für die Beurteilung der Vereinbarung maßgebender Zeitpunkt) - wie bereits erwähnt - keinerlei Regelungen betr. die Nutzungsdauer und einen allfälligen Restwert bei Vertragsende getroffen wurden.
- Im Übrigen ist hinsichtlich des von der Bw. ins Treffen geführten Fahrzeugrücknahmepreises zu bedenken, dass bei Fahrzeugneukäufen im gehobenen Preissegment von den Fahrzeughändlern in der Regel den tatsächlichen Marktwert übersteigende Eintauschpreise angerechnet, im Gegenzug vom Listenpreis des Neufahrzeuges jedoch nur entsprechend

geringe Preisnachlässe gewährt werden, weshalb diesem Wert keine besondere Aussagekraft zuzumessen ist.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass hinsichtlich des streitgegenständlichen Personenkraftwagens insbesondere im Hinblick auf die äußerst unbestimmten vertraglichen Regelungen nicht das von der Bw. gewünschte "Operating- Leasing", sondern ein Verkauf auf Raten anzunehmen ist.

Das Fahrzeug wurde daher vom Finanzamt zu Recht nicht dem Betriebsvermögen der Bw. zugerechnet.

Die vom Finanzamt vorgelegten Akten (insbes. der Bp- Arbeitsbogen) enthalten betreffend das streitgegenständliche Fahrzeug nur zwei nicht unterfertigte Vereinbarungen (Bl. 142 und 143 des Bp- Arbeitsbogens). Diese Schriftstücke stellen jedoch keinesfalls (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 dar (insbes. Nichtanführung des Nettoentgeltes, kein getrennter Ausweis der Umsatzsteuer). Beweise, dass zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen erteilt wurden, sind den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.

Daraus ergibt sich, dass aus diesen Dokumenten auch keine Steuerschuld im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1994 resultieren kann (siehe hierzu z.B. Melhardt/Tumpel, UStG, § 11 Rz 223; UFS 20.6.2012, RV/0551-S/10).

Die von der Vorinstanz angesetzten Steuerschuldbeträge gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 sind daher zu stornieren. Im Detail sind dies folgende Beträge:

2005	€ 632,11
2006	€ 2.260,99
2007	€ 565,25

Zu bemerken ist weiters, dass hinsichtlich der Wj. 2005, 2006 und 2007 die USt- Bescheide dahingehend zu berichtigen sind, als die von der Bw. der USt (20 %) unterworfenen Mietzahlungen aus der USt- Bemessungsgrundlage (20 %) auszuschneiden sind.

Die Entgelte (20%) sind daher entsprechend zu kürzen (2005: - 3.160,53, 2006: -11.304,95 und 2007: -11.401,18).

Die Einräumung eines Zahlungszieles im Zusammenhang mit einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungskredit) ist als selbständiges Kreditgeschäft anzusehen (EuGH 27.10.1993, Rs C-281/91).

Voraussetzung der Steuerfreiheit ist jedoch die eindeutige Trennung zwischen Liefergeschäft (bzw. sonstiger Leistung) und dem Kreditgeschäft. Dazu ist erforderlich, dass  
-die Lieferung bzw. sonstige Leistung mit den dafür aufzuwendenden Entgelten und die

Kreditgewährung bei Abschluss der Rechtsgeschäfte gesondert vereinbart worden sind und -die Entgelte für beide Rechtsgeschäfte getrennt abgerechnet werden.

Diese Erfordernisse wurden im berufungsgegenständlichen Fall aber nicht erfüllt (siehe nicht unterfertigte Vereinbarungen betr. den BMW; Bp- Arbeitsbogen , Bl. 142 ff).

Das für ein Umsatzgeschäft vereinbarte Entgelt kann nicht nachträglich in ein Entgelt für eine Lieferung (oder sonstige Leistung) und für eine Kreditgewährung aufgeteilt werden (siehe hierzu z.B. Melhardt/Tumpel, UStG, § 4 Rz 88).

Hinsichtlich der Frage der Vergütung der Normverbrauchsabgabe (§ 12a NoVAG) stellt sich die Sach- und Rechtslage wie folgt dar:

Das Fahrzeug wurde dem Geschäftsführer der Fa. A1-Ges ÖSTERREICH, Herrn A. B. als Firmenwagen zur Verfügung gestellt. Der Genannte stand vom 1.1.2005 bis 31.1.2006 in einem Dienstverhältnis zur Fa. A1-Ges ÖSTERREICH und hatte im Inland seinen Hauptwohnsitz.

Mit schriftlicher, nicht unterfertigter "Vereinbarung" vom 01.01.2006 wurde die ursprüngliche Vereinbarung seitens der Bw. widerrufen und das Fahrzeug ab dem angeführten Datum an die Fa. B2-Ges. , mit Sitz in Z-Adresse (kurz B3-Ges. DEUTSCHLAND) zu gleichen Bedingungen vermietet.

Das Fahrzeug wurde am 21.01.2006 in Österreich abgemeldet und unter dem deutschen Kennzeichen Z-KZ (später nach Firmensitzwechsel Z-Kz) auf die B3-Ges. DEUTSCHLAND angemeldet.

Trotz des Mieterwechsels wurde das Fahrzeug weiterhin A. B. als Firmenwagen überlassen. A. B. wurde vom 1.2.2006 bis 31.12.2006 (u. Folgejahre; ab 1.1.09 wieder A1-Ges Österreich) in ein Dienstverhältnis bei der Fa. B6-GmbH (FN ssss ) mit Sitz in Österreich (kurz B3-Ges. ÖSTERREICH) übernommen.

Der Genannte war bei B3-Ges. DEUTSCHLAND weder Gesellschafter noch Geschäftsführer und stand auch in keinem Dienstverhältnis zu B3-Ges. DEUTSCHLAND.

Eine Erstattung der NoVA gemäß § 12a NoVAG setzt u.a. voraus, dass das Fahrzeug "nachweisbar ins Ausland verbracht" wird.

Im berufungsgegenständlichen Fall kann im Hinblick auf den vorhin dargestellten Sachverhalt (durchgehend unveränderte Nutzung durch A. B. ) nicht von einer Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland ausgegangen werden, weshalb auch die NoVA- Vergütung von der Bw. zu Unrecht geltend gemacht wurde.

Der Vergütungsbetrag wurde daher vom Finanzamt zu Recht rückgefordert.

## **2. Weiterverrechnung von Wirtschaftsgütern**

Abgesehen von den streitgegenständlichen Wirtschaftsgütern wurden sämtliche beweglichen Einrichtungsgegenstände, die vorerst von der Bw. erworben worden sind, an die Mieter (B3-Ges. Österreich bzw. A1-Ges. Österreich) weiterverrechnet.

Eine Weiterverrechnung (20 % USt) hat auch hinsichtlich der strittigen € 9.397,08 zu erfolgen, weil eine Übernahme dieser Kosten durch die Bw. auch nach Auffassung der Berufungsbehörde dem so genannten "Fremdvergleich" nicht standhalten würde.

In diese Richtung weist auch der Umstand, dass im ansonsten sehr detaillierten Bestandvertrag (nicht unterfertigte Aktennotizen, Bl. 144 ff des Bp- Arbeitsbogens) von einer Mitvermietung der streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter keine Rede ist.

Hinsichtlich des Einwandes, dass es sich bei den streitgegenständlichen Einrichtungsgegenständen (im von der B3-Ges. und A1-Ges. gemeinsam genutzten Gebäudebereich aufgestellt) um von den Mietern gemeinsam genutzte und deshalb nicht weiterverrechnungsfähige Wirtschaftsgüter handle, ist zu erwidern, dass sich aus der Buchhaltung der Bw. eindeutig ergibt, dass hinsichtlich anderer Wirtschaftsgüter eine aliquote Weiterverrechnung der Anschaffungskosten an die Mieter von Seiten der Bw. sehr wohl erfolgt ist (Konto 8430 betr. 11/2005). Auch handelt es sich bei den streitgegenständlichen Wirtschaftsgütern nicht etwa um fixe Gebäudebestandteile (wie z.B. genau nach Maß eingebaute Einbauküchen).

Die von der Vorinstanz vorgenommene Umsatzhinzurechnung erscheint daher auch nach Auffassung der Berufungsbehörde gerechtfertigt, wobei der Sachverhalt in rechtlicher Hinsicht als verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG) und damit als Eigenverbrauch i.S. des § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu qualifizieren ist (siehe hiezu z.B. Melhart/Tumpel, UStG, § 1, Rz 296).

Im Hinblick auf die Verzichtserklärung vom 6.11.2012 konnte eine mündliche Verhandlung entfallen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 3 USt- Berechnungsblätter

Innsbruck, am 27. Dezember 2012