



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende 1 und die weiteren Mitglieder 2, 3 und 4 im Beisein der Schriftführerin 5 über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 27. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch 6, vom 8. August 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 nach der am 13. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, betreibt einen Großhandel mit chemischen Produkten für die papiererzeugende Industrie und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge einer u. a. die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2004 bis 2006 betreffenden Betriebsprüfung wurde u. a. festgestellt, dass die Angemessenheitsprüfung bei geleasten

PKW's Anwendung findet. Die Betriebsprüfung nahm eine diesbezügliche Zurechnung in folgendem Ausmaß vor:

2004: € 1.611,12,

2005: € 16.737,83,

2006: € 25.493,08.

Angemerkt wird, dass es sich bei den PKW's, die die Betriebsprüfung der Angemessenheitsprüfung unterzog, um solche der Marke BMW handelte.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Körperschaftssteuer der Jahre 2004, 2005 und 2006 am 4. August 2008 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheid wieder auf und erließ mit gleichem Datum die Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer der genannten Jahren den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

In der mit Schreiben vom 27. August 2008 – eingelangt beim Finanzamt am 28. August 2008 – rechtzeitig erhobenen Berufung beantragte die Bw. die Hinzurechnung aus der Angemessenheitsprüfung der geleasten PKW, bei allen Verträgen handle es sich um Operating Leasing Verträge, die zum Teil mit deutschen Leasingunternehmen und zum Teil mit österreichischen Leasingunternehmen abgeschlossen worden seien und die keine Übernahme zu einem Restbuchwert vorgesehen hätten, im Bereich der Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2006 im Gesamtbetrag von € 10.960,50 ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu eliminieren; die Luxustangente bzw. Angemessenheitsprüfung setze sich in den einzelnen Jahren wie folgt zusammen:

	Basis	Steuer
2004	1.611,12	402,78
2005	16.737,83	4.184,46
2006	<u>25.493,08</u>	<u>6.373,27</u>
	<u>43.842,03</u>	<u>10.960,51</u>

Im Falle der Vorlage der Berufung an den "Unabhängigen Finanzsenat" werde sowohl die Bestellung und Entscheidung des gesamten Senates als auch eine mündliche Verhandlung für die Entscheidung des Rechtsmittels beantragt.

Begründend führte die Bw. aus, dass die Außenprüfung in Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien Rz. 4761 ff. eine Angemessenheitsprüfung für die von der Bw.

geleasten PKW gem. Rz 4769a ff vorgenommen habe. Dem Vorbringen anlässlich der Außenprüfung, dass es sich bei den gegenständlichen Leasingverträgen ausschließlich um Operating Leasing Verträge gehandelt habe, bei denen kein Restwert vorgesehen sei, sondern dass diese nach Ablauf der Leasingdauer eingezogen werden würden, es sich also um ein Mietentgelt handle und dadurch die Anwendung der Berechnung gemäß Rz 4771 nicht zur Anwendung kommen könne, sei von der Betriebsprüfung unter Hinweis auf Rz 4777 nicht Rechnung getragen worden.

Im Rahmen des Berufungsvorbringens solle weder die Richtigkeit der Richtlinien Rz 3222 ff zu den Leasingerlassen noch die Rechtfertigung der Sonderbewertungsvorschriften bei Leasinggesellschaften Rz 2636a ff geprüft werden; allerdings stoße die Anwendung bzw. Vorgehensweise nach den Richtlinien gem. Rz. 4777 bereits bedenklich an die Staatsgrundgesetze bzw. widerspreche diese bereits den Staatsgrundgesetzen, wie aus nachstehenden Beispiel beeindruckend nachgewiesen werden könne:

Beim Operating Leasing seien zwei Varianten gerechnet worden, eine Variante, die mit einer Vollabschreibung des Leasinggutes beim Leasinggeber gerechnet worden sei und eine Variante, die beim Leasinggeber zu einem Restbuchwert führe, eine Variante die den wirtschaftlichen Gegebenheiten eher entsprechen dürfe.

Es sei zu berücksichtigen, dass beim Operating Leasing der Leasingnehmer an der Verwertung des Leasinggutes nach Ablauf der Mietzeit nicht teilnehme, sondern der Gesamtgewinn dem Leasinggeber zufließe. Die Operating Leasing Verträge seien derart aufgebaut, dass das Leasingentgelt nur für eine im Vorhinein festgelegte jährliche Kilometerleistung Gültigkeit habe; werde diese überschritten, komme es zur Nachverrechnung der überzähligen Kilometer.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ließe sich der Leasinggeber auf ein Operating Leasing nur dann ein, wenn dieser entsprechende Verwertungsmöglichkeiten nach dem Ablauf der Mietzeit habe, sei es durch Zusammenarbeit mit Herstellern oder im Bereich des Vendor Leasings.

Die Restwerte seien insbesondere im Bereich der PKW und Kombinationskraftwagen relativ genau kalkulierbar, da es seit Jahrzehnten Eurotax-Listen gebe und die Wertveränderungen bei den einzelnen Kraftfahrzeugtypen über die Jahre sehr genau verfolgt werden könnten.

Beispiel: Berechnung nach den EStRL:

Kaufpreis PKW € 80.000,00

Angemessenheit gem. EStRL € 40.000,00

Zinsen kalkuliert bei Leasinggeber 5% ohne Zinseszinsen

und ohne anteilige Kapitaltilgung

Restwert kalkuliert € 20.000,00 bei Operating Leasing Restwert € 0,00

einmal mit Restwert € 20.000,00

Leasingdauer 4 Jahre

					betr.anerk. Kosten
Financial Leasing:					
Kapital	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	
Zinsen	4.000,00	3.250,00	2.500,00	1.750,00	71.500,00
jährliche Leasingraten	17.875,00				
PKW	80.000,00	65.000,00	50.000,00	35.000,00	20.000,00

Behandlung beim Leasingnehmer:

Aufwand	17.875,00	17.875,00	17.875,00	17.875,00	
Luxustangente	- 8.937,50	- 8.937,50	- 8.937,50	- 8.937,50	
Ausgleichsposten	- 4.468,75	- 4.468,75	- 4.468,75	- 4.468,75	
steuerl. absetzbar	4.468,75	4.468,75	4.468,75	4.468,75	17.875,00
Ausgleichsposten					<u>17.875,00</u>
Aktivierung nach 4 Jahren					<u>37.875,00</u>
Abschreibung nach Aktivierung					- 9.468,75
Luxustangente aus Restbuchwert					<u>2.500,00</u> 6.968,75
Buchwert am Ende des 5. Jahres					<u>30.906,25</u> 30.906,25
Verkauf am Ende des 5. Jahres durch Leasingnehmer					35.000,00
Veräußerungserlös					<u>4.093,75</u>
nach steuerl. Kürzung Veräußerungserlös 50%					- 2.046,87
steuerlich anerkannte Kosten über die Laufzeit					<u>53.703,13</u>

Operating Leasing:

					betr.anerk. Kosten
--	--	--	--	--	-----------------------

Kapital	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	
Zinsen	4.000,00	3.250,00	2.500,00	1.750,00	71.500,00
jährliche Leasingraten	17.875,00				
PKW	80.000,00	65.000,00	50.000,00	35.000,00	-

Behandlung beim Leasingnehmer:

Aufwand	17.875,00	17.875,00	17.875,00	17.875,00	
Luxustangente	- 8.937,50	- 8.937,50	- 8.937,50	- 8.937,50	
steuerl. absetzbar	8.937,50	8.937,50	8.937,50	8.937,50	<u>35.750,00</u>
steuerlich anerkannte Kosten über die Laufzeit					<u>35.750,00</u>

					betr.anerk. Kosten
Operating Leasing:					
Kapital	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	
Zinsen	4.000,00	3.000,00	2.000,00	1.000,00	90.000,00
jährliche Leasingraten	22.500,00				
PKW	80.000,00	60.000,00	40.000,00	20.000,00	-
Behandlung beim Leasingnehmer:					
Aufwand	22.500,00	22.500,00	22.500,00	22.500,00	
Luxustangente	- 11.250,00	- 11.250,00	- 11.250,00	- 11.250,00	
steuerl. absetzbar	11.250,00	11.250,00	11.250,00	11.250,00	<u>45.000,00</u>
steuerlich anerkannte Kosten über die Laufzeit					<u>45.000,00</u>

Dieses Beispiel demonstriere, dass die Leasingrate beim Operating Leasing wesentlich von dem Parameter des vom Leasinggeber kalkulierten Restwertes, der jedoch nicht aus dem Vertrag ersichtlich sei und in der Regel auch unbekannt bleibe, determiniert werde. Im Vergleich zum Financial Leasing komme noch eine zweite Unbekannte, der zu erzielende Veräußerungserlös hinzu, so dass zumindest ein bis zwei Unbekannte das Leasingentgelt beim Operating Leasing bestimmten. Je höher der kalkulierte Restbuchwert beim Leasinggeber umso geringer das Leasingentgelt und damit der Hinzurechnungsbetrag bei der Angemessenheitsprüfung der geleasten PKW. In einer weiteren Vergleichsstufe zum Financial Leasing sei noch die zweite Unbekannte des zu erwartenden Verkaufserlöses zu berücksichtigen.

Die Angemessenheitsprüfung im Sinne der Richtlinien Rz 4777 sei somit willkürlich, da diese Berechnungsmethode lediglich die Leasingrate in einem Bezug zum Anschaffungspreis setze, ohne die Unbekannte des verbleibenden Restwertes miteinzubeziehen.

Im Vergleich des Operating Leasing zum Financial Leasing komme es zu einer weiteren Diskriminierung des Operating Leasings, da der Veräußerungserlös dem Leasingnehmer nicht zugerechnet werde und daher das Financial Leasing bei gleichen Prämissen für den Leasingnehmer steuerlich unter Beachtung der Richtlinien immer günstiger sei als das Operating Leasing, unabhängig von dem erzielten Verkaufserlös, d.h. auch bei einem Verlust aus dem Verkauf der Anlage (PKW); einzige maßgebliche Bedingung sei der Abschluss eines Financial Leasing Vertrages und die kurzfristige Übernahme des Restbuchwertes.

Sei die Willkürlichkeit der Hinzurechnung bei der Angemessenheitsprüfung Luxustangente für geleasten PKW an Hand des Beispieles nachgewiesen worden, ergebe sich noch der Aspekt der doppelten Besteuerung ein und desselben Sachverhaltes.

Ein österreichischer Leasingnehmer schließe einen Operating Leasing Vertrag bei einem österreichischen Leasinggeber ab; in Anwendung der Rz 4777 komme es zu einer Kürzung der

Aufwendungen beim Leasingnehmer. Der Leasinggeber könne nach Ablauf des Operating Leasings auf Grund des kalkulierten Restwertes für den PKW einen Veräußerungserlös über den Buchwert erzielen.

Dann trete für ein und denselben Sachverhalt eine doppelte Besteuerung des Geschäftsfalles ein, ein Prinzip, das der österreichischen Steuergesetzgebung fremd sei. Dem Leasingnehmer würden die Leasingentgelte in Unkenntnis des Restbuchwertes überproportional gekürzt und der Leasinggeber habe dennoch den Veräußerungserlös zu versteuern. Dadurch entstehe eine Verzerrung der Abgabenpflicht.

Unverständlich bleibe auch die Rz. 4779, die bei kurzfristiger Anmietung (höchstens 21 Tage) eines Fahrzeugs für betriebliche Zwecke (z.B. Leihwagen zur Betreuung eines Kunden) keine Angemessenheitsprüfung vorsehe, handle es sich doch in beiden Fällen um Leasing - Mieten im klassischen Sinn und begründeten diese kein Eigentum. Auch das Unterbleiben der Angemessenheitsprüfung bei gewerblicher Vermietung (somit auch kurzfristiger Vermietung) erscheine nicht systemgerecht, da damit der Verleih von Nobelkarossen wie Rolls Royce, Ferrari, Lamborghini, Stretch Limousine etc., der üblicherweise kurzfristig erfolge, vom Vermieter billiger angeboten werden könne, da dieser in der Kalkulation die steuerliche Hinzurechnung in der Angemessenheitsprüfung nicht ansetzen müsse.

Der Bw. sei bekannt, dass der Entscheid des UFS Linz v. 05.07.2005 die Berechnung einer Luxustangente auch beim Operating Leasing bejaht habe, gegen diesen Entscheid sei jedoch derzeit eine VwGH- Beschwerde unter Zl. 2006/15/0169 eingebracht und noch anhängig, so dass das Vorbringen aus Sicht der Bw. noch nicht endgültig entschieden sei.

Sie behalte sich vor, weitere Ausführungen in Form von vorbereitenden Schriftsätzen zur Darlegung des Sachverhaltes bzw. zur Untermauerung der Rechtsansicht durch neue höchstgerichtliche Entscheidungen bis zur Anberaumung der mündlichen Verhandlung vorzulegen.

Aus den dargelegten Gründen werde der Antrag gestellt, die Hinzurechnung aus der Angemessenheitsprüfung von geleasten PKW sowie die dazu ergangenen Erlässe insbesondere Rz 4777 als der Höhe nach willkürlich und nicht bestimmbar unberücksichtigt zu lassen und daher dem Antrag auf Eliminierung der Hinzurechnungsbeträge der Luxustangente beim Operating Leasing stattzugeben.

Am 9. Oktober 2008 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Mittels e-mail vom 29. Juni 2011 teilte das Finanzamt dem UFS Folgendes mit:

Im gegenständlichen Fall seien die Berufungen K 2004 bis K 2006 vorgelegt worden. Lt. Tz 9 des BP-Berichtes sei das Auslandsleasing von PKWs als Eigenverbrauch der USt unterzogen worden. Die entsprechenden USt-Beträge seien von der BP passiviert worden.

Hinsichtlich U 2004 - U 2006 sei beim Finanzamt eine Berufung anhängig gewesen, der aufgrund der zwischenzeitig ergangenen Rechtsprechung des VwGH nunmehr vom Finanzamt statzugeben sei.

Bei der Berufungsentscheidung bzgl. K 2004 - K 2006 sei die durch die BP vorgenommene USt Passivierung daher in folgender Höhe wieder rückgängig zu machen:

2004: $32.622 \times 20\% = \mathbf{6.524,40}$

2005: $66.502,19 \times 20\% = \mathbf{13.300,43}$

2006: $83.200,38 \times 20\% = \mathbf{16.640,07}$

Angemerkt wird, dass die diesbezüglich o. a. Beträge in den die Umsatzsteuer der Jahre 2004, 2005 und 2006 betreffenden Berufungsvorentscheidungen – sämtliche vom 29. Juni 2011 – als Abgabengutschriften aufscheinen.

In der am 13. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf die Berufungsausführungen, insbesondere auf die darin dargestellten Rechenbeispiele betreffend Finanzierungsleasing bzw. Operating Leasing und die sich daraus ergebenden unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen. Weiters wurde vorgebracht, dass in der geltenden Angemessenheitsverordnung insofern eine Unschärfe enthalten sei, als in der Verordnung nicht zwischen Finanzierungsleasing und Operating Leasing bzw. den unterschiedlichen Berechnungsparametern unterschieden werde. Weiters erscheine es unsachlich, dass etwa bei kurzfristigen Anmietungen keine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen sei. Letztlich habe sich auch der Verwaltungsgerichtshof mit den unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit einer Angemessenheitsprüfung bei den verschiedenen Leasingformen nicht auseinandergesetzt. Insbesondere werde nicht berücksichtigt, dass beim Operating Leasing kein Restwert von vornherein bestimmt werde.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf die Entscheidung des VwGH vom 18.12.2008, GZ. 2006/15/0169, in welcher der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht habe, dass bei der Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG nicht von Bedeutung sei, ob die Ausgaben auf Grund eines Operating Leasing Vertrages oder eines Finanzierungsvertrages

getätigt werden würden. Diese Aussage habe in der Zwischenzeit Eingang in die Einkommensteuerrichtlinien gefunden (RZ 4777).

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass die in dem angesprochenen Erkenntnis ausgesprochene Gleichstellung zwischen Operating Leasing und Finanzierungsleasing auf Hofstätter/Reichel, wo wiederum lediglich die Angemessenheitsverordnung zitiert werde, zurückzuführen sei. Schließlich liege dieser Aussage die Frage zugrunde, ob das Operating Leasing der Miete gleichzustellen sei, dagegen bestehe kein Einwand.

Der Vertreter der Amtspartei hielt dem entgegen, dass nach dessen Dafürhalten Gegenstand der dem Erkenntnis zugrundeliegenden Berufungsentscheidung sehr wohl die Frage gewesen sei, ob beim Operating Leasing eine Angemessenheitsprüfung durchzuführen sei.

Der Referent wandte ein, dass anhand einer Internetrecherche festgestellt werden habe können, dass von einer Vielzahl von steuerlichen Vertretern ebenso wie von der Wirtschaftskammer die Ansicht vertreten werde, dass eine Angemessenheitsprüfung auch beim Operating Leasing durchzuführen sei.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass es seiner Meinung nach bedenklich erscheine, beim Operating Leasing den Anschaffungswert als absolute Größe bei der Angemessenheitsprüfung heranzuziehen.

Die vom Referenten in den angesprochenen Internetrecherchen enthaltene Auslegung sei so zu verstehen, dass es sich dabei lediglich um eine Information an die Kunden handle; ob die darin ausgesprochene Rechtsansicht tatsächlich zur Anwendung gelange, hänge vom jeweiligen Sachverhalt im Einzelfall ab.

Ausdrücklich festgehalten werde, dass die Anschaffung der in Rede stehenden PKW's (BMW) nicht aus repräsentativen Gründen sondern ausschließlich im Hinblick auf die geringen Instandhaltungskosten (im Vergleich zu anderen KFZ) erfolgt sei.

GF, Geschäftsführer der Bw., ergänzte, dass bei Fullservice Leasing Verträgen die Leasingrate in der Regel entsprechend höher ausfalle, weil auch die höheren Reparaturkosten bzw. Instandhaltungsaufwendungen darin berücksichtigt werden würden.

Der Vertreter der Amtspartei wandte ein, dass sich das Finanzamt an die in der Verordnung festgehaltene Angemessenheitsgrenze von 40.000,00 € zu halten habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Vornahme der Angemessenheitsprüfung:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs 2 KStG 1988 fallen, soweit diese nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs Z 2 lit b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt unter anderem für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweist sich ein teurerer PKW nicht nur als gegenüber einem billigeren sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer. Das Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Anschaffung von Kraftfahrzeugen, mit denen auch ein Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden kann, macht eine besonders sorgfältige Prüfung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen erforderlich. Entscheidend beim Abzug einer sogenannten "Luxustangente" ist, ob sich unter Bedachtnahme auf die Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. die Verkehrsauffassung auf Grund der konkret gegebenen Umstände hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Anschaffung und Erhaltung des Kraftfahrzeuges nicht allein nach wirtschaftlichen und technischen Gesichtspunkten erfolgte, sondern damit auch Bedürfnisse der gesellschaftlichen Repräsentation befriedigt wurden (VwGH 22.9.1999, 97/15/0005).

Zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl.Nr.400, wurde die PKW-Angemessenheitsverordnung vom 9.12.2004, BGBl.II 2004/466, erlassen.

§ 3

Bei Leasingfahrzeugen hat eine Kürzung von Aufwendungen oder Ausgaben beim Leasingnehmer insoweit zu erfolgen, als die der Berechnung der Leasingrate im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung zugrunde liegenden Anschaffungskosten den Betrag gemäß § 1 (€ 34.000,00 für 2004 bzw. € 40.000,00 ab 2005) übersteigen. Dies gilt sinngemäß für Mietfahrzeuge, es sei denn, die Anmietung erfolgt für einen Zeitraum von höchstens 21 Tagen.

§ 4

Diese Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die Angemessenheitsprüfung auf Grund eines Operating-Leasingvertrages zur Anwendung kommt.

Beim Operating-Leasing wird kein Restwert vereinbart, sondern nur eine Leasingrate für eine bestimmte Laufzeit. Es gibt keinen Restwert, der Kunde kann das Auto nach Ablauf des Leasingvertrages auch nicht selbst um einen vordefinierten Preis erwerben. Der Kalkulation der Leasingrate liegt zwar ein Restwert zu Grunde, dieser wird von der Leasinggesellschaft jedoch nicht bekannt gegeben.

Die Bw. verwies hinsichtlich der Beantwortung der im vorletzten Absatz erwähnten Frage auf die zur Zeit der Erhebung der Berufung offene diesbezügliche zu der Zahl 2006/15/0169 beim Verwaltungsgerichtshof eingebrachte Beschwerde.

Im zu der im vorigen Absatz erwähnten Geschäftszahl ergangenen Erkenntnis vom 18. Dezember 2008 führte der VwGH diesbezüglich wörtlich wie folgt aus:

„Die Angemessenheitsprüfung hat auch bei Leasingfahrzeugen stattzufinden (vgl. Hofstätter/Reichel, a. a. O., sowie die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1996, 93/13/0014, und vom 6. Juli 2006, 2003/15/0118). Ob die Ausgaben auf Grund eines „Operating-Leasing-Vertrages“ oder eines „Finanzierungs-Leasing-Vertrages“ getätigigt werden, ist für die Vornahme der Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG nicht von Bedeutung.“

Angemerkt wird, dass in der Berufungsentscheidung des UFS vom 5. Juli 2005, GZ RV/0406-L/05 - hinsichtlich der diesbezüglichen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erging dessen in Rede stehendes Erkenntnis vom 18. Dezember 2008, Zl. 2006/15/0169 – zu Beginn der Entscheidungsgründe ausgeführt wurde, dass strittig sei, ob bei dem diesem Verfahren zu Grunde liegenden Leasingvertrag (Operating Leasing) die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 zur Anwendung komme. Die diese Rechtsfrage bejahende Berufungsentscheidung des UFS wurde vom Verwaltungsgerichtshof (nicht nur – wie vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung vorgebracht – unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, sondern ebenso unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung) bestätigt.

Somit ist die Angemessenheitsprüfung auch im Falle des Abschlusses von Operating Leasing Verträgen vorzunehmen. Die Leasingraten sind dann zu kürzen, wenn auf Grund der gehobenen Ausstattung des Fahrzeugs tatsächlich höhere Kosten anfallen. Kostenbestandteile der Leasingraten, wie Umsatzsteuer, Versicherungsprämien und motorbezogene Versicherungssteuer sind als wertabhängige Kosten anzusehen und unterliegen jedenfalls der aliquoten Kürzung.

Da der Verwaltungsgerichtshof in seinem o. a. Erkenntnis ausdrücklich feststellte, dass das Operating Leasing in Bezug auf die Angemessenheitsprüfung dem Finanzierungsleasing gleich zu halten sei, ist aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung, wonach sich der VwGH mit den unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit einer Angemessenheitsprüfung bei den verschiedenen Leasingformen nicht auseinandergesetzt habe und dass nicht berücksichtigt werde, dass beim Operating Leasing von vornherein kein Restwert bestimmt sei, für die Bw. nichts zu gewinnen. Zum weiteren Vorbringen, wonach die Anschaffung der in Rede stehenden PKW's (BMW) nicht aus repräsentativen Gründen sondern ausschließlich im Hinblick auf die geringen Instandhaltungskosten (im Vergleich zu anderen KFZ) erfolgt sei, ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich Anschaffungskosten gängiger Fahrzeuge der Mittelklasse der (auch europäischer) Automobilhersteller als nach der allgemeinen Verkehrsauffassung angemessen zu beurteilen sind.

Ob die Vornahme einer Angemessenheitsprüfung im Falle des Vorliegens eines Operating Leasing Vertrages, wie von der Bw. in ihrem Berufungsschreiben vom 27. August 2008 unter Hinweis auf die dort angeführten Beispiele angeführt, tatsächlich zu einer Diskriminierung dieser Leasingform im Verhältnis zur Vornahme einer solchen im Falle des Finanzierungsleasing führt, kann in Ansehung der Ausführungen des vorigen Absatzes dahingestellt bleiben.

Das Gleiche gilt für das Vorbringen des Geschäftsführers der Bw., wonach bei Fullservice Leasing Verträgen die Leasingrate in der Regel entsprechend höher ausfalle, weil auch die höheren Reparaturkosten bzw. Instandhaltungsaufwendungen darin berücksichtigt werden würden.

Nach dem oben Gesagten, geht das gesamte Berufungsvorbringen, soweit dieses die Rechtmäßigkeit der Vornahme einer Angemessenheitsprüfung im Falle des Vorliegens von Operating Leasing Verträgen betrifft, ins Leere.

Nach der Verfassungsbestimmung des § 6 Abs 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFG) sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen durch Abgabenvorschriften (§ 3Abs 3 BAO) und das Finanzstrafgesetz, BGBl. 129/1958 übertragenen Aufgaben an keine Weisungen gebunden. Erlässe stellen somit keine für den Unabhängigen Finanzsenat maßgebliche Rechtsquelle dar. Somit ist auch aus dem die Einkommensteuerrichtlinien betreffenden Vorbringen für die Bw. nichts zu gewinnen.

Die Prüfung der Frage, ob eine Bestimmung als willkürlich bzw. gleichheitswidrig anzusehen ist oder nicht, ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. Somit geht auch das diesbezügliche Vorbringen der Bw. ins Leere.

In Ansehung der Ausführungen der letzten beiden Absätze gilt für das Vorbringen, wonach in der geltenden Angemessenheitsverordnung insofern eine Unschärfe enthalten sei, als in der Verordnung nicht zwischen Finanzierungsleasing und Operating Leasing bzw. den unterschiedlichen Berechnungsparametern unterschieden werde, sowie für das weitere Vorbringen, wonach es unsachlich erscheine, dass etwa bei kurzfristigen Anmietungen keine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen sei, das Gleiche.

Nach dem oben Gesagten erfolgte die Vornahme der Angemessenheitsprüfung durch das Finanzamt im vorliegenden Fall zu Recht.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

2.) Rückgängigmachung der USt-Passivierung:

Unter Hinweis auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen ergeben sich folgende Berechnungen:

2004:

€ 224.649,22 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid) + € 6.524,40 = **€ 231.173,62**

2005:

€ 209.458,56 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid) + € 13.300,43 = **€ 222.758,99**

2006:

€ 189.153,97 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid) + € 16.640,07 = **€ 205.794,04**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 19. September 2012