

TE Vwgh Erkenntnis 1999/12/21 94/14/0125

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.12.1999

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1090;

EStG 1988 §28 Abs1 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der H Betriebsführungsgesellschaft mbH in F, vertreten durch Mag. Dr. Andreas Grassl, Rechtsanwalt in Wien I, Mahlerstraße 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 28. Juni 1994, Zl. 30.117-3/94, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 und 1990, 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 Gesellschaft schloss im Jahr 1988 einen mündlichen Pachtvertrag mit der H KG als Verpächterin, dessen wesentlicher Inhalt in einer (undatierten) Aktennotiz wie folgt festgehalten wurde:

"I.

Gegenstand des Pachtvertrages

Die Verpächterin verpachtet und die Pächterin pachtet den Betrieb Hotel F. Pachtgegenstand sind insbesondere das zum Betrieb Hotel F. gehörige Grundstück, das Anlagevermögen sowie der Good Will. Liegenschaft und Anlagevermögen, die Pachtgegenstand sind, ergeben sich aus dem Anlageverzeichnis laut Bilanz zum 31.12.1988.

II.

Dauer

Der Pachtvertrag tritt am 1.12.1988 in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er kann unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahres durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden, somit erstmals zum 30.11.1989.

III.

Pachtzins

1.) Der jährliche Pachtzins besteht aus den beiden nachfolgend angeführten Teilbeträgen zuzüglich Umsatzsteuer in jeweiliger gesetzlicher Höhe:

a) Aus einem jährlichen Betrag von 1.800.000,--. Dieser Teilbetrag ist in zwei gleichen Raten, und zwar jeweils am 30. Mai und 30. November eines jeden Jahres zur Zahlung fällig.

b) aus einem zusätzlichen Betrag von 3 % des Gesamtumsatzes.

2.) Die Pächterin ist verpflichtet, der Verpächterin eine Pachtzinsvorauszahlung in Höhe von ö.S. 4.000.000,-- im Jahr der Begründung des Pachtverhältnisses zu leisten. Diese Vorauszahlung mindert die Pachtzahlungen der vier auf das Jahr der Begründung des Rechtsverhältnisses folgenden Jahre um je S 1.000.000,-- . Die Pachtzinsvorauszahlung ist bei Auflösung des Vertragsverhältnisses vor Ablauf des Vorauszahlungszeitraumes von der Verpächterin nicht zurückzuerstatten.

IV.

Die Pächterin ist verpflichtet, sämtliche auf den Pachtgegenstand entfallenden Kosten, wie insbesondere Betriebskosten, Lohn- und Materialkosten und sämtliche auf den Pachtgegenstand entfallenden Steuern und öffentlichen Abgaben sowie aus dem Ertrag zu entrichtenden Steuern zu tragen.

a) Die Pächterin ist verpflichtet, den Pachtgegenstand samt allem Zubehör während der ganzen Pachtdauer auf eigene Kosten zu warten, in gutem Zustand zu erhalten und bei Beendigung des Vertrages in einem solchen Zustand zurückzustellen und es sind folglich die erforderlichen Arbeiten nach den gesetzlichen Bestimmungen und Ö-Normen durchzuführen. Die Erhaltungspflicht der Pächterin erstreckt sich insbesondere auch auf das Inventar. Die Pächterin ist insbesondere verpflichtet, aus welchem Grund immer, unbrauchbar gewordene Inventargegenstände schon während der Dauer dieses Pachtvertrages durch eine gleiche Anzahl qualitätsmäßig gleichwertiger Inventargegenstände zu ersetzen und darüber hinaus bei Beendigung der Pachtdauer Inventar im selben Ausmaß in derselben Qualität zurückzustellen, wie sie solches Inventar bei Beginn der Pachtdauer übernommen hat. Die Pächterin verpflichtet sich insbesondere auch zur Vornahme der erforderlichen Investitionen im Bereich Sauna und Fitness. Weiters werden Investitionen im Restaurationsbereich in Hinblick auf die Absichtserklärung des Pkt. IX dieses Vertrages von der Pächterin vorgenommen. Die Pächterin hat keinen Anspruch auf Rückersatz von im Sinne dieses Vertragspunktes geleisteten Erhaltungsaufwendungen oder darauf, ersetzes Inventar bei Ablauf der Pachtdauer zu behalten. Investitionen in die Gebäudesubstanz werden bei Beendigung dieses Pachtverhältnisses - vorbehaltlich anderer Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Fortsetzung der Geschäftsverbindung gemäß Pkt. IX dieses Vertrages - zum Buchwert sowie einem von der tatsächlich zu erwartenden Restnutzungsdauer abhängigen Zu- oder Abschlag von der Verpächterin übernommen oder von ihr zu einer angemessenen Miete bis zum Ablauf der Nutzungsdauer gemietet.

b) Ausdrücklich ausgenommen von der Verpflichtung der Pächterin gemäß lit. a) sind die Pflicht zur Erhaltung der Dachdeckung, der Dachkonstruktion, der Fenster, der Fassaden sowie der Grundmauern der Gebäude und der Kanalisation.

VI.

Der Verpächter ist berechtigt, das Vertragsverhältnis durch eingeschriebenen Brief mit sofortiger Wirkung aufzulösen:

a) wenn über das Vermögen der Pächterin der Konkurs oder Ausgleich eröffnet wird.

b) wenn die Pächterin mit auch nur einer Pachtzinszahlung auch nur teilweise trotz erfolgter schriftlicher, eingeschriebener Mahnung länger als 21 Tage nach Zustellung der Mahnung in Verzug bleibt.

c) wenn die Pächterin eine sonstige mit diesem Vertrag übernommene wesentliche Verpflichtung trotz vorhergehender schriftlicher Mahnung unter Setzung einer angemessenen Frist zur Behebung nicht einhält.

VII.

Zufall und Gefahr dieses Pachtgegenstandes gehen mit 1.12.1988, 0.00 Uhr, auf die Pächterin über. Von diesem Zeitpunkt an hat die Pächterin einerseits alle auf den Pachtgegenstand entfallenden, nach diesem Vertrag von ihr zu übernehmenden Lasten zu tragen, andererseits steht ihr von diesem Zeitpunkt an sämtlicher ihr nach diesem Vertrag gebührender Nutzen zu.

VIII.

Der Verpächter ist verpflichtet, sämtliche sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten auf allfällige Rechtsnachfolger im Eigentum des Pachtgegenstandes zu übertragen.

IX.

Es ist erklärte Absicht der Vertragsparteien nach Ablauf dieses Pachtverhältnisses die Geschäftsverbindung in Form einer Geschäftsführerfunktion der Pächterin bzw. auch in Form der Verpachtung des Restaurationsbetriebes des Hotel F. fortzuführen."

Die Beschwerdeführerin behandelte die Pachtzinsvorauszahlung in Höhe von S 4.000.000,-- als immateriellen Vermögensgegenstand (Pachtrecht), von dem sie im Wirtschaftsjahr 1988/1989 eine Abschreibung in Höhe von S 400.000,-- sowie im Wirtschaftsjahr 1989/1990 eine solche von S 1.000.000,-- vornahm. Weiters machte die Beschwerdeführerin im Anschaffungsjahr einen Investitionsfreibetrag in Höhe von S 800.000,-- geltend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer demgegenüber fest, der Betrag von S 4.000.000,-- sei als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung des Bestandgegenstandes anzusehen. Die Vorauszahlung müsse aktiv abgegrenzt und auf den Vorauszahlungszeitraum verteilt aufgelöst werden. Ein Investitionsfreibetrag stehe nicht zu. Neben den vertraglichen Vereinbarungen spreche für den Bestandszinsvoraus der Inhalt der Pachtrechnungen. In diesen halbjährlich gelegten Rechnungen werde die anteilige "Pachtzinsvorauszahlung" in Höhe von je S 500.000,-- laut Vertrag in Abzug gebracht. Der Prüfer wies weiters auf das zwischen Pächterin und Verpächterin bestehende Naheverhältnis (an beiden Gesellschaften seien ausschließlich Familienangehörige des Dr. K. beteiligt) hin. Der Pachtvertrag sei zunächst nur mündlich geschlossen worden. Über entsprechendes Verlangen habe er am 15. Juli 1992 eine aus drei Blättern bestehende undatierte, nicht unterschriebene Aktennotiz über den wesentlichen Inhalt des Pachtvertrages erhalten. Trotz Befragung von mehreren Gesellschaftern seien ihm zunächst keine weiteren Pachtvereinbarungen zur Kenntnis gebracht worden. Erst anlässlich der am 16. November 1992 stattgefundenen Schlussbesprechung sei eine Ergänzung zum Pachtvertrag vorgelegt worden. Darin werde festgehalten, dass eine Kündigung des Pachtverhältnisses von Seiten der Verpächterin im Zeitraum für den die Pachtvorauszahlung geleistet werde, mit Ausnahme der in Punkt VI. beschriebenen Fälle ausgeschlossen sei. Diese nachträgliche Mitteilung könne nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung getretene Vereinbarung angesehen werden und sei daher zur abgabenrechtlichen Anerkennung nicht ausreichend. Unter fremden Vertragspartnern wäre zudem der ursprüngliche, ebenfalls nicht datierte und nicht unterzeichnete Vertrag nie geschlossen worden. Es müsse nämlich als unüblich angesehen werden, dass der strittige Betrag im Falle der Vertragsauflösung nicht hätte zurückerstattet werden müssen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ entsprechend geänderte Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1989 und 1990.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Der wesentliche Inhalt des im November 1988 geschlossenen mündlichen Pachtvertrages sei in einem Aktenvermerk festgehalten worden. Zur Vereinbarung des Kündigungsverzichtes sei es nach Abfassung des "Hauptaktenvermerkes", aber noch vor Leistung der Vorauszahlung im November 1989 gekommen. Die schon damals angefertigte Ergänzung zum Pachtvertrag sei nur deshalb erst im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt worden, weil der zuständige Geschäftsführer in Wien wohne und vorher keine Gelegenheit gehabt habe, diesen Teil des Aktenvermerkes nachzureichen. Selbst ohne ausdrückliche Vereinbarung wäre im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung auf Grund der Vereinbarung einer nicht rückerstattbaren Pachtvorauszahlung durch den Bestandnehmer auf einen Kündigungsverzicht des Bestandgebers für den Zeitraum der Vorauszahlung und damit den Erwerb eines Bestandrechtes aus der Vertragsabsicht zu schließen.

Nach einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Hinblick auf das zwischenzeitig ergangene hg.

Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077, 0078, 0079, wies die Beschwerdeführerin darauf hin, im vorliegenden Falle sei neben der Pachtvorauszahlung auch ein angemessener laufender Pachtzins zu entrichten. Dieser beläufe sich - beziehe man die Verpflichtung der Pächterin zur Vornahme sämtlicher erforderlicher Erhaltungsaufwendungen sowie den Ersatz von unbrauchbar gewordenen Inventargegenständen mit ein - auf rund S 1,700.000,- pro Jahr. Die Zahlung des strittigen Betrages erkläre sich daraus, dass die Pächterin eine über zwei Jahrzehnte aufgebaute Stammgätekundschaft habe übernehmen können. Auch das weitere vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Indiz für die Begründung eines Pachtrechtes - die fehlende Rückforderungsmöglichkeit der Vorauszahlung - liege gegenständlich vor.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Der Nachtrag zum Pachtvertrag erfülle die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Grundsätze nicht. Doch komme diesem Umstand keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Entspreche das rechtliche Schicksal der im Voraus bezahlten Miete jenem der laufenden Miete, liege jedenfalls eine Mietvorauszahlung vor. Die strittige Zahlung von S 4.000.000,- sollte nicht neben dem in Punkt III. Z. 1 der "Aktennotiz" vereinbarten Pachtzins von S 1.800.000,- und dem umsatzabhängigen Zusatzbetrag zu leisten sein, sondern die Pachtzahlungen der vier auf das Jahr der Begründung des Rechtsverhältnisses folgenden Jahre mindern. Allein schon nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Aktennotiz sei der Ansicht zu folgen, dass der Einmalbetrag nicht für die Einräumung eines (gesondert abgegoltenen) Rechtes, sondern als Vorauszahlung auf das laufende Entgelt zu betrachten sei. Dies gelte umso mehr, wenn eine Kündigung des Pachtverhältnisses von Seiten der Verpächterin für den Vorauszahlungszeitraum von vier Jahren ausgeschlossen worden sein sollte. Das Pachtverhältnis sei von Anbeginn nicht etwa auf die für einen Mietrechtserwerb ungewöhnlich kurze Dauer von vier Jahren, sondern auf unbestimmte Zeit eingegangen worden. Auch könne der Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach ohnedies von einem "angemessenen" laufend zu entrichtenden Pachtzins auszugehen sei, nicht gefolgt werden. Die verschiedenen Pachtzinskomponenten seien auch nach Ablauf des Vorauszahlungszeitraumes zu erbringen, dann jedoch um S 1.000.000,- erhöht. Für eine vom Wortlaut der Aktennotiz abweichende ergänzende Vertragsauslegung im Sinne des Berufungsbegehrens bleibe schon deshalb kein Raum, weil die Geschäftsführung beider Vertragsparteien in den Händen derselben Personen gelegen sei und bei Abschluss des Pachtverhältnisses allein aus diesem Grund eine Auflösung des Rechtsverhältnisses während der ersten vier Jahre nicht ernsthaft zu erwarten gewesen wäre. Für ein Verständnis des strittigen Betrages als "Vorauszahlung" spreche vor allem auch, dass die Zahlung unter diesem Titel in Rechnung gestellt und in den Folgejahren verrechnet worden sei. Demgegenüber komme der Darstellung in den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin die ihr zugemessene Bedeutung schon deshalb nicht zu, weil es sich hiebei bereits um das Ergebnis einer abgabenrechtlichen Würdigung handle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens beziehen sich auf das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077, 0078, 0079. Darin hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Mieter durch den Abschluss eines gültigen Mietvertrages mit dem Vermieter stets ein Mietrecht erwirbt. Eine andere Frage sei es jedoch, ob unter der Bezeichnung "Mietvorauszahlung" geleistete Beträge Anschaffungskosten für das Mietrecht darstellten; diese Frage lasse sich nur nach den Verhältnissen des Einzelfalles lösen. Indizien dafür, dass Anschaffungskosten für ein Mietrecht angefallen seien, seien etwa darin zu erblicken, dass "Vorauszahlungen" neben einem angemessenen laufenden Mietzins oder für einen ungewöhnlich langen Zeitraum zu entrichten seien. Anschaffungskosten eines Mietrechtes würden vorliegen, wenn die betreffende Geldleistung für den Abschluss des Mietvertrages als solchen und nicht für die zeitraumbezogene Nutzung des Mietobjektes erbracht werde. Die laufend zu entrichtende Miete sei hingegen - gleichgültig, wann sie bezahlt werde - unmittelbare Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjektes.

Die Beschwerdeführerin verkennt die Rechtslage, wenn sie aus diesem Erkenntnis den Schluss zieht, die Abgrenzung von Mietrechten und Mietvorauszahlungen entscheide sich anhand der Frage, ob das Entgelt bei vorzeitiger Vertragsauflösung oder im Falle der Leistungsunmöglichkeit zurückzuzahlen sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis die fehlende Rückforderungsmöglichkeit lediglich als Indiz dafür gewertet, dass eine Leistung nicht als Entgelt für die Nutzung erbracht werde, sondern dafür, um überhaupt den Abschluss eines Mietvertrages zu erwirken. Mit diesen Ausführungen ist der Gerichtshof jedoch 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 genaue 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 den Anschaffungskosten des Mietrechtes zählt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0111). Einer derartigen Abgrenzung bedarf es im Hinblick auf die von der belangten Behörde aktenkonform festgestellte vierjährige Minderung der Höhe der Pachtzinsen jedoch nicht.

Auf der Grundlage der angeführten Rechtsprechung fehlt dem weiteren Beschwerdeeinwand, die Vorauszahlung einer nicht rückzahlbaren Pachtkomponente sei ökonomisch gerechtfertigt, weil die Pächterin einen Betrieb mit großer Stammkundschaft habe übernehmen können, jegliche Relevanz. Die belangte Behörde - nur der angefochtene Bescheid unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung - hat die Leistung der Pachtvorauszahlung nämlich keineswegs als unangemessen oder nicht fremdüblich beurteilt, sondern lediglich festgestellt, dass der strittige Betrag als vorausbezahltes laufendes Nutzungsentgelt anzusehen sei. Diese Beurteilung steht mit der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Einklang (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 15. April 1998, 98/14/0043, das eine unter keinen Umständen rückzuerstattende Einmalzahlung betroffen hat).

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 21. Dezember 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1994140125.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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