jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/12/16 93/13/0257

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
EStG 1972 §7 Abs1;
EStG 1988 §7 Abs2;
KStG 1966 §8 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 12. Oktober 1993, Zl. 6/2-2279/91-09, betreffend Körperschaftsteuer 1987 bis 1989 sowie Gewerbesteuer 1989 (mitbeteiligte Partei: Wolfgang Denzel Kraftfahrzeuge AG in Wien, vertreten durch Dr. Karl Schleinzer, Rechtsanwalt in Wien I, Führichgasse 6), zu Recht erkannt.

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die mitbeteiligte Aktiengesellschaft ist mit anderen Kapitalgesellschaften konzernmäßig verflochten. Unmittelbare Muttergesellschaft ist die WD-AG und Tochtergesellschaft ist die I-GmbH. Im Jahr 1987 schloß die Mitbeteiligte mit der WD-AG und mit der I-GmbH je eine Vereinbarung ab; die Vereinbarung mit der WD-AG hatte im wesentlichen folgenden Inhalt:

Die WD-AG verpflichtete sich, der Mitbeteiligten, die das Mietwagengewerbe betreibt, eine Mietwagenflotte bis zu maximal 450 Kraftfahrzeugen auf Wunsch mietweise zur Verfügung zu stellen und für diesen Zweck zur Verfügung zu halten. Die Mietverträge selbst sollten jeweils erst nach Bedarf der Mitbeteiligten abgeschlossen werden; eine

Verpflichtung hiezu seitens der Mitbeteiligten bestand nicht. Die Kraftfahrzeuge waren nach Kategorien bezeichnet; die monatlichen Mietentgelte je Kategorie wertgesichert festgesetzt. "Für die Einräumung der in diesem Vertrag begründeten Nutzungsrechte" der Mitbeteiligten verpflichtete sich diese, an die WD-AG ein einmaliges, nicht rückzahlbares Pauschalentgelt von S 57,425.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen. Die Vereinbarung wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und konnte von beiden Teilen aufgekündigt werden (Kündigungsfrist sechs Monate); die WD-AG verzichtete jedoch auf die Kündigung für die Dauer von sechs Jahren.

Die I-GmbH verpflichtete sich, für die Mitbeteiligte auf Vertragsdauer Flugmindestkapazität von 250 Stunden pro Jahr eines zweistrahligen Motorflugzeuges mit festgelegtem Sicherheitseinrichtungsstandard bereitzuhalten und über jeweilige Aufforderung prompt mietweise zur Verfügung zu stellen. Eine Verpflichtung zur Anmietung seitens der Mitbeteiligten bestand nicht. Das Mietentgelt war mit S 14.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer pro Betriebsstunde festgelegt, eine allfällige Wertanpassung vereinbart. Für die Einräumung dieses Rechtes verpflichtete sich die Mitbeteiligte der I-GmbH ein einmaliges nicht rückzahlbares Pauschalentgelt von S 9,900.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen. Die Dauer des Vertrages war analog zum Vertrag mit der WD-AG geregelt.

In der Folge wurden für die Anschaffung dieser "Nutzungsrechte" Investitionsprämien geltend gemacht, die jedoch von der Abgabenbehörde nicht zuerkannt wurden. Das diesbezügliche Verwaltungsverfahren führte schließlich zu einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren, das mit Erkenntnis vom 11. März 1992, 90/13/0230, beendet wurde. Der Gerichtshof erkannte darin zu Recht, daß die "Nutzungsrechte" keine Wirtschaftsgüter im Sinne des Bilanzsteuerrechtes seien, sodaß eine Investitionsprämie nicht zustehe. Bezüglich des näheren Sachverhaltes betreffend die oben erwähnten Vereinbarungen wird auf dieses Erkenntnis verwiesen.

Noch vor Ergehen des eben erwähnten Erkenntnisses hatte das Finanzamt die Mitbeteiligte für das Jahr 1987 erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt und dabei die geltend gemachten Abschreibungen beider "Nutzungsrechte" berücksichtigt. Dieser Bescheid wurde gemäß § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, daß das Finanzamt zu Unrecht vom Bestehen (abnutzbarer) "Nutzungsrechte" ausgegangen sei. Eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid wurde mit Erkenntnis vom 2. Mai 1991, 90/13/0001, abgewiesen. Begründend führte der Gerichtshof aus, die belangte Behörde habe ihren Aufhebungsbescheid darauf gestützt, daß der Sachverhalt vom Finanzamt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt worden sei; dies deshalb, weil die für die Bereitstellung der Mietwagen und der Flugkapazität bezahlten Beträge unangemessen hoch gewesen seien. Eine solcherart vorgenommene Bescheidaufhebung - so der Gerichtshof weiter - sei nicht als rechtswidrig zu erkennen, zumal die Mitbeteiligte die Relevanz der geltend gemachten Verfahrensmängel im Aufhebungsverfahren (Verletzung des Parteiengehörs) nicht aufgezeigt habe.

In weiterer Folge ergangen ein neuer Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1987 sowie Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1988 und 1989, in denen das an die WD-AG bezahlte Entgelt für die Bereitstellung der Mietwagenflotte als verdeckte Gewinnausschüttung und das an die I-GmbH bezahlte Entgelt für die Bereitstellung von Flugkapazität als verdeckte Einlage beurteilt wurden. Diese Beurteilung hatte zur Folge, daß die Abschreibung der nach Ansicht der Mitbeteiligten diesbezüglich erworbenen Nutzungsrechte außerbilanzmäßig dem Gewinn der Mitbeteiligten hinzugerechnet wurden.

Die Mitbeteiligte erhob Berufung. Bei den vereinbarungsgemäß erworbenen Rechten handle es sich sehr wohl um aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter. Auch liege ein unangemessen hohes Entgelt vor. Das Benützungsentgelt für die Mietwagen liege weit unter dem marktüblichen Preis. Miete und Benützungsentgelt zusammen ergäben ein durchaus angemessenes Gesamtentgelt, bei dessen Ermittlung von einer dreijährigen Nutzungsdauer der Kraftfahrzeuge ausgegangen worden sei (überdurchschnittlich starker Wertverlust bei Mietwagen). Ähnlich verhalte es sich mit der Bereitstellung von Flugkapazität durch die I-GmbH. Eine Flugstunde koste auf dem freien Markt rund S 21.000,-- und liege damit um etwa S 7.000,-- über dem vereinbarten Entgelt von S 14.000,--. Bei voller Ausschöpfung der Flugkapazität ergebe sich für die Mitbeteiligte eine Gesamtersparnis von S 10,500.000,--, sodaß das Bereitstellungsentgelt von S 9,900.000,-- nicht als überhöht bezeichnet werden könne. Dazu komme der Vorteil der jederzeitigen Verfügbarkeit über das Flugzeug (Zeitersparnis).

Die Berufung der Mitbeteiligten befaßte sich weiters mit dem Inhalt des Begriffes "Wirtschaftsgut" und mit der Eigenschaft von Nutzungsrechten als Wirtschaftsgüter. Da die dabei vorgebrachten Argumente bereits Gegenstand des mit dem oben zitierten Erkenntnis 90/13/0230 abgeschlossenen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens betreffend

Investitionsprämien waren, genügt ein diesbezüglicher Hinweis, zumal die Mitbeteiligte im Schriftsatz vom 2. Juli 1992 vorgebracht hat, ihre Argumentation nicht mehr aufrecht zu erhalten. Bestritten werde aber, daß es sich bei den Vereinbarungen um verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. um verdeckte Einlagen handle. Abgesehen davon, daß, wie bereits dargelegt, die Angemessenheit der Leistungsbeziehung gegeben sei, wäre bei einer dennoch angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung die Frage eines Vorteilsausgleiches zu prüfen. Sowohl die hiefür von der Rechtsprechung geforderte innere Beziehung des Leistungsaustausches als auch die wechselseitige Vereinbarung liege vor, weil der "Vorauszahlung" die "exorbitant niedrigen Mieten" gegenüberstünden.

Zur Annahme einer verdeckten Einlage bei der I-GmbH sei zu sagen, daß geringere Flugkosten zu dauernden Verlusten bei der I-GmbH geführt hätten, sodaß die Abgabenbehörde Liebhaberei festgestellt hätte und die Flugkosten auf diese Weise überhaupt nicht als Aufwand berücksichtigt worden wären. Auch hätten geringere Entgelte zur Folge haben können, daß die darin gelegenen Vorteile für die Mitbeteiligte als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt worden wären.

Schließlich brachte die Mitbeteiligte in einem Schriftsatz vom 16. März 1993 vor, die strittigen Beträge mögen als Mietvorauszahlungen gewertet werden.

Die belangte Behörde gab der Berufung Folge. Den im vorhinein von der Mitbeteiligten bezahlten Beträgen für die Bereitstellung von Mietwagen und Flugkapazität stünden "besonders günstige Mieten" bzw. Mieten, die günstiger seien als die auf dem freien Markt üblichen, gegenüber. So erspare sich die Mitbeteiligte bei den Mietwagen etwa ein Drittel jenes Aufwandes, der ihr bei einem Leasinggeschäft mit einem fremden Dritten erwachsen wäre. Da bei den Mietwagen von einer dreijährigen Nutzungsdauer auszugehen sei und daher während der sechsjährigen Vertragslaufzeit eine Erneuerung des Wagenparkes erforderlich sei, entspreche das Bereitstellungsentgelt bloß etwa 45 % des Gesamtwertes der Kraftfahrzeuge und halte einem Fremdvergleich stand. Überdies sei der Senat zu dem Schluß gelangt, "daß das Entgelt zumindest als eine Art Mietzinsvorauszahlung zu qualifizieren ist, sodaß weder eine verdeckte Gewinnausschüttung noch eine verdeckte Einlage vorliegt".

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde des Präsidenten richtet sich gegen die Anerkennung der "Abschreibung Nutzungsrecht Mietfahrzeuge" von S 9,570.833,-- und "Abschreibung Nutzungsrecht Flugkapazität" von S 1,650.000,-- als Betriebsausgaben in den Jahren 1987 bis 1989. (In Wahrheit handelt es sich nach den vorgelegten Bilanzen um die Auflösung transitorischer Posten, was aber im Beschwerdefall letztlich ohne Bedeutung ist.)

Zunächst weist der Beschwerdeführer darauf hin, daß die Mitbeteiligte ursprünglich Eigentümerin der Mietwagen gewesen sei, sie dann an die WD-AG verkauft und ein Recht auf Rückmietung erworben habe, wobei für dieses Recht 90 % des Wertes der Kraftfahrzeuge bezahlt worden sei. Ein solcher Vorgang sei im normalen Geschäftsleben unvorstellbar. Kein vernünftig denkender Kaufmann würde einem fremden Dritten praktisch die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes zahlen allein für das Recht, dieses Wirtschaftsgut anmieten zu können.

Der Beschwerdeführer übersieht, daß die belangte Behörde, dem Vorbringen der Mitbeteiligten folgend, davon ausgegangen ist, daß die Mietwagen eine bloß dreijährige Nutzungsdauer hätten, sodaß mit ihrer Erneuerung innerhalb des sechsjährigen Vertragszeitraumes gerechnet werden müsse. So gesehen verringert sich das für die Bereitstellung der Mietwagen bezahlte Entgelt von 90 % auf 45 % des Wertes der Mietwagen, womit den Ausführungen des Beschwerdeführers zur Unangemessenheit des für die Bereitstellung der Mietwagen bezahlten Entgeltes der Boden entzogen ist. Ebenso unbegründet ist die Verfahrensrüge, die belangte Behörde hätte die Fremdüblichkeit und die Angemessenheit der Leistungsbeziehung der Mitbeteiligten zur WD-AG nicht untersucht. Die Mitbeteiligte hat nämlich im Verwaltungsverfahren wiederholt ein diesbezügliches Vorbringen erstattet und es mit Zahlenmaterial untermauert (vgl. OZ 12 bis 14, 73 ff und 96 der Verwaltungsakten). Wenn die belangte Behörde dieses Vorbringen als zutreffend erachtete und keine zusätzlichen rechnerischen Überlegungen anstellte, kann ihr nicht der Vorwurf mangelnder Sachverhaltsfeststellung gemacht werden. Berechtigt könnte allenfalls der Vorwurf einer unschlüssigen, den Denkgesetzen widersprechenden Beweiswürdigung sein; einen solchen Vorwurf hat der Beschwerdeführer aber nicht erhoben und auch der Gerichtshof vermag Derartiges nicht zu erkennen.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, die Vereinbarung wäre aus der Sicht möglichen Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) sowie wirtschaftlichen Eigentums der Mitbeteiligten an den Mietkraftwagen zu prüfen gewesen. Für eine derartige Prüfung bestand aber dann keine Veranlassung, wenn die belangte Behörde sowohl die Art der Vertragsgestaltung als auch deren konkreten Inhalt weder als unüblich noch als unwirtschaftlich beurteilte. In diesem Zusammenhang soll auch nicht unerwähnt bleiben, daß im vorangegangenen Verwaltungsverfahren betreffend die Geltendmachung von Investitionsprämien und im diesbezüglichen verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine Zweifel an der abgabenrechtlichen Gültigkeit der Vereinbarungen aufgekommen sind. Verträge, mit denen Wirtschaftsgüter, die für den eigenen Betrieb benötigt werden, veräußert und unmittelbar darauf rückgemietet werden (sale and lease back-Verträge) sind keineswegs unüblich. Es trifft zwar zu, daß sie meist aus Finanzierungs- und Liquiditätserwägungen abgeschlossen werden; es können aber auch andere Erwägungen hiefür maßgebend sein. So können z.B. auf diese Weise der gesamte Wartungsbereich einschließlich der erforderlichen Reparaturen sowie die Gefahr des Unterganges (Verlustes) der rückgemieteten Wirtschaftsgüter auf das vermietende Unternehmen überbunden werden. Genau dies ist im Punkt VI der Vereinbarung vom 16. Juni 1987 vorgesehen. Auch der Gerichtshof hat den wirtschaftlichen Wert der Vereinbarung für die Mitbeteiligte in seinem bereits zitierten Erkenntnis 90/13/0230 (Seite 8) zum Ausdruck gebracht.

Der Beschwerdeführer übersieht auch, daß bei Feststellung von Mißbrauch die davon gekennzeichnete vertragliche Gestaltung in ihrem vollen Umfang abgabenrechtlich nicht anzuerkennen gewesen wäre. Das bedeutet, daß die Kraftfahrzeuge (weiterhin) dem Betriebsvermögen der Mitbeteiligten zuzurechnen gewesen wären, sodaß die Anerkennung einer angemessenen Miete an die WD-AG als Betriebsausgabe, wie sie auf Seite 9 der Beschwerde als rechtsrichtig erachtet wird, nicht in Betracht gekommen wäre.

Ein weiterer Gesichtspunkt, den der Beschwerdeführer außer acht läßt, liegt darin, daß das Bereitstellungsentgelt und das Mietentgelt wirtschaftlich nicht voneinander getrennt werden dürfen. Das monatliche Mietentgelt wurde entgegen dem Beschwerdevorbringen (Seite 9) bereits in der Vereinbarung vom 16. Juni 1987 (Punkt IV) nach Wagenkategorien unterschiedlich festgelegt und in der Folge stets unbestritten als "günstig" qualifiziert. Wollte man im Bereitstellungsentgelt ganz oder teilweise eine verdeckte Gewinnausschüttung erblicken, so könnte in einem atypisch geringen Mietentgelt wiederum eine verdeckte Einlage gesehen werden, weil dann eben die WD-AG der Mitbeteiligten einen wirtschaftlichen Vorteil zugewendet hätte, indem sie ihr Mietwagen zu einem ungewöhnlich niedrigen Mietentgelt zur Verfügung gestellt hätte. Nun geht es aber nicht an, eine wirtschaftlich als Einheit zu betrachtende Vertragsgestaltung zwischen einer Mutter- und Tochtergesellschaft dergestalt in einzelne Komponenten zu zerlegen, daß ein Teil der Gegenleistung der Tochter an die Muttergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt wird, mit der Folge, daß der verbleibende Teil dieser Gegenleistung als zu gering erachtet und deshalb als verdeckte Einlage der Muttergesellschaft angesehen wird. Der Beschwerdeführer rügt zwar diverse Mängel in der Sachverhaltsfeststellung durch die belangte Behörde, wobei er sich zum Teil - wie bereits dargelegt - im Widerspruch zum Akteninhalt setzt, er bringt aber selbst nicht vor, welcher andere Sachverhalt nun tatsächlich hätte angenommen werden können, wenn die belangte Behörde die (vermeintlichen) Verfahrensmängel vermieden hätte. Ein solches Vorbringen wäre aber jedenfalls erforderlich gewesen, um die Relevanz allfälliger Verfahrensmängel aufzuzeigen.

Gleiches gilt für das Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend die Bereitstellung von Flugkapazität. Weder der Hinweis auf die schlechte wirtschaftliche Lage der I-GmbH, mit der ein fremdes Unternehmen aus diesem Grund keine derartigen Geschäfte abgeschlossen hätte (offensichtlich will der Beschwerdeführer damit die Unsicherheit der Vertragserfüllung durch die I-GmbH ansprechen), noch das Argument "Die Anschaffung von Flugzeugen (sei) auch in größten Konzernen kaum jemals aus betrieblichen Gründen erfolgt. Meist liegt diesem Vorgang ein persönliches Interesse eines Gesellschafters zugrunde." vermag eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Zum einen werden im Wirtschaftsleben geschäftliche Kontakte auch mit Unternehmen gepflogen, die sich in wirtschaftlicher Bedrängnis befinden, zum anderen hat die Mitbeteiligte keine Flugzeuge angeschafft, sondern bloß Flugleistungen in Anspruch genommen. Wieso die Zurücklegung von Wegstrecken mittels eines Flugzeuges "kaum jemals aus betrieblichen Gründen erfolgt" ist unerfindlich. Hätte die Mitbeteiligte der I-GmbH nur das vereinbarte Entgelt von S 14.000,-- pro Flugstunde bezahlt, dann hätte sich die Frage aufgedrängt, ob nicht im Hinblick auf die marktüblichen Preise, die um etwa 50 % höher sind, eine Vorteilszuwendung an die Mitbeteiligte durch die I-GmbH

und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen wäre. Auch hier gelten daher die obigen Ausführungen zur Wechselbeziehung von verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage bei unzulässiger Trennung eines wirtschaftlich einheitlich zu beurteilenden Leistungsentgeltes.

Schließlich wendet sich der Beschwerdeführer noch gegen die von der belangten Behörde angenommene Nutzungsdauer der "strittigen Nutzungsrechte". Bei der Nutzungsdauer von sechs Jahren beginnend ab 1987 hätte nur eine jährliche Abschreibung von einem Siebentel (statt einem Sechstel) zuerkannt werden dürfen. Abgesehen davon, daß die belangte Behörde - der Rechtsansicht des Gerichtshofes zur Frage der Investitionsprämien folgend - das Vorliegen aktivierungsfähiger Nutzungsrechte verneint hat, scheint der Beschwerdeführer die Grundsätze der Abschreibung von Wirtschaftsgütern zu verkennen. Wird ein Wirtschaftsgut mit einer bestimmten, in Jahren bemessenen Nutzungsdauer angeschafft und im Wirtschaftsjahr der Anschaffung mehr als sechs Monate betrieblich genutzt, sodaß gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1972 bzw. § 7 Abs. 2 EStG 1988 bereits die volle Jahresabschreibung zum Tragen kommt, so führt dies zu einer entsprechenden Verkürzung der Abschreibungsdauer, nicht jedoch zu einer Verringerung der jährlichen Abschreibungsquote.

Die Beschwerde erweist sich sohin zur Gänze als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 16. Dezember 1998

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993130257.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at