

TE Vwgh Erkenntnis 1996/7/16 92/14/0097

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.07.1996

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/04 Steuern vom Umsatz;
33 Bewertungsrecht;

Norm

ABGB §983;
BewG 1955 §68 Abs4;
UStG 1972 §1;
UStG 1972 §3 Abs9;
UStG 1972 §6 Z1;
UStG 1972 §6 Z2;
UStG 1972 §6 Z3;
UStG 1972 §7 Abs1 Z1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der Bank X in L, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 6. Mai 1992, ZI 6/10/2-8/BK/Fu-1992, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1984 bis 1. Jänner 1989, 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 beschwerdeführende Bank hat in ihren Einheitswerterklärungen des Betriebsvermögens zum jeweils 1. Jänner der Jahre 1984 bis 1989 Ausleihungen an ausländische Banken und Nichtbanken unter Hinweis auf die Bestimmung des § 68 Abs 4 BewG (nur) mit 85 vH als Besitzposten berücksichtigt. In den entsprechenden, nach Durchführung einer auch

einen Teil dieser Feststellungszeitpunkte betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Einheitswertbescheiden (diese ergingen zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren, zum Teil im Rahmen gemäß § 200 BAO endgültiger Bescheide) wurden entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw (soweit die Einheitswertbescheide nicht Gegenstand der Prüfung waren) in Anlehnung an diese Feststellungen die Kreditsummen als solche mit 100 % und nur die Summe der aushaftenden Entgelte für die Nutzung des Kapitals (Zinsen, Provisionen, welche mit 3 % der Kreditsummen geschätzt wurden) mit 85 vH als Besitzposten in Ansatz gebracht. Dies im wesentlichen mit der auf § 68 Abs 4 BewG gestützten Begründung, bezüglich des Begriffes Umsatz bei Kreditgewährungen sei zu beachten, daß in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht die Kreditgewährung eine sonstige Leistung darstelle. Der Kreditgeber überlasse einem anderen, dem Kreditnehmer, die Nutzung von Kapital gegen Entgelt. Inhalt der sonstigen Leistung sei somit die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Kreditsumme. Das Entgelt hiefür bildeten die vom Kreditnehmer zu entrichtenden Zinsen, Kreditprovisionen etc. Die Hingabe und spätere Rückzahlung der Kreditsumme stellten dagegen mangels eines Leistungsaustausches keine umsatzsteuerbaren Vorgänge dar.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 68 Abs 4 BewG sei der Ansatz einer 15 %-igen Abschreibung zwingend und beziehe sich ohne Einschränkung auf alle Forderungen aus "Ausfuhrumsätzen". Auch bei der Kapitalforderung (der Kredit- bzw Darlehensvaluta selbst) handle es sich um eine Forderung; sie resultiere aus der Zurverfügungstellung der Kreditvaluta. Durch diese Zurverfügungstellung werde der Auslandsumsatz erst ermöglicht. Aus der Hingabe des kreditierten Betrages zur Nutzung im Ausland ergebe sich die Forderung auf Rückzahlung. Die Kreditgewährung setze die Hingabe des Kreditbetrages zur Nutzung voraus und berechtige den Kreditgeber, neben den vereinbarten Zinsen auch den Kapitalbetrag zurückzuverlangen. Erfolge die Kapitalnutzung im Ausland, ergebe sich daraus, daß auch die Kapitalforderung eine Forderung aus einer Leistung und damit ein Ausfuhrumsatz sei. Auch sei es abgeleitet vom Gesetzeswortlaut des Umsatzsteuergesetzes eindeutig, daß die Gewährung des Kredites selbst, sowie auch der Umsatz von Geldforderungen ein grundsätzlich umsatzsteuerbarer Umsatz sei. Ansonsten würde nicht gemäß § 6 Z 8a und b UStG 1972 die Gewährung von Krediten sowie der Umsatz von Geldforderungen von der Umsatzsteuer befreit werden. Die Ansicht, daß zB bei einer Kredit- oder Darlehensgewährung nur die Zinsen, Provisionen oder Gebühren eine dem Umsatzsteuergesetz unterliegende Gegenleistung für die Nutzung des Kapitals darstellten, sei mit dem Gesetzestext nicht vereinbar. Der Darlehensempfänger werde hinsichtlich des übernommenen Kapitals in jeder Hinsicht verfügbungsberechtigt, genauso wie bei der Lieferung einer Ware. Damit sei eindeutig ein Umsatz gegeben, die Gegenleistung umfasse die Rückgabe (Rückzahlung) einschließlich der vereinbarten Zinsen. Es sei unbestritten, daß es sich bei der Gewährung von Krediten oder Darlehen um Leistungen handle; das Bewertungsgesetz selbst verlange nicht, daß dies Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein müßten; hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er diese Einschränkung in das Gesetz aufgenommen. Auch bei

Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl, S 1016, werde zur inhaltsgleichen einkommensteuerlichen Bestimmung in § 123 EStG 1972 zu Recht darauf hingewiesen, daß nach dem reinen Wortlaut des Gesetzes die Auslegung denkbar sei, die Teilwertabschreibung auch auf die Kreditforderung selbst zu beziehen. Auch der Zweck der Norm stehe einer solchen Auslegung nicht entgegen, sondern fordere diese Auslegung ganz offensichtlich: Zwar könnten die im Bewertungsgesetz und im Einkommensteuergesetz enthaltenen Bestimmungen über die Pauschalwertberichtigungen von Auslandsforderungen auch als Förderung der Exportwirtschaft verstanden werden, gleichwohl habe der Gesetzgeber damit aber offensichtlich auch der Tatsache Rechnung getragen, daß Auslandsforderungen in der Regel einem höheren Risiko unterlägen als Inlandsforderungen. Das signifikant höhere Bonitätsrisiko und das Währungsrisiko bestehe aber gleichermaßen für die Forderungen aus Zinsen wie für die Forderungen aus der Kreditvaluta selbst. Eine Differenzierung in dem Sinne, die Pauschalwertberichtigung gemäß § 68 Abs 4 BewG nur für die Forderung aus Zinsen zu gewähren, wäre daher im Ergebnis sachlich nicht gerechtfertigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, den gesetzlichen Bestimmungen des § 68 Abs 4 Z 1 BewG, des § 123 EStG 1972 und auch des § 6 Z 2 lit c EStG 1988 sei gemeinsam, daß sie der Förderung der Exportwirtschaft dienen sollen. Gemeinsam sei den Bestimmungen auch, daß sie auf umsatzsteuerliche Vorschriften Bezug nähmen. Den im Berufungsverfahren strittigen Forderungen an ausländische Schuldner liege keiner der Tatbestände des § 6 Z 1 bis 3 UStG 1972 zugrunde. Auch aus

der mit BGBl Nr 587/1983 mit Wirksamkeit ab 1984 in den § 68 Abs 4 BewG eingefügten Erweiterung auf "Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer erbracht werden", könne für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen werden. Bei einer Darlehensgewährung sei nämlich nicht die Hin- und Rückgabe der Darlehensvaluta Gegenstand des Leistungsaustausches, sondern das entgeltliche Dulden der Kapitalnutzung. Damit stelle bloß die Duldung der Kapitalnutzung eine im Ausland erbrachte Leistung an ausländische Abnehmer dar. Die Gegenleistung (das Entgelt) für diesen Umsatz bestehe in den Zinsen, Provisionen und Gebühren, die für die Einräumung der Nutzung des Kapitals vom Darlehensnehmer bezahlt werden. Nur auf dieses Entgelt beziehe sich beispielsweise die Befreiungsbestimmung des § 6 Z 8 lit a UStG und auch die im vorliegenden Fall strittige Begünstigungsbestimmung des § 68 Abs 4 BewG. Die begünstigte Bewertung mit 85 vH könne deshalb nur für Forderungen aus Zinsen und Nebenkosten in Frage kommen. Daß der im § 68 Abs 4 leg cit verwendete Leistungsbegriff umsatzsteuerlich zu interpretieren sei, ergebe sich aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers. Bei dem Begriff "Leistungen" handle es sich um einen systemimmanenten Begriff des Umsatzsteuerrechtes und auch mit den übrigen im zweiten Satz des § 68 Abs 4 Z 1 BewG verwendeten Worten wird ausdrücklich auf das Umsatzsteuergesetz Bezug genommen. Mit der Erweiterung der gesetzlichen Bestimmung auf "Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer erbracht werden", sollte offenbar nur die Anwendbarkeit der Bewertungsbegünstigung auf nicht steuerbare Leistungen (Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung liegt im Ausland) ermöglicht werden. Daß damit auch ein vom ersten Halbsatz der in Rede stehenden Bestimmung abweichender "Leistungsbegriff" statuiert werden sollte, erscheine keineswegs schlüssig und würde auch zu sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen führen.

Durch diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht "auf richtige Anwendung des BewG", insbesondere der Gesetzesvorschrift des § 68 Abs 4 (Z 1) Bewertungsgesetz verletzt, weshalb sie die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes beantragt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 68 Abs 4 BewG in der Fassung vor BGBl Nr 402/1988 bzw § 68 Abs 4 Z 1 BewG in der Fassung nach dieser Gesetzesänderung sind Forderungen aus Ausfuhrumsätzen mit 85 vH des Nennwertes anzusetzen, sofern nicht besondere Umstände gemäß § 14 einen geringeren Wert begründen. Als Ausfuhrumsätze gelten Umsätze gemäß § 6 Z 1 bis 3 UStG 1972 sowie Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs 1 Z 1 UStG 1972) erbracht werden.

Ausschließlich strittig ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die Frage, ob die Ausleihungen der Beschwerdeführerin an ausländische Banken und Nichtbanken als Forderungen aus Ausfuhrumsätzen im Sinne dieser Gesetzesbestimmungen anzusehen sind, wobei die Beschwerdeführerin insbesondere aus der mit BGBl Nr 587/1983 normierten Erweiterung des § 68 Abs 4 um "Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972) erbracht werden", ableitet, daß ihre Kapitalforderungen an ausländische Banken und Nichtbanken solche Forderungen aus Ausfuhrumsätzen darstellen und daher zwingend (nur) mit 85 vH des Nennwertes zu bewerten seien.

Die Beschwerdeführerin hält der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht der belangten Behörde, § 68 Abs 4 BewG nehme auf umsatzsteuerliche Vorschriften Bezug, entgegen, daß dies nur teilweise, nämlich hinsichtlich der gemäß § 6 Z 1 bis 3 UStG 1972 ausgeführten Leistungen und hinsichtlich des ausländischen Abnehmers (§ 7 Abs 1 Z 1 UStG 1972) zutreffe. Kein Bezug auf das Umsatzsteuergesetz sei hinsichtlich des Begriffes Leistungen erkennbar. Durch die Wortfolge "als Ausfuhrumsätze gelten Umsätze ... sowie Leistungen ..." gebe der Gesetzgeber unmißverständlich zu erkennen, daß er für § 68 Abs 4 BewG unabhängig von sonstigen Regelungen im Wege der Fiktion eine Legaldefinition des Begriffes Ausfuhrumsätze geschaffen habe, somit neben Umsätzen gemäß § 6 Z 1 bis 3 UStG 1972 gleichwertig Leistungen stünden, die im Ausland an ausländische Abnehmer erbracht werden. Daraus leitet die Beschwerdeführerin ab, daß die "Leistungen" (die im Ausland an ausländische Abnehmer erbracht werden) losgelöst vom Umsatzsteuergesetz zu sehen seien.

Dieser Ansicht kann aus folgenden Erwägungen nicht gefolgt werden: Gegenstand der Regelung des § 68 Abs 4 BewG ist eine bestimmte Bewertung von Forderungen aus AUSFUHRUMSÄTZEN. Wenn nun der Gesetzgeber im zweiten Satz der zitierten Bestimmung mit der Formulierung "als Ausfuhrumsätze gelten Umsätze gemäß § 6 Z 1 bis 3 UStG 1972

sowie Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs 1 Z 1 UStG 1972) erbracht werden" näher bestimmt, was unter Ausfuhrumsätzen im Sinne des § 68 Abs 4 erster Satz BewG zu verstehen ist, so darf allein aus dem Umstand, daß der Gesetzgeber zu dem verwendeten Begriff "Leistungen" nicht ausdrücklich auf das Umsatzsteuergesetz Bezug genommen hat, nicht gefolgert werden, daß dieser Begriff losgelöst vom Umsatzsteuergesetz zu sehen sei. Die Verwendung des Begriffes "Leistungen" anstelle des Begriffes "Umsätze" wie in der unmittelbar vorangehenden Begriffsumschreibung ist im gegebenen Zusammenhang allein daraus erklärbar, daß es sich bei Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer erfolgen, um keine Umsätze im umsatzsteuerrechtlichen Sinn handelt, weil darunter nach § 1 UStG 1972 nur Leistungen zu verstehen sind, die im Inland erbracht werden. Dennoch kann kein Zweifel bestehen, daß der Gesetzgeber mit dem zweiten Halbsatz des § 68 Abs 4 zweiter Satz BewG solche Leistungen erfassen wollte, die - würden sie im Inland (an ausländische Abnehmer) erbracht - Umsätze darstellten. Der Unterschied zwischen Leistungen im Sinne des ersten Halbsatzes des zweiten Satzes des § 68 Abs 4 BewG - auch umschreibbar mit Leistungen (im Sinne des Umsatzsteuergesetzes), die im Inland an ausländische Abnehmer (im Sinne des Umsatzsteuergesetzes) erbracht werden - zu denen des zweiten Halbsatzes kann lediglich im Ort der Leistung (Inland oder Ausland), nicht aber in einem anderen Begriffsinhalt der Leistung erblickt werden (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 24. April 1996, 92/13/0158). Wäre der Begriff "Leistungen" tatsächlich, wie die Beschwerdeführerin meint, losgelöst vom Umsatzsteuergesetz zu verstehen, so wäre es unverständlich, warum der Gesetzgeber die begünstigte Bewertung von Forderungen aus Ausfuhrumsätzen normiert, somit zunächst auf den umsatzsteuerrechtlichen Begriff der Ausfuhrumsätze abstellt, um diesen in der Folge abweichend vom Umsatzsteuergesetz zu definieren, anstatt gleich die begünstigte Bewertung von Forderungen aus Leistungen, die an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs 1 Z 1 UStG 1972) erbracht werden, zu normieren, zumal auch Umsätze gemäß § 6 Z 1 bis 3 UStG 1972 solche Leistungen darstellen. Der Gerichtshof teilt daher die Ansicht der belangten Behörde, daß sich aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers ergibt, daß der im § 68 Abs 4 BewG verwendete Leistungsbegriff umsatzsteuerrechtlich zu interpretieren ist.

Vor diesem Hintergrund ist es aber auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde geprüft hat, worin im Beschwerdefall, sohin bei Darlehensgewährungen eine umsatzsteuerlich relevante Leistung zu sehen ist. Zutreffend ist die belangte Behörde dabei gestützt auf das hg. Erkenntnis vom 6. November 1980, 215/78, zur Auffassung gelangt, daß bei einer Darlehensgewährung Gegenstand des (umsatzsteuerlich relevanten) Leistungsaustausches das entgeltliche Dulden der Kapitalnutzung, nicht aber die Hin- und Rückgabe der Darlehensvaluta ist, die zuletzt genannte Leistung daher - weil umsatzsteuerrechtlich irrelevant - als definitionsgemäßer Ausfuhrumsatz im Sinne des § 68 Abs 4 BewG nicht in Betracht kommt. An dieser Beurteilung kann weder der Umstand etwas ändern, daß aus dieser (jedenfalls keinen Umsatz darstellenden) Leistung zivilrechtlich für den Darlehens(Kredit)geber eine (Kapital)forderung entsteht, noch, daß ohne diese Leistung auch ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch nicht zustandekommen würde.

Auch die "der Vollständigkeit dienenden" Beschwerdeausführungen können die Beschwerdeführerin nicht zum Erfolg führen, weil sie einerseits den Umstand vernachlässigen, daß die Hingabe der Darlehensvaluta keine umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung darstellt, andererseits sich mit den den Bescheidspruch nicht tragenden Begründungselementen auseinandersetzen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der beantragten Verhandlung aus dem Grunde des § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

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:1996:1992140097.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at