jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/28 99/14/0109

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.05.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §24 Abs1 litd;
UStG 1972 §12 Abs1 Z1;
UStG 1972 §12 Abs10;
UStG 1972 §12 Abs11;
UStG 1972 §3 Abs1;
UStG 1994 §12 Abs1 Z1 impl;
UStG 1994 §3 Abs1 impl;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der L m.b.H. & Co. KG in K, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 26. Februar 1999, Zl. RV-061.95/1-T7/95, betreffend Umsatzsteuer 1990 bis 1992 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1990 und 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Leasinggesellschaft. Die wesentlichen Bestimmungen des zwischen ihr als Leasinggeberin und dem Tennisklub K als Leasingnehmer abgeschlossenen Leasingvertrages vom 24. Juli bzw. 21. August 1990 über ein als Superädifikat zu errichtendes Tennisstadion lauten wie folgt:

"§ 2

Übergabe/Gewährleistung

(1) Hinsichtlich des Leasinggegenstandes wird als voraussichtlicher Übergabezeitpunkt der 31.5.1991 vereinbart. Die

Übergabe des Leasinggegenstandes erfolgt nach dessen Fertigstellung gemäß dem geplanten Bauvolumen. Der Übergabetermin ist dem Leasingnehmer bekannt zu geben und hat dieser zu diesem Zeitpunkt das Objekt zu übernehmen.

(2) Anlässlich der Übergabe wird ein Protokoll angefertigt, in dem allfällig festgestellte Mängel festgehalten werden. Der Leasingnehmer hat den Leasinggegenstand jedenfalls zu übernehmen, wenn nur solche Mängel vorhanden sind, die den Gebrauch des Leasingobjektes nicht wesentlich behindern. Die Erlangung der Betriebsbewilligung ist ausschließlich Sache des Leasingnehmers. Das Fehlen dieser Bewilligung steht der Übernahme bzw. Übergabe daher nicht entgegen.

(3) Die Behebung anlässlich der Übergabe festgestellter Mängel wird nach Übergabe des Objektes durch den Leasingnehmer veranlasst. Der Leasinggeber wird in diesem Falle seine Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche an den Leasingnehmer abtreten, damit dieser die Mängelbehebung durchsetzen kann.

(4) Nicht protokollierte Mängel gehen zu Lasten des Leasingnehmers. Der Leasinggeber wird jedoch auch hier über Ersuchen vorhandene Gewährleistungs- oder Schadenersatzansprüche abtreten. Die hier beschriebenen Verpflichtungen des Leasinggebers im Rahmen der Geltendmachung von Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen sind auf jenen Umfang beschränkt, welcher dem Leasinggeber aufgrund seines Rechtsverhältnisses zu Auftragnehmern zustehen. Im Falle der Bestimmung eines Auftragnehmers durch den Leasingnehmer trägt dieser auch das Risiko der wirtschaftlichen Durchsetzbarkeit solcher Ansprüche.

§ 3

Leasingdauer

(1) Das Leasingverhältnis beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden.

(3) Der Leasingnehmer verzichtet jedoch auf die Dauer von 14,5 Jahren ab Fälligkeit des ersten Monatsleasingentgelts auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.

§ 4

Leasingentgelt

(1) Der Leasingnehmer hat dem Leasinggeber ein Leasingentgelt im Betrag von S 176.116,-- zuzüglich USt. monatlich im Vorhinein zu bezahlen. Dieses Entgelt ist gemäß den Bestimmungen des § 4 Abs. 2 und 3 anzupassen. Das Leasingentgelt sowie die auf den gegenständlichen Leasinggegenstand entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben sind erstmals am Monatsersten, der auf die Übergabe des Leasinggegenstandes an den Leasingnehmer folgt, fällig, die weiteren Leasingentgelte jeweils am selben Tag der Folgemonate.

(2) Der in den Leasingentgelten enthaltene Zinsanteil ist an die Sekundärmarktrendite (Anleihen im weiteren Sinn) gemäß der vom Direktorium der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten Tabelle 5.4 gebunden.

(6) Bei der Berechnung des angeführten Leasingentgeltes wurde von Gesamtinvestitionskosten in der Höhe von S 33,800.000,-- exkl. MWSt. ausgegangen. Werden diese Gesamtinvestitionskosten überschritten bzw. unterschritten, so ändert sich das Leasingentgelt entsprechend. Die über diesen Betrag hinausgehenden Kosten trägt der Leasingnehmer aus eigenem. Unter den Gesamtinvestitionskosten sind alle mit der Errichtung des Superädifikates zusammenhängenden Bau- und Baunebenkosten, auch solche unvorhergesehener Art, inkl. von Kosten und Gebühren der Finanzierung (insbesondere Zinsen gem. § 4 Abs. 7) und Kosten der Grundbenützung bis zur Übergabe sowie Kosten der Versicherung während der Bauzeit zu verstehen.

Der Leasingnehmer hat zusätzlich zu den oben angeführten

Zahlungen noch ein Entgelt für die Benützung des Grundstückes in

selber Höhe zu bezahlen, wie der Leasinggeber verpflichtet ist,

für die Anmietung dieses Grundstückes gemäß Bestandvertrag mit der

Stadtgemeinde ... Bestandzins zu bezahlen. Zu diesem Bestandzins

ist noch die gesetzliche Umsatzsteuer zu entrichten. Diese

Zahlungen sind entsprechend den Bestimmungen des Bestandvertrages

mit der Stadtgemeinde ... jeweils zum 31.12. jeden Jahres zur

Zahlung fällig.

§ 5

Betriebskosten

Sämtliche, den Leasinggegenstand betreffende Betriebskosten, auch solche, die bereits vor Übergabe des Objektes anfallen, samt Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe gehen zu Lasten des Leasingnehmers und sind von ihm direkt zu begleichen. Etwaige dem Leasinggeber vorgeschriebene Betriebskosten sind dem Leasingnehmer bekanntzugeben und von diesem binnen 14 Tagen nach Bekanntgabe und Vorschreibung zu bezahlen.

§ 6

Gebrauch

(1) Der Leasingnehmer ist berechtigt, den Leasinggegenstand zu jeder Tag- und Nachtzeit, auch an Samstagen, Sonn- und Feiertagen zu benützen. Der Leasingnehmer steht dem Leasinggeber dafür ein, dass der Leasinggegenstand durch seinen Gebrauch nicht über die bei widmungsgemäßer Verwendung übliche Abnützung hinaus entwertet wird.

(2) Der Leasingnehmer ist nur mit schriftlicher Zustimmung zur gänzlichen oder teilweisen Untervermietung des Leasinggegenstandes berechtigt.

(3) Der Leasinggegenstand darf vom Leasingnehmer oder dessen Untermietern nur für behördlich genehmigte, gesetzlich zulässige und vertraglich vereinbarte Zwecke verwendet werden. Soweit behördliche Auflagen den Betrieb des Leasingnehmers betreffen, sind diese von ihm auf eigene Kosten zu erfüllen.

(4) Der Leasingnehmer nimmt zur Kenntnis, dass der Leasinggegenstand als Tennisstadion und Veranstaltungsarena zu verwenden ist. Jede Änderung dieses Verwendungszweckes bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Leasinggebers.

(5) Die vom Leasinggeber beauftragten Personen sind berechtigt, den Leasinggegenstand an Werktagen täglich während der Geschäftszeit zu betreten. Bei Gefahr in Verzug ist das Betreten des Leasinggegenstandes zu jeder Tag- und Nachtzeit den vom Leasinggeber beauftragten Personen zu ermöglichen.

§ 7

Instandhaltung

(1) Der Leasingnehmer verpflichtet sich, den Leasinggegenstand sorgfältig und pfleglich zu behandeln und sämtliche am Leasinggegenstand notwendig werdenden Reparaturen auf eigene Kosten durchzuführen. Überhaupt ist der Leasinggegenstand auf alleinige Kosten des Leasingnehmers in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten. Der Leasingnehmer ist weiters verpflichtet, die Heizungs-, Be- und Entlüftungsanlagen, ferner sämtliche Elektro- und Wasserinstallationen sowie Entsorgungsanlagen stets in betriebsfähigem Zustand zu erhalten und diese im Falle von Störungen instandsetzen zu lassen.

(5) Zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Instandhaltung sowie aller Forderungen und Ansprüche der Leasinggeberin aus diesem Vertrag hat diese Anspruch auf Zahlung einer Kaution durch den Leasingnehmer in Höhe von S 10,140.000,--, d.s. 30 % der Gesamtinvestitionskosten gem. § 4 Abs. 6, welche Kaution bei Übergabe des Leasinggegenstandes zu entrichten ist. Eine Veränderung der Gesamtinvestitionskosten bedingt eine entsprechende Anpassung der Kaution. Die Kaution wird nicht verzinst und ist anlässlich der Beendigung dieses Vertrages zurückzuzahlen bzw. zu verrechnen. Im Falle einer außerordentlichen Kündigung gem. § 12 entfällt die Verpflichtung zur Rückzahlung der Kaution.

§ 9

Bauliche Veränderungen

(1) Der Leasingnehmer ist zur Vornahme von baulichen Veränderungen, welche er zur Erreichung des Zweckes des

Objektes für erforderlich und nützlich hält, auf eigene Kosten berechtigt, sofern dadurch der Verkehrswert des Leasinggegenstandes nicht vermindert wird. Der Leasinggeber verpflichtet sich, die für eine Bauführung des Leasingnehmers erforderlichen Erklärungen abzugeben, sofern dadurch keine Wertminderung des Leasinggegenstandes zu erwarten ist.

(2) Bauliche Veränderungen, Adaptierungen bzw. Investitionen, die mit dem Leasinggegenstand niet- und nagelfest verbunden sind, sind bei Beendigung des Leasingverhältnisses je nach Wahl des Leasinggebers unter Wiederherstellung des vorigen Zustandes auf alleinige Kosten des Leasingnehmers zu entfernen oder im Leasinggegenstand zu belassen. Im letzten Fall gehen sie entschädigungslos in das Eigentum des Leasinggebers über.

§ 12

Außerordentliche Kündigung

(1) Der Leasinggeber kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist den Leasingvertrag durch eingeschriebenen Brief mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn

a) über das Vermögen des Leasingnehmers ein Insolvenzverfahren rechtswirksam eröffnet oder ein Konkursantrag mangels Deckung der Kosten des Verfahrens abgewiesen wird;

b) der Leasingnehmer vom Leasinggegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Leasingnehmer den Leasinggegenstand vernachlässigt oder den vertraglich vorgesehenen Verwendungszweck eigenmächtig ändert und den vertragswidrigen Zustand trotz schriftlicher Aufforderung und Setzung einer 30-tägigen Frist nicht beseitigt;

c) der Leasingnehmer seiner Verpflichtung auf Bezahlung des Leasingentgeltes trotz schriftlicher Mahnung und Setzung einer 30- tägigen Nachfrist vor deren Ablauf nicht nachkommt;

d) der Leasingnehmer sonst in erheblicher Weise wiederholt und beharrlich gegen wesentliche Bestimmungen dieses Vertrages verstößt.

§ 13

Ankaufsrecht

(1) Dem Leasingnehmer wird unter der Voraussetzung der ordnungsgemäßen Erfüllung des Leasingvertrages das Recht eingeräumt, nach Ablauf von 15 Jahren, gerechnet ab Fälligkeit des ersten Leasingentgeltes vom Leasinggeber das Superädifikat durch einseitige Erklärung käuflich zu erwerben. Im Fall von Gesamtinvestitionskosten in Höhe von S 33,800.000,-- beträgt der Kaufpreis S 16,900.000,--. Der Leasingnehmer nimmt bereits jetzt zustimmend zur Kenntnis, dass sich bei einer Änderung der Gesamtinvestitionskosten auch der . Kaufpreis entsprechend ändert.

(2) Die Ausübung des Ankaufsrechtes ist spätestens sechs Monate vor Ende des 15. Jahres mittels eingeschriebenen Briefes dem Leasinggeber gegenüber zu erklären.

§ 14

Allgemeine Bestimmungen

(1) Bei teilweiser oder gänzlicher Nichtbenützbarkeit des Leasinggegenstandes aus welchem Grund immer - bleiben die Verpflichtungen des Leasingnehmers aufrecht.

(2) Einvernehmlich wird festgestellt, dass die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes auf das gegenständliche Vertragsverhältnis nicht anwendbar sind.

(3) Die Unwirksamkeit einzelner Vertragsbestimmungen lässt die Wirksamkeit der übrigen unberührt. Unwirksame Bestimmungen sind durch solche, die den gleichen wirtschaftlichen Zweck haben, zu ersetzen.

(4) Der Leasingnehmer verzichtet auf das Recht, das vertraglich vereinbarte Leasingentgelt zurückzubehalten oder zu mindern, auch für den Fall der völligen oder teilweisen Gebrauchsunfähigkeit des Leasinggegenstandes.

(10) Dieser Leasingvertrag ist unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen, dass hinsichtlich des Leasinggegenstandes die rechtskräftige Baubewilligung erteilt wird. Eine weitere aufschiebende Bedingung stellt die Genehmigung des zwischen der

Stadtgemeinde ... und der Projektsgesellschaft abgeschlossenen

Bestandvertrages (siehe § 1) durch die Gemeindeaufsichtsbehörde dar."

Die Zusatzvereinbarung vom 23. Juli bzw. 24. Juli 1990 zum Leasingvertrag hat folgenden Inhalt:

a) Die in § 6 Abs. 2 des Leasingvertrages geforderte (schriftliche) Zustimmung des Leasinggebers ist nicht erforderlich.

b) Die (Beschwerdeführerin) gewährt dem (Leasingnehmer) grundsätzlich das Recht, nach Ablauf des 8. Vertragsjahres diesen Leasingvertrag vorzeitig zu kündigen und damit verbunden den Leasinggegenstand anzukaufen. Der Kaufpreis errechnet sich in diesem Falle durch Abzinsung aller künftigen bis zum Ende des Kündigungsverzichtszeitraumes anfallenden Leasingentgelte zuzüglich dem kalkulatorischen Restbuchwert mit dem der Leasingentgeltkalkulation zugrundeliegenden Zinssatz abzüglich 1,5 %-Punkte unter der Berücksichtigung der zwischenzeitlich gem. § 4 des Leasingvertrages vorgenommenen Anpassung. Mit diesem Recht ist unwiderruflich die Ankaufsverpflichtung des Leasinggegenstand durch den (Leasingnehmer) verbunden.

c) Macht der (Leasingnehmer) von seinem Ankaufsrecht gem. § 13 des Leasingvertrages keinen Gebrauch, so wird die (Beschwerdeführerin) den Leasinggegenstand verwerten. Ein allfälliger Verwertungsmindererlös gegenüber dem unter § 13 (1) des Leasingvertrages festgesetzten Kaufpreises geht zu Lasten des (Leasingnehmers), ein allfälliger Verwertungsmehrerlös wird dem (Leasingnehmer) zu 50 % gutgeschrieben.

d) Die gem. § 7 Abs. 5 zu leistende Kautionszahlung verbleibt bei Nichtausübung des Optionsrechts bis zum gänzlichen Eingang des Verwertungserlöses beim Leasinggeber und dient zur Abdeckung eines allfälligen Mindererlöses. Im Falle der Verwertung durch den Leasinggeber wird dieser vor einem endgültigen Verkauf des Leasinggegenstandes den Leasingnehmer vom vorgesehenen Verkaufserlös benachrichtigen. Der Leasingnehmer kann binnen 14 Tagen einen besseren Bieter namhaft machen, der alle Bedingungen des vorgesehenen Kaufvertrages erfüllt und einen höheren Kaufpreis bezahlt. Falls der Leasinggeber ein solches Offert nicht berücksichtigt, hat dieser den Differenzschaden des Leasingnehmers selbst zu tragen."

Mit Schreiben vom 13. Jänner 1993 teilte die Beschwerdeführerin der Leasingnehmerin hinsichtlich der Endabrechnung der Baukosten Folgendes mit:

"Die voraussichtlichen Investitionskosten wurden um S 10,149.470,-- überschritten. Wir haben uns bereit erklärt, die Finanzierung des Mehrbetrages mit einem Zinssatz von 0,5 % über der Sekundärmarktrendite durchzuführen, wobei ansonsten alle anderen Bedingungen des bestehenden Leasingvertrages samt Zusatzvereinbarung aufrecht bleiben."

Hinsichtlich des Überziehungsbetrages von S 10,149.470,-- wurde noch im Jänner 1993 vereinbart, dass dieser von der Leasingnehmerin durch sofortige Bezahlung einer zusätzlichen Kaution in dieser Höhe abgedeckt werde. Insgesamt erhöhte sich dadurch die Kautionsleistung der Leasingnehmerin auf S 20,289.470,-

-. Der buchhalterische Restwert am Ende der 15-jährigen Vertragslaufzeit wurde mit S 21,974.735,-- errechnet, sodass der Leasingnehmer bei Ausübung der Kaufoption über die Kaution hinaus noch einen Betrag von S 1,685.265,-- aufzubringen hat.

Im Zuge einer den Zeitraum 1990 bis 1992 umfassenden, bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, das Tennisstadion könne nicht der Beschwerdeführerin als Leasinggeberin zugerechnet werden. Sie könne daher für die Herstellungskosten weder Investitionsfreibetrag noch Vorsteuerabzug geltend machen, weiters sei der Buchwert des Leasinggegenstandes auszuscheiden und die Kaufpreisforderung (aus dem Verkauf des Leasinggegenstandes an den Leasingnehmer) zu aktivieren. Im Einzelnen wird unter Tz 28 des Betriebsprüfungsberichtes vom 16. Februar 1995 ausgeführt:

"Unbestrittenermaßen liegt im gegenständlichen Fall ein Teilamortisationsvertrag vor. Als ein maßgebliches Zurechnungskriterium hat der VwGH dabei wiederholt die Risiko-Chancen-Relation im Zusammenhang mit der Verwertung des Leasinggegenstandes nach Ablauf der Grundmietzeit angesehen. Demnach erfolgt die Zurechnung ausnahmsweise beim Leasingnehmer dann, wenn dieser sowohl das Risiko der Wertminderung trägt als auch die Chance der Wertsteigerung (zumindest mehr als 75 % des Verwertungsmehrerlöses) hat.

Gemäß § 13 (1) des Leasingvertrages wurde dem Leasingnehmer ein Ankaufsrecht über den Leasinggegenstand eingeräumt. Somit besteht für den Leasingnehmer die Möglichkeit, die (Beschwerdeführerin) von einer Wertsteigerung des Leasingobjektes auszuschließen und diese zu 100 Grad % für sich selbst zu beanspruchen. Auch das

Verwertungsrisiko trägt lt.

'Zusatzvereinbarung' lit. c zur Gänze der Leasingnehmer. Speziell im Hinblick auf die jüngst ergangene VwGH-Judikatur (Z l . 92/15/0085 vom 21.10.1993) in Sachen Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die im Rahmen eines Teilamortisationsvertrages "vermietet" werden, reicht nach Ansicht der Großbetriebsprüfung

dieser Umstand für die Zurechnung des Tennisstadions ... beim

Leasingnehmer aus.

Das anlässlich der Schlussbesprechung von den Vertretern der Pflichtigen vorgebrachte Argument, das in § 13 (1) des Leasingvertrages eingeräumte Ankaufsrecht des Leasingnehmers bestehe derzeit nicht (und eine ordentliche Kündigung durch den Leasinggeber sei demnach jederzeit möglich), erscheint im Hinblick auf § 13 (2) desselben Vertrages nicht stichhältig, heißt es doch dort, dass das erwähnte Recht spätestens 6 Monate vor Ablauf von 15 Jahren zu erklären sei. Aus dieser Vereinbarung geht eindeutig hervor, dass der Leasingnehmer das Ankaufsrecht bereits heute, allerdings mit späterer Wirkung, ausüben kann.

Aus dem gleichen Grund ist nach Ansicht der Großbetriebsprüfung eine ordentliche Kündigung des Vertrages durch den Leasinggeber vor Ablauf der Kündigungsverzichtsfrist des Leasingnehmers nicht durchsetzbar.

Nach herrschender Verwaltungspraxis wird hinsichtlich der Zurechnungskriterien bei Teilamortisationsverträgen nicht zwischen Immobilien- bzw. Mobilienleasingverträgen unterschieden. Dem Einwand, die in der steuerrechtlichen Literatur entwickelten Zurechnungsregeln beträfen ebenso wie die vorliegende Judikatur des VwGH mobiles Leasingvermögen und nicht Grundvermögen ... konnte daher bezüglich der Zurechnung im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nicht beigepflichtet werden.

Auch die Ansicht, § 5 EStG sei eine in Abgabenvorschriften enthaltene Spezialbestimmung, welche die im § 24 BAO festgelegten Zurechnungsregeln außer Kraft setzt, ist irrelevant; denn selbst wenn die Ansicht der Pflichtigen zuträfe, würde dies zu keiner Änderung hinsichtlich der Zurechnung führen: Nach Meinung der Großbetriebsprüfung ist das Leasingobjekt auch nach handelsrechtlichen Kriterien dem Leasingnehmer zuzurechnen (siehe dazu z.B. Nidetzky/Quantschnigg/Riedl, "Leasing", mit den dort angeführten Kriterien, Pkt. 5.3.1., Seite 67 ff).

Ebenso erscheinen der Hinweis auf die (vermeintliche) Anwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes (lt. ergänzender Stellungnahme vom 16.6.1994) und die unter Pkt. 3 a bis l daraus abgeleiteten Überlegungen deshalb nicht zielführend, da sich aus den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes keine maßgeblichen Kriterien für die Zurechnung von Leasingobjekten ableiten lassen.

Somit kommt auf Grund der gewählten Vertragsgestaltung in Zusammenhang mit der VwGH-Rechtsprechung sowie der Verwaltungspraxis und der zu Gebote stehenden typisierenden Betrachtungsweise nur eine Zurechnung des Stadions zum Vermögensbestand des Leasingnehmers in Frage."

Das Finanzamt erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - den Ausführungen der Prüfer entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1990 bis 1992 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend 1990 und 1991.

In der Berufung gegen die Sachbescheide brachte die Beschwerdeführerin vor, es sei nicht sicher, ob die Leasingnehmerin nach Ablauf der Grundmietdauer das Tenniszentrum erwerbe. Es sei daher nicht möglich, das Leasinggut auf Grund wahrscheinlicher Geschehensabläufe dem Leasingnehmer zuzurechnen. Es könne nicht mit der erforderlichen Bestimmtheit gesagt werden, dass der Leasingnehmer die Option ausüben werde.

Die Beschwerdeführerin legte im Berufungsverfahren ein Gutachten des Univ. Prof. Dr. C vor, in welchem u.a. ausgeführt wird, der Leasingvertrag samt Zusatzvereinbarung sei ein Mietverhältnis, auf welches, wenn schon nicht die Bestimmungen des MRG, so jedenfalls jene der §§ 1090 ff ABGB anzuwenden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Mit dem gegenständlichen Leasingvertrag solle auf der Grundlage des vereinbarten Leasingentgeltes und des kalkulierten Restwertes letztlich eine Vollamortisation bei der Beschwerdeführerin herbeigeführt werden. Die Beschwerdeführerin werde kein Interesse daran haben, von dem ihr im § 3 des Leasingvertrages eingeräumten ordentlichen Kündigungsrecht Gebrauch zu machen und das Vertragsverhältnis vor Ablauf der Grundvertragszeit von 15 Jahren zu kündigen. In einem solchen Kündigungsfall würde nämlich die mit der Vertragskonstruktion bezweckte

Vollamortisation der von der Beschwerdeführerin aufgewendeten Kosten nicht herbeigeführt werden können. Nidetzky/Quantschnigg/Riedl führten aus (Leasing, Seite 137), dass während der Grundvertragszeit ein Kündigungsrecht des Leasingnehmers im Allgemeinen in Leasingverträgen ausdrücklich ausgeschlossen sei, während ein ausdrücklicher Kündigungsausschluss für den Leasinggeber in der Regel fehle; dem Leasinggeber falle es aber in der Regel schwer, eine grundlose Kündigung während der Grundvertragszeit durchzusetzen; dies ergebe sich schon aus den Zielsetzungen des Vertrages. Solcherart komme nach Ansicht der belangten Behörde dem im § 3 des Leasingvertrages verankerten Kündigungsrecht der Beschwerdeführerin keine besondere Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin habe im Übrigen selbst vorgebracht, dass sie den aufrechten Vertrag nicht ohne Weiteres kündigen werde, sondern nur dann, wenn bestimmte Gründe vorlägen. Durch das ihrer Ansicht nach auf den gegenständlichen Vertrag anzuwendende Mietrechtsgesetz erachte sie sich an die Kündigungsgründe der §§ 29 bis 36 MRG gebunden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei allerdings in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wesentlich, dass die Beschwerdeführerin für die Dauer der Grundmietzeit kein Interesse daran haben werde, das Vertragsverhältnis zu kündigen, zumal ihr Interesse darin bestehe, die Herstellungs-, Refinanzierungs- und Verwaltungskosten zu amortisieren und zudem einen Gewinn zu erzielen. Für den Fall, dass der Leasingnehmer den Vertrag nicht ordnungsgemäß erfülle, stehe der Beschwerdeführerin ohnedies eine außerordentliche Kündigung nach § 12 des Leasingvertrages offen. Die belangte Behörde verweise auch darauf, dass ein nur dem Leasinggeber, nicht hingegen dem Leasingnehmer zustehendes ordentliches Kündigungsrecht im Hinblick auf § 879 Abs. 3 ABGB problematisch erscheine. Es dürften wohl in starkem Ausmaß gebührenrechtliche Gründe den Ausschlag dafür gegeben haben, den Leasingvertrag als solchen auf unbestimmte Vertragsdauer zu formulieren und lediglich einen - gebührenrechtlich unschädlichen - einseitigen Kündigungsverzicht des Leasingnehmers für die Dauer der Grundmietzeit aufzunehmen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien auf das gegenständliche Leasingverhältnis die Bestimmungen des MRG, jedenfalls aber die Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB anzuwenden. Damit gelte auch die vertraglich nicht ausschließbare Bestimmung des § 1096 Abs. 1 ABGB. Diese Bestimmung normiere für den Fall, dass der Bestandgegenstand ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft werde, dass er zu dem bedungenen Gebrauche nicht tauge, der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit sei. Die Vertragsbestimmung des § 14 Abs. 1 des Leasingvertrages bezüglich der Fortzahlung des Leasingentgeltes bei Unbrauchbarkeit des Leasinggegenstandes (Preisgefahr beim Leasingnehmer), widerspreche § 1096 ABGB und sei damit ungültig. Auch § 14 Abs. 2 des Leasingvertrages bezüglich des Ausschlusses des MRG widerspreche zwingendem Gesetzesrecht und sei ungültig. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin trage sie daher während der gesamten Bestandzeit (also bis zum Jahr 2006) das volle Eigentümerrisiko der Wertminderung.

Nach Ansicht der belangten Behörde möge die Beurteilung der Beschwerdeführerin zivilrechtlich zutreffend sein, für die Beurteilung des Leasingverhältnisses in abgabenrechtlicher Hinsicht sei allerdings einzig die wirtschaftliche Betrachtungsweise heranzuziehen. Auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei maßgebend, was die beiden Vertragsparteien mit dem Vertragsverhältnis in wirtschaftlicher Hinsicht hätten bezwecken bzw. bewirken wollen. Der Wille der Vertragsparteien ergebe sich aus dem Leasingvertrag samt Zusatzvereinbarung. Die darin enthaltenen Bestimmungen seien, weil von den Vertragsparteien so gewollt, der abgabenrechtlichen Beurteilung zugrundezulegen. Es sei auch auf § 14 Abs. 3 des Leasingvertrages zu verweisen, in welcher Bestimmung festgehalten werde, dass die Unwirksamkeit einzelner Vertragsbestimmungen die Wirksamkeit der übrigen unberührt lasse und unwirksame Bestimmungen durch solche zu ersetzen seien, die den gleichen wirtschaftlichen Zweck hätten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei davon auszugehen, dass die Risikotragung auch während der Grundvertragszeit auf den Leasingnehmer übergegangen sei. Zwar sei eine beiderseitig unkündbare Grundvertragszeit nicht vereinbart worden, es sei aber dem ordentlichen Kündigungsrecht der Beschwerdeführerin in wirtschaftlicher Hinsicht keine besondere Bedeutung beizumessen. Der wahre Wille der Vertragsparteien sei sohin auf den Abschluss eines Finanzierungsleasinggeschäftes gerichtet.

Ein weiters Indiz dafür, dass Finanzierungsleasing, also eine Form der Finanzierung von Investitionen des Leasingnehmers, vorliegt, liege darin, dass nicht der Leasinggeber, sondern der Leasingnehmer das primäre Interesse an der Investition habe. Die Investition bestehe im gegenständlichen Fall in einem Tennisstadion. Es stehe außer Zweifel, dass dessen Errichtung und Benutzung im vorrangigen Interesse des Leasingnehmers als Tennisklubs liege. In diesem Sinne habe die Beschwerdeführerin in der Berufung ausgeführt: "Demnach beschränkt sich die Zahlungspflicht

des Leasingnehmers nicht in den Leasingraten, sie ist insbesondere nicht auf die Grundmietzeit begrenzt. Durch die Absicherung des Restwertes sollen Finanzierungsleistungen des Leasinggebers ausgeglichen werden. Das Finanzierungsrisiko wurde im gegenständlichen Vertrag auf den Leasingnehmer überwälzt, was für das Leasinggeschäft wohl typisch ist". In diese Richtung gehe auch die Formulierung in der Zusatzvereinbarung vom 23./24. Juli 1990, in welcher von einer "Leasingfinanzierung Centrecourt" und "betreffend die Finanzierung des Neubaues eines Tennisstadions" und nicht etwa von einer Gebrauchsüberlassung die Rede sei.

Im gegenständlichen Fall habe die Leasingfinanzierung ursprünglich ein Investitionsvolumen von S 33,8 Mio. netto umfasst. Dieses habe sich auf Grund der Erhöhung der Baukosten auf S 44 Mio. erhöht. Der Leasingnehmer sei Veranstalter eines internationalen Tennisturniers, welches seine wesentliche Einkunftsquelle darstelle.

Im gegenständlichen Fall sei die Mindestlaufzeit des Leasingvertrages mit 15 Jahren festgelegt. Nach Ablauf dieser Zeit stehe dem Leasingnehmer gemäß § 13 Abs. 1 des Vertrages das Recht zu, das Superädifikat zum Restwert zu kaufen. Mache er von seinem Ankaufsrecht keinen Gebrauch, werde der Leasinggegenstand der Beschwerdeführerin zurückgegeben und von ihr verwertet, ein allfälliger Verwertungsmindererlös gegenüber dem Restwert gehe zu Lasten des Leasingnehmers. Damit sei sichergestellt, dass die Beschwerdeführerin jedenfalls den vereinbarten Restwert lukrieren und solcherart alle Kosten und Zinsen amortisieren und einen Gewinn erzielen könne.

Hinsichtlich der Gefahrtragung sei auch auf § 8 des Leasingvertrages zu verweisen, in welchem die Verpflichtung zur Versicherung des Leasinggutes festgehalten werde.

Für ein reines Finanzierungsgeschäft spreche auch die Regelung der Absätze 3 und 4 des § 2 des Leasingvertrages, wonach die Behebung der anlässlich der Übergabe festgestellten Mängel des Leasingobjektes durch den Leasingnehmer veranlasst werde und die Beschwerdeführerin vor diesem Hintergrund ihre Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche dem Leasingnehmer abtrete. Es sei auch vereinbart worden, dass Mängel, die anlässlich der Übergabe nicht protokolliert worden seien, zu Lasten des Leasingnehmers gingen.

Der gegenständliche Finanzierungsleasingvertrag sei ein Teilamortisations- bzw. Restwertleasingvertrag. Er gehe von Gesamtinvestitionskosten von S 33,8 Mio. netto aus, währen die in der Grundvertragszeit aufzuwendenden Leasingraten (S 176.116,-- netto mal 180 Monate) nur S 31,7 Mio. netto betrügen. Die Leasingraten deckten daher nicht einmal die Investitionskosten, geschweige denn einen Zins- bzw. Gewinnanteil. Die Vollamortisation werde erst durch den zusätzlich vereinbarten Restwert von S 16,9 Mio. netto erreicht.

Beim Teilamortisationsvertrag werde das Leasinggut insbesondere dann dem Leasingnehmer zugerechnet, wenn dieser das Risiko der Wertminderung des Leasinggegenstandes trage und ihm auch die Chance der Wertsteigerung zukomme. Ein weiterer Fall der Zurechnung an den Leasingnehmer sei der Fall des Spezialleasings; dieser liege vor, wenn das Leasinggut speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sei und nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden könne.

Im gegenständlichen Fall komme dem Leasingnehmer die Chance der Wertsteigerung des Leasinggutes zu, er trage aber auch das Risiko der Wertminderung. Er habe das Recht, nach Ablauf der Grundvertragsdauer von 15 Jahren das Leasingobjekt zum Restwert zu kaufen. Typischerweise werde er es kaufen, wenn der Verkehrswert über dem Restwert liege. Das entscheidende Kriterium sei, ob der Leasingnehmer bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise von seinem Optionsrecht Gebrauch mache. Er werde dies tun, wenn der Verkehrswert des Leasinggegenstandes über dem Restwert liege. Sollte der Verkehrswert unter dem Restwert liegen, sei es einerlei, ob der Leasingnehmer kaufe oder den Gegenstand der Beschwerdeführerin zurückstelle; der Leasingnehmer habe nämlich ohnedies stets das Risiko der Wertminderung zu tragen. Bei Nichtausübung des Optionsrechtes durch den Leasingnehmer werde der Leasinggegenstand von der Beschwerdeführerin verwertet. Ein Verwertungsmindererlös gegenüber dem Restwert gehe dabei zu Lasten des Leasingnehmers. Damit trage ausschließlich der Leasingnehmer das Risiko der Wertminderung.

Die Regelung, wonach der Leasingnehmer im Falle der Verwertung des Leasinggutes einen über dem Restwert liegenden Verwertungsmehrerlös nur zu 50 % erhalte, komme nur subsidiär zur Anwendung; liege der Verkehrswert über dem Restwert, werde nämlich der Leasingnehmer von seinem Ankaufrecht Gebrauch machen und damit den Verwertungserlös zur Gänze lukrieren.

Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung vorgebracht, der Leasingnehmer könnte dann nicht mehr an einem

Erwerb des Leasinggutes interessiert sein, wenn er aus irgendeinem Grund nicht mehr Veranstalter eines Tennisturniers wäre. Dem halte die belangte Behörde zunächst entgegen, dass der Tagespresse zufolge das Tennisturnier des Leasingnehmers ab dem Jahre 1999 eine höhere internationale Wertung erfahren habe, weshalb davon auszugehen sei, dass der Leasingnehmer das Tennisstadion auch nach Ablauf der Grundvertragszeit benötigen werde. Unabhängig davon sei aber festzuhalten, dass die Zurechnungsregeln vom typischen Geschehensverlauf ausgingen. Nach dem typischen Geschehensverlauf werde der Leasingnehmer zum vereinbarten Restwert kaufen, wenn der Verkehrswert höher liege. Er würde das Leasinggut selbst dann kaufen, wenn er es nicht mehr für eigene Zwecke benötigte.

Der Restwert sei im gegenständlichen Fall durch Verteilung der Investitionskosten von S 33,8 Mio. auf die Nutzungsdauer von 30 Jahren ermittelt worden; nach Ablauf von 15 Jahren verbleibe bei linearer Verteilung ein Buchwert von S 16,9 Mio. Auf Grund der auf S 43,949.470,-- gestiegenen Gesamtinvestitionskosten sei auch der als linearer Buchwert errechnete Restwert auf S 21,974.735,-- gestiegen. Da sich Gebäude nicht linear entwerten würden, sondern in den ersten Jahren in einem geringeren Ausmaß, sei es wahrscheinlich, dass der Verkehrswert des Objektes nach Ablauf der Grundvertragszeit über dem vereinbarten Restwert liege.

Im § 7 Abs. 5 des Leasingvertrages werde festgelegt, dass der Leasingnehmer eine Kaution von S 10.140.000,-- (das seien 30 % der Gesamtinvestitionskosten) zu leisten habe. Die Erhöhung der Gesamtinvestitionskosten habe zu einer Anpassung der Kaution geführt. Die Kaution werde nicht verzinst und sei anlässlich der Beendigung des Vertrages zurückzuzahlen bzw. zu verrechnen. Die Gesamtkaution betrage S 20,289.470,--. Bei Ausübung der Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit habe der Leasingnehmer somit unter Berücksichtigung der Kaution nur mehr einen Restbetrag von S 1,685.265,-- zu leisten. Auch dieser Umstand führe zur Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer, zumal dieser bei Ausübung seines Optionsrechtes nur mehr eine geringe Leistung zu erbringen habe. Dass die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption gegen jede Vernunft wäre, ergebe sich auch aus dem Umstand, dass die Kaution nicht verzinst werde. Die belangte Behörde verweise auch darauf, dass die Kaution im Falle der Nichtausübung der Option der Beschwerdeführerin zur Abdeckung der Verwertungsrisikos, insbesondere zur Abdeckung eines allfälligen Mindererlöses diene.

Abschließend verweise die belangte Behörde darauf, dass es der Leasingnehmer gewesen sei, welcher bei der Gemeinde als Bauwerber für den Bau des Tennisstadions aufgetreten sei. Der Leasingnehmer habe als Bauwerber um die erforderliche Baugenehmigung angesucht. In der Folge seien der Baubescheid und die baubehördliche Benutzungsbewilligung an den Leasingnehmer ergangen. Daraus könne abgeleitet werden, dass der Leasingnehmer nicht nur am Bau eines Tennisstadions, sondern auch an der Erlangung des Eigentums interessiert gewesen sei.

Zur "Abrundung" verweise die belangte Behörde auf eine Aktennotiz des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin Dr. M vom 20. Juli 1990. Diese Aktennotiz spreche im Zusammenhang mit dem in Rede stehenden Leasingvertrag von einem "Nachweis über den Ankauf der Anlage nach Vertragsende" durch den Leasingnehmer "da andere Verwertung unmöglich". Die belangte Behörde schließe daraus, dass bereits bei Abschluss des Leasingvertrages der Ankauf des Leasinggutes durch den Leasingnehmer geplant gewesen sei.

Die belangte Behörde gelange sohin nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Ansicht, das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut sei von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen.

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

Für die Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, kommt es maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt (siehe etwa die hg Erkenntnisse vom 5. Dezember 1972, 2391/71, Slg. Nr. 4464/F, und vom 15. November 1984, 83/15/0181, 0182, Slg. Nr. 5930/F). Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer (Mieter) mit der Überlassung des Leasinggutes (des gemieteten Gegenstandes) bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer wird.

Ein Indiz für solches mit dem Leasingvertrag begründetes wirtschaftliches Eigentum ist eine Vereinbarung, wonach mit der Übernahme des Leasinggegenstandes die Gefahr und Haftung auf den Leasingnehmer übergehen und diesen die volle oder teilweise Unbenützbarkeit, der Untergang, die Beschädigung oder der vorzeitige Verschleiß des Gegenstandes trifft. Ein solches Indiz reicht aber für sich allein im Allgemeinen, wie das schon zitierte Erkenntnis Slg. Nr. 4464/F zeigt, für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Leasingnehmers nicht aus. Ausschlaggebend für eine

solche Annahme ist, ob angesichts der dem Leasingnehmer eingeräumten Rechte eine andere wirtschaftliche Nutzung des Wirtschaftsgutes als durch den Leasingnehmer sinnvollerweise überhaupt noch in Betracht kommt (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Februar 1999, 97/14/0059).

Für den Fall des Teilamortisations- bzw Restwertleasings hat der Verwaltungsgerichthof im Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 88/14/0189 ausgesprochen:

"Der Leasingnehmer ersetzt dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes nicht zur Gänze, hat aber den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes

schadlos zu halten. ... Bei den (Teilamortisationsverträgen) kommt

es nun ausnahmsweise dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75 % hieran) zugesichert ist, oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat somit bei jenen Teilamortisationsverträgen, bei denen sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung dem Leasingnehmer zukommt, das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut dem Leasingnehmer zugerechnet (siehe auch das hg Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0085).

Wenn die belangte Behörde unter Bedachtnahme auf diese Kriterien im gegenständlichen Fall den Leasingnehmer als den wirtschaftlichen Eigentümer des Leasinggutes angesehen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Entscheidend ist im gegenständlichen Fall nämlich, dass dem Leasingnehmer eine Kaufoption zum Restwert eingeräumt ist und dass er im Fall der Nichtausübung der Option der Beschwerdeführerin als Leasinggeberin die Differenz zwischen dem von ihr lukrierten Veräußerungserlös und dem Restwert zu ersetzen hat. Der Leasingnehmer trägt sohin das Risiko der Wertminderung, ihm kommt auch die Chance der Wertsteigerung zu.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe im Verwaltungsverfahren ein Rechtsgutachten des Univ. Prof. Dr. C vorgelegt, aus welchem sich ergebe, dass das Leasingverhältnis zivilrechtlich eindeutig ein Mietverhältnis sei. Das Gutachten bejahe sämtliche Voraussetzungen eines Immobilienleasingvertrages (Miete auf unbestimmte Zeit, Kündigungsverzicht des Leasingnehmers während der Grundmietzeit, Kaufoption des Leasingnehmers zum jeweiligen Restwert, Finanzierungsleasing) und sehe keinen Grund dafür, einen Mietkauf oder gar einen Kaufvertrag anzunehmen. Die Beschwerdeführerin habe den Nachweis erbracht, dass die Regelungen des § 14 Abs. 1 und 2 des Leasingvertrages im Hinblick auf die zwingende Bestimmung des § 1096 Abs 1 ABGB zivilrechtlich nichtig seien. Dass bei teilweiser oder gänzlicher Nichtbenützbarkeit des Leasinggegenstandes die Verpflichtung des Leasingnehmers zur Mietzinszahlung aufrecht bleiben solle, könne nicht wirksam vereinbart werden. Gleiches gelte für den Ausschluss des MRG. Über diese Unwirksamkeit könne sich die belangte Behörde nicht mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinwegsetzen. Auf Grund der bereinigten Vertragslage stehe eindeutig fest, dass während der Grundvertragszeit das Risiko bei der Beschwerdeführerin liege. Sie treffe das Risiko, wenn Baumängel zum Einsturz der Halle führten, ein Unwetter diese zerstöre oder ein Blitzschlag zum Brand führe.

Die Beschwerdeführerin bringt damit vor, sie trage das Risiko des Ausfalles von Mietzahlungen, falls der Leasinggegenstand während der Grundmietzeit unbrauchbar oder nur eingeschränkt brauchbar werde. Es ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Nach § 8 des Leasingvertrages ist das Leasinggut versichert zu halten; im Versicherungsfall muss der vom Versicherer erlangte Ersatz für die Beseitigung der eingetretenen Schäden verwendet werden. Solcherart fällt das Risiko der Beschwerdeführerin - ist doch schon von vornherein ungewöhnlich, dass das Leasinggut während der Bestandzeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft wird, dass es iSd § 1096 ABGB zu dem bedungenen Gebrauche nicht mehr taugt - nicht ins Gewicht. Dazu kommt, dass die Vertragsparteien in § 8 Abs. 5 des Leasingvertrages festgelegt haben: "Sollten die erforderlichen Wiederherstellungskosten über die vom Versicherer geleistete Zahlung hinausgehen, hat der Leasingnehmer für diese Differenz aufzukommen."

Der Beschwerdeführerin erscheine es als fraglich, wie eine Zurechnung an den Leasingnehmer erfolgen könne, wenn diesem jedes Verwertungsrecht fehle. Der angefochtene Bescheid unterlasse jede Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Leasingnehmer die Beschwerdeführerin dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen könne. Derartige Feststellungen habe die belangte Behörde aber gar nicht treffen können, weil der Herausgabeanspruch der Beschwerdeführerin keine Beschränkung erfahren habe. Der Herausgabeanspruch sei zurzeit bloß auf Grund der schuldrechtlich eingegangenen Bindung nicht fällig. Auch beim unbestrittenerweise echten

Bestandvertrag könne der Bestandgeber vom Bestandnehmer während des aufrechten Bestandverhältnisses nicht die Herausgabe der Bestandsache verlangen, da dies dem Vertragsinhalt (Überlassung des Gebrauches) zuwiderliefe. Der Leasingnehmer könne das Superädifikat gebrauchen und verändern, er könne es aber nicht verbrauchen, belasten oder veräußern. Der Leasingnehmer könne sein Kaufoptionsrecht derzeit noch nicht ausüben. Entscheidend sei aber ein aktuelles Ausübungsrecht und nicht das Recht, künftig eine Option ausüben zu können.

Dem Beschwerdevorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Leasingnehmer während der Grundmietzeit den Gegenstand nutzen und jeden anderen von diesem Nutzen ausschließen kann. Im Hinblick auf die Option des Leasingnehmers zum Kauf zum - auf Grund der Herstellungskosten kalkulierten - Restwert, die nach Ablauf der Grundmietzeit von 15 Jahren bzw 8 Jahren ausgeübt werden kann, und die Verpflichtung des Leasingnehmers, bei einem Absinken des Wertes unter den kalkulierten Restwert für diese Differenz aufzukommen, kommt dem Leasingnehmer das volle Investitionsrisiko zu. Im Zusammenhang mit dem Recht auf (ausschließlichen) Gebrauch des Mietgegenstandes sind damit die Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers erfüllt.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, es treffe nicht zu, dass dem Leasingnehmer stets die Chance einer Wertsteigerung zukomme. Im Falle der ordentlichen Kündigung durch die Beschwerdeführerin komme ihr die Wertsteigerung zu.

Mit diesem Vorbringen setzt sich die Beschwerdeführerin über den Inhalt des Leasingvertrages hinweg, welcher dem Leasingnehmer von vornherein das Recht einräumt, den Leasinggegenstand nach 15 bzw 8 Jahren zu kaufen. Aus dem Vertrag ergibt sich nicht, dass mit einer allfälligen Kündigung der Vereinbarung über die laufende Gebrauchsüberlassung dieses Ankaufsrecht in Wegfall gebracht werden könnte. Überdies sei darauf verwiesen, dass die Beschwerdeführerin mit dem in Rede stehenden Leasingvertrag (betrachtet als Mietvertrag) eine laufende Rendite von 6,25 % unter Ausschluss des Zinsrisikos bei der Refinanzierung und zuzüglich der Unverzinslichkeit der erhaltenen Kaution erzielt, also deutlich mehr als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei der Vermietung von Immobilien üblich ist (vgl Doralt, RdW 1996, 80, spricht von einer Immobilienrendite von 4 bis 5 %). Solcherart wäre eine Kündigung des Vertrages durch die Beschwerdeführerin als völlig untypischer Geschehensablauf anzusehen.

Im Hinblick darauf, dass das Investitionsrisiko hinsichtlich des Leasinggegenstandes ausschließlich den Leasingnehmer trifft, ist die Beschwerdeführerin nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die belangte Behörde das Leasinggut dem Leasingnehmer zugerechnet hat. Die Ausführungen des angefochtenen Bescheides über die künftige Entwicklung des vom Leasingnehmer veranstalteten Tennisturniers und über den künftigen Verkehrswert des Tennisstadions tragen diesen Bescheid nicht, weshalb auf das korrespondierende Beschwerdevorbringen nicht eingegangen zu werden braucht. Gleiches gilt für das Beschwerdevorbringen, wonach die belangte Behörde die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums alternativ auch darauf gestützt habe, dass so genanntes Spezialleasing vorliege, dabei aber übersehen habe, dass der gegenständliche Fall nicht als Spezialleasing beurteilt werden könne, weil die Beschwerdeführerin das Tennisstadion auch anderweitig als durch Überlassung an den derzeitigen Leasingnehmer nutzen könne. Für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens ist es daher auch nicht mehr von Bedeutung, ob, wie dies die Beschwerdeführerin vorbringt, die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Aktennotiz des Geschäftsführers Dr. M als einen Hinweis auf das Vorliegen eines Spezialleasings missgedeutet hat, ohne der Beschwerdeführerin hiezu rechtliches Gehör zu gewähren.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters, dass dem angefochtenen Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer jedwede Begründung fehle. Die erstinstanzlichen Umsatzsteuerbescheide seien vor den erstinstanzlichen Gewinnfeststellungsbescheiden erlassen und ausdrücklich mit dem Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht begründet worden. Der angefochtene Bescheid komme lediglich zum Ergebnis, dass wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer vorliege und das Leasinggut daher diesem zuzurechnen gewesen sei. Die Beschwerdeführerin deute diese Ausführungen dahingehend, dass für Lieferungen und sonstige Leistungen, die an die Beschwerdeführerin als Unternehmerin von Dritten erbracht worden seien, und hinsichtlich welcher auch ordnungsgemäße Rechnungen vorlägen, keine Vorsteuerabzugsberechtigung für die Beschwerdeführerin gegeben sei. Diese Rechtsansicht sei aber verfehlt, weil im Bereich des Leasings kein automatischer Gleichklang zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht bestehe. Gegenstand der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide sei gewesen, dass der Beschwerdeführerin die Vorsteuern nicht anerkannt worden seien, die aus der Errichtung des Tenniszentrums resultierten. Die Beschwerdeführerin sei hinsichtlich der Errichtung des Tenniszentrums Auftraggeber und Empfänger der Leistungen sowie der Rechnungen gewesen und habe auch das Entgelt geleistet. Die Unternehmereigenschaft der

Beschwerdeführerin sei unstrittig. Der Vorsteuerabzug müsse ihr daher zustehen. Nach § 12 Abs. 3 UStG sei der Vorsteuerausschluss gegeben, soweit der Unternehmer die gelieferten Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwende. Superädifikate seien Grundstücke im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetz, die Umsätze von Grundstücken seien gemäß § 6 Z 9 lit. a USt. 1972 unecht umsatzsteuerbefreit. Die Annahme eines Grundstücksumsatzes (Ratenverkauf des Superädifikates) sei jedoch nicht möglich. Dem angefochtenen Bescheid fehle auch jede Feststellung, die eine verlässliche Abgrenzung zwischen § 12 Abs. 3 USt. 1972 einerseits und § 12 Abs. 10 und 11 leg. cit. anderseits zuließe. Es fehle die Feststellung, dass im Zeitpunkt der Errichtung des Leasinggegenstandes bereits die Absicht bestanden habe, einen Leasingvertrag abzuschließen, welcher als Ratenkaufvertrag zu werten sei. Die belangte Behörde gehe nicht mit Sicherheit davon aus, dass der Leasingnehmer von seiner Kaufoption Gebrauch mache. Damit sei aber die Möglichkeit offen, dass der Leasingnehmer die Kaufoption nicht aufgreife. Das würde wiederum bedeuten, dass die belangte Behörde auch für den Fall des dauerhaften Verbleibens des zivilrechtlichen Eigentums bei der Beschwerdeführerin von einem Grundstücksumsatz (an den Leasingnehmer) ausgehe, obwohl niemals ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang nachfolgen werde. Das Superädifikat sei nicht vom Leasinggeber an den Leasingnehmer geliefert worden, sondern lediglich zur Nutzung überlassen worden.

Im Umsatzsteuerrecht sind Lieferungen grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Der Gefahrenübergang ist für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist. Lieferungszeitraum ist demnach der Zeitpunkt, in dem der Abnehmer die Befähigung zur Verfügung erlangt hat. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen; er kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden. Vielmehr ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Februar 2002, 2000/13/0095).

Die Verschaffung der umfassenden wirtschaftlichen Sachherrschaft am Leasinggut ist der Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer endgültigen Zuwendung des wirtschaftlichen Gehaltes des Leasinggutes gleichzuhalten. Liegt daher in der Übergabe des Leasinggutes vom Leasinggeber an den Leasingnehmer die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, stellt dieser Vorgang umsatzsteuerlich eine Lieferung dar (vgl Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 3 Tz 135).

Dass die Ansicht der belangten Behörde, es sei wirtschaftliches Eigentum auf den Leasingnehmer übergegangen, nicht als rechtswidrig zu erkennen ist, wurde bereits oben ausgeführt. Der Vorsteuerausschluss ergibt sich im gegenständlichen Fall aus § 12 Abs 3 UStG 1972, wenn die Beschwerdeführerin das Leasinggut zu dem Zweck hergestellt hat, es iSd § 6 Z 9 lit a UStG 1972 steuerfrei dem Leasingnehmer zu liefern. Dass sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nur mit der Frage der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auseinander gesetzt hat, findet seine Ursache darin, dass die Beschwerdeführerin ihre Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide auf dieses Thema beschränkt hat. Sie führt in ihrer Berufung vom 19. Mai 1995 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1990 und 1991 an, strittig sei, ob der gegenständliche Leasingvertrag als Kaufvertrag oder als Mietvertrag anzusehen sei, und setzt sich dann mit der Abgrenzung dieser Vertragstypen auseinander. Zusammenfassend wird in dieser Berufung ausgeführt, die zivilrechtliche Rechtslage ordne den gegenständlichen Leasingvertrag jedenfalls den Mietverträgen und nicht den Kaufverträgen zu, auf der Basis der konkreten Vertragsgestaltung könne nicht mit der erforderlichen Sicherheit gesagt werden, dass der Leasingnehmer seine Option ausüben werde. Dem Leasingnehmer stehe im Fall der Verwertung des Leasingobjektes nur 50% des Mehrerlöses zu. Deshalb seien die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide rechtswidrig. In der Berufung vom 24. Mai 1995 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1992 wird auf die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1990 und 1991 verwiesen; in diesem Berufungsverfahren wird mit Eingabe vom 7. Juli 1995 auf ein die Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum betreffendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen und eingewendet, auf der Basis dieses Erkenntnisses könne es im gegenständlichen Fall niemals zu einer Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer kommen. Wenn sich die belangte Behörde bei dieser Sachlage im angefochtenen Bescheid ausschließlich mit der von der Beschwerdeführerin in Streit gezogenen Frage des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums befasst hat, ist darin eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht zu erblicken.

Wird ein Gebäude von vornherein nur für die Ausführung eines unecht befreiten Umsatzes errichtet, steht kein Vorsteuerabzug zu; es kann dann kein Fall der Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1972 vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist das Gebäude auf Grund des Leasingvertrages und auf der Grundlage eines an den Leasingnehmer ergangenen Baubescheides errichtet worden. Es liegt daher auf der Hand, dass die Gebäudeerrichtung von vornherein jenem Geschäft dient, welches sich aus dem Leasingvertrag ergibt.

Der umsatzsteuerlichen Beurteilung als Grundstückslieferung steht es nicht entgegen, dass allenfalls eine Rücklieferung nicht auszuschließen ist.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. Mai 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999140109.X00

Im RIS seit

23.09.2002

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at