jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/3/19 2006/15/0023

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.03.2008

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §24 Abs1 lita;
BAO §24 Abs1 litd;
UStG 1972 §3;
UStG 1972 §6 Z9 lita;
VwGG §28 Abs1 Z4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der T m.b.H. in I, vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 21. November 2003, GZ. RV/0633-I/02, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für 1992 und Körperschaftsteuer für 1992 bis 1997 sowie betreffend Umsatzsteuer für 1992 und Körperschaftsteuer für 1992 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Leasinggesellschaft. Streitgegenständlich ist die steuerliche Behandlung des von ihr mit der Stadtgemeinde X (im Folgenden: Stadt) zum Zwecke der Generalsanierung eines Schulgebäudes abgeschlossenen Vertragsgeflechtes, insbesondere die Frage, ob die Beschwerdeführerin als wirtschaftliche Eigentümerin des Schulgebäudes anzusehen ist.

Das streitgegenständliche Gebäude befindet sich auf einer im Eigentum der Stadt stehenden Liegenschaft und wird zu rund 70 % von einem Bundesrealgymnasium zu Schulzwecken genutzt. Den restlichen Teil nehmen Wohnungen und Geschäftslokale ein. Auf Grund eines Übereinkommens zwischen der Republik Österreich und dem Österreichischen

Städtebund aus dem Jahr 1955 stand dem Bund ein Anspruch auf die (unentgeltliche) Übereignung des streitgegenständlichen Gebäudes zu. Da eine Eigentumsübertragung wegen der vorliegenden Mischnutzung kaum durchführbar gewesen wäre, verzichtete die Republik Österreich (im Folgenden: der Bund) in einer im Jahr 1962 mit der Stadt getroffenen Vereinbarung unwiderruflich auf die unentgeltliche Übertragung jener Liegenschaften und Gebäudeteile, in denen das Bundesrealgymnasium untergebracht ist, während die Stadt dem Bund unter Verzicht auf die Bezahlung eines Mietzinses die vom Bundesrealgymnasium benützten Räumlichkeiten und Hofflächen zur weiteren Benützung überließ. Weiters verzichtete die Stadt darauf, bis zur Bezugsfertigstellung eines Neubaues oder einer anderweitigen Unterbringung der Schule die Räumung der Schule zu verlangen. Im Gegenzug verpflichtete sich der Bund, die ihm unentgeltlich und ausschließlich zu Schulzwecken überlassenen Räumlichkeiten "außen und innen in gutem Zustand zu erhalten" sowie die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu tragen.

Mit Baubescheid vom 20. August 1986 wurde dem Bund mit Zustimmung der Stadt als Grundeigentümerin die baubehördliche Bewilligung für die Generalsanierung der vom Bundesrealgymnasium benutzten Gebäudeteile erteilt.

Zur Finanzierung des Bauvorhabens wurde vom Gemeinderat der Stadt am 14. Dezember 1988 beschlossen, mit der Beschwerdeführerin einen Baurechtsvertrag und einen Mietvertrag abzuschließen. Weiters wurde beschlossen, das sanierte Gebäude für Schulzwecke auf die Dauer von zehn Jahren dem Bund unterzuvermieten, wobei nach Ablauf dieser zehn Jahre die mit dem Bund im Jahr 1962 getroffene Vereinbarung wieder im vollen Umfange gelten sollte. Nach Punkt IV des Gemeinderatsbeschlusses sollte die Stadt mit keinen im Zusammenhang mit der gegenständlichen Generalsanierung und den zu schließenden Verträgen verbundenen Kosten und Abgaben belastet werden. Für die nach Ablauf der Grundmietzeit anfallende Grunderwerbsteuer sollte dies jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen gelten.

In dem am 30. Dezember 1988 abgeschlossenen Baurechtsvertrag wurde der Beschwerdeführerin auf der gegenständlichen Liegenschaft ein Baurecht für die Dauer von 65 Jahren gegen Zahlung eines jährlichen Bauzinses von S 80.000,-- ab Fertigstellung der Sanierungs- und Umbauarbeiten eingeräumt. Vertragszweck war die Generalsanierung und Errichtung von Zubauten, welche innerhalb von drei Jahren ab Vertragsabschluss nach den vorliegenden Einreichplänen von der Beschwerdeführerin fertig zu stellen waren. Für den Fall der Veräußerung des Baurechtes behielt sich die Stadt ein Vorkaufsrecht vor.

Am 3. Juli bzw. 1. September 1989 schloss die Beschwerdeführerin mit der Stadt einen "Immobilienleasing-Mietvertrag", dessen wesentliche Bestimmungen lauten:

"I.

MIETOBJEKT

...

Ausgenommen von der Vermietung sind jene Räumlichkeiten samt Nebenräumen ...., an denen bereits Hauptmietverhältnisse bestehen.

II.

Beginn und Dauer des Mietvertrages, Übergabe des Mietobjektes

...

2. a) Als voraussichtlicher Zeitpunkt der Übergabe hinsichtlich des Mietobjektes ist der Herbst 1991 vorgesehen.

Die Übergabe des Mietobjektes erfolgt bei Abschluss der Generalsanierung und Fertigstellung der Zu- und Umbauten, wenn die notwendigen baupolizeilichen Bau- und Benützungsbewilligungen vorliegen.

...

3 . Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Quartals mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden (ordentliche Kündigung). Der Mieter verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren, gerechnet von dem der Übergabe des Mietobjektes folgenden Monatsersten auf die Ausübung des Kündigungsrechtes (Grundvertragsdauer).

4. Alle sich aus dem Vollzug der im Zusammenhang mit den Zu- und Umbauten ergebenden Zahlungsverpflichtungen fließen in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Miete ein, sofern der Vermieter beim Abschluss dieses Vertrages mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes vorgegangen ist.

III.

Mietentgelt

1. Das vom Mieter zu entrichtende Mietentgelt besteht aus der Miete, den Kosten der Grundbenützung (Baurecht) und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die Verpflichtung zur Bezahlung des so ermittelten gesamten Mietentgeltes beginnt mit dem der Übergabe des Mietobjektes folgend Monatsersten.

2. a) Die jährliche Miete beträgt öS 7,169.041,86, d.s. 7,16904 % p.a. der geschätzten Gesamtinvestitionskosten für den Gebäudeanteil in der Höhe von öS 100 Mio.

b) Ändern sich die Gesamtinvestitionskosten, ist der Vermieter berechtigt, von dem über die geschätzten Gesamtinvestitionskosten hinausgehenden Mehrbetrag ab Mietbeginn 7,16904 % p.a. zusätzlich dem Mieter als Miete in Rechnung zu stellen. Förderungsmittel, die der Vermieterin zur Verfügung gestellt werden, werden zur Gänze durch Mietzinsreduktion an den Mieter weitergegeben.

c) Unter Gesamtinvestitionskosten sind sämtliche mit dem Erwerb des Baurechtes, der Baureifmachung, Adaptierung und Finanzierung sowie mit dem Umbau der Sanierung, Erweiterung und Reparatur des Mietobjektes verbundenen Kosten, Aufwendungen der Zwischenfinanzierungen, Steuern, Gebühren und sonstige öffentliche Abgaben sowie Kosten der Versicherung während der Bauzeit zu verstehen. ...

d) Die Miete wurde auf Basis der erreichbaren Absetzung für Abnutzung von 3,33% p.a. der Gesamtinvestitionskosten errechnet. Der Vermieter ist zur Berichtigung der Mieten aufgrund der tatsächlichen AfA berechtigt.

....

4. Bis zum Ablauf der Grundmietzeit wird neben der Miete eine jährliche unverzinsliche Kaution in Höhe von 6,66667 % der Gesamtinvestitionskosten geleistet. Diese Kaution dient zur Sicherung des Mietentgeltes, der Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen.

Diese Kaution gelangt gleichzeitig mit dem Mietentgelt zur Vorschreibung. Bei Beendigung dieses Vertragsverhältnisses wird diese Kaution ohne Verrechnung von Zinsen zurückbezahlt bzw. verrechnet. Im Falle der Vertragsauflösung gemäß Punkt XI. a) bis

c) findet jedoch keine Rückzahlung statt.

5. Der Mieter hat die Möglichkeit, eine Mietvorauszahlung in Höhe von max. 25% der Gesamtinvestitionskosten für einen Zeitraum von 10 Jahren zu leisten.

Diese Mietvorauszahlung darf keinesfalls höher sein, als die für das gegenständliche Bauvorhaben zum Zeitpunkt des Einlangens dieser Zahlungen bereits erfolgten Aufwendungen und wird während der Dauer des Mietvertrages in jährlich gleichbleibenden Beträgen mit der Miete gegenverrechnet. Eine Verzinsung erfolgt nicht.

..."

Zugleich mit dem Abschluss des Leasingvertrages verpflichtete sich die Stadt in einer eigenen Urkunde, nach Ablauf der vereinbarten Grundmietzeit von zehn Jahren über Aufforderung der Beschwerdeführerin das Baurecht mit den Schulräumlichkeiten zu erwerben. Der vereinbarte Kaufpreis entsprach im Wesentlichen den Gesamtinvestitionskosten, vermindert um eine kalkulatorische AfA von 3,33% p.a. Bereits am 1. Juli 1989 hatte die Beschwerdeführerin als "zivilrechtliche Bauherrin" den Bund mit den mit der schlüsselfertigen Herstellung des Schulprojektes verbundenen Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten entsprechend den genehmigten Plänen und Baubescheiden beauftragt. Die Übernahme und Übergabe an die "Mieterin" sollte durch eine gemeinsame Begehung und Erstellung eines Übernahmeprotokolls erfolgen. In der Folge wurden alle Verträge zur Herstellung des Projektes im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin erstellt und von ihr bezahlt.

Am 17. August 1989 wurde zwischen der Stadt und dem Bund vereinbart, dass der Bund für die Nutzung des generalsanierten Schulgebäudes ab dem Übergabezeitpunkt verpflichtet sei, ein Entgelt in der Höhe der gesamten

Investitionskosten und der Zinsen von dem jeweils auf die Bau- und Planungsleistungen aushafteten Kapital zu leisten, wobei dem Bund gleichfalls die Möglichkeit eingeräumt wurde, Mietvorauszahlungen in Höhe von 25 % der Gesamtinvestitionskosten zu leisten. Weiters wurde vereinbart, dass nach Ablauf der gegenständlichen Vereinbarung der Vertrag aus dem Jahr 1962 (unentgeltliche Nutzung des Schulgebäudes durch den Bund) wiederum die alleinige Rechtsgrundlage für die Benützung aller auf den vertragsgegenständlichen Liegenschaften befindlichen und für das Bundesrealgymnasium bestimmten Objekte bilden solle.

Das fertiggestellte Schulgebäude wurde mit Übergabeprotokoll vom 31. August 1992 der Stadt zur Nutzung überlassen. Am 31. Mai 1996 wurden die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten mit S 154.317.845,50 festgestellt. Die zunächst am 20. Jänner 1992 vertragskonform mit 30 Mio. S geleistete Mietvorauszahlung wurde den geänderten Gesamtinvestitionskosten ebenso angepasst wie die Kautionen und die Leasingraten.

In einem mit 21. April 1995 datierten Vermerk des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin wurde festgehalten, dass die Vertragsparteien des im September 1989 abgeschlossenen Immobilienleasingvertrages übereingekommen seien, dass die Stadt im Sinne des Kommunalleasingerlasses vom 29. Juni 1990, GZ. Z 688/1/1-IV/6/90, nur solange Kautionszahlungen zu leisten habe, als dadurch insgesamt die von der Stadt eingebrachten Eigenmittel (Mietvorauszahlung und Kaution) den Betrag von 75 % der Gesamtinvestitionskosten nicht überschreiten würden.

Im Zuge einer im November 2000 über den Zeitraum 1992 bis 1997 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung kam das Finanzamt zur Ansicht, dass das Leasinggut nicht der Beschwerdeführerin, sondern der Stadt zuzurechnen sei. Die durchgeführten Arbeiten seien für sich betrachtet nicht leasingfähig. Die nachträgliche Begründung eines Baurechtes sei schon zivilrechtlich nicht möglich. Damit seien die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Sanierungsmaßnahmen "automatisch" der Stadt zugefallen. Auch für den Fall, dass eine nachträgliche Trennung von Grund- und Hauseigentum möglich gewesen wäre, könne eine solche Trennung nicht beabsichtigt gewesen sein. Dies sei indirekt aus der Höhe des vereinbarten Bauzinses ableitbar. Das Baurecht umfasse eine Liegenschaft im Gesamtausmaß von rund 5.000 m2. Bei einem Fremdvergleich würde kein Grundstückseigentümer auf einer Liegenschaft, die ein Altgebäude umfasse, welches durch die Baurechtseinräumung veräußerbar werde, ein Baurecht zu diesem (niedrigen) Bauzins einräumen, zumal die Liegenschaft durch das Baurecht an Wert verliere. Überdies seien auch Fremdmieter (deren Mietverhältnisse nicht auf die Beschwerdeführerin übergegangen seien) im betroffenen Altgebäude untergebracht.

Läge ein leasingfähiges Wirtschaftgut vor, wäre dieses jedenfalls nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die Leasingnehmerin habe laut Vertrag Vorleistungen in Höhe von 91,66 % der Gesamtinvestitionskosten zu erbringen. Käme es nach Ablauf der Grundmietzeit zu keinem Kauf durch die Leasingnehmerin, würde sie faktisch auf die Zinsen aus der Kaution verzichten. Durch die hohen Vorleistungen sei die Stadt eine solche wirtschaftliche Bindung eingegangen, dass eine andere wirtschaftliche Nutzung der Schule als durch sie nicht mehr in Betracht komme. Andererseits könne auch die Beschwerdeführerin das Schulgebäude auf Grund bestehender Widmung und vereinbarten Vorkaufsrechtes der Stadt nicht verwerten.

Umsatzsteuerrechtlich ging der Prüfer davon aus, dass die Beschwerdeführerin der Stadt eine Bauleistung erbracht habe. Als Bemessungsgrundlage zog er die gesamten Investitionskosten in Höhe von S 154.317.845,50 heran. In ertragsteuerlicher Hinsicht machte der Prüfer die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Aktivierung der Investitionskosten rückgängig und kürzte den geltend gemachten Investitionsfreibetrag um den auf diese Investition entfallenden Betrag von rund 30 Mio. S. In Höhe der Gesamtinvestitionskosten stellte er eine Forderung gegenüber der Stadt ein und teilte die von ihr aus dem Leasingvertrag geleisteten Zahlungen in einem erfolgsneutralen Tilgungs- und einen erfolgserhöhenden Zinsanteil auf.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1992 wieder auf und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechend geänderte Sachbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen sämtliche im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide. Das Finanzamt habe den mit der Stadt abgeschlossenen Immobilien-Leasingvertrag zu Unrecht nicht anerkannt. Das Finanzamt irre, wenn es zivilrechtlich eine Baurechtsbegründung an einem bereits bestehenden Gebäude für unwirksam erachte. Dagegen sprächen nicht nur im Einzelnen angeführte Literaturstellen, sondern auch die grundbücherliche Durchführung des Baurechtes. Hinsichtlich der bestehenden Mietrechte, die nicht auf die Beschwerdeführerin übergegangen seien, sei auf die Treuhandvereinbarung aus dem Jahr 1989 hinzuweisen. Ein

Fremdvergleich sei nicht anzustellen, weil zwischen den Stadt und der Beschwerdeführerin keine Nahebeziehung bestehe. Auch sei die Leasingfähigkeit des Gebäudes zu bejahen. Unrichtig sei auch, dass die Beschwerdeführerin das Schulgebäude nicht anderweitig verwenden könne. So sei eine Vermietung an das Land (Hauptschule) oder an den Bund (Gymnasium, Fachhochschule, Universität) denkbar. Eine solche Verwertung wäre ohne nennenswerte Adaptierung möglich.

Dass die vertraglich fixierten Vorleistungen jenseits der "75 %-Grenze" gelegen seien, sei zwar richtig, doch komme es entscheidend auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Die Vertragsparteien seien auf Grund des einschlägigen BMF-Erlasses übereingekommen, tatsächlich geringere Eigenmittel zu leisten als vertraglich vereinbart. Der Hinweis des Prüfers auf das Rückwirkungsverbot im Steuerrecht sei in diesem Zusammenhang völlig verfehlt. Faktum sei, dass die Beschwerdeführerin ihre Vorgangsweise den erlassmäßigen Aussagen angepasst habe.

Was die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 anlange, verweise der Betriebsprüfungsbericht lediglich auf die Tz. 16 und 17 (Berechnung der Umsatzsteuer) des Prüfungsberichtes. In Tz. 16 werde aber nur auf das Übernahmeprotokoll vom 31. August 1992 und die Übergabe des Mietobjektes an die Leasingnehmerin verwiesen und die Gesamtinvestitionskosten und die darauf entfallende Umsatzsteuer dargestellt. Dieses Übergabeprotokoll erlaube keinerlei Rückschlüsse auf die Zurechnungsfrage. Damit sei die Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer anders - spärlicher - begründet, als die Wiederaufnahme der körperschaftsteuerlichen Verfahren. Zudem blieben die ertragsteuerlichen Wiederaufnahmegründe bei der Umsatzsteuer gänzlich unberücksichtigt. Davon betroffen seien insbesondere die Verträge, das Andienungsrecht und die Vorleistungen des Leasingnehmers. Alle diese Fakten müssten bei der Prüfung der umsatzsteuerlichen Wiederaufnahme daher außer Betracht bleiben. Da ein Austausch eines Wiederaufnahmegrundes nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unzulässig sei, dürfe die Berufungsbehörde die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. September 2002 gab das Finanzamt der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1992 insoweit statt, als es die Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber der Leasingnehmerin nicht der Umsatzsteuer unterzog. Andererseits ließ es auch die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Leasingobjekt im Jahr 1992 geltend gemachten Vorsteuern nicht zum Abzug zu. Begründend führte das Finanzamt aus, dass sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Wesentlichen auf die Finanzierung des Bauvorhabens beschränkt habe. Die Hingabe von Geld zur Nutzung mit dem Versprechen auf künftige Rückzahlung sei als Kreditgewährung zu betrachten, welche unecht steuerbefreit sei. Bezüglich der bekämpften Körperschaftsteuerbescheide erließ das Finanzamt "stattgebende" Berufungsvorentscheidungen, die sich inhaltlich aber als Abweisungen (die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe der bekämpften Bescheide blieben unverändert) darstellten.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide ergingen keine Berufungsvorentscheidungen.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag, in dem sie sich gegen die Beurteilung des Leasingvertrages als Kreditgeschäft wandte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Weiters wurden die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1997 abgeändert, wobei es jedoch in allen Jahren bei der Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer blieb.

Zur Frage der Wiederaufnahme der Verfahren vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass auf Grund des Gesamtzusammenhanges und den im Prüfungsbericht dargestellten Ergebnissen beurteilt werden müsse, welche im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Sachverhaltselemente das Finanzamt tatsächlich als Wiederaufnahmegrund herangezogen habe. Aus den Ausführungen des Prüfers im Prüfungsbericht und seinen unwidersprochen gebliebenen Angaben in der mündlichen Verhandlung, wonach die von ihm festgestellten Tatsachen und Gründe für die Zurechnung des Schulgebäudes an die Leasingnehmerin im Prüfungsverfahren hinreichend diskutiert worden seien, sowie aus dem Umstand, dass die ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung auf den selben Sachverhaltsfeststellungen beruhe, könne nach Ansicht der belangten Behörde nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass das Finanzamt die im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen rund um das streitgegenständliche Leasinggeschäft als Wiederaufnahmegrund auch hinsichtlich der Umsatzsteuer herangezogen habe. Auch werde in der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des streitgegenständlichen Umsatzsteuerverfahrens insgesamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber

aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Oktober 2000 werde auf den zwischen der Beschwerdeführerin und der Leasingnehmerin abgeschlossenen Baurechts- und Leasingvertrag hingewiesen, sodass insgesamt kein Zweifel bestehen könne, dass die in den Tz. 18 und 19 des Prüfungsberichtes getroffenen Feststellungen vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe herangezogen worden seien. Im Ergänzen einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der vom Finanzamt tatsächlich herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen liege kein unzulässiges Austauschen der Wiederaufnahmegründe.

Zur "Zurechnung des Schulgebäudes" wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, Beurteilungsmaßstab für Leasingverträge sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO und das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 24 BAO als gesetzliches Beispiel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Anders als der Prüfer gehe die belangte Behörde davon aus, dass auch an bestehenden Bauwerken ein Baurecht begründet werden könne. Es liege daher ein leasingfähiges Wirtschaftsgut vor. Unstrittig sei weiters, dass es sich beim streitgegenständlichen "Immobilienleasing-Mietvertrag" um einen Finanzierungsleasingvertrag handle. Auch beim Finanzierungsleasing sei, wiewohl er als Finanzierungsalternative zum kreditfinanzierten Investment zu sehen sei, in der Regel davon auszugehen, dass das wirtschaftliche Eigentum dem Leasinggeber als zivilrechtlichem Eigentümer zuzurechnen sei. Nur wenn zusätzliche Gestaltungen vorlägen, die die wirtschaftliche Position des Leasingnehmers in einem qualifizierten Ausmaß stärkten, könne die Zurechnung des Leasinggutes in Richtung Leasingnehmer umschlagen. Dies treffe im gegenständlichen Fall zu.

Der gegenständliche Leasingvertrag sehe vor, dass in der Grundmietzeit von zehn Jahren durch die von der Leasingnehmerin zu leistenden Vorauszahlungen und Leasingraten (neben dem entsprechenden Gewinn - und Zinsanteil) ein Drittel der Investitionskosten zu amortisieren sei. Der kalkulatorische Restwert betrage nach der vertraglichen Vereinbarung zwei Drittel der Gesamtinvestitionskosten. Formalrechtlich könne der gegenständliche Leasingvertrag daher als Teilamortisationsvertrag angesehen werden. Berücksichtige man jedoch, dass die Höhe der von der Leasingnehmerin innerhalb der Grundmietzeit von zehn Jahren zu leistenden Kautionen so bemessen sei, dass sie bei Ablauf der Grundmietzeit der Höhe des Restwertes entsprechen und die Leasingnehmerin auf Grund des vereinbarten Andienungsrechtes über Aufforderung der Beschwerdeführerin verpflichtet sei, das Baurecht samt den damit verbundenen Schulgebäuden um den Restwert zu kaufen, wobei die geleisteten Kautionen mit dem Kaufpreis verrechnet würden, liege für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich betrachtet eine Vollamortisation vor. Diese Vertragsgestaltung in Kombination mit dem Andienungsrecht führe dazu, dass die Beschwerdeführerin bereits während der Grundmietzeit ihre Kosten ersetzt erhalte und einen Gewinnaufschlag erziele, weil die Leasingnehmerin das Leasingobjekt auf Verlangen der Beschwerdeführerin auch dann zum Restwert kaufen müsse, wenn der Verkehrswert unter dem Restwert liegen sollte. Damit bleibe der Beschwerdeführerin die Vollamortisation während der Grundmietzeit in jedem Fall gesichert. Das Investitionsrisiko trage somit zur Gänze die Leasingnehmerin. Sie könne am Ende der Grundmietzeit nach der vertraglichen Gestaltung über die geleistete Kaution keine rechtliche und wirtschaftliche Verfügung treffen.

Formalrechtlich könne die Beschwerdeführerin - wie von ihr mehrmals eingewendet - das Leasinggut zwar an einen Dritten verkaufen. In diesem Fall würde sie - wenn der Verkehrswert über den Restwert liege, was im streitgegenständlichen Fall anzunehmen sei - einen zusätzlichen Erlös erzielen. Von einem derartigen Geschehensablauf sei aber, wie in der Folge zu zeigen sein werde, nicht auszugehen.

Gegen die Zurechnung des Schulgebäudes an die Beschwerdeführerin spräche zunächst schon der äußerst geringe Baurechtszins von lediglich S 80.000,-- jährlich. Wäre von den Vertragsparteien auch nur im Entferntesten in Betracht gezogen worden, dass die Beschwerdeführerin das Gebäude nach Ablauf der Grundmietzeit an einen Dritten vermieten oder das Baurecht veräußern könne, so hätte die Leasingnehmerin einen angemessenen Baurechtszins verlangen müssen, zumal ihr bei einer Drittverwertung nach Ablauf der Grundmietzeit die Nutzung der Liegenschaft bis zum Ablauf des Baurechtes entzogen worden wäre und sie außer dem Baurechtszins keinerlei Nutzen oder Ertrag aus der in ihrem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Liegenschaft hätte ziehen können.

Hätte sich die Leasingnehmerin der Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Gebäudekomplex tatsächlich begeben, hätte sich der vereinbarte Baurechtszins an einem ortsüblichen Mietzins orientiert. Ein jährlicher Mietzins von S 80.000,-- sei in dem betroffenen Stadtteil, selbst wenn es sich um einen Altbau handle, allenfalls für Büroräumlichkeiten oder eine Wohnung von höchstens 100 m2 angemessen, keinesfalls aber für einen

Gebäudekomplex mit einer Nutzfläche von rund 7.200 m2. Möge der für Schulzwecke verwendete Gebäudeteil (rund 5.500 m2) auch nicht mehr den Erfordernissen eines modernen Schulbetriebes entsprochen haben, sei er doch von erheblichem Wert gewesen. Selbst bei Bewertung lediglich des nackten Grund und Bodens wäre ein Quadratmeterpreis von S 25.000,-- anzusetzen, zumal in diesem Stadtteil bereits seinerzeit Liegenschaften mit abbruchreifen Gebäuden nicht unter S 25.000,-- pro m2 verkauft worden seien. Setze man eine Verzinsung des Grundstückes von lediglich zwei Prozent an, so ergebe sich bei der Grundstücksfläche von 5.000 m2 ein Baurechtszins von 2 Mio. S.

Dass die Vertragsparteien dem nicht wertgesicherten Baurechtszins keine wesentliche Bedeutung beigemessen hätten, gehe auch aus einer Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. November 2000 hervor, die sie im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung abgegeben habe. Darin werde auf dem vom Prüfer als zu niedrig erachteten Baurechtszins Bezug genommen und ausgeführt, die Verrechnung eines Bauzinses sei grundsätzlich entbehrlich, solange der Grundeigentümer gleichzeitig Nutzer des vom Baurechtsberechtigten errichteten Gebäudes sei. Könne der Grundeigentümer seine Liegenschaft im Rahmen eines Leasingvertrages weiter selbst nutzen, ergebe sich keine wirtschaftliche Veranlassung für die Zahlung eines Baurechtszinses. Diese Zahlungen müssten vom Leasinggeber wiederum weiter verrechnet werden, sodass im Ergebnis zwei sich aufhebende Zahlungsströme die Folge wären. Auch in der mündlichen Verhandlung sei von Vertretern der Beschwerdeführerin betont worden, dass der Baurechtszins für den Leasinggeber nur eine Verrechnungsgröße, ein Durchlaufposten, gewesen sei. Diese Betrachtungsweise zeige, dass die Vertragsparteien von der Annahme ausgegangen seien, dass das Gebäude nach Ablauf der Grundmietzeit (zivilrechtlich) an den Grundeigentümer rückübertragen werde, denn nur in diesem Fall könne der Baurechtszins als bloße Verrechnungsposition angesehen werden.

Wäre der Leasingnehmerin nicht bereits bei Vertragsabschluss die weitere Nutzung des Schulgebäudes zugesichert worden, so wäre es gegen jede wirtschaftliche Vernunft, wenn sich die Stadt als Leasingnehmerin im innerstädtischen Bereich auf 65 Jahre um einen nicht wertgesicherten Bauzins von nur S 80.000,-- jährlich einer bebauten Liegenschaft mit einer Nutzfläche von über 7.000 m2 begeben hätte, welche von ihr nicht nur während der Grundmietzeit, sondern auf unabsehbare Zeit als Schulgebäude benötigt werde. Auch wenn sich in den gegenständlichen Verträgen keine förmliche Vertragsklausel fände, die die Nutzung des Schulgebäudes durch die Leasingnehmerin über die Grundmietzeit hinaus sicherstelle, sei nach Ansicht der belangten Behörde allein schon auf Grund des niedrigen Baurechtszinses erkennbar, dass sich die Vertragsparteien auch ohne schriftliche Vereinbarung im Leasingvertrag bereits zu Beginn des Vertragsverhältnisses dafür ausgesprochen hätten, dass das Gebäude auch nach Ablauf der Grundmietzeit jedenfalls bei der Leasingnehmerin verbleiben solle. Auf eine förmliche Kaufoption oder eine sonstige ausdrückliche Vereinbarung auf (zivilrechtliche) Rückübertragung des Schulgebäudes sei nach Ansicht der belangten Behörde nur verzichtet worden, um die Zurechnung des Leasinggutes an die Beschwerdeführerin nicht zu gefährden. Die belangte Behörde könne keine wirtschaftlich sinnvolle Erklärung dafür finden, warum die Leasingnehmerin zur Durchführung von Sanierungsarbeiten an ihrer bebauten Liegenschaft ein Baurecht eingeräumt habe, um das Gebäude nach Durchführung der Sanierungsarbeiten von der Baurechtsnehmerin gegen Zahlung der gesamten Investitionskosten innerhalb von nur zehn Jahren zu mieten, wenn sie nicht einen Rechtsanspruch auf Rückübertragung hätte. Unter diesen Gesichtspunkten stehe es für die belangte Behörde außer Zweifel, dass bereits bei Vertragsabschluss von einer Rückübertragung des Baurechtes ausgegangen worden sei.

Dazu komme der Umstand, dass sich der Bund als Schulbetreiber gegenüber der Leasingnehmerin zum Ersatz sämtlicher Investitions- und Finanzierungskosten aus der Generalsanierung des Schulgebäudes in zehn Jahresraten verpflichtet habe und gleichzeitig in einer Zusatzvereinbarung bekräftigt worden sei, dass der Bund das Schulgebäude nach Ausfinanzierung dieser Investition entsprechend der Vereinbarung aus dem Jahre 1962 wiederum unentgeltlich nützen dürfe. Wäre nicht schon zu Beginn des Leasingverhältnisses gesichert gewesen, dass auch nach Ablauf der Grundmietzeit das Schulgebäude in den Händen der Leasingnehmerin bleibe, wäre der Bund kaum bereit gewesen, innerhalb von nur zehn Jahren die gesamten Investitions- und Finanzierungskosten zu tragen, und hätte andererseits die Leasingnehmerin dem Bund nicht die Zusicherung geben können, dass er das Schulgebäude nach der Ausfinanzierung der Investition, die mit dem Ende der Grundmietzeit gegeben sein sollte, wiederum unentgeltlich nützen könne. Bei dieser vertraglichen Gestaltung scheine es evident, dass die Rückübertragung des Baurechtes oder zumindest eine unentgeltliche Nutzung des Gebäudes und damit der Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums bei der Leasingnehmerin geradezu die Grundvoraussetzung für sämtliche im Zusammenhang mit diesem Leasinggeschäft

abgeschlossenen Verträge gebildet habe. Andernfalls hätte die Leasingnehmerin ihre gegenüber dem Bund eingegangene vertragliche Verpflichtung nicht erfüllen können. Diese vertragliche Gestaltung lasse zwingend den Schluss zu, dass die Übernahme des Schulgebäudes durch die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit bereits von Anfang an ausbedungen war.

Dies ergebe sich nicht zuletzt auch aus dem zu Punkt IV der Niederschrift protokollierten Gemeinderatsbeschluss vom 14. Dezember 1988, wonach die Leasingnehmerin mit der nach Ablauf der Grundmietzeit anfallenden Grunderwerbsteuer nur unter bestimmten Voraussetzungen belastet werden dürfe. Dieser Beschluss lasse erkennen, dass auch der Gemeinderat bereits bei Abschluss der Verträge von der Rückübertragung des Baurechtes ausgegangen sei, denn nur in diesem Fall würde für die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietzeit Grunderwerbsteuer anfallen. Der Gemeinderat habe es somit als gegeben angenommen, dass es nach Ablauf der Grundmietzeit zu einer (zivilrechtlichen) Rückübertragung des Gebäudes kommen werde. Auch wäre es völlig unverständlich und geradezu absurd, dass sich die Leasingnehmerin zum Ersatz der gesamten Investitions- und Finanzierungskosten der Beschwerdeführerin verpflichten würde, ohne sich die weitere Nutzung des Gebäudes zu sichern.

Weiters sei auf Punkt IV des Baurechtsvertrages vom 30. Dezember 1988 hinzuweisen, wonach die Bestellung des Baurechtes nur zum Zwecke der im Baubescheid vom 20. August 1986 vorgesehenen Generalsanierung und Errichtung von Zubauten erfolgt sei. Auf Grund dieser Einschränkung im Baurechtsvertrag sei für die Beschwerdeführerin eine anderweitige Verwertung des Schulgebäudes zwar nicht gänzlich ausgeschlossen, aber doch wesentlich erschwert. Auch wenn keine Form eines Spezialleasings vorliege, handle es sich bei dieser Bestimmung des Baurechtsvertrages um ein weiteres Indiz, das den Schluss nahe lege, dass die Vertragsparteien bereits bei Beginn des Leasingverhältnisses davon ausgegangen seien, dass das Schulgebäude auch nach Ablauf der Grundmietzeit in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Leasingnehmer verbleiben solle.

Nach dem Leasingvertrag habe die Leasingnehmerin eine Mietvorauszahlung von S 38.527.330,-- (rund 25 % der Gesamtinvestitionssumme von S 154.317.846,--) und zusätzlich zur Sicherung des Mietentgeltes sowie der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes und der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen eine jährliche Kaution in Höhe von 6,66667 % der Gesamtinvestitionskosten zu leisten. Der von der Leasingnehmerin aufzubringende Eigenmittelanteil habe somit insgesamt 91,67 % der Gesamtinvestitionskosten betragen. Dies sei weit mehr, als von der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis als Höchstausmaß anerkannt werde, um das Leasinggut noch dem Leasinggeber zurechnen zu können.

Die Beschwerdeführerin habe dagegen eingewendet, dass das Leasinggeschäft nicht nach den vertraglich vereinbarten, sondern nach den tatsächlich geleisteten Mietereigenmitteln zu beurteilen sei und tatsächlich erlasskonform nur 75 % Mietereigenmittel geleistet worden seien.

Abgesehen davon, dass aus Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen keine subjektiven Ansprüche abzuleiten seien, überzeuge diese Argumentation nicht, weil die Entscheidung, ob der Leasinggegenstand dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sei, bereits bei Begründung dieser Rechtsgeschäfte zu treffen sei. Die Zuordnung des Leasinggutes zum Vermögen des Leasingnehmers sei geboten, wenn Anhaltspunkte in großer Zahl und vom großen Gewicht die zwingende Überzeugung vermittelten, dass der Leasingnehmer kraft seiner wirtschaftlichen und vertraglich bedungenen Position auf Dauer die Sachherrschaft über das Leasinggut ausüben werde. Im Beschwerdefall sei der hohe Eigenmittelanteil von über 90 % der Gesamtinvestitionskosten für die belangte Behörde ein weiterer Anhaltspunkt dafür, dass die Vertragsparteien bereits bei Abschluss der Verträge davon ausgegangen seien, dass der Leasingnehmerin die Sachherrschaft über das gegenständliche Schulgebäude auf Dauer zukommen solle. Allein der Umstand, dass die Beschwerdeführerin nachträglich erlasskonform den von der Leasingnehmerin zu entrichtenden Eigenmittelanteil von 91 % auf 75 % herabgesetzt habe, um eine steuerliche Zurechnung zum Vermögen der Beschwerdeführerin nicht zu gefährden, sei nicht von einem solchen wirtschaftlichen Gewicht, das in Anbetracht der insgesamt getroffenen Vereinbarungen und tatsächlichen Gestaltungen die Annahme rechtfertigen würde, die Vertragsparteien seien von ihrem von vornherein vorgezeichneten Entschluss, der Leasingnehmerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf Dauer einzuräumen, abgegangen. Die nur graduelle Verminderung des Eigenmittelanteiles der Leasingnehmerin könne die vorgegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht grundlegend ändern.

Auch könne im Beschwerdefall angenommen werden, dass der Schätzwert des Gebäudes nach Ablauf der Grundmietzeit - aus näher dargestellten Erwägungen - wesentlich höher sein werde, als der Buchwert. Die

Vertragsparteien hätten für das sanierte Gebäude eine Nutzungsdauer von nur 30 Jahren angenommen und kämen solcherart nach Ablauf von zehn Jahren zu einem Restwert des Gebäudes von zwei Drittel der Investitionskosten. Nach Ansicht der belangten Behörde scheine es vertretbar, für ein generalsaniertes Gebäude eine annähernd gleich lange Nutzungsdauer wie für ein neuerrichtetes Gebäude (somit 80 bis 100 Jahre) anzusetzen. Jedenfalls könne angenommen werden, dass auch nach Ablauf der nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten angesetzten Nutzungsdauer von 30 Jahren dem Gebäude ein noch erheblicher Wert zukommen werde und daher auch der tatsächliche Restwert nach 10 Jahren höher sein werde als der Buchwert. Zudem seien zur Ermittlung des Restwertes nur die Sanierungskosten herangezogen worden, der Wert des Altgebäudes hingegen außer Betracht geblieben. Auch darin liege eine - ohne Vorliegen weiterer Übereinkünfte unverständliche - Benachteiligung der Leasingnehmerin.

Für eine Zurechnung des Gebäudes zum Vermögen der Leasingnehmerin spreche weiters die vertragliche Vereinbarung, wonach die von der Leasingnehmerin zu leistenden Kautionen unverzinslich seien. Bei den von der Leasingnehmerin in den Jahren 1992 bis 2000 geleisteten Kautionen von S 77.211.055,-- würde sich für die Leasingnehmerin unter Zugrundelegung des für die Leasingraten herangezogenen Zinssatzes (0,265 % über der Sekundärmarktrendite) bei einer Zinseszinsberechnung bis zum Ablauf der Grundmietzeit ein Zinsverlust von rund 30 Mio. S ergeben. Es wäre wirtschaftlich nicht einsichtig, warum die Leasingnehmerin auf die Zinsen aus den geleisteten Kautionen verzichten sollte. Zudem gebe es bei einem Mietverhältnis üblicherweise keine Kautionen in der Höhe von zwei Drittel oder der Hälfte der Neubaukosten des vermieteten Gebäudes. Dies gelte umso weniger bei der im Beschwerdefall gegebenen ausgezeichneten Bonität der Leasingnehmerin. Auch könnten Kautionen in dieser Größenordnung nicht - wie es die vertragliche Vereinbarung im Leasingvertrag Glauben machen wolle - mit der Sicherung des Mietentgeltes oder der Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung begründet werden. Die von der Leasingnehmerin tatsächlich geleisteten Kautionen von rund 77,2 Mio. S seien höher als die insgesamt in der Grundmietzeit vorgeschriebenen Mieten von rund 57,3 Mio. S (ohne Mietvorauszahlungen und Umsatzsteuer). Allein daraus sei ersichtlich, dass der vorgegebene Sicherungszweck die Höhe der Kautionen nicht rechtfertigen könne. Zudem seien auch Mietvorauszahlungen von 38,5 Mio. S geleistet worden.

Auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei im Beschwerdefall nicht auf den Wortlaut der Vereinbarung abzustellen, sondern darauf, was die beiden Vertragsparteien mit den vorliegenden Kautionen in wirtschaftlicher Hinsicht hätten bewirken wollen. Der wahre Wille der Vertragsparteien ergebe sich eindeutig aus der - im Einzelnen im angefochtenen Bescheid dargestellten - Berechnung der Leasingraten. Ihrer wirtschaftlichen Funktion nach seien die vertraglich vereinbarten Kautionen weder Kautionen noch seien sie unverzinst. Tatsächlich dienten die Kautionen wie bei einem schlichten Kreditvertrag der Rückzahlung der fremdfinanzierten Investitionskosten. Die von der Leasingnehmerin jährlich zu entrichtenden Raten, die sich formal aus der Leasingrate und der Kaution zusammensetzten, dienten insgesamt betrachtet wie bei jedem anderen Kreditvertrag der Bezahlung der Zinsen und der Rückzahlung des Kapitals. Auch seien die Kautionen in wirtschaftlicher Betrachtung nicht unverzinst. Die in den Leasingraten enthaltenen Zinsen würden nach dem zum 15. Juni eines jeden Jahres aushaftenden Kapitalrest berechnet. Da die Kautionszahlungen auf das aushaftende Kapital angerechnet würden, vermindere sich dadurch auch die Zinsbelastung und damit die Höhe der Leasingraten. Nach dem Leasingvertrag wären aber nur die Mietvorauszahlungen von den Gesamtinvestitionskosten als Bemessungsgrundlage für die Leasingraten in Abzug zu bringen gewesen, nicht auch die Kautionszahlungen. Tatsächlich seien die Leasingraten (inklusive der Kautionen) bis zum Jahr 1999 so gestaltet worden, dass bis zum Ablauf der Grundmietzeit das Projekt zur Gänze ausfinanziert sein sollte. Erst im Jahr 2000 seien die Kautionen in einem Maß reduziert worden, dass bei Ablauf der Grundmietzeit ein nicht amortisierter Restwert von S 25.667.514,22 verbleibe.

Die hohen Kautionen hätten letztlich nur der Rückführung des eingesetzten Kapitals über erfolgs- und umsatzsteuerneutrale "Kautionszahlungen" gedient. Der Umstand, dass die Vertragsparteien entgegen der vertraglichen Vereinbarung die Kautionen wirtschaftlich als Kapitalrückzahlungen behandelt und die Leasingraten nach dem aushaftenden Kapital berechnet hätten, somit insgesamt in der Durchführung des Leasingvertrages die Wesenmerkmale eines Kreditverhältnisses bei Weiten überwögen und sich kaum noch Elemente eines Mietvertrages fänden, bestärke die belangte Behörde in ihrer Ansicht, dass es sich in wirtschaftlicher Betrachtung um die Aufnahme eines Darlehens handle und der Verbleib des Schulgebäudes bei der Leasingnehmerin somit bereits bei Beginn des Vertragsverhältnisses beabsichtigt gewesen sei. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei daher die Annahme

wirtschaftlichen Eigentums bei der Leasingnehmerin erfüllt und damit die steuerliche Zurechnung des mit der Baurechtseinräumung an die Beschwerdeführerin übertragenen Schulgebäudes unverändert bei der Leasingnehmerin zu belassen.

Die von der Beschwerdeführerin der Leasingnehmerin erbrachten Umbau- und Sanierungsarbeiten seien als Bauleistung anzusehen, deren Kosten - soweit sie nicht bereits bei Beginn des Vertragsverhältnisses durch "Mietvorauszahlungen" abgedeckt worden seien - von der Beschwerdeführerin kreditiert worden seien. Entsprechend der Beurteilung des gegenständlichen Leasinggeschäftes als Kreditgeschäft habe der Prüfer die Leasingraten nach der sogenannten Zinsstaffelmethode in einen erfolgsneutralen Tilgungsanteil und einen erfolgswirksamen Zinsanteil aufgespalten. Der Prüfer habe dabei jedoch nicht darauf Bedacht genommen, dass die Leasingraten den Schwankungen des Kapitalmarktes angepasst worden seien und habe der Berechnung der Leasingraten für alle Berufungsjahre den im Leasingvertrag angesetzten Zinssatz von 7,16904 % zu Grunde gelegt. Auch sei er davon ausgegangen, dass sich entsprechend der vertraglichen Vereinbarung nach Feststellung der Gesamtinvestitionskosten die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Leasingraten nicht verändere. Da die tatsächliche Höhe der Leasingraten und die darin enthaltenen Zinsen auf Grund der vorliegenden Mietzinsabrechnungen festgestellt werden könnten, sei der vom Prüfer ermittelte Gewinn/Verlust wie im angefochtenen Bescheid im Einzelnen dargestellt zu berichtigen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei davon auszugehen, dass - wie im Übernahmeprotokoll dokumentiert - die Bauarbeiten im Sommer 1992 abgeschlossen gewesen seien und das sanierte und erweiterte Gebäude am 31. August 1992 von der Beschwerdeführerin an die Leasingnehmerin übergeben worden sei. Mit Übergabe des fertigen Bauwerkes sei die Bauleistung erbracht und damit die Umsatzsteuerschuld der Beschwerdeführerin im Veranlagungsjahr 1992 entstanden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in bezug auf Baumeisterleistungen wiederholt ausgesprochen habe, sei für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht am fertigen Werk maßgebend (Hinweis auf VwGH vom 24. April 1996, 93/13/0254). Auch wenn man die Sanierungsarbeiten nicht als Werklieferung, sondern als sonstige Leistung (Werkleistung) ansehen würde, wäre für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen, weil sonstige Leistungen mit ihrer Vollendung als ausgeführt gälten. Die als einheitliche Leistung ausgeführten Sanierungsarbeiten seien erst unmittelbar vor der Übergabe abgeschlossen und damit vollendet worden, sodass sich auch bei der Annahme einer Werkleistung keine zeitliche Änderung in der Entstehung der Umsatzsteuerschuld ergeben würde. Für das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach zu prüfen gewesen wäre, ob nicht bereits in den Vorjahren Teilleistungen erbracht worden seien, für die die Umsatzsteuerschuld bereits in den Jahren vor 1992 entstanden wäre, gebe es keine Anhaltspunkte. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. März 1998, 97/14/0117, ausgesprochen habe, komme es für die Anerkennung von Teilleistungen in der Bauwirtschaft darauf an, ob die Leistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbar sei. Dies werde regelmäßig der Fall sein, wenn Teilleistungen gesondert in die Verfügungsmacht übernommen würden. Im Beschwerdefall sei die Erbringung von Teilleistungen vertraglich nicht vorgesehen gewesen. Auch seien Teile des sanierten Gebäudes nicht vor dem 30. August 1992 übergeben oder in Nutzung genommen worden. Erst mit dem im September 1992 begonnenen Schuljahr sei das sanierte und erweiterte Gebäude wieder in Nutzung genommen worden.

Unstrittig sei, dass die Beschwerdeführerin die Sanierungsmaßnahmen am Schulgebäude im eigenen Namen habe durchführen lassen. Die Beschwerdeführerin habe sich zwar ihrerseits zur schlüsselfertigen Herstellung der mit dem genannten Projekt verbundenen Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten eines Baubeauftragten bedient, doch seien sämtliche Verträge mit den bauausführenden Firmen im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden. Alle auf die Beschwerdeführerin lautenden Baurechnungen seien auch von ihr bezahlt worden. Somit komme der Beschwerdeführerin die Stellung einer Generalunternehmerin zu. Sie sei in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Leistungsempfängerin der Bauleistungen anzusehen und damit entgegen der Beurteilung des Finanzamtes in der ergangenen Berufungsvorentscheidung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass der in der Beschwerde auch behauptete (nicht näher ausgeführte) Verstoß des angefochtenen Bescheides gegen "§ 117 BAO" schon deswegen nicht vorliegt, weil diese gesetzliche Bestimmung (idF des AbgRmRefG) mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua, Slg. 17394, aufgehoben wurde und der Verfassungsgerichtshof ausdrücklich ausgesprochen hat, dass diese Bestimmung nicht

mehr anzuwenden ist. Damit ist auch dem Verwaltungsgerichtshof die Anwendung dieser Bestimmung verwehrt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2003/13/0139).

1. Zurechnung des Schulgebäudes

Die belangte Behörde hat aus einer Gesamtschau der zwischen der Beschwerdeführerin und der Stadt getroffenen Vereinbarungen (insbesondere aus dem Baurechts- und dem Immobilienleasingvertrag) gefolgert, dass das Schulgebäude ungeachtet des zivilrechtlichen Eigentumsüberganges auf die Beschwerdeführerin im wirtschaftlichem Eigentum der Stadt verblieben sei.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die belangte Behörde habe auf die im Beschwerdefall bestehenden Besonderheiten zu wenig Bedacht genommen. Diese bestünden darin, dass gegenständlich ein Dritter (der Bund) eine wichtige Rolle spiele. Dem Bund sei im Jahr 1962 das exklusive, dauerhafte und entgeltfreie Nutzungsrecht am Schultrakt gegen Tragung des gesamten Sach- und Personalaufwandes eingeräumt worden. Bereits dieser Umstand spreche gegen die umfassende wirtschaftliche Verfügungsmacht der Stadt am Schulgebäude. Dazu komme, dass die Verpflichtungen aus dem streitgegenständlichen Leasingvertrag nicht die Leasingnehmerin (die Stadt), sondern den Bund belasteten. Für die Leasingnehmerin hätten die Zahlungen an die Beschwerdeführerin nur den Charakter von Durchlaufposten, deren wirtschaftlicher Träger auf Grund der im Jahr 1988 getroffenen Vereinbarung der Bund sei. Die Stadt habe sich mit dem nackten Grundstückseigentum zufrieden zu geben, während Einfluss und Engagement hinsichtlich des Schulgebäudes beim Bund lägen. Die Baubewilligung des Jahres 1986 sei dem Bund erteilt worden. Der Bund sei es gewesen, der die Leasingvariante gewollt habe, um so einen Teil der vertraglichen Kostenpflicht im Wege des Finanzausgleiches auf die Länder und Gemeinden umzulegen. Er müsse der Beschwerdeführerin auch die auf Grund des angefochtenen Bescheides vorgeschriebenen Steuern ersetzen.

Es trifft zu, dass der von der Beschwerdeführerin aufgezeigte rechtliche und wirtschaftliche Hintergrund des gegenständlichen Falles bei der steuerlichen Beurteilung der vorliegenden Vereinbarungen nicht außer Betracht bleiben darf. Anders als die Beschwerdeführerin meint, stellt aber gerade der Umstand, dass sich die Leasingnehmerin verpflichtet hat, das Schulgebäude dem Bund nach Ablauf der Grundmietzeit weiterhin (sodann wieder unentgeltlich) zur Verfügung zu stellen - wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass sich die Leasingnehmerin ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Schulgebäude ungeachtet der Einräumung eines Baurechtes nicht begeben hat.

Die belangte Behörde hat aus dem Gesamtbild der Verhältnisse darauf geschlossen, dass die Vertragsparteien - in Ergänzung zu den schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen - bei Abschluss der gegenständlichen Verträge übereingekommen sind, dass das Schulgebäude nach Ablauf der Grundmietzeit bei der Stadt verbleiben und die Stadt das Gebäude zum vereinbarten Restwert kaufen könne. Eine schriftliche Festlegung sei auf Grund der im Beschwerdefall gegebenen besonderen Umstände nicht erforderlich gewesen und unterblieben, um die Zurechnung des Schulgebäudes an die Leasinggeberin nicht zu gefährden und der von den Vertragsparteien angestrebten steuerlichen Vorteile nicht verlustig zu gehen.

Diese für den angefochtenen Bescheid tragende Sachverhaltsfeststellung hat die belangte Behörde auf eine Vielzahl von Indizien gestützt: Das Schulgebäude befinde sich auf einem der Leasingnehmerin gehörenden Grundstück. Dem vereinbarten Baurechtszins hätten die Parteien keine Bedeutung zugemessen, der Bauzins sei nicht wertgesichert und unüblich niedrig. Zudem sei das Baurecht ausdrücklich zum Zwecke der Sanierung des darauf befindlichen Altgebäudes bestellt worden. Eine andere Nutzung des sanierten Schulgebäudes als für die Zwecke eines Bundesrealgymnasiums sei nahezu ausgeschlossen. Die Leasingnehmerin habe sich verpflichtet, das Schulgebäude nach Ablauf der Grundmietzeit dem Bund weiterhin zur (sodann wieder unentgeltlichen) Nutzung zu überlassen. Der Gemeinderat sei in seinem Beschluss vom Dezember 1988 vom Anfall von Grunderwerbsteuer nach Ablauf der Grundmietzeit ausgegangen. Die Leasingnehmerin sei bestrebt gewesen, durch hohe Vorleistungen die Leasingraten möglichst niedrig zu halten, wobei der vereinbarte Eigenmittelanteil der Leasingnehmerin über 91% betragen habe. Dem Wortlaut der Vereinbarung nach seien die Kautionen zwar nicht zu verzinsen, doch zeige die Gestaltung der Leasingraten, dass die geleisteten Kautionen im Falle des Gebäuderückkaufes die Zinsbelastung der Leasingnehmerin tatsächlich mindern. Insgesamt lasse sich keine Erklärung dafür finden, dass jemand bereit sei, innerhalb von nur zehn Jahren die gesamten Bau- und Finanzierungskosten einer Gebäudesanierung zu tragen, ohne einen Rechtsanspruch auf Rückübertragung des Gebäudes zu haben.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist.

In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangte, obliegt es dem Verwaltungsgerichtshof zu prüfen, ob das Ergebnis der Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die Sachverhaltsfeststellungen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2003/13/0115 und 2004/13/0054).

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe außer Acht gelassen, dass ihr ein Baurecht mit einer Laufzeit von 65 Jahren eingeräumt worden sei, das Schulgebäude bei Beschwerdeerhebung "rund 15 Monate nach Vertragsende" noch immer in ihrem Baurechtseigentum stehe und sie derzeit Verhandlungen mit der Bundesimmobilien GmbH führe. Zudem habe die belangte Behörde keine Erhebungen zur Frage angestellt, welche Bauzinse in der betreffenden Stadtgemeinde seinerzeit tatsächlich gezahlt worden seien. Es sei zu bedenken, dass das gegenständliche Schulgebäude kommerziell nur sehr eingeschränkt nutzbar sei. Das Vorliegen eines exklusiven, dauerhaften und unentgeltlichen Nutzungsrechtes des Bundes sei ein Umstand, der auf nicht allzu viele Kommunalgebäude zutreffen werde.

Diesem Vorbringen gelingt es nicht, eine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung aufzuzeigen. Geht es doch zum einen davon aus, dass das unentgeltliche Nutzungsrecht des Bundes den Wert des Baurechtes mindert, während es zum anderen aufzeigen will, dass die Beschwerdeführerin das Schulgebäude nach Ablauf der Grundmietzeit auch anderweitig nutzen könne. Warum der Bund im Wege der Bundesimmobilien GmbH mit der Beschwerdeführerin über eine (offenbar entgeltliche) Weiterbenutzung des Schulgebäudes verhandeln sollte, wenn ihm ohnedies ein unentgeltliches Nutzungsrecht zusteht, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Dass die Vertragsparteien das Leasingverhältnis während des anhängigen Berufungsverfahrens aufrechterhalten haben, spricht gleichfalls nicht gegen die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde, die Vertragsparteien seien lediglich nach außen hin bestrebt gewesen, die Zurechnung des Schulgebäudes zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin nicht zu gefährden, hätten aber tatsächlich die Vereinbarung getroffen, dass das Schulgebäude nach Amortisation der Investitionskosten (auch zivilrechtlich) wieder der Leasingnehmerin übertragen werde. Ob die Ausführungen der belangten Behörde zur Höhe eines angemessenen Baurechtszinses in einem mangelfreien Verfahren getroffen worden sind, kann dahingestellt bleiben, weil im Beschwerdefall entscheidend war, dass die Vertragsparteien der Bemessung des Baurechtszinses - wie im Verwaltungsverfahren mehrfach betont - selbst keine Bedeutung beigemessen haben. Dass eine derartige Vorgangsweise im Falle einer tatsächlich auf die Dauer von 65 Jahren angelegten Baurechtseinräumung unverständlich wäre, ist eine Beurteilung der belangten Behörde, die keinen Bedenken begegnet.

Auch der Beschwerdeeinwand, die belangte Behörde habe zu Unrecht die vertraglich vereinbarte Höhe der Eigenmittel für maßgebend erachtet, obwohl die tatsächlich geflossenen Leistungen der Leasingnehmerin "nachweislich und unbestritten innerhalb der 75 % Grenze des Kommunalleasing-Erlasses" gelegen seien, ist nicht geeignet, der Beschwerde zu einem Erfolg zu verhelfen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zu Leasingverträgen, die sowohl Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages enthalten, wiederholt ausgesprochen hat, ist bereits von Anfang an eine eindeutige Zuordnungsentscheidung unter den Anschaffungs- oder unter den Gebrauchstatbestand zu treffen (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002).

Nichts anderes kann für die hier vorliegende Sachverhaltskonstellation gelten. Auch im Beschwerdefall war steuerrechtlich von Beginn der Betätigung an zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin ein eigenes Gebäude sanieren lässt, um es sodann der Leasingnehmerin zu vermieten, oder ob davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin ein fremdes (weil der "Leasingnehmerin" zuzurechnendes) Gebäude sanieren lässt und die Investitionskosten der wirtschaftlichen Eigentümerin unter Sicherungsübereignung des Gebäudes im Wege der Einräumung eines Baurechtes kreditiert.

Auf Grund der steuerrechtlich "von Anfang an" vorzunehmenden Zuordnung, ist es nicht von Bedeutung, ob es in der Folge bei Vertragserfüllung zu Änderungen der Vereinbarungen kommt (vgl. nochmals das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002). Davon abgesehen stellen Erlässe keine für den

Verwaltungsgerichtshof bindende Rechtsquelle dar.

Schließlich vermag die Beschwerdeführerin auch mit ihrem Hinweis auf andere "betriebsgeprüfte Kommunalprojekte der I-Gruppe", die nach denselben Grundsätzen abgewickelt und nicht beanstandet worden seien, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in Ansehung der Zurechnung des Leasinggutes aufzuzeigen, weil im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Rechtmäßigkeit des vorliegenden Bescheides zu prüfen ist. Im Unterbleiben diesbezüglicher Sachverhaltsfeststellungen liegt daher kein Verfahrensmangel.

Soweit in der Beschwerdeergänzung vom 23. Jänner 2004 nicht nur die grundsätzliche Frage der Zurechnung des Leasinggutes bekämpft wird, sondern auch mögliche Fehler in der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen releviert werden, ist darauf hinzuweisen, dass eine Erweiterung des Beschwerdegegenstandes nach Ablauf der Beschwerdefrist nicht zulässig ist (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 246).

2. Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1992

Zu diesem Punkt trägt die Beschwerdeführerin vor, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde "Ergänzung" und "Austausch" von Wiederaufnahmegründen dasselbe seien. Beides sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unzulässig. Die Abänderungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde gemäß § 289 Abs. 2 BAO diene nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Grund durch einen anderen zu ersetzen oder neue Gründe "nachzuschieben".

Dass die belangte Behörde im Beschwerdefall einen anderen Wiederaufnahmegrund als das Finanzamt herangezogen hätte, ist nicht zu erkennen. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren eindeutig auf das Hervorkommen der vertraglichen Grundlagen gestützt, die den von der Beschwerdeführerin erklärten Umsätzen und Erträgen aus dem gegenständlichen Leasingprojekt zu Grunde lagen und die geeignet waren, die bisherige Zuordnung des Leasinggutes zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin unrichtig erscheinen zu lassen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass hinsichtlich der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens lediglich auf die speziell den umsatzsteuerlichen Aspekt betreffenden Punkte des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen wurde. Dass sich aus einer geänderten Zurechnung des Schulgebäudes sowohl ertragsteuerliche als auch umsatzsteuerliche Auswirkungen ergeben, bestreitet auch die Beschwerdeführerin nicht.

3. Entschiedene Sache

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, "wegen der BVE vom 18./20. September 2002" liege eine entschiedene Sache vor. Das Finanzamt habe der Berufung der Beschwerdeführerin "im Spruch stattgegeben". Dass die "technische Umsetzung dieses klar erkennbaren Willens weniger gelungen ist", schade nicht, zumal die Stattgabe bei jedem einzelnen Sachbescheid erfolgt sei. Es liege kein "minderer Grad des Versehens", sondern ein im Spruch klar erkennbarer Wille des Finanzamtes vor. Nur der Spruch, nicht hingegen die Begründung erwachse in Rechtskraft. Dieses Argument schlage auf die Wiederaufnahme in allen Fällen durch. Sei der Berufung gegen jeden einzelnen "BP-Bescheid" in der Sache stattgegeben worden, könne die Wiederaufnahme nicht rechtens gewesen sein.

Dieses Vorbringen ist schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil die Beschwerdeführerin nach dem in den Verwaltungsakten einliegenden Schriftsatz vom 23. Oktober 2002 nach Ergehen der angeführten Berufungsvorentscheidungen einen Vorlageantrag gestellt und darin Folgendes ausgeführt hat:

"Dieser Vorlageantrag richtet sich gegen das gesamte Bescheidkonvolut vom 18. September 2002, somit konkret gegen

-

die stattgebende BVE betreffend USt 1992,

-

die stattgebende B

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at