jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/12/17 93/15/0094

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.12.1993

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §52;
BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §138 Abs1;
BAO §177;
BAO §29 Abs2 litb;
BAO §29;
GewStG §7 Z8;
HGB §198 Abs2;
HGB §198 Abs4;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Eigelsberger, über die Beschwerde der R Gesellschaft m.b.H. in G, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 23. März 1993, Zl. B 80-10/92, betreffend Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermeßbetrag und Gewerbesteuer 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob von der Beschwerdeführerin in den Streitjahren an drei Schweizer Bestandgeber für

die Benützung von Kesselwaggons bezahlte Mietzinse zur Hälfte dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Z. 8 GewStG hinzuzurechnen sind. Das Finanzamt folgte diesbezüglich der Rechtsansicht des Prüfers, die Hinzurechnung sei vorzunehmen, und erließ in den wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Bescheide.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit den Argumenten, die Empfänger der Mietzinse seien mit diesen in Österreich "tatbestandsmäßig gewerbesteuerpflichtig" und stellten die angemieteten Kesselwaggons nicht Anlagevermögen i.S. des § 7 Z. 8 GewStG dar. Hiebei stützte sich die Beschwerdeführerin ausdrücklich auf ein von ihr in Auftrag gegebenes privates Rechtsgutachten, das sie ihrer Berufung beilegte.

Daraufhin wurden durch die Großbetriebsprüfung Graz im Auftrag des Finanzamtes Ermittlungen über das behauptete Vorliegen einer Betriebsstätte der Schweizer Bestandgeber in Österreich mit dem Ergebnis gepflogen, daß in Österreich für die Schweizer Vermieter nur zwei selbständige Vermittler tätig seien; einer davon, Helmut G, ein Pensionist, auf Grund einer langjährigen freundschaftlichen Beziehung zum Geschäftsführer zweier der Vermieter unentgeltlich; der andere, Gerhard W, der in Wien eine Waggonvermietung betreibe, gegen Provision und Spesenersatz. Die Erhebungen ergaben nicht, daß die beiden genannten Personen als bevollmächtigte Vertreter der Schweizer Vermieter tätig wären.

Gegen die abweisliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes beantragte die Beschwerdeführerin Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie dem Vorlageantrag wiederum eine Äußerung ihres privaten Rechtsgutachters anschloß.

In der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend vor, die Aussagen der einvernommenen Vermittler seien "äußerst unglaubwürdig". G sei stets mit eigenem PKW gekommen und hätte erklärt, "die Firma zu repräsentieren". Er hätte Einladungen getätigt und Geschenke verteilt. Seine Tätigkeit sei als Repräsentationstätigkeit (Vertreter) anzusehen. Die Fakturen seien "von der Firma" gekommen und das Geld auch dieser zugeflossen. Bei dieser Tätigkeit liege eine abhängige Vermittlungstätigkeit vor, jedenfalls keine selbständige. Im Prüfungszeitraum seien zwischen 40 und 50 Kesselwaggons im Einsatz gewesen. Anlagevermögen seien Posten, die bestimmt seien, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Die Anmietung erfolge von fünf verschiedenen Unternehmen und seien ständig zwischen 5 und 50 Waggons im Einsatz. Sollte eine Repräsentation nicht anerkannt werden, müßte man zumindest den Mindestbestand ermitteln und von diesem hinzurechnen.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin brachte selbst ergänzend vor, die Repräsentanten hätten sich als solche vorgestellt, eine "Annahme als selbständige Vermittler sei nicht möglich gewesen". Eine direkte Anmietung bei den Schweizer Firmen sei nicht erfolgt, diese hätten die Repräsentanten geschickt.

Mietverträge legte die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung durch die Betriebsprüfung keine vor.

Daraufhin wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, wobei sie davon ausging, die Ermittlungen hätten ergeben, daß die Anmietung der Kesselwaggons durch die Beschwerdeführerin bei den drei Schweizer Vermietern über zwei in Österreich tätige Vermittler stattgefunden habe, die teils entgeltlich, teils unentgeltlich in den Geschäfts- bzw. Wohnräumen der beiden selbständigen Vermittler tätig geworden seien. In Österreich gebe es keine eigene feste örtliche Einrichtung, die im Eigentum bzw. in Miete oder Pacht bzw. in wenn auch bloß vorübergehender Verfügungsmacht der Schweizer Vermieter stünde. Diese verfügten daher nicht über eine Betriebsstätte in Österreich. Die Beschwerdeführerin habe trotz Aufforderung durch die Betriebsprüfung die Mietverträge nicht vorgelegt und zu einem im vorgelegten Privatgutachten enthaltenen Hinweis, es bestünden in Österreich "Verkaufsrepräsentanzen" der Schweizer Vermieter, die ständig mit einen Mann besetzt seien, nicht einmal eine Anschrift dieser "Repräsentanzen" genannt.

Was die Qualifikation der gemieteten Kesselwaggons als Anlagevermögen betrifft, vertrat die belangte Behörde im Kern der Begründung ihres Bescheides die Auffassung, die Waggons wären, falls die Mieterin Eigentum daran hätte, Anlagegüter. Eine Zuordnung der Waggons zum Umlaufvermögen wäre mit den dafür im Handels- und Steuerrecht anerkannten Grundsätzen in wesentlich größerem Ausmaß nicht in Einklang zu bringen als mit der Zuordnung zum Anlagevermögen, weshalb auch der Umstand keine Rolle spiele, ob die Waggons ständig, kurzfristig oder nur einmal angemietet worden seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines

Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf ordnungsgemäße Abgabenfestsetzung verletzt, und zwar "insbesondere im Recht auf Festsetzung der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer ohne die Vornahme von Hinzurechnungen der Hälfte der Miet- und Pachtzinse für die Benützung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines anderen stehen, zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Z. 8 GewStG, soweit diese Wirtschaftsgüter nicht zum Anlagevermögen gehören; soweit die Miet- und Pachtzinse beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind und ohne vorliegende erhebliche Schwankungen in der Verwendung der angemieteten Wirtschaftsgüter bzw. der Höhe der Miet- und Pachtzinse gewinnmindernd zu berücksichtigen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 7 Z. 8 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) die Hälfte der Miet- und Pachtzinse für die Benützung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind. Dies gilt nicht, soweit die Miet- oder Pachtzinse beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind.

Gemäß § 198 Abs. 2 HGB sind in der Bilanz als Anlagevermögen die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Als Umlaufvermögen sind gemäß Abs. 4 der zitierten Gesetzesstelle die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

§ 29 BAO lautet:

"(1) Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Gewerbebetriebes dient.

(2) Als Betriebsstätte gelten insbesondere

a)

eine Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;

b)

Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Gewerbes dienen;

c) Bauausführungen, deren Dauer zwölf Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird."

Art. 5 DBA-Schweiz bestimmt auszugsweise:

"... 4. Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 - in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebsstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.

5. Ein Unternehmen eines Vertragsstaates wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln."

Hauptfrage des vorliegenden Rechtsstreites ist die Zuordnung gemieteter Kesselwaggons zum Anlage- oder Umlaufvermögen. Das Steuerrecht orientiert sich mangels eigener Vorschriften diesbezüglich an den handelsrechtlichen Bestimmungen (vgl. z.B. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar2 Rz 153 zu § 6 EStG 1988; Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch Rz 103 ff zu § 6 EStG 1988). Dabei kommt es gemäß § 198 Abs. 2 und 4 HGB auf die Frage an, ob Gegenstände dazu bestimmt sind, dauernd oder nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Gegenstände des Anlagevermögens sind sogenannte Gebrauchsgüter (vgl. Nowotny in Straube, Kommentar zum HGB II Rz 30 zu § 198 HGB), Gegenstände des Umlaufvermögens dienen zur einmaligen Nutzung, sei es zum Verbrauch oder zur Veräußerung (Quantschnigg-Schuch aaO. Rz 105; Doralt aaO. Rz 154); man spricht von Verbrauchsgütern, die im betrieblichen Fertigungsprozeß untergehen oder veräußert werden (Nowotny aaO.). Die

Judikatur zählt Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr zum Umlaufvermögen (vgl. bei Doralt aaO.). Zum Anlagevermögen werden unter anderem im Betrieb genutzte Maschinen gezählt (vgl. Doralt aaO. Rz 157; Quantschnigg-Schuch aaO. Rz 104; Lenski-Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Rz 5 zu § 8 Nr. 7 dGewStG), insbesondere auch Beförderungsmittel, wie Kraftfahrzeuge, Fuhrwerke und rollendes Eisenbahnmaterial (vgl. Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, Gewerbesteuergesetz7 616, Anm. 33 zu § 8 dGewStG).

Im Zusammenhang mit der hier maßgeblichen Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z. 8 GewStG besteht die Besonderheit, daß der Ausdruck "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" nur im übertragenen Sinn verstanden werden darf, weil betreffend angemietete Gegenstände an sich nicht von "Vermögen" des Mieters zu sprechen ist (vgl. Lenski-Steinberg aaO.). Auf Grund der Ratio der Hinzurechnungsbestimmungen und des Charakters der Gewerbesteuer als Objektsteuer ist aber der Ertrag eines Gewerbebetriebes ohne Rücksicht darauf zu ermitteln, wem die Mittel gehören, mit denen die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, ob also der Ertrag dem Eigen- oder dem Fremdkapital zugerechnet wird (vgl. i.d.S. Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz 1953, Rz 131 zu § 7 GewStG; Doralt-Ruppe, Grundriß I4 260 sowie das hg. Erkenntnis vom 15. März 1978, Zl. 615/77 und 2129/77 unter Berufung auf dort zitierte Vorjudikatur). Bei gemieteten Gegenständen ist daher die Frage zu stellen, ob das Bestandobjekt, falls es im Eigentum des Bestandnehmers stünde (also sein Vermögen wäre), dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen wäre (so Lenski-Steinberg aaO. zur vergleichbaren Regelung des § 8 Nr. 7 dGewStG unter Berufung auf Judikatur des BFH). Diese Frage ist betreffend die hier in Rede stehenden Kesselwaggons genauso zu bejahen, wie für das von Lenski-Steinberg (aaO.) gebrachte Beispiel der fortlaufend kurzfristigen Anmietung von Containern. Da die Beschwerdeführerin unter anderem in den Streitjahren unstrittigermaßen von verschiedenen Vermietern Kesselwaggons angemietet und zum Mineralöltransport eingesetzt hat, sind diese Fahrzeuge bei einer Beurteilung unter der gebotenen Annahme, daß die Beschwerdeführerin Eigentümerin dieser Waggons wäre, jedenfalls als Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzusehen. Aus diesem Grund kommt für den vorliegenden Sachverhalt auch der von der Beschwerdeführerin im Wege wörtlicher Übernahme einzelner Passagen aus dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten privaten Rechtsgutachten zitierten hg. Judikatur (zu Fällen von Vorführwagen, Legehühnern, Reparatur- und Ersatzteilen sowie Autorenhonoraren) ebensowenig Bedeutung zu, wie der im gleichen Zusammenhang erhobenen Verfahrensrüge, die belangte Behörde hätte keine konkreten Feststellungen über die Mietdauer der einzelnen Waggons getroffen. Ein Unternehmer hätte es sonst nämlich in der Hand, einfach dadurch, daß er in seinem Unternehmen benötigte Wirtschaftsgüter nicht langfristig, sondern fortlaufend im Einzelfall nur kurzfristig anmietet, den Hinzurechnungstatbestand des § 7 Z. 8 GewStG zu vermeiden, weil die wirtschaftlichen Auswirkungen einer fortlaufend kurzfristigen Anmietung einer längerfristigen gleichzuhalten sind.

Aus dem selben Grund ist auch eine Auseinandersetzung mit der von der Beschwerdeführerin (wieder im Wege der Übernahme der Argumentation des privaten Rechtsgutachters) aufgeworfenen Frage, was vom Beschwerdepunkt im Falle des hg. Erkenntnisses vom 15. März 1978, Zl. 615/77 und 2129/77, umfaßt war, entbehrlich. Es sei aber darauf hingewiesen, daß der Verwaltungsgerichtshof nicht nur in diesem Fall, der ebenfalls die Anmietung von Tankwagen betraf, sondern schon in seinem Erkenntnis vom 19. Februar 1960, Zl. 1284/59, Slg. N.F. Nr. 2176/F, zu einem insoweit auch gleichgelagerten Fall (die damalige Beschwerdeführerin hatte im Streitzeitraum Fahrzeuge von einem deutschen Vermieter angemietet) die Erfüllung des Hinzurechnungstatbestandes des § 7 Z. 8 GewStG bejaht hat.

Was die zweite relevante Frage betrifft, ob die Schweizer Vermieter zufolge einer inländischen Betriebsstätte hinsichtlich der an sie bezahlten Mietzinse zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind, wendet sich die Beschwerde gegen die von der belangten Behörde getroffene Feststellung, es fehle an einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Vermieter. Die Beschwerdeführerin rügt in diesem Zusammenhang die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung und meint, der angefochtene Bescheid sei zufolge der Unterlassung der Durchführung der im Privatgutachten gestellten Beweisanträge mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet.

Die Beschwerdeführerin ist in diesem Zusammenhang mit Bezug auf die in Form einer Urkundenvorlage gekleideten Ausführungen des von ihr beigezogenen Privatgutachters zunächst darauf hinzuweisen, daß einem Sachverständigen keinesfalls die Lösung von Rechtsfragen zukommt und er auch nicht in den Bereich der Beweiswürdigung vordringen darf (vgl. z.B. Stoll, BAO-Handbuch 404; Walter-Mayer, Grundriß des österreichischen Verwaltungsverfahrens5 Rz 358 und die dort zitierte hg. Judikatur sowie das hg. Erkenntnis vom 13. Juli 1956, Zl. 1578/55, Slg. N.F. Nr. 1469/F). Das hat nicht nur für einen von der Behörde beigezogenen Sachverständigen zu gelten, sondern auch für einen

Privatgutachter. Auf subjektive Spekulationen des privaten Rechtsgutachters zur Beweiskraft der schriftlichen Stellungnahmen, die im Verwaltungsverfahren eingeholt wurden, brauchte die belangte Behörde nicht einzugehen, weil damit keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung aufgezeigt wurde. Da die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren trotz bestehender Gelegenheit zur Frage einer inländischen Betriebsstätte der Schweizer Vermieter keine konkreten Tatsachenbehauptungen aufstellte und der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde ohnehin zu Wort gekommen ist, liegt der behauptete Verfahrensmangel nicht vor, weil nach ständiger hg. Judikatur die Behörde nicht zu weiteren amtswegigen Erhebungen verpflichtet ist, wenn die Partei im Abgabenverfahren keine tauglichen Angaben zu einen Beweisthema, das Umstände betrifft, die nur ihr bekannt sind, macht (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, Zl. 92/15/0002. Der Beschwerde gelingt es auch nicht, eine Unschlüssigkeit der Würdigung der vorliegenden Ermittlungsergebnisse durch die belangte Behörde aufzuzeigen.

Die belangte Behörde ging auf Grund der vorliegenden Äußerungen jener beiden Personen, über die die in Rede stehenden Mietverträge abgeschlossen wurden, und unter Berücksichtigung der Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung zu Recht davon aus, daß es an den für eine inländische Betriebsstätte der Schweizer Vermieter notwendigen Erfordernissen gemäß § 29 BAO bzw. Art. 5 DBA-Schweiz fehlt, weil sich - anders als es die Beschwerdeführerin sehen will - weder aus den eingeholten schriftlichen Stellungnahmen noch aus den Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin irgendwelche sicheren Anhaltspunkte für eine Position des Helmut G bzw. des Gerhard W als ständige Vertreter i.S. des § 29 Abs. 2 lit. b BAO oder gar als Bevollmächtigte gemäß Art. 5 Z. 4 DBA-Schweiz ergeben. Ein ständiger Vertreter ist nämlich eine Person, die auf Grund eines persönlichen Abhängigkeitsverhältnisses für den ausländischen Unternehmer tätig wird (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle Rz 163), was weder für Helmut G noch für Gerhard W gesagt werden kann. Beide sind vielmehr als unabhängige Vertreter gemäß Art. 5 Z. 5 DBA-Schweiz, und zwar als Mäkler anzusehen, Gerhard W zufolge gewerbsmäßiger Tätigkeit als Handelsmäkler gemäß § 93 HGB und Helmut G als sogenannter Zivilmäkler (vgl. Jabornegg, HVG, Anm. 4.6 zu § 1 HVG), weil er nicht gewerbsmäßig handelt. Da die Vermittlung der abgeschlossenen Mietverträge zur ordentlichen Geschäftstätigkeit eines Maklers gehört und es dabei keine Rolle spielt, ob der Makler selbst neben seiner Maklertätigkeit auch noch andere Aktivitäten entfaltet und in welchem Umfang, kann die Beschwerde auch daraus nichts gewinnen, daß Gerhard W erklärte, die in Rede stehende Vermittlungstätigkeit nur als Nebentätigkeit auszuüben.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher insgesamt als frei von den behaupteten Rechtswidrigkeiten weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 als unbegründet abzuweisen war.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Sachverständiger Aufgaben

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993150094.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at