jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/21 92/15/0085

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.10.1993

Index

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

Norm

BAO §24 Abs1 litd;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
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 des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der X-Gesellschaft m.b.H. in F, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 4. Dezember 1991, Zl. B 241/1-4/87, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1982 bis 1984, 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

Die Beschwerdeführerin wurde nach ihren Angaben Ende 1982 über Initiative des Bundeskanzleramtes gegründet, um in den Fabrikationshallen der in Konkurs verfallenen E-Unternehmensgruppe Kunststoffteile für in- und ausländische Abnehmer herzustellen und hiedurch ansonsten verlorengehende Arbeitsplätze zu retten. Diesem Ziel dienten die Pacht von Fertigungshallen (mit Pachtvertrag vom 3. Februar 1983) und die Miete der dazugehörigen Maschinen und Anlagen (mit Mietvertrag vom 14. Februar 1983). Im letztangeführten Vertrag heißt es auszugsweise wie folgt:

"Mietvertrag

...

§ 1

Mietgegenstand

Die Vermieterin vermietet und die X mietet sämtliche in der als integrierender Bestandteil des Vertrages angeschlossenen Liste (Beilage./A) aufgezählten Maschinen und Anlagen.

§ 2

Vertragsdauer

Das Mietverhältnis hat am 1. November 1982 begonnen und wird auf fünf Jahre abgeschlossen; es endet somit am 31. Oktober 1987.

Dieser Mietvertrag kann auch vorzeitig enden, sofern nämlich der parallel zu diesem Vertrag zwischen den gleichen Parteien über die Fertigungshallen abgeschlossene Pachtvertrag, aus welchem Grunde auch immer, gelöst wird.

§ 3

Mietzins

Der Mietzins beträgt monatlich S 490.000,-- zuzüglich Mehrwertsteuer; er ist im vorhinein am Fünften eines jeden Monats auf das von der Vermieterin schriftlich bekanntgegebene Konto zu bezahlen.

§ 4

Übergabe und Erhaltung

Der Mietgegenstand ist der X in einem derartigen Zustand und in solchen Räumen zu übergeben, daß die ordnungsgemäße Produktion gewährleistet ist, wobei ehestens ein abschließendes Übernahmeprotokoll (Beilage./B) zu erstellen ist.

§ 5

Wartung

Die X ist verpflichtet, den Mietgegenstand im üblichen Ausmaß zu warten und in einem der Benützung entsprechenden, einwandfreien und betriebsfähigen Zustand zu erhalten.

Sollte die X dieser Verpflichtung nicht nachkommen, ist die Vermieterin berechtigt, die nicht vorgenommenen notwendigen Reparaturen nach Rückgabe vorzunehmen und die Kosten der Mieterin in Rechnung zu stellen; dies jedoch nur, sofern solche Reparaturen wirtschaftlich vertretbar sind und nur bis zu jenem Betrag, zu dem die betreffende Maschine zum Zeitpunkt der Übergabe des Mietgegenstandes noch zu Buche steht.

§ 6

Versicherungen

Der Mietgegenstand ist von der X auf eigene Kosten gegen

Feuer und Wasserschaden ausreichend zu versichern.

§ 7

Kosten und Gebühren

...

§ 8

Divers

Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der

schriftlichen Form.

Die Vermieterin hat das Recht, diesen Vertrag bei schweren Verstößen seitens der X gegen wesentliche Bestimmungen dieses Vertrages vorzeitig aufzukündigen; dies gilt vor allem für den Fall, daß die X mit der Zahlung von mehr als zwei Monatsmieten in Rückstand ist, für grobe Verstöße gegen die Pflichten der Mieterin, das Mietobjekt in ordentlichem Zustand zu erhalten oder für grobe Verstöße gegen Vorschriften bzw. Auflagen bezüglich Brand- und Umweltschutz. Die X hat das Recht, diesen Vertrag bei schweren Verstößen durch die Vermieterin gegen die für die Aufrechterhaltung

der Fertigung entscheidenden Bestimmungen (z.B. Ausführung behördlicher Auflagen, die Aufgabe der Vermieterin sind) vorzeitig aufzulösen; ein solcher Auflösungsgrund ist für die X auch gegeben, wenn der mit diesem Mietvertrag parallel laufende Pachtvertrag, aus welchem Grund immer, gelöst wird.

Bei Verbringung von Mietgegenständen bzw. Einstellung außerhalb des Werksgeländes wird die RKW die Vermieterin umgehend informieren und die Mietgegenstände weiterhin zur Verfügung der Vermieterin im Sinne dieses Vertrages halten.

..."

Mit Schriftsatz vom 3. Februar 1983 hatte die Bestandgeberin der Beschwerdeführerin das unwiderrufliche Verkaufsangebot erteilt, ihr die gemieteten Maschinen und Anlagen um den Pauschalbetrag von S 5,880.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer mit Fälligkeit des Kaufpreises zum 1. November 1987 zu verkaufen. Dieses bis Ende August 1987 gültige Angebot wurde von der Beschwerdeführerin nach ihren Angaben in der Beschwerde mit Schreiben vom 10. Juni 1985 angenommen.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Rechtsansicht, daß die von der Beschwerdeführerin gemieteten Maschinen in den Streitjahren nicht ihr, sondern dem Bestandgeber zuzurechnen seien und zog die sich daraus für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer der Streitjahre sowie die für die geltend gemachte Investitionsprämie für das vierte Kalendervierteljahr 1982 ergebenden Konsequenzen.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung des Prüfers und erließ u.a. in den gemäß§ 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren dieser Rechtsansicht Rechnung tragende neue Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre.

Die gegen diese Bescheide von der Beschwerdeführerin erhobene Berufung wurde zunächst mittels Berufungsvorentscheidung und - nach fristgerechter Stellung des Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz - auch mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid abgewiesen. In der Begründung des letztangeführten Bescheides heißt es sinngemäß im wesentlichen, Leasinggegenstände seien in der Regel mangels eigentümerähnlicher Herrschaftsbefugnisse des Leasingnehmers dem Leasinggeber zuzurechnen. In Ausnahmefällen, so etwa beim Restwertleasing (non-full-pay-out-leasing), mit dem der vorliegende Fall vergleichbar sei, bei dem also das Leasinggut während der Grundmietzeit (hier fünf Jahre) nicht voll ausfinanziert werde, sei nach herrschender Auffassung der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer, allerdings nur dann, wenn ihm das Optionsrecht eingeräumt werde, das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern. Wie Margreiter im 6. Kapitel (S 472) der Schriften zum gesamten Recht der Wirtschaft "Das Leasinggeschäft" zum Restwertleasing ausführe, sei die Zurechnung des Leasinggutes beim Leasinggeber vorzunehmen, wenn der Restwert aus heutiger Sicht auf den voraussichtlichen Verkehrswert (nach Ablauf der Grundmietzeit) hin kalkuliert sei und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht mehr als 90 % der Mietdauer betrage. Gerade dies treffe aber auf den vorliegenden Fall zu, in dem die Vertragsparteien bezüglich der gemieteten Maschinen einvernehmlich von einem Schätzwert von S 35 Mio ausgegangen seien. Dieser Betrag sollte in sechs Jahresraten - fünf Sechstel als Miete während der fünfjährigen Grundmietzeit und ein Sechstel hernach als Kaufpreis - entrichtet werden. Eine bloße Kaufoption beim Restwertleasing rechtfertige dagegen die Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer noch nicht. Erst eine zugunsten des Leasingnehmers bestehende entsprechende Kaufpreis-Restwertdifferenz bzw. der Umstand, daß daraus als einzig wirtschaftliche vernünftige Entscheidung die Annahme des Verkaufsanbotes durch den Leasingnehmer abzuleiten sei, führe aus steuerlicher Sicht zum Auseinanderklaffen des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums. Bei einem am Restwert orientierten Kaufpreis reiche die zu geringe Wahrscheinlichkeit des Leasingguterwerbes durch den Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit hingegen für die Zurechnung an diesen schon mit Nutzungsbeginn noch nicht aus. Die nach den Gesetzen der Wahrscheinlichkeit geleitete typisierende Betrachtungsweise fordere für eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung aber einen "hohen" Wahrscheinlichkeitsgrad (siehe Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I2, 58). Der gegenständlich zu beurteilende Mietvertrag erfülle zwar im Zusammenhang mit dem Verkaufsanbot den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes (Ausschluß Dritter - auch des Eigentümers - auf die Sache für die Zeit der möglichen Nutzung), stelle aber die positiven Befugnisse eines solchen (wie Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung) nicht sicher. Gegen einen Anschaffungsvorgang spreche auch der Umstand, daß nach dem Mietvertrag die Miete bei

Untergang der Mietgegenstände weiterbezahlt werden müsse. Die Gefahr des Unterganges der Mietgegenstände treffe trotz des bestehenden Verkaufsanbotes ausschließlich den Vermieter. Schließlich weise auch der enge Zusammenhang des Mietvertrages mit dem oben erwähnten Pachtvertrag über die Fertigungshallen auf eine Ungewißheit in bezug auf den Fortbestand der Rechtsverhältnisse über die Grundmietzeit hinaus hin. Offenbar habe die Beschwerdeführerin ihre Kaufentscheidung von der Entwicklung der Verhältnisse während der Grundmietzeit abhängig machen wollen, andernfalls wäre wohl ein Ratenkauf naheliegend gewesen. Auch dieser Umstand spreche gegen den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums und für das Vorliegen eines Bestandverhältnisses. Abschließend wurde noch bemerkt, daß die Bestandgeberin eine von ihrem (zivilrechtlichen) Eigentum abweichende Zurechnung der vermieteten Maschinen (und Anlagen) an die Beschwerdeführerin nicht billige. Auch dies zeige, daß die Bestandgeberin an eine Aufgabe ihrer Eigentumsrechte zunächst nicht gedacht habe. Zusammenfassend ergebe sich somit, daß die Beschwerdeführerin hinsichtlich der gemieteten Maschinen (und Anlagen) in den Streitjahren nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO gehabt habe.

Schon mit Berufungsentscheidung vom 1. Juli 1991 hatte die belangte Behörde in der die Investitionsprämie für das vierte Kalendervierteljahr 1982 betreffenden Angelegenheit gleichsinnig entschieden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde bekämpft nach ihrem gesamten Inhalt die sich aus der Rechtsansicht der belangten Behörde, der Beschwerdeführerin seien die von ihr gemieteten Maschinen (und Anlagen) in den Streitjahren mangels ihrer Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer nicht zuzurechnen, ergebenden Rechtsfolgen für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer der Streitjahre. Da die MÖGLICHKEIT der Verletzung in diesem Recht durch den angefochtenen Bescheid nicht auszuschließen ist, erweist sich die vorliegende Beschwerde als zulässig; sie ist aber aus folgenden Gründen nicht berechtigt:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, Slg. Nr. 6444/F, unter Bezugnahme auf Vorentscheidungen näher ausgeführt hat, kommt es für die Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, 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. Die dort erwähnten, durch das Schrifttum und die Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien für eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasingnehmer wurden wie folgt dargestellt:

a) Der Mieter (Leasingnehmer) muß das RECHT haben, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der (gegenüber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erheblich kürzeren) Vertragsdauer weiter als Mieter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Das Recht des Mieters auf weitere Nutzung muß in einem Recht auf Nutzung zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis bestehen.

b) Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes stimmen annähernd überein.

c) Das "vermietete" Wirtschaftsgut ist so auf die individuellen Bedürfnisse des "Mieters" zugeschnitten, daß seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.

d) 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 (non pay out-Verträge zum Unterschied zu den full pay out-Verträgen, bei denen im Laufe der Grundmietzeit der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes ersetzt und für die die vorstehenden Grundsätze a) bis c) gelten. Bei den NON PAY OUT-VERTRÄGEN 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.

Auf den vorliegenden Fall angewendet ist hiezu folgendes zu bemerken:

Zu a): Nach dem eingangs in seinen wesentlichen Teilen wiedergegebenen Mietvertrag war die Beschwerdeführerin nicht berechtigt, die von ihr gemieteten Maschinen (und Anlagen) nach Ablauf der (fünfjährigen) Mietdauer weiter als Mieter zu nutzen. Auch behauptet selbst die Beschwerdeführerin nicht, daß es sich bei dem im unwiderruflichen Verkaufsangebot vom 3. Februar 1983 angeführten Pauschalbetrag von S 5,880.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer um einen bloßen "Anerkennungskaufpreis" gehandelt habe; vielmehr handelt es sich bei dem noch zu leistenden Betrag um ein Sechstel der insgesamt aufzuwendenden Summe.

Zu b): Daß Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der "vermieteten" Wirtschaftsgüter annähernd übereinstimmten, wie die Beschwerdeführerin noch im Verwaltungsverfahren gemeint hatte, kann deswegen nicht angenommen werden, weil die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde selbst davon spricht, daß die Nutzungsdauer des erworbenen Maschinenparkes "weit über die Optionsfrist" hinaus gelaufen sei.

Zu c) und d): Das unter lit. c erwähnte Kriterium liegt im Beschwerdefall offenkundig nicht vor. Aus den vorliegenden Verträgen läßt sich auch keine Verpflichtung der Beschwerdeführerin ableiten, den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit der Leasinggüter schadlos zu halten. Der Beschwerdeführerin wurde hiedurch weiters kein allfälliger Verwertungsmehrerlös zugesichert. Hinsichtlich des Merkmals der annähernden Übereinstimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und der Grundmietzeit wird auf die obigen Ausführungen zu Punkt b) verwiesen.

Gegen die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, sie habe von vornherein wirtschaftliches Eigentum an den von ihr gemieteten Maschinen (und Anlagen) erlangt, spricht ferner die Abhängigkeit des die Maschinen (und Anlagen) betreffenden Mietverhältnisses von dem die Fertigungshallen betreffenden Pachtverhältnis.

Da sich die Nutzungsüberlassung an die Beschwerdeführerin nach den mängelfreien Feststellungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Kauf (Ratenkauf) darstellte und auch die Möglichkeit allein, das Kaufangebot des Leasinggebers anzunehmen, unter den Umständen des Beschwerdefalles noch keine Zurechnung von Leasinggütern an ihn rechtfertigt (vgl. Krejci, Zivilrechtsfragen zum Leasingvertrag in Egger-Krejci, Das Leasinggeschäft S 67, und Margreiter, Finanzierungsleasing in den Einkommensteuerrichtlinien 1984, aaO S 455 ff, zur in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vergleichbaren Situation beim Bestehen eines Optionsrechtes), ist der besagte Bescheid frei von der von der Beschwerdeführerin behaupteten Rechtswidrigkeit des Inhaltes. Da dem Verwaltungsgerichtshof auch kein wesentlicher Verfahrensmangel erkennbar ist, mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Leasing Vermietung Leasinggut vermietetes Wirtschaftsgut ZurechnungLeasing

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150085.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

08.12.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at