jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/10/23 96/15/0111

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.10.1997

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1090;
EStG 1988 §28 Abs1 Z1;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 96/15/0112 E 23. Oktober 1997 96/15/0113 E 23. Oktober 1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der D-GmbH, vertreten durch Hügel, Dallmann & Partner, Rechtsanwälte in Mödling, Lerchengasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirekton für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 29. März 1996, Zl. GA 6-96/5031/03, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Leasing-GmbH ist aufgrund der Vereinbarung vom 12. Juni/16. Juli 1990 Bestandnehmerin von Räumlichkeiten eines Speditionsgebäudes. Die Bestandgeberin hat für die Dauer von ca. 48 Jahren (gerechnet ab dem 1. Juni 1990) auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet. Der Leasing-GmbH ist das Recht eingeräumt worden, die Räumlichkeiten entgeltlich oder unentgeltlich in (Unter)Bestand zu geben.

Im März 1991 ist zwischen der Leasing-GmbH und der Beschwerdeführerin mündlich ein Unterbestandvertrag über Teile der Räumlichkeiten abgeschlossen worden. Am 28. März 1991 hat die Leasing-GmbH der Beschwerdeführerin eine Rechnung mit folgendem Wortlaut ausgestellt:

"Vereinbarungsgemäß stellen wir Ihnen für das Mietrecht in ... Objekt 263/4 verbunden mit einem Kündigungsverzicht

S 3,000.000,--

+ 20 % MWSt. S 600.000,--

S 3,600.000,--

in Rechnung."

Von dem angelasteten Betrag in Höhe von S 3,000.000,-- machte die Beschwerdeführerin einen Investitionsfreibetrag in Höhe von S 600.000,-- geltend.

In Tz 20 des Berichtes über die bei der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1990 bis 1992 durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung wird festgehalten, daß die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages nicht gegeben seien, und zur Begründung auf Punkt 2 der Niederschrift über die Schlußbesprechung verwiesen:

"Im März 1991 wurde (der Beschwerdeführerin) von der ... Leasing-GmbH für das "Mietrecht" - es wurde kein Vertrag vorgelegt - ein Betrag in Höhe von S 3,000.000,00 exkl. USt in Rechnung gestellt. Die geprüfte Gesellschaft hat diese Belastung als Mietrecht aktiviert und einen Investitionsfreibetrag in Höhe von S 600.000,00 in Anspruch genommen.

Nach Ansicht der Bp ist das vorliegende Rechtsgeschäft als Mietvorauszahlung zu qualifizieren und es ist somit kein investitionsfreibetragsfähiges Nutzungsrecht und kein Wirtschaftsgut gegeben. Vielmehr ist entsprechend der Judikatur des VwGH - siehe Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, Zl. 88/14/0077-0079 - ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt und damit ein Rechnungsabgrenzungsposten gegeben, von dem kein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden kann.

Diese Schlußfolgerung der Bp wird vor allem gestützt durch die von der Gesellschaft vorgenommene Berechnung, aus der ersichtlich ist, daß 20 % der laufenden Miete weiter vorgeschrieben wird und der Differenzbetrag von 80 % hochgerechnet auf die Dauer von 10 Jahren unter Berücksichtigung eines Kalkulationszinssatzes von 9,5 % durch die in Rede stehende Einmalzahlung von S 3,000.000,- abgegolten wird.

Die Nichtanerkennung der Dotierung des Investitionsfreibetrages führt zu nachstehender Erfolgsauswirkung:

1991: S 600.000,00"

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen nahm das Finanzamt u.a. das Verfahren betreffend Körperschaftssteuer 1991 wieder auf und erließ einen neuen Körperschaftsteuer- und einen gemäß § 296 BAO geänderten Gewerbesteuerbescheid.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die Sachbescheide. Sie brachte vor, es sei von einem Wirtschaftsgut "Mietrecht" auszugehen. Ein potentieller Erwerber ihres Betriebes wäre zur Zahlung eines gesonderten Entgeltes bereit. Aufgrund der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit an den Räumlichkeiten sei ein wirtschaftlicher Standortvorteil gegeben, der jedenfalls zum Ansatz eines gesonderten Entgeltes im Rahmen eines Gesamtkaufpreises führen würde. Die sich in dem eingeräumten Mietrecht manifestierende Nutzungsmöglichkeit stelle sohin ein investitionsfreibetragsfähiges Wirtschaftsgut dar. Die geleistete Zahlung sei nicht als Mietvorauszahlung anzusehen, weil eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses zu keiner Rückabwicklung der Zahlung führen würde. Es fehle eine ausdrückliche Rückabwicklungsvereinbarung. Auch könne nicht von einer Bestimmtheit des Zeitraumes, für welchen die Zahlung geleistet worden sei, ausgegangen werden; ein Rechnungsabgrenzungsposten dürfe aber nur dann angenommen werden, wenn sich die geleistete Zahlung auf einen konkret bestimmten Zeitraum beziehe. Für den Erwerb eines unbefristeten Mietrechtes, das der Vermieter nicht aufkündigen könne, stehe ein Investitionsfreibetrag zu. Im gegenständlichen Fall sei entscheidend, daß das Mietrecht ein unbefristetes Mietverhältnis mit Kündigungsverzicht betreffe. Die Beschwerdeführerin habe das Mietrecht als Untermieterin von der Leasing-GmbH erworben, die ihrerseits ein unbefristetes Bestandverhältnis mit einem Kündigungsverzicht bis zum Jahre 2038 habe. Das Mietrecht könne nicht als Mietvorauszahlung bzw. Rechnungsabgrenzungspost behandelt werden, weil es für einen unbefristeten Zeitraum eingeräumt worden sei. Die Beschwerdeführerin begehre sohin die Gewährung des Investitionsfreibetrages in der geltend gemachten Höhe.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Aus der Niederschrift über die Schlußbesprechung ergebe sich, daß eine mit 14. Jänner 1991 datierte Berechnung der Beschwerdeführerin existiere, aus welcher ersichtlich sei, daß 20 % der laufenden Miete weiter vorgeschrieben werde und der Differenzbetrag von 80 % hochgerechnet auf die Dauer von 10 Jahren unter Berücksichtigung eines

Kalkulationszinssatzes von 9,5 % die streitgegenständliche Einmalzahlung von S 3,000.000,-- darstelle. Sohin habe sich durch diese Vorauszahlung die laufende Miete verringert. Die Vorauszahlung müsse daher als vorausbezahltes Nutzungsentgelt angesehen werden. Nach Ansicht der belangten Behörde seien mit der Einmalzahlung 80 % der laufenden Miete vorausbezahlt worden, die verbleibende laufende Miete habe sich dadurch auf 20 % verringert und könne als solche nicht als "fremdüblich kalkuliert" bezeichnet werden. Wenn in der Berufung vorgebracht werde, es liege keine Mietvorauszahlung bzw. Rechnungsabgrenzungspost vor, weil die Nutzungsmöglichkeit über einen unbefristeten Zeitraum eingeräumt worden sei, so sei dem die interne Berechnung der Beschwerdeführerin vom 14. Jänner 1991 entgegenzuhalten. Diese interne Berechnung zeige eindeutig, daß die Mietvorauszahlung keinen unbefristeten Zeitraum abdecke, sondern auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren gerechnet worden sei. Es gebe keinen schriftlichen Mietvertrag zwischen der Leasing-GmbH und der Beschwerdeführerin. Ursprünglich sei behauptet worden, daß im mündlich abgeschlossenen Mietvertrag keine Befristung vereinbart worden sei; nunmehr werde aus dem Kündigungsverzicht der Bestandgeberin der Leasing-GmbH (bis zum Jahre 2038) ein zeitgleicher und unmittelbar für die Beschwerdeführerin wirkender Kündigungsverzicht abgeleitet. In der Berufung sei weiters vorgebracht worden, es bestehe kein Rückforderungsanspruch für die geleisteten Zahlungen, und zwar auch nicht für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung; diese Behauptung sei für die belangte Behörde mangels einer schriftlich festgelegten Vereinbarung nicht nachvollziehbar. Die belangte Behörde gelange sohin zu dem Ergebnis, daß die strittige Zahlung eine Mietzinsvorauszahlung darstelle und damit kein Wirtschaftsgut, welches zur Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages berechtige.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführerin ist darin zuzustimmen, daß im Beschwerdefall zweifellos ein (Unter)Bestandrecht erworben worden ist. Diese Feststellung kann unabhängig davon getroffen werden, ob und für welchen Zeitraum ein Kündigungsverzicht vereinbart worden ist und ob für den Fall der Beendigung des Bestandverhältnisses eine anteilige Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich der in Rede stehenden Zahlung der Beschwerdeführerin besteht. Ein Mietrecht wird nämlich auch dann erworben, wenn diese von der Beschwerdeführin als wesentlich erachteten Umstände nicht vorliegen. Es ist hiefür lediglich erforderlich, daß rechtlich verbindlich ein entgeltliches Gebrauchsrecht an einer Sache eingeräumt worden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077, 0078, 0079).

Der Verwaltungsgerichtshof tritt auch der Ansicht der Beschwerdeführerin bei, ein Mietrecht könne ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut sein.

Eine andere Frage ist es allerdings, ob die in Rede stehende Zahlung der Beschwerdeführerin von S 3,000.000,-- zu den Anschaffungskosten für das Mietrecht zu zählen ist - nur dann kommt die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages in Betracht - oder Nutzungsentgelt darstellt. Strittig ist im Beschwerdefall, ob tatsächlich Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut Mietrecht angefallen sind.

Durch einen Bestandvertrag erhält jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache für eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis (§ 1090 ABGB). Das Mietrecht ist sohin das Recht auf entgeltliche Nutzung einer Sache. Das nach den Verhältnissen des Einzelfalles angemessene Nutzungsentgelt zählt daher nicht zu den Anschaffungskosten des Mietrechtes. Der Mietzins ist - gleichgültig wann er entrichtet wird - unmittelbare Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjektes (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 88/14/0077, 0078, 0079). Anschaffungskosten für das Mietrecht können nur solche Aufwendungen sein, die über das Nutzungsentgelt hinaus geleistet und für den Abschluß des Mietvertrages als solchen erbracht werden.

Es trifft zu, daß der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077, 0078, 0079, ausgeführt hat, für das Vorliegen von Anschaffungskosten auf ein Mietrecht spreche u.a., wenn eine "Mietzinsvorauszahlung" für einen ungewöhnlich langen Zeitraum vereinbart sei. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof aber nicht zum Ausdruck gebracht, es wäre das - vorausgezahlte - Nutzungsentgelt, welches zu den Anschaffungskosten des Mietrechtes zähle. Es kann allerdings bei einer als Mietzinsvorauszahlung benannten Zahlung insbesondere dann nicht von vorneherein ausgeschlossen werden, daß die Zahlung auch andere

Komponenten als bloß das angemessene Nutzungsentgelt umfaßt, wenn die "Vorauszahlung" einen besonders langen Zeitraum umfassen soll und daher die Ermittlung des angemessenen Nutzungsentgeltes von verschiedenen unsicheren Faktoren abhängig ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis auch ausgeführt, ein Indiz dafür, daß eine Leistung nicht als Entgelt für die Nutzung erbracht werde, sondern dafür, um überhaupt den Abschluß eines Mietvertrages zu erwirken, liege in dem Umstand, daß die Rückabwicklung einer Zahlung auch für den Fall ausgeschlossen sei, daß der Vermieter aus Gründen, die er zu vertreten habe, nicht in der Lage wäre, seiner laufenden Verpflichtung aus dem Mietvertrag nachzukommen. Mit diesen Ausführungen ist der Gerichtshof ebenfalls nicht vom Grundsatz der Unterscheidung zwischen Nutzungsentgelt einerseits und Anschaffungskosten für das Mietrecht andererseits abgegangen. Er hat im zitierten Erkenntnis unmißverständlich zum Ausdruck gebracht, daß Leistungen für die zeitraumbezogene Nutzung des Mietobjektes nicht zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes gehören können. Die exakte Höhe des nach den Umständen des Einzelfalles angemessenen Mietzinses kann allerdings im Einzelfall im Streit stehen; für diesen Randbereich der Ermittlung des angemessenen Nutzungsentgeltes kommt dem Indiz der vereinbarten Nichtrückzahlbarkeit Bedeutung zu für die Frage, ob eine bestimmte Zahlung (teilweise) dem Nutzungsentgelt zuzurechnen ist oder zu Anschaffungskosten des Mietrechtes zählt.

Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid davon aus, die in Rede stehende Zahlung von S 3,000.000,-- stelle einen Teil des Nutzungsentgeltes dar; wegen dieser Zahlung habe das laufend zu entrichtende Nutzungsentgelt nur mehr 20 % des üblichen Mietzinses betragen. Dieser Feststellung tritt die Beschwerdeführerin nicht entgegen. Sie behauptet nicht, es wäre über das angemessene Nutzungsentgelt hinaus eine Zahlung für den Abschluß des Mietvertrages geleistet worden. Ein Nutzungsentgelt zählt aber - unabhängig vom Zeitpunkt seiner Einrichtung - nicht zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes.

Die Beschwerdeführerin verweist darauf, daß ein potentieller Erwerber ihres gesamten Betriebes zur Zahlung eines gesonderten Betrages (für ihre Rechtsstellung aus dem Unterbestandvertrag) bereit wäre. Aus diesem Vorbringen läßt sich nichts gewinnen für die Frage, ob Anschaffungskosten für ein Mietrecht angefallen sind oder lediglich Nutzungsentgelte vorausbezahlt worden sind.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, die belangte Behörde habe ihre Feststellungen auch auf die Berechnung der Höhe der in Rede stehenden Zahlung in der mit 14. Jänner 1991 datierten Unterlage gestützt, ihr diese aber nicht vorgehalten. Die Aufnahme des Inhaltes dieser Unterlage und der daraus gezogenen Schlußfolgerungen in eine Niederschrift entbinde die Behörde nicht von der Verpflichtung, diese Umstände durch einen Vorhalt zur Kenntnis zu bringen. Hiezu ist folgendes zu entgegnen: Das Finanzamt hat den Betriebsprüfungsbericht als Begründung zu den erstinstanzlichen Bescheiden herangezogen; in Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes wird auf die von der Beschwerdeführerin genannte Niederschrift verwiesen. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, die Niederschrift wäre ihr nicht mit dem Betriebsprüfungsbericht zugekommen. Es kann sohin davon ausgegangen werden, daß der Beschwerdeführerin die entsprechenden Informationen zur Kenntnis gebracht worden sind. Dieses Beschwerdevorbringen zeigt daher keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Im übrigen stellt die Beschwerdeführerin nicht dar, welches Vorbringen zu erstatten sie durch die vermeintliche Unkenntnis gehindert gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters als Verletzung von Verfahrensvorschriften, die belangte Behörde habe keine ausreichenden Ermittlungen über den Inhalt des mündlichen Mietvertrages angestellt. An Umständen, die aufgrund dieser behaupteten Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht festgestellt worden seien, führt sie lediglich die "fehlende Befristung" und den "Kündigungsverzicht auf 47 Jahre" an. Sie rügt weiters, die belangte Behörde habe aufgrund mangelhafter Beweiswürdigung das Vorliegen einer Vereinbarung über einen Kündigungsverzicht für den Zeitraum von 47 Jahren verneint.

Wie oben ausgeführt worden ist, kommt es, weil die in Rede stehende Zahlung unstrittig Nutzungsentgelt ist, nicht darauf an, ob ein Kündigungsverzicht vereinbart worden ist oder ob der Bestandvertrag für einen bestimmten Zeitraum (von 47 Jahren) oder unbefristet eingegangen worden ist. Selbst wenn die behaupteten Verfahrensverletzungen vorliegen sollten, würden sie sich sohin nicht als wesentlich im Sinn des § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG erweisen.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt worden ist. Die Beschwerde ist daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996150111.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