



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J W, G,A, vertreten durch AF, Steuerberater, L,A, vom 15. März 2004 gegen den durch den Amtsbeauftragten JL vertretenen Bescheid des Finanzamtes X vom 16. Februar 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 19. November 2008 in L,B, im Beisein der Schriftührerin TG durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist Kfz-Händlerin.

Im Herbst 2003 wurde bei ihr eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre **2000 bis 2002** (Umsatz- und Einkommensteuer) durchgeführt, anlässlich welcher unter anderem Folgendes festgestellt wurde (siehe **Punkt 2 der "Zusammenstellung der Schlussbesprechungspunkte"/Betriebsprüfungsbericht vom 11. Februar 2004**):

Im Juli 2001 sei ein Hyundai Trajet 2,0 CRDI um ATS 327.272,74 an die F AG, Z verkauft worden. Von dieser sei an Zahlungsstatt ein Mitsubishi Carisma TD gegenverrechnet worden. Der Restbetrag sei überwiesen worden. Die Abrechnung hätte gelautet (Beträge in ATS):

	2001
Kaufpreis Hyundai Trajet 2,0 CRDI	327.272,74
abzüglich	62.000,00 *)
abzüglich Gegenverrechnung V 1/41168	95.000,00 *)

<i>zuzüglich Provision</i>	<i>3.600,00</i>
<i>Überweisung von F AG</i>	<i>173.873,00</i>

*) $62.000,00 + 95.000,00 = \text{Verkehrswert Mitsubishi Carisma TD (Fahrzeugnotierung laut eurotax circa } 160.000,00 \text{ S)}$

Von der F AG sei über den Verkauf des Mitsubishi Carisma TD eine Rechnung über ATS 79.166,67 zuzüglich 20% USt in Höhe von ATS 15.833,33, insgesamt ATS 95.000,00, ausgestellt und von der Abgabepflichtigen ein Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend gemacht worden. Hinsichtlich des Differenzbetrages von ATS 62.000,00 sei kein Vorsteuerabzug erfolgt.

Im November 2001 sei der Gebrauchtwagen Mitsubishi Carisma TD um ATS 154.000,00 brutto verkauft worden. Vom zunächst zur Gänze der Umsatzsteuer unterzogenen Verkaufserlös sei ein Betrag von brutto ATS 62.000,00 auf Erlöse Gebrauchtwagen 0% umgebucht worden. Der Ankauf des Fahrzeugs sei mit Vorsteuerabzug von der F AG als Eigentümerin des PKW erfolgt.

Eine Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG sei neben anderen Voraussetzungen nur zulässig, wenn für diese Lieferung

a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder

b) die Differenzbesteuerung vorgenommen worden sei.

Nach Ansicht des Prüfers sei der gesamte Verkaufserlös der Umsatzsteuer zu unterziehen, da die genannten Voraussetzungen für die Vornahme einer Differenzbesteuerung im gegenständlichen Fall nicht gegeben gewesen seien.

Einerseits finde sich auf dem Beleg kein Hinweis, dass die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG angewendet worden sei. Andererseits sei Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und somit für diese Lieferung von der F AG geschuldet worden.

Es sei daher eine Aufteilung des Verkaufserlöses in einen ust-pflichtigen und ust-freien Teil nicht möglich. Dies führe zu folgenden Auswirkungen:

	2001	
<i>Erlöse Gebrauchtfahrzeuge ustpf. 20% lt. Erkl.</i>	<i>1.305.805,03</i>	
<i>Erlöse Gebrauchtfahrzeuge ustpf. 20% lt. BP</i>	<i>1.357.471,70</i>	<i>20% USt</i>
	<i>51.666,67</i>	<i>10.233,33</i>
<i>Erlöse Gebrauchtwagen 0% lt. Erkl.</i>	<i>1.727.684,00</i>	
<i>Erlöse Gebrauchtwagen 0% lt. BP</i>	<i>1.665.684,00</i>	
	<i>- 62.000,00</i>	

Im auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001** vom 16. Februar 2004 wurden dementsprechend die mit 20% zu versteuernden Umsätze im Sinne obiger Ausführungen erhöht.

Dagegen erhab die Pflichtige durch ihren steuerlichen Vertreter **Berufung** und begründete diese folgendermaßen:

Unstrittig sei, dass sie im Juli 2001 im Rahmen eines aufrechten Vertrages von einer Leasinggesellschaft mit Zustimmung und ausdrücklichem Auftrag des Nutzungsberichtigten ein Fahrzeug um brutto ATS 95.000,00 S (netto ATS 79.166,67; offener Rest aus Leasingfinanzierung) abgelöst habe. Fraglich sei allerdings, ob sie dabei überhaupt in eigenem

Namen handeln habe können.

Unstrittig sei auch, dass es sich bei dem "Ablösepreis" allein nicht um den Verkehrswert des Fahrzeugs gehandelt habe, weil die "stille Reserve" (Verkehrswert abzüglich offener Finanzierungsbetrag) dem Leasingnehmer, einer Privatperson, und somit ohne Umsatzsteuer durch eine Zahlung von ATS 62.000,-- S abgelöst worden sei.

Es hätten also bei der Anschaffung des unteilbaren Wirtschaftsgutes zwei verschiedene Komponenten vorgelegen, eine mit und eine ohne USt. Der Verkauf dieses Fahrzeuges sei am 16.11.2001 erfolgt. Im Zuge dieses Wiederverkaufes habe sie (die Bw) überhaupt **keine USt ausgewiesen**, aber in ihren Büchern die Einkaufskomponente mit USt (welche sie unter Verweis auf den vorstehenden Absatz vielleicht zu Unrecht als Vorsteuer geltend gemacht habe) zuzüglich ihrer Spanne der Umsatzsteuer unterzogen. Würde es zutreffen, dass sie hinsichtlich der Ablösezahlung an die Leasinggesellschaft nicht vorsteuerabzugsberechtigt gewesen wäre, würde sie nur hinsichtlich Ihrer Spanne umsatzsteuerpflichtig sein, was insgesamt zum selben Ergebnis bezüglich des Berufungsbegehrens führe.

Während der Prüfer der Ansicht sei, dass im konkreten Fall der gesamte Verkaufspreis der USt zu unterziehen sei, vertrete sie die Ansicht, dass die umsatzsteuerfreie Anschaffungskomponente als Durchläufer zu behandeln sei, so wie dies zB der Fall wäre, wenn ein Fahrzeug von einem anderen Händler angekauft werde, der unter der Voraussetzung, dieses Fahrzeug von einer Privatperson erworben zu haben, nur von einer allfälligen Spanne eine USt auszuweisen habe und in der Folge auch der zweite Händler den ursprünglichen Anschaffungspreis vom nicht ust-pflichtigen Vorbesitzer als Durchläufer behandeln dürfe.

Somit sei aus der unterschiedlichen Betrachtung ein USt-Betrag von ATS 10.333,33 strittig. Der Auffassungsunterschied ergebe sich aus einer Neuauflage der ursprünglichen, mit Einführung der Mehrwertsteuer 1973 vorherrschenden Auffassung, dass ein Autohändler, der ein Gebrauchtfahrzeug zB über andere Händler kaufe und teilweise einen Vorsteuerabzug habe, beim Verkauf das Fahrzeug zur Gänze der USt zu unterziehen habe. Dieser Rechtsansicht habe der VwGH widersprochen. In der Folge sei im UStG der § 4/3 speziell für diese Branche zur Vermeidung der Kulminierung der USt entstanden. Gleiche Rechtsnormen bestünden auch in anderen Ländern der EU und seien EU-rechtskonform.

Mit der Schaffung der Differenzbesteuerung sei der Gesetzgeber wohl der Auffassung gewesen, dass damit diese Bestimmung vollinhaltlich übernommen worden und damit obsolet sei.

Die vom Prüfer nun vertretene Rechtsansicht führe also zu einem Rückfall in eine Betrachtungsweise, die der VwGH bereits einmal als rechtswidrig verworfen habe.

Das Rechtsgeschäft sei unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anders zu sehen, als hätte der Leasingnehmer das Fahrzeug zuerst von der Leasingfirma zurückgekauft und in der Folge zur Gänze und natürlich dann umsatzsteuerfrei dem Autohändler in Zahlung gegeben. Die sicher ungewöhnliche Form, ein Fahrzeug dem Leasinggeber zum Verrechnungswert abzulösen und die stille Reserve direkt dem Leasingnehmer auszuzahlen, dürfe aber nach Ansicht der Bw zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen, weil sich am tatsächlichen Inhalt des Geschäftes dadurch nichts ändere und die äußere Form nach den Bestimmungen der BAO speziell für ihre Betrachtung irrelevant sein solle.

Im Falle der Vorlage an den UFS werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In seiner **Stellungnahme zur Berufung** begrüßte der Betriebsprüfer des Finanzamtes unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen zusammenfassend, dass eine Aufteilung des Entgeltes bei der Weiterveräußerung durch die Bw in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil mangels gesetzlicher Deckung nicht möglich sei, weil für die Lieferung des Mitsubishi Carisma TD von der F AG zusätzlich zum Entgelt die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden und somit die Anwendbarkeit des § 24 UStG 1994 nicht mehr gegeben sei.

Mit **Vorlagebericht** vom 1. April 2004 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über telefonisches Ersuchen der ho. zuständigen Sachbearbeiterin, Unterlagen über den Verkauf bzw. die Vereinbarung zwischen Leasingnehmer und F AG über die Veräußerung des Mitsubishi Carisma vorzulegen, legte der steuerliche Vertreter der Bw folgende

Berufungsergänzung vor:

"Unter Bezugnahme auf unser Telefonat habe ich die für Sie notwendigen Belege ausgehoben, übermittel Ihnen diese in der Beilage und ersuche Sie den nachfolgend chronologisch dargestellten Ablauf nachzuvollziehen, weil ich glaube, dass der Prüfer in seiner Darstellung nur mangels Chronologie falsche Zusammenhänge sieht und unrichtige Schlüsse zieht.

1. Der Kunde R "kaufte" den PKW Hyundai Trajet 2,0 um ATS 327.273,74. Fakturiert wurde dieses Fahrzeug an die F. Die Umsatzsteuer zu diesem Geschäft wurde korrekt in voller Höhe abgeführt. Siehe die Beilagen 1, 2 und 3.
2. Der Kunde R gab einen Gebrauchtwagen Mitsubishi Carisma TD mit einem Verkehrswert von ATS 157.000,00 S in Zahlung, der auch schon von der F finanziert war. Die Firma W nahm dieses Fahrzeug in ihr Umlaufvermögen auf und beglich den Kaufpreis wie folgt:
 - a. sie löste bei der F den noch offenen Rest aus der Finanzierung mit 95.000,00 S ab,
 - b. sie stellte für den Kunden R den Restbetrag von ATS 62.000,-- auf den tatsächlichen Kaufpreis von ATS 157.000,-- bereit und
 - c. der Kunde verfügte, dass die unter b. genannten ATS 62.000,-- als Depot- oder Vorauszahlung für das neue Fahrzeug an die F überwiesen werden.

Daraus, und weil Leasing doch aus einem anderen Kulturreis kommt, ergaben sich schon bis zu diesem Punkt Fehler in der Buchhaltung wie mE auch Denkfehler der die Vorgänge kritisch Betrachtenden.

Jene ATS 95.000,00, die die F in Ihrer Rechnung vom 19.1. (richtig wohl: 7.)01 ausweist, entsprechen nicht dem Wert des Fahrzeugs, sondern sind nur der offene Betrag aus der Finanzierung. Nur wenn der Leasingnehmer den Leasingvertrag vorzeitig beendet, hat **nur er** das Recht, "sein" Fahrzeug um diesen Preis zu erwerben, niemals ein Fremder.

Daher ist die Rechnung (Beilage 4) an sich falsch, wenngleich hinsichtlich der steuerlichen Gegebenheiten **bei der F** doch richtig, diese hat 15.833,33 an USt abzuführen und hat es wohl sicher auch getan. So eine Leasingabrechnung ist aber keine Rechnung im Sinne eines Auszuges aus einem Kaufvertrag im mitteleuropäischen Sinne. Das Leasingunternehmen beurkundet mit dieser "Rechnung", nach dem Erhalt jener ATS 95.000,00 keine Rechte mehr an dem Fahrzeug zu haben. Hier überschneiden sich die Begriffe "Lieferung" und "Sicherungs(rück)übereignung".

Für die 2. Kaufpreiskomponente, jene ATS 62.000,-- die als Guthaben aus einer geleisteten Anzahlung in das Vermögen des Herrn R übergegangen sind, gibt es keinen Kaufvertrag, nur die concludente Handlung. Es kann auch keinen Kaufvertrag geben, weil es nicht für jede Kaufpreisrate einen eigenen Kaufvertrag gibt, sondern immer nur einen, allenfalls mit einer Ratenvereinbarung.

Demzufolge war es falsch, in die Buchhaltung der Firma W den Gebrauchtwagen Mitsubishi Carisma TD mit zwei verschiedenen Komponenten aufzunehmen, einmal auf ein Konto "permanente Inventur Vorrat Gebrauchtwagen mit Vorsteuer" mit einer Preiskomponente von brutto 95.000,-- bzw. netto 79.166,67 (siehe Beilage 5) und mit einem 2. Teil auf ein gleichartiges Konto für Fahrzeuge ohne Vorsteuer mit ATS 62.000,-- (siehe Beilage 6). Es war auch falsch, ATS 15.833,33 als Vorsteuer in Anspruch zu nehmen (Beilage 5).

Die 2. Kaufpreiskomponente mit netto 62.000,-- bekam man aus den Büchern, indem man vom vollen der USt unterzogenen Verkaufspreis diesen Teil auf den ust-freien Lagerbestand

umbuchte (Beilage 8).

Es wäre klarer gewesen Folgendes zu veranlassen:

<i>Storno der Vorsteuer aus der Rechnung F</i>	(-) 15.833,33
<i>Beim Verkauf des Gebrauchtwagens EK 157.000,-- VK 154.000,-- an K keine USt buchen</i>	25.666,67
<i>Die Korrektur der Umsatzsteuer in Höhe von zu unterlassen (20% aus ATS 62.000 brutto)</i>	(-) 10.333,33

Durch die verwirrenden Korrekturen wurde die USt-Bemessung (ungewollt) um die USt aus dem Verlust des Gebrauchtwagengeschäfts gekürzt (ATS 500,-- aus ATS 3.000,--).

Zusammenfassung:

Tatsächlich hätte die Firma W den Gebrauchtwagenverkauf zur Gänze nicht mit ATS 25.666,67 der USt unterziehen müssen, dafür aber auch nicht die Vorsteuer von F mit ATS 15.833,33 in Anspruch nehmen und die Korrektur mit 10.333,33 veranlassen dürfen.

Einschränkung der Berufung

Nach der Rekonstruktion des Falles habe ich erkannt, dass die Buchungen per 16.11.2001 den ursprünglichen Fehler nicht vollständig beseitigt haben und die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um den fiktiven Nettobetrag aus dem Verlust beim Gebrauchtwagengeschäft irrtümlich gekürzt wurde. Ich akzeptiere deshalb eine Nachforderung in Höhe von ATS 500,--, begehre aber noch als Gutschrift die Differenz auf ATS 10.333,33, somit ATS 9.833,33."

Der Berufungsergänzung wurden die Rechnung vom 19.7.2001 über den Verkauf des PKW Hyundai Trajet der Fa. W an die Fa. F (Vermerk: "Anzahlung von 62.000,-- erhalten") über brutto 327.272,74 S, die Rechnung der Fa. F an die Firma Hyundai W über den PKW Mitsubishi Carisma TD gebraucht über 95.000,00 S brutto, eine "Zusammenstellung der Schlussbesprechungspunkte" anlässlich der Betriebsprüfung und Kopien der Kontoauszüge betreffend die Buchungsvorgänge bei der Fa. W beigelegt.

Ein an die Fa. F GmbH (Rechtsnachfolgerin der Leasinggeberin) gerichtetes

Auskunftsersuchen erbrachte folgendes Ergebnis:

1) Zur Frage nach der Höhe des Veräußerungspreises des Mitsubishi Carisma:

Antwort: "Das oben angeführte Fahrzeug wurde um einen Bruttobetrag von ATS 95.000,00 an den Händler (= Hyundai W) verkauft."

2) Zur Frage, wer das Fahrzeug Mitsubishi Carisma tatsächlich an die Fa. W veräußert habe bzw. wer tatsächlich dazu in der Lage gewesen sei, dieses Auto zu veräußern:

Antwort: "Die Fa. F hat das Fahrzeug angekauft und ist daher wirtschaftlicher Eigentümer. Als Eigentümer wurde das Objekt von der Fa. F an die Fa. Hyundai W verkauft. Die Anbahnung des Verkaufs wurde durch den Leasingnehmer Hrn. R durchgeführt."

3) Zur Frage, warum von der Fa. F für diesen PKW 95.000,00 S an die Fa. W in Rechnung gestellt worden seien:

Antwort: "Der Verkaufspreis in Höhe von ATS 95.000,00 wurde mittels Kaufvertrag vereinbart, bzw. die Fa. W war bereits das Objekt um diesen Preis anzukaufen."

4) Zur Frage, ob der Betrag von 62.000,00 S (Anzahlung) auch in Rechnung gestellt worden sei, und wenn nein, warum nicht:

Antwort: "Es wurde ein neuer Leasingvertrag über einen Hyundai Trajet mit dem Leasingnehmer abgeschlossen. Bei diesem Vertrag wurde eine Anzahlung in Höhe von

ATS 62.000,00 vereinbart. Bei Übergabe des Fahrzeuges wurde dieser Betrag in unserem Namen von der Fa. W inkassiert. Bei der Bezahlung der Fahrzeugrechnung wurde dieser Betrag abgezogen."

5) Zur Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum und zur Bitte um Vorlage des Leasingvertrages:

Antwort: "a) Hr. R war der Leasingnehmer des Pkw Mitsubishi Carisma.
b) Die Kopie des Leasingvertrages wird nachgereicht."

Im Rahmen eines **Telefonates am 21. August 2008** kündigte die zuständige Sachbearbeiterin der Fa. F an, dass ein Muster eines Leasingvertrages samt Allgemeinen Geschäftsbedingungen übermittelt werde, da der bezughabende Leasingvertrag auf Grund des verstrichenen Zeitraumes und zahlreicher Übersiedlungen nicht mehr gefunden habe werden können.

Erläuternd gab sie an, dass der als Anzahlung verrechnete Betrag von 62.000,00 S nicht für den Mitsubishi Carisma bezahlt worden sei. Es handle sich auch nicht um eine Zahlung, die dessen Verkehrswert betreffe. Vielmehr sei dieser Betrag vom Leasingnehmer als Anzahlung an die Leasingfirma für den Hyundai Trajet zu bezahlen gewesen (17,72% der Anschaffungskosten). Es werde in Fällen des Autotausches durch den Leasingnehmer nämlich üblicherweise zwischen der F und dem Autohändler im Rahmen der Finanzierungszusage durch die F vereinbart, dass der Autohändler gleich jenen Auszahlungsbetrag, den die Leasingfirma vom Leasingnehmer beim Abschluss des Leasingvertrages verlange, für diese einhebe. Dieser Anzahlungsbetrag werde sodann gleich mit der Kaufpreiszahlung für das neue Auto gegenverrechnet. Im gegenständlichen Fall sei dieser Betrag – wie üblich – wohl auch von Hrn. R in bar an die Fa. W als Inkassantin für die Fa. F erlegt worden. Der Verkaufswert des Mitsubishi sei von der F als Eigentümerin mit 95.000,00 S bemessen und der Fa. W (mit USt-Ausweis) in Rechnung gestellt worden. Dieser Wert sei aus dem offenen Wert des Fahrzeuges bei der Leasingfirma (79.166,67 S netto), umgerechnet auf den Bruttopreis, nach 16 Monaten Mietzeit (kalkulatorische Laufzeit 36 Monate) errechnet worden. Beim gegenständlichen Leasingverhältnis sei die Leasingfirma immer wirtschaftlicher Eigentümer geblieben; das Leasinggut sei dem Leasingnehmer nur zur Nutzung überlassen worden. Es sei daher auch von der F als Eigentümerin verkauft worden.

Aus den **Allgemeinen Geschäftsbedingungen** laut nachgereichtem Muster eines Restwertleasingvertrages geht Folgendes hervor:

Laut **Punkt XII der Allgemeinen Geschäftsbedingungen** hat der Leasingnehmer dem Leasinggeber bei Auflösung des Vertrages aus welchem Grund auch immer zusätzlich zu den schon vorher geleisteten Zahlungen den Auflösungswert zu ersetzen. Dieser ergibt auch aus der Fälligstellung aller noch ausstehenden Leasingentgelte, die der Leasingnehmer aufgrund des Leasingvertrages für die restliche Dauer der Laufzeit zu zahlen gehabt hätte, zuzüglich eines eventuell vereinbarten Restwertes sowie der Summe aller sonstigen offenen, geschuldeten Zahlungen samt Verzugszinsen und genauer definierten Kosten. Der Verwertungserlös für das Leasingobjekt wird dem Leasingnehmer bis zur Höhe des

Auflösungswertes gutgebracht, darüber hinaus werden dem Leasingnehmer 75% des den Auflösungswert übersteigenden Verwertungserlöses gutgebracht. Der Rest verbleibt beim Leasinggeber.

Gemäß Punkt XV der Allgemeinen Geschäftsbedingungen hat der Leasingnehmer bei Vertragsbeendigung aus welchem Grund auch immer das Leasingobjekt auf eigene Kosten und Gefahr am Sitz des Leasinggebers oder mit dessen Zustimmung an einem für den Leasingnehmer näher gelegenen Ort mit sämtlichen Papieren und Schlüsseln in betriebsfähigem Zustand zurückzustellen. Der Leasinggeber wird das Leasingobjekt an einen Dritten, der Unternehmer ist, zum Verkehrswert veräußern; ist der Leasingnehmer Verbraucher, jedoch nur, falls der Leasingnehmer nicht innerhalb von 10 Tagen ab Vertragsauflösung und Verständigung vom Ergebnis der Verkehrswertaufstellung an den Leasingnehmer dem Leasinggeber ein Kaufanbot eines Kfz-Händlers beibringt, welches zu einem höheren Verwertungserlös führt.

Nach einem **Telefonat** mit dem steuerlichen Vertreter der Bw, in dem dieser betonte, dass mit dem Leasingvertragsende der Leasingnehmer das Auto immer bekomme, weswegen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen nicht von Belang seien, und dass die 62.000,00 S definitiv für den "Mehrwert" des Autos im Wege einer Verrechnung als Anzahlung und ein solcher Betrag nicht – wie von der F vermutet – extra geflossen sei, wurden ihm die Ergebnisse des Auskunftsverfahrens zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 19. September 2008** führte er hiezu Folgendes aus:

"In Ihrem Schreiben vom 11.4.2008 haben Sie der F GmbH Fragen gestellt, die von einem Kaufmann zufolge der Verwendung steuerrechtlicher Begriffe in aller Regel nicht korrekt beantwortet werden kann. Die Firma F ist nicht wirtschaftlicher, sondern zivilrechtlicher Eigentümer von Fahrzeugen, die sie finanziert.

Ohne jede Frage hat der zivilrechtliche Eigentümer, sollte der Leasingnehmer seine Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllen, das Recht, das Fahrzeug einzuziehen und zu verwerten. In einem solchen Fall wird üblicherweise, deckt der Verwertungserlös den offenen Finanzierungsbetrag nicht ab, der Leasingnehmer mit dem Differenzbetrag belastet und dieser nachgefordert. Sollte der Verwertungserlös höher sein, sollte er eigentlich dem Leasingnehmer zugute kommen, was selten passiert, weil eingezogene Fahrzeuge ohne besondere Bemühung verkauft werden.

Keinesfalls kann bei einem aufrechten Leasingvertrag ein x-beliebiger bei der Leasingfirma auftreten und erklären, er wolle das Fahrzeug übernehmen, zahlt zB die letzten beiden Leasingraten für ein wunderprächtiges Fahrzeug und der Leasingnehmer schaut durch die Finger. Wäre der Leasingnehmer ein Unternehmer und er würde einer derartigen Regelung zu Gunsten eines Angestellten oder Familienangehörigen zustimmen, würde er beim Finanzstrafreferenten landen mit der Begründung, dass die Verschleuderung stiller Reserven entweder eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine Begünstigung nahestehender Personen sei.

Die im letzten Absatz genannte Betrachtungsweise der Finanzämter ist die übliche, ich pflichte dieser voll bei. Es gibt demnach einen Unterschied zwischen dem noch offenen Betrag aus der Leasingfinanzierung und dem tatsächlichen Wert des Fahrzeuges. Weil ich glaube, dass sozusagen im umgekehrten Fall die Finanzämter auf unwiderlegbar sicherem Grunde stehen, halte ich in diesem Fall, weil es um denselben materiellen Inhalt geht, an meiner bisherigen Ansicht fest.

Ohne jede Frage hat die F keine andere Möglichkeit den offenen Finanzierungsbetrag buchtechnisch mit Umsatzsteuer abzurechnen. Gemäß den für Sie zwingend anzuwendenden §§ 22 – 24 BAO kann aber so eine Rechnung, die die stillen Reserven im Fahrzeug nicht beinhaltet, keine solche sein, die nicht zwingend an einen ausgestellt ist, der im Namen und

mit Zustimmung des Leasingnehmers handelt. Dieses Recht kann der dem Umsatzsteuergesetz eigene Formalismus nicht beugen. Noch dazu, wenn offenkundig ist, dass dem Leasingnehmer mehr gutgeschrieben wurde als der Rückkaufwert (Freikauf) für das Fahrzeug ausgemacht hat."

Die Ergebnisse des beim Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden auch dem **Finanzamt** zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Der Vertreter der Amtspartei teilte in Reaktion darauf mit, dass der Antrag der Abgabenbehörde erster Instanz auf Abweisung der Berufung beibehalten werde.

Im Zuge der am 19. November 2008 durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wurde im Wesentlichen Folgendes erörtert:

Zunächst bekärfigte der steuerliche Vertreter der Bw seine Ansicht, dass der Prüfer den gegenständlichen Fall zu Recht aufgegriffen, aber die falschen Konsequenzen gezogen habe. Wenn man ein Fahrzeug lease, so gehöre einem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Wert des Fahrzeugs auf der einen Seite, wenn der Leasingvertrag erfüllt werde. Andererseits sei nur jener Betrag offen, der sich aus dem Leasingvertrag ergebe. Die Differenz zwischen tatsächlichem Verkehrswert des Fahrzeugs und offenem Leasingbetrag sei eine Größe, die im Steuerrecht nirgendwo präzise definiert sei, wie die Leasinggeschäfte überhaupt ein Fremdkörper im österreichischen Steuerrecht seien.

Bei Betriebsprüfungen würden immer wieder zu Recht verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt, wenn ein Sohn oder Anverwandter das Fahrzeug um die letzte Leasingrate kaufe, weil es sich hier um ein Geschäft handle, das dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt widerspreche. Im gegenständlichen Fall sei genau der umgekehrte Sachverhalt gegeben. Man gehe bei einer relativ kurzen Leasingdauer davon aus, dass der offene Finanzierungsbetrag von 95.000,00 S der Kaufwert des Fahrzeugs sei.

Die Leasinggesellschaft sei aber nicht berechtigt bzw. sei es zivilrechtlich unmöglich, das geleaste Fahrzeug um den offenen Leasingbetrag und ohne Zustimmung des Leasingnehmers an einen Fremden (im gegenständlichen Fall die Bw) zu verkaufen. Sie würde damit das Vermögen des Leasingnehmers verschleudern und müsste ersatzpflichtig gegenüber dem Leasingnehmer sein, denn das Fahrzeug sei im gegenständlichen Fall nachweislich um 62.000,00 S mehr wert als der abgerechnete Leasingbetrag gewesen. So ein Geschäft, nämlich der Verkauf eines Fahrzeugs von einer Leasinggesellschaft bei vorzeitiger Beendigung des Vertrages sei im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und ertragsteuerlich ein Scheingeschäft und daher nicht anzuerkennen.

Deshalb sei der Empfänger der Rechnung auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der ursprüngliche buchmäßige Vorgang bei der Fa. W, indem diese den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen habe, sei daher falsch gewesen. Der Verkauf des gebrauchten Fahrzeugs an sie hätte bei ihr nicht zum Vorsteuerabzug führen dürfen; damit hätte sie das Fahrzeug zur Gänze umsatzsteuerfrei erworben und die Differenzbesteuerung in Anspruch nehmen dürfen.

In konsequenter Weise hätte die Leasingfirma das Fahrzeug an den Leasingnehmer um 95.000,00 S abrechnen müssen, dieser hätte das Auto nach dem Freikauf um 95.000,00 S plus 62.000,00 S umsatzsteuerfrei in Zahlung geben bzw. an die Fa. W verkaufen müssen, die diese Gesamtsumme dann wiederum mit der Leasingfirma verrechnen hätte müssen. Dort sei die Zahlung seines Wissens als Depotzahlung für das neue Fahrzeug behandelt worden.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw sei die Problematik ausschließlich die, ob die Rechnung der Leasingfirma über den sich aus dem Leasingvertrag ergebenden offenen Betrag eine solche über eine Warenlieferung mit dem wahren Warenwert gewesen sei. Das sei seiner Ansicht nach einfach eine Abrechnung über einen offenen Finanzierungsbetrag gewesen; es könne aber keine Rechnung gewesen sein, aus der die Bw Vorsteuer in Anspruch habe nehmen dürfen.

Die Vertreter des Finanzamtes und der Bw bekundeten ihre Einigkeit darüber, dass Eigentümer des Fahrzeuges bei der Leasingfinanzierung der Leasinggeber sei und das Auto ein unteilbares Wirtschaftsgut darstelle. Das Fahrzeug sei nachweislich und belegt an die Firma W verkauft worden, wobei der steuerliche Vertreter der Bw aber betonte, dass dies kein normales Geschäft gewesen sei, da nur 95.000,00 S verrechnet worden seien, obwohl das Fahrzeug inklusive dem Wert der stillen Reserven insgesamt 157.000,00 S wert gewesen sei. Dem Einwurf der Referentin, ob nicht die Beträge von 95.000,00 S und 62.000,00 S in Summe insgesamt das Entgelt dargestellt hätten, pflichtete der steuerliche Vertreter der Bw bei, zumal ja laut Allgemeinen Geschäftsbedingungen die Leasingfirma dem Leasingnehmer den Verkehrswert gutzubringen habe. Das sei aber nicht geschehen. Die Leasinggeberin habe nicht den Verkehrswert abgerechnet. Die Leasingfirmen dürften nicht zu einem willkürlich offenen Kreditbetrag Fahrzeuge abrechnen. Im speziellen Fall, wenn die Leasingfirma allerdings mit dem Leasingnehmer abrechne, habe sie kein Recht, mehr als den offenen Finanzierungsbetrag abzurechnen. Da habe man zwei verschiedene Rechtssysteme, das Leasing passe nicht in das österreichische Steuerrecht.

Die Leasingfirma müsse bei einem offenen Leasingvertrag immer den Leasingnehmer fragen, ob sie das Auto verkaufen dürfe.

Es sei richtig, dass es im gegenständlichen Fall vom Leasingnehmer ausgegangen sei, dass er ein anderes Auto wollte. Er wollte das Auto abgerechnet haben. Den Betrag von 95.000,00 S habe er aber nicht selbst bezahlt, sondern er habe der Firma W gesagt, sie solle diesen Betrag für ihn bezahlen.

Das tatsächliche Geschäft sei so gewesen, dass der Leasingnehmer das Fahrzeug von der Leasingfirma freikaufen habe lassen, indem er der Fa. W gesagt habe, sie solle an die Leasingfirma zahlen, was noch offen sei. Dies seien eben die 95.000,00 S gewesen. Das könne aber kein Geschäft in eigenem Namen gewesen sein, weil das Fahrzeug mehr wert gewesen sei. Die Fa. W habe für den Leasingnehmer nur als Erfüllungsgehilfe gehandelt. Die Leasingfirma habe den Fehler gemacht, das Fahrzeug der Fa. W in Rechnung zu stellen, was aber gar nicht sein könne, weil sie nicht berechtigt sei, das Fahrzeug zu verschleudern.

Über den Einwand des Finanzamtsvertreters, dass, wenn der Leasingnehmer vom Vertrag zurücktrete, nur die Leasingfirma das Auto als Eigentümerin verkaufen könne, führte der steuerliche Vertreter an, dass der Leasingnehmer es herauskaufen müsse; die 157.000,00 S für das Auto habe aber er bekommen, indem dieser Betrag auf den Preis des neuen Autos angerechnet worden sei. Der Fehler sei gewesen, dass der Leasingnehmer von der Leasingfirma keine Rechnung bekommen habe. Das sei aber entsprechend dem tatsächlichen Verlauf des Geschäftes von der Abgabenbehörde richtig zu stellen.

Zur Frage der Referentin, was passiere, wenn der Leasingnehmer keinen Händler nenne und aus dem Vertrag raus wolle, gab der steuerliche Vertreter der Bw an, dass dann die Leasingfirma das Auto nehme und verwerte. Wenn sie weniger bekomme, wolle sie noch immer vom Leasingnehmer den offenen Kreditbetrag, der aber mit dem Fahrzeugwert nichts zu tun habe.

In Fällen wie dem gegenständlichen, wo der Autohändler tatsächlich im Namen des Leasingnehmers handle, dürfe sich der Autohändler die Vorsteuer nicht holen, weswegen keine Anschaffung des Gebrauchtfahrzeugs mit Vorsteuer vorläge und die Differenzbesteuerung anwendbar wäre.

Auf die Frage der Referentin nach der ausgewiesenen Provision von 3.000,00 S führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Autohändler eine solche von der Leasingfirma für die Vermittlung des Leasingvertrages immer bekomme. Im gegenständlichen Fall sei es so gewesen, dass der Leasingnehmer zur Autohändlerin gekommen sei und das Auto in Zahlung geben wollte.

Über Befragen der Referentin bestätigte der Steuerberater der Bw, dass sich alle dessen bewusst gewesen seien, dass das Auto Gegenstand eines Leasinggeschäfts gewesen sei. So ein Geschäft laufe so ab, dass der Leasingnehmer zum Autohändler gehe und frage, was ihm diese dafür gebe. Wenn das abgesprochen sei, sage er es der Leasingfirma, dass er das Auto

herauskaufen wolle, Es werde dann das Auto eigentlich normalerweise vom Leasingnehmer herausgekauft, weil nur er es herauskaufen könne. Aber im gegenständlichen Fall habe der Leasingnehmer die Fa. W gebeten, mit der Leasingfirma zu reden und das für ihn auszuhandeln. Es sei aber von vornherein bereits festgestanden, dass die Fa. W das alte Auto um 157.000,00 S auf den Neukaufpreis des neuen Fahrzeuges in Anrechnung bringen werde. Die Preise seien vorher festgestanden. Der Rest sei Verhandlungssache mit der Leasingfirma gewesen. Diese habe die 95.000,00 S verlangt, dann sei die Sache für sie erledigt gewesen. Die 95.000,00 S seien von der Fa. W an die Leasingfirma geflossen. Nur habe die Leasingfirma eine Rechnung an die Fa. W gelegt, was falsch gewesen sei, weil Letztere nicht in eigenem Namen handeln habe können. Sie könne ja gar nicht in eigenem Namen gehandelt haben, wenn sie vorher schon mit dem Leasingnehmer ausgemacht habe, dass sie das Auto um 157.000,00 S in Zahlung nehmen würde.

Der Leasingfirma sei klar gewesen, dass das geleaste Fahrzeug in Zahlung bei der Fa. W gegeben werde und die Fa. W habe das für den Leasingnehmer geregelt. Der wirtschaftliche Gehalt sei aber der gewesen, dass der Leasingnehmer das Auto, das er von der Leasingfirma freikaufen habe wollen, um 157.000,00 S in Zahlung gegeben habe.

Abschließend beantragte der Vertreter des Finanzamtes unter Berufung auf das Vorliegen eines Kaufvertrages zwischen Leasingfirma als Eigentümerin des Fahrzeugs und der Bw, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter der Bw wies darauf hin, dass es Aufgabe des Finanzamtes sei, den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes zu erforschen. Der Formalismus der Umsatzsteuer sei in diesem Fall nicht dahingehend anzuwenden, dass unbedingt ein Falscher Vorsteuer in Abzug bringen dürfe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 UStG 1994 gilt für Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Nummern 44 bis 46 der Anlage) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (**Differenzbesteuerung**), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war zu klären, ob die Bw im Zusammenhang mit dem Verkauf des berufungsgegenständlichen Kraftfahrzeuges Mitsubishi Carisma TD von dieser gesetzlichen Möglichkeit der "**Differenzbesteuerung**" Gebrauch machen konnte. Voraussetzung für die Zulässigkeit einer solchen Differenzbesteuerung ist die Erfüllung der zitierten gesetzlichen Tatbestandsmerkmale.

Unstrittig war zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens und bestand auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel daran, dass die Bw als Kfz-Händlerin als Wiederverkäuferin im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu qualifizieren war.

In Streit stand vielmehr die (alternative) Erfüllung der weiteren Tatbestandsmerkmale des § 24 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, nämlich die **Frage, ob für die an sie ausgeführte Lieferung Umsatzsteuer geschuldet wurde oder nicht.**

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 3 Abs. 1 UStG 1994** sind *Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.*

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten (Ruppe, Kommentar zum UStG, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 258 zu § 1). Dies entspricht dem dem Umsatzsteuerrecht eigenen Grundsatz der **Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses** (Ruppe, a.a.O., Tz 254 zu § 1 und die dort zit. Jud.).

Jeder, der in der tatsächlichen Lage ist, nach außen hin im eigenen Namen über den Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, hat die Verfügungsmacht inne (Burger, Der Leistungsbegriff im UStG, Wien 2002, S. 128).

Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (Ruppe, a.a.O., Tz 64 zu § 12; VwGH 27.6.2000, 2000/14/0010).

Im gegenständlichen Fall war unter Heranziehung dieser zitierten allgemeinen Definitionen zunächst zu ergründen, wem nach der – wie oben dargelegt – maßgeblichen Darstellung des Außenverhältnisses für alle Beteiligten sichtbar die Rolle des Leistenden bzw. jene des Leistungsempfängers zugekommen war.

Fest steht, dass für die Lieferung des gebrauchten (berufungsgegenständlichen) Fahrzeugs Mitsubishi Carisma TD seitens der Fa. F an die Bw eine Rechnung über 95.000,-- S brutto (netto 79.166,67 S) mit Umsatzsteuerausweis (Umsatzsteuer 15.833,33 S) gestellt worden ist.

Allein mit dieser Rechnung, die im Verfahren als einziges schriftliches Beweismittel über den Verkauf des berufungsgegenständlichen Fahrzeugs beigebracht werden konnte und sohin als schriftliche Manifestation des Kaufvertrages zu werten ist, wurde zunächst nach außen hin dokumentiert, dass die Fa. F diejenige war, die die Verfügungsmacht über das Fahrzeug

verschaffen konnte.

Als **Leistende** (Rechnungsausstellerin) geht daraus nämlich die Fa. F AG hervor. Auf den Leasingnehmer wird nur hinsichtlich der Örtlichkeit der Übergabe (= dessen Adresse) Bezug genommen.

Als Vertragspartnerin bzw. Rechnungsempfängerin im Zusammenhang mit dem Verkauf des berufungsgegenständlichen Fahrzeuges scheint die Bw (Kfz-Händlerin) auf.

Dem Schriftstück ist außerdem in keiner Weise zu entnehmen, dass etwa irgendeine der beiden Vertragsparteien (Rechnungsausstellerin oder –empfängerin) in fremdem Namen gehandelt hätte.

Dieses sich aus der Rechnung als schriftliche Dokumentation des Geschehensablaufes ergebende Bild wurde in weiterer Folge durch die Ermittlungsergebnisse des gegenständlichen Berufungsverfahrens bestätigt.

Wie die Bw selbst in der Berufungsschrift ausgeführt hatte und auch in der mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigt wurde, waren sich alle drei Beteiligten (Leasinggeberin, Leasingnehmer, Kfz-Händlerin = Bw) dessen bewusst, dass sowohl das berufungsgegenständliche Fahrzeug Gegenstand eines aufrechten Leasingverhältnisses war als auch das im Gegenzug veräußerte Auto wieder Gegenstand eines solchen sein sollte. Wie das Auskunftsersuchen ergab, bahnte der Leasingnehmer das Geschäft bloß an, bestand aber kein Zweifel daran, dass nur die Leasingfirma diejenige war, die den Mitsubishi verkaufen konnte.

Selbst die Bw zog diese Tatsache nicht in Zweifel, wenn sie darauf hinwies, dass nur der Leasingnehmer das Recht gehabt habe, das Fahrzeug von der Leasinggeberin zum Preis von 95.000,00 S abzulösen bzw. zu erwerben und das Eigentum der Leasinggeberin auch von ihrem steuerlichen Vertreter im Rahmen der Berufungsverhandlung als gegeben erachtet wurde.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass die Stellung der Leasingfirma als Verfügungsbemächtigte zudem auch durch die dem Leasingverhältnis zu Grunde liegenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen unterstrichen wurde, wenn dort darauf hingewiesen wird, dass bei Beendigung des Leasingverhältnisses das Fahrzeug an die Leasingfirma zurückzustellen ist und der Leasingnehmer kein Recht hat, es zu verkaufen.

Selbst, wenn der Leasingnehmer – wie in Punkt XV der Allgemeinen Geschäftsbedingungen ausgeführt – innerhalb von zehn Tagen ab Vertragsauflösung ein Kaufangebot eines Kfz-Händlers vorlegen kann, bedeutet dies noch nicht, dass er im Außenverhältnis als verfügberechtigter Verkäufer auftritt.

Abgesehen davon, dass es einem außenstehenden Dritten ohnehin kaum zugemutet werden kann, zu beurteilen, wem bei einem Leasingverhältnis im Innenverhältnis tatsächlich das wirtschaftliche Eigentum zusteht, trat die Leasinggeberin durch ihre Rechnungslegung somit bewusst als über den Kaufgegenstand im eigenen Namen Verfügungsberechtigte auf, was sie auch in ihrer Antwort im Auskunftsverfahren bekräftigte.

Auf Grund obiger Ausführungen kann demnach kein Zweifel bestehen, dass als Leistende im gegenständlichen Fall die Fa. F, also eine Unternehmerin, zu gelten hatte, da sie im Außenverhältnis für alle Beteiligten (Kfz-Händlerin, Leasingnehmer, Leasinggeberin) sichtbar als Verfügungsbefugte aufgetreten ist.

Der steuerliche Vertreter der Bw wehrte sich nun nicht gegen die Position der Leasingfirma als Leistende bzw. gestand diese – wie oben ausgeführt – sogar zu. Er stellte vielmehr die Position der Bw als **Leistungsempfängerin** in Frage, indem er bezweifelte, ob diese überhaupt in eigenem Namen handeln habe können.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung verlieh er konkret seiner Ansicht Ausdruck, dass im gegenständlichen Fall ein **Scheingeschäft** vorliege, da die Fa. F das Fahrzeug nur an den Leasingnehmer, nicht aber an die Bw als Dritte um den Betrag von 95.000,00 S hätte veräußern können. Die Bw hätte aus diesem Grunde auch nicht den Vorsteuerabzug geltend machen können, da sie das Fahrzeug tatsächlich von einer Privatperson (Leasingnehmer) erworben habe.

Im Zusammenhang mit dieser Argumentation ist zunächst auf die oben zitierte Definition des Leistungsempfängers zu verweisen, wonach es sich bei diesem um denjenigen handelt, der sich die Leistung zivilrechtlich ausbedungen hat.

Begriffsnotwendig für das Vorliegen eines Kaufvertrages in zivilrechtlicher Sicht ist, dass sich die Parteien zum Austausch einer Sache gegen eine Geldsumme verpflichten (Rummel. Kommentar zum ABGB, 3. Aufl., Wien 2000, Rz 1 zu § 1053).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass das Geschäft zwar durch den Leasingnehmer angebahnt wurde. Die Parteien, zwischen denen das Fahrzeug bzw. die Geldsumme (im Wege der Verrechnung mit dem Kaufpreis für das neue Fahrzeug Hyundai Trajet!) ausgetauscht werden sollte, waren aber nach übereinstimmenden Aussagen eindeutig die Leasingfirma und die Bw (Kfz-Händlerin), weshalb Letztere auch nicht bloß als Erfüllungsgehilfin im Rahmen der Geschäftsabwicklung betrachtet werden kann.

Der Einwand der Bw, nur der Leasingnehmer habe das Fahrzeug um den Preis von 95.000,00 S erwerben können, ändert nichts daran, dass der Wille der Vertragsparteien auf die Übertragung des Gegenstandes von der Leasingfirma an die Kfz-Händlerin gerichtet war, da eben der Leasingnehmer auf einen Erwerb (Ablöse) verzichtet hatte.

Es steht auch eindeutig fest, dass die Parteien die Folgen ihres Handelns, das sie nach außen hin dokumentierten, auch so eintreten lassen wollten bzw. tatsächlich ließen.

Es kann insofern auch nicht nachvollzogen werden, inwiefern in dieser Vertragsgestaltung ein Scheingeschäft vorliegen hätte sollen.

Nach **§ 23 Abs. 1 BAO** sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein **Scheingeschäft** im Sinne des § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 1 zu § 23). Scheingeschäfte sind empfangsbedürftige Willenserklärungen, die mit Einverständnis des Empfängers nur zum Schein abgegeben werden. Zum Schein abgegeben sind Erklärungen, die einverständlich keine bzw. nicht die aus der Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen auslösen sollen (Rummel, a.a.O., Rz 1 zu § 916).

Im gegenständlichen Fall entsprachen die aus der Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen aber genau den tatsächlichen Verhältnissen, die sich aus der Vertragsgestaltung ergaben und ist dem gesamten dargestellten Geschehensablauf kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass sich die Parteien des Kaufvertrages dahingehend verständigt hätten, durch Abgabe ihrer Willenserklärungen ein anderes Geschäft zu verdecken.

Vielmehr steht fest, dass die Leasingfirma als Eigentümerin des berufungsgegenständlichen Fahrzeugs der Bw das Eigentum daran bzw. die Verfügungsmacht darüber übertragen wollte, was auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach.

Die Fa. F war entgegen der Ansicht der Bw als Eigentümerin auch tatsächlich berechtigt, das Auto im Rahmen ihrer Privatautonomie als Verkäuferin zu welchem Preis auch immer (das heißt auch um 95.000,00 S) zu verkaufen. Der nutzungsberechtigte Leasingnehmer hätte allenfalls (wenn etwa das Auto während aufrecht Vertragsdauer gegen seinen Willen verkauft worden wäre!) nur Ansprüche aus dem Titel der Nichterfüllung bzw. mangelhaften Erfüllung des Leasingvertrages gegenüber der Leasingfirma geltend machen können.

Tatsächlich hat aber im gegenständlichen Fall die Leasingfirma der Bw nach Ansicht des Senates das Fahrzeug nicht – wie in der Rechnung ausgewiesen – um 95.000,00 S veräußert,

sondern um 157.000,00 S (also inklusive dem an den Leasingnehmer zu entrichtenden Betrag von 62.000,00 S).

Die betreffende Rechnung war – und insofern ist der Bw zuzustimmen – mit einem Mangel dahingehend behaftet, als der Rechnungsbetrag mit 95.000,00 S zu niedrig ausgewiesen war.

Es ist zwar zunächst grundsätzlich davon auszugehen, dass zwischen den Vertragsparteien Übereinstimmung darin herrschte, dass das Eigentum am Kaufgegenstand Mitsubishi Carisma TD gegen Bezahlung des vereinbarten Kaufpreises von der Fa. F an die Bw (Kfz-Händlerin) übertragen werden sollte.

Tatsächlich hatte aber – und dies scheint auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens sicher und war auch allen am Geschäft Beteiligten bewusst – die Käuferin dem nutzungsberechtigten Leasingnehmer (einem Dritten) zusätzlich zum Betrag von 95.000,00 S, der direkt an die Leasingfirma zu leisten war, den Wert der stillen Reserven des Autos in Höhe von 62.000,00 S zu ersetzen. Dieser Betrag entsprach gleichsam einer Zahlung für den Verzicht auf die Geltendmachung seines Rechtes, das Auto selbst freizukaufen.

Es steht außer Zweifel, dass die Lieferung ohne Leistung dieses Betrages an den Leasingnehmer als (hauptsächlichen) Nutznießer des Verwertungserlöses – was sich aus den innervertraglichen Beziehungen zwischen Leasinggeberin und Leasingnehmer ergab! – nicht zu Stande gekommen wäre.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes ist nämlich den Ausführungen der Bw Glauben zu schenken, dass der Differenzbetrag von 62.000,00 S tatsächlich aus der Differenz von Verkehrswert des Autos und offenem Finanzierungsbetrag resultierte und auf kurzem Wege gleich als Anzahlungsbetrag auf die Leasingraten für den Hyundai Trajet verwendet wurde.

Auch wenn damit ein Teil des Entgelts für den Mitsubishi Carisma nicht an die Unternehmerin selbst (Leasingfirma), sondern an einen Dritten (Leasingnehmer) bezahlt wurde, so ändert dies nichts an der Entgeltseigenschaft dieses Betrages (siehe Ruppe, a.a.O., Tz 11 zu § 4).

Entgelt ist nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 nämlich *alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.*

Wenn die Fa. F auch beteuert, dass der Betrag der Anzahlung von 62.000,00 S aus ihrer Sicht keinen Zusammenhang mit dem Mitsubishi Carisma gehabt habe, so ist dem zu entgegnen, dass es für die Entgeltseigenschaft nicht maßgeblich ist, ob die Gegenleistung vertraglich vereinbart ist oder freiwillig erbracht wird (siehe Ruppe, a.a.O., Tz 11 zu § 4). Wenn die Leasinggeberin persönlich auch an dem vom Leasingnehmer ausverhandelten Differenzbetrag zwischen offenem Finanzierungsbetrag und Verkehrswert des Fahrzeuges kein Interesse hatte, so hatte die Bw als Erwerberin trotz allem diesen Betrag zu leisten, um in den Genuss

der Lieferung zu kommen, weswegen von einem Entgeltsbestandteil auszugehen ist. Dieser Betrag wäre sohin zusätzlich zu dem bereits ausgewiesenen Betrag von der Leasinggeberin als Verkäuferin als Entgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen bzw. in Rechnung zu stellen gewesen.

Mit der Feststellung der Tatsache, dass das berufungsgegenständliche Fahrzeug von der Leasingfirma (Leistende) – unbestrittenemmaßen einer Unternehmerin – an die Bw (Kfz-Händlerin) als Leistungsempfängerin geliefert wurde, indem die Verfügungsmacht hierüber verschafft wurde, ist aber das Schicksal der gegenständlichen Berufung schon entschieden.

Es wurde nämlich dadurch der Tatbestand des § 3 Abs. 1 UStG 1994 im Verhältnis zwischen Leasingfirma und Kfz-Händlerin erfüllt und lag demgemäß eine **Lieferung der Leasingfirma an die Kfz-Händlerin (Bw) vor, für die Umsatzsteuer (15.833,33 S) geschuldet wurde.**

Dass es sich bei der Fa. F um eine Unternehmerin handelt, die gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 für ihre Lieferungen und Leistungen im Rahmen ihres Unternehmens im Inland grundsätzlich der Umsatzsteuerpflicht unterliegt, steht außer Zweifel und bedarf keiner näheren Ausführungen, zumal dies auch nicht strittig war.

Voraussetzung für die Vornahme einer Differenzbesteuerung ist aber gerade, dass eine Lieferung vorliegt, für die Umsatzsteuer nicht geschuldet wurde (siehe § 24 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994). Dass der Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 (Lieferung mit Differenzbesteuerung) vorgelegen hätte, wurde nie ins Treffen geführt und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Nun wendete die Bw auch ein, dass in der Anschaffung des Fahrzeuges durch die Bw eine zweite Anschaffungskomponente enthalten sei, hinsichtlich welcher die Differenzbesteuerung jedenfalls Platz greifen müsse.

Neben dem in Rechnung gestellten Kaufpreis von brutto 95.000,00 S, der an die Leasingfirma zu bezahlen gewesen sei, habe die Kfz-Händlerin nämlich noch 62.000,00 S für die "stillen Reserven" (Differenz Wert des Autos – Kaufpreis) an den Leasingnehmer zu bezahlen gehabt.

Hiezu ist auszuführen, dass die Bestimmung des § 24 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 auf den Umstand abstellt, dass für die Lieferung Umsatzsteuer nicht geschuldet wurde.

Die Behauptung des Vorliegens zweier Anschaffungskomponenten könnte demnach nur erfolgreich eingewendet werden, wenn dadurch auch die Annahme zweier Lieferungen bedingt wäre.

Abgesehen davon, dass zwei gleichzeitige, voneinander unabhängige Lieferungen bezüglich ein- und desselben Gegenstandes zum selben Zeitpunkt ohnehin kaum vorstellbar sind, erfolgte die Lieferung des streitgegenständlichen Fahrzeuges – wie oben festgestellt – im

Form der Verschaffung der Verfügungsmacht gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 im gegenständlichen Fall eindeutig durch eine Person, nämlich die Leasinggeberin. Dies war für alle Beteiligten eindeutig sichtbar und stand sohin im Außenverhältnis fest. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass die Bw selbst darauf hinweist, dass es bezüglich eines Gegenstandes nicht jeweils einen eigenen Kaufvertrag bezüglich zweier "Kaufpreisraten" geben könne, womit sie offensichtlich im gegenständlichen Vorgang selbst nur ein Geschäft, das allerdings mit zwei Kaufpreisraten beglichen wird, erblickt.

Dass sie als Erwerberin einen Teil des Kaufpreises gleich an einen Dritten, den Leasingnehmer, bezahlte, indem sie diesen auf den Preis des Neuwagens anrechnete, ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall mit Umsatzsteuerausweis geliefert wurde. Gegen den Einwand der Bw, dass die strittige Rechnung "keine Rechnung im Sinne eines Auszuges aus einem Kaufvertrag im mitteleuropäischen Sinne" darstelle, spricht die eindeutige Gestaltung des Dokuments und der auch im Zuge des Auskunftsersuchens nochmals bekräftigte Wille der Rechnungsausstellerin (Leasingfirma).

Was den **Einwand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise** anlangt, so ist hiezu noch Folgendes auszuführen:

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist in **§ 21 Abs. 1 BAO** verankert, wenn dort festgelegt wurde, dass *"für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich ist"*.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein Element der teleologischen Interpretation. Der Gesetzgeber kann sich in Abgabengesetzen sowohl der Verwendung eigenständiger wirtschaftlicher Begriffe (Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung) als von Begriffen, die ein umfassendes wirtschaftliches Geschehen umschreiben, (Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung) bedienen.

Der Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 stellt, wie aus dessen eindeutiger Formulierung hervorgeht, auf den Begriff der "Lieferung" ab. Damit bediente sich der Gesetzgeber einer direkten wirtschaftlichen Anknüpfung an den **Begriff der "Lieferung" im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1994.**

Bei der Interpretation derartiger Begriffe bzw. im Zusammenhang mit derartigen direkten wirtschaftlichen Anknüpfungen tritt aber der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Instrument der Auslegung in den Hintergrund; deren Sinn ergibt sich aus der bezughabenden gesetzlichen Definition, im konkreten Fall also aus der oben zitierten Bestimmung des § 3 Abs. 1 UStG 1994.

Eine Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist vielmehr nur in Fällen indirekter

wirtschaftlicher Anknüpfung, in denen Begriffe zur Umschreibung eines umfassender verstandenen wirtschaftlichen Geschehens verwendet werden, geboten (siehe hiezu auch Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 6ff zu § 21).

Überdies dient die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu, der Besteuerung ein fiktives Geschehen – also ein Geschehen, wie es einer wirtschaftlichen Disposition des Abgabepflichtigen entsprochen hätte – zu Grunde zu legen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO-Bundesabgabenordnung, 1. Bd., E 10 zu § 21 E und die dort zit. Jud.).

Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erschöpft sich demnach im gegenständlichen Fall in der Beurteilung der Frage, ob die Bw als Unternehmerin den Gegenstand (Auto) im Rahmen einer Lieferung, für die Umsatzsteuer geschuldet wurde, erworben hat. Sie kann aber nicht zu einer Umdeutung des Sachverhaltes dergestalt führen, dass unterstellt werden könnte, dass die Bw den Gegenstand (Auto) auf eine andere (mögliche) Weise – nämlich im Wege einer Lieferung ohne Umsatzsteuer durch den Leasingnehmer! – erhalten hätte.

Fest steht nämlich, dass diese umsatzsteuerpflichtige Lieferung, an die der Gesetzgeber im Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 direkt wirtschaftlich anknüpft, tatsächlich erfolgt ist.

Auch wenn eine andere Vorgangsweise (im gegenständlichen Fall der Verkauf des Autos durch den Leasingnehmer nach dessen Rückkauf) dem von den Vertragsparteien ursprünglich verfolgten wirtschaftlichen Zweck gleichfalls entsprochen haben sollte, ändert dies nichts daran, dass die Vertragspartner tatsächlich einen anderen Weg zur Erreichung des von ihnen verfolgten wirtschaftlichen Zweckes beschritten haben. Der Besteuerung kann nicht ein fiktiver, sondern nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zu Grunde gelegt werden (VwGH 16.9.2003, 99/14/0324).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Lieferung bzw. Verschaffung der Verfügungsmacht aber – wie oben dargestellt – eindeutig durch eine Unternehmerin (die Leasinggeberin), weshalb Umsatzsteuer geschuldet wurde, die auch zum Teil in Rechnung gestellt wurde.

Aus dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für den Berufungsfall daher nichts gewonnen werden.

Da auf Grund des gegebenen Sachverhaltes die Tatbestandsvoraussetzungen des § 24 UStG 1994 sohin nicht erfüllt waren, konnte hinsichtlich des Teilbetrages eine Differenzbesteuerung im Sinne dieser Vorschrift nicht zum Tragen kommen.

Eine Berufung auf dessen (nicht mehr in Geltung stehende!) Vorgängerbestimmung konnte nichts daran ändern, dass für die Beurteilung der Zulässigkeit der Differenzbesteuerung die

Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der im berufungsgegenständlichen Zeitraum in Geltung stehenden Bestimmung des § 24 UStG 1994 zu prüfen war.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 1. Dezember 2008