

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

11.03.1992

Geschäftszahl

90/13/0230

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der D-AG in Wien, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, vom 31. Juli 1990, Zl. 6/2 - 2005/89-09, betreffend Investitionsprämie für das zweite Kalendervierteljahr 1987, 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 ist Alleingesellschafterin der I. Vertriebsgesellschaft mbH; von einem Aktiennominale der Beschwerdeführerin von 180 Mio S war zum 31. Dezember 1986 ein Anteil von 158 Mio S in Händen der W. AG.

Die Beschwerdeführerin schloß mit der I.

Vertriebsgesellschaft mbH am 11. Juni 1987 einen Vertrag, mit dem die I. Vertriebsgesellschaft mbH sich verpflichtete, für die Beschwerdeführerin auf Vertragsdauer Flugmindestkapazität von 250 Stunden pro Jahr eines zweistrahligen Motorflugzeuges mit festgelegtem Sicherheitseinrichtungsstandard bereitzuhalten und über jeweilige Aufforderung prompt zur Verfügung zu stellen; während die Beschwerdeführerin zum Abschluß konkreter Mietverträge über das zur Vermietung bereitzuhaltende Flugzeug nicht verpflichtet sein sollte, wurde eine anderweitige Vermietung des bereitzuhaltenden Flugzeuges durch die I. Vertriebsgesellschaft mbH an die vorherige Zustimmung der Beschwerdeführerin gebunden. Die I. Vertriebsgesellschaft mbH verpflichtete sich zur Versicherung des Luftfahrzeuges mit einer Kaskoversicherungssumme von 16 Mio S, garantierte die Vorsorge für die Abdeckung sämtlicher Haftungstatbestände im Zusammenhang mit der Benützung des Luftfahrzeuges durch sie und übernahm die gänzliche Schad- und Klagloshaltung der Beschwerdeführerin und sonstiger Dritter, denen die Beschwerdeführerin die Benützung des Luftfahrzeuges überlassen sollte, hinsichtlich sämtlicher Ansprüche. Das Vertragsverhältnis sollte am 15. Juni 1987 beginnen und wurde auf unbestimmte Zeit, kündbar von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres, abgeschlossen, die I. Vertriebsgesellschaft mbH verzichtete auf die Aufkündigung des Vertrages für die Dauer von sechs Jahren. Die Punkte III und IV des Vertrages haben folgenden Wortlaut:

"III.

Die I. Vertriebsgesellschaft mbH wird der (Beschwerdeführerin) im Falle der Anmietung des Luftfahrzeuges pro Betriebsstunde ein pauschaliertes Entgelt von S 14.000 zuzüglich Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe in Rechnung stellen.

Sollten sich die Kalkulationsgrundlagen erheblich verändern, werden die Vertragspartner eine angemessene und die wechselseitigen wirtschaftlichen Interessenlagen entsprechend berücksichtigende Regelung treffen.

IV.

Für die Einräumung der in diesem Vertrag begründeten Rechte der (Beschwerdeführerin) verpflichtet sich diese, an die I. Vertriebsgesellschaft mbH ein einmaliges, nicht rückzahlbares Pauschalentgelt von 9,9 Mio S

zuzüglich 20 % USt. im Betrage von S 1,980.000.--, gesamt sohin S 11,880.000.-- binnen einem Monat nach Vertragsabschluß und Rechnungslegung zu bezahlen."

Am 16. Juni 1987 schloß die Beschwerdeführerin mit der W. AG einen Vertrag, dessen ersten beiden Punkte folgenden Wortlaut haben:

"I.

Die (Beschwerdeführerin) betreibt einen Geschäftszweig
Mietwagen.

Zufolge bedeutender Expansion dieses Bereiches ist für die (Beschwerdeführerin) die organisatorische, administrative und betriebswirtschaftliche Abwicklung nicht mehr zweckmäßig. Dazu kommt, daß der Ankauf von Fremdmarken im Hinblick auf bestehende Wettbewerbsvereinbarungen aus den Importeurverträgen mit X. und Y. als nicht opportun erachtet wird. Überdies ist mit der Bereithaltung der Mietwagenflotte, die derzeit etwa 400 Kraftfahrzeuge umfaßt, ein bedeutendes unternehmerisches Wagnis verbunden.

II

Die W. AG erklärt sich daher im Rahmen dieses Vertrages bereit, der (Beschwerdeführerin) zu den Bestimmungen und Bedingungen dieses Vertrages eine Kraftfahrzeugflotte bis zu maximal 450 Kraftfahrzeugen zum Betriebe des Mietwagengewerbes zur Verfügung zu stellen."

Im Punkt IV. des Vertrages räumte die W. AG der Beschwerdeführerin "im Rahmen dieses Vertrages" das Recht ein, Kraftfahrzeuge der im einzelnen angeführten Kategorien und maximalen Stückzahlen je Kategorie anzufordern, wobei die W. AG sich verpflichtete, diese Kraftfahrzeuge unbeschadet des tatsächlichen Abschlusses derartiger Mietverträge mit der Beschwerdeführerin während der gesamten Dauer dieses Vertrages ausschließlich zur Vermietung an diese zur Verfügung zu halten. Die für die einzelnen Kategorien gesondert festgelegten monatlichen Mietzinse sollten wertgesichert zuzüglich Umsatzsteuer im Falle der Inanspruchnahme von Kraftfahrzeugen für jede Anmietung zumindest für einen vollen Monat zu verrechnen sein; Überschreitungen innerhalb der einzelnen Kategorien wurden "nach vorheriger Abstimmung" für möglich erklärt. In weiteren Vertragsbestimmungen übernahm die Beschwerdeführerin die Verpflichtung, angemietete Kraftfahrzeuge während der gesamten Mietdauer zu versichern, auf ihre Kosten zu warten und zu reparieren.

Versicherungsansprüche aus Untergang oder Verlust eines angemieteten Kraftfahrzeuges sollten der W. AG zustehen, Ansprüche gegen Versicherer aus Schadensfällen hingegen der Beschwerdeführerin, wobei Reparaturablöseleistungen allerdings an die W. AG weitergeleitet werden sollten, sofern die Beschwerdeführerin der W. AG nicht den vollen Zeitwert des Kraftfahrzeuges vor Beschädigung ersetzen wollte. Die W. AG übernahm die Verpflichtung, nur neuwertige Kraftfahrzeuge in technisch einwandfreiem Zustand zur Verfügung zu stellen. Das Vertragsverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit, beginnend mit dem 15. Juni 1987, abgeschlossen, es sollte von beiden Teilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres kündbar sein, wobei die W. AG auf die Dauer von sechs Jahren auf die Kündigung verzichtete.

Punkt V dieses Vertrages schließlich hat folgenden Wortlaut:

"V.

Für die Einräumung der in diesem Vertrag begründeten Nutzungsrechte der (Beschwerdeführerin) verpflichtet sich diese, an die W. AG ein einmaliges, nicht rückzahlbares Pauschalentgelt von S 57,425.000.-- zuzüglich 20 % USt. von S 11,485.000.--, gesamt sohin S 68,910.000.-- binnen einem Monat nach Vertragsabschluß und Rechnungslegung zu bezahlen."

Sowohl die I. Vertriebsgesellschaft mbH als auch die W. AG legten über die ihnen in den dargestellten Verträgen versprochenen Bereitstellungsentgelte der Beschwerdeführerin am 16. Juni 1987 Rechnung.

In ihrem am 18. Dezember 1987 beim Finanzamt eingelangten Verzeichnis machte die Beschwerdeführerin unter anderem auch für die aus den dargestellten Verträgen entrichteten Bereitstellungsentgelte im Umfang der Nettobeträge von S 9,900.000.-- und S 57,425.000.-- unter dem Titel "Nutzungsrecht Flugkapazität" und "Nutzungsrecht Mietfahrzeuge" für das zweite Kalendervierteljahr 1987 Investitionsprämie geltend.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid verweigerte die belangte Behörde die Zuerkennung der begehrten Investitionsprämie mit der Begründung, die in den dargestellten Verträgen erworbenen Rechte der Beschwerdeführerin stellten bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin sich in ihrem Recht auf Zuerkennung der begehrten Investitionsprämien verletzt erachtet und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes beantragt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde begehrt. Die Beschwerdeführerin hat auf die Gegenschrift der belangten Behörde repliziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 des Investitionsprämiengesetzes setzte die Gewährung einer Investitionsprämie die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens voraus. Die Frage, ob die Beschwerdeführerin mit den in den oben dargestellten Vertragswerken ihr zugeschriebenen Berechtigungen solche Wirtschaftsgüter angeschafft hat, steht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Streit.

Der Beschwerde ist nicht entgegenzutreten in jener Darstellung, die sie im grundsätzlichen davon gibt, in welcher Weise der vom Gesetz nicht definierte Begriff des Wirtschaftsgutes von der deutschen und österreichischen Höchstgerichtsjudikatur nach Inhalt und Umfang verstanden wird. Wirtschaftsgüter sind danach alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, also solche Güter, bei denen eine wirtschaftliche Ausnutzung möglich ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1965, 45/64, ebenso Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch² Tz 20 zu § 6 EStG 1972 mit weiteren Nachweisen). Der Begriff des Wirtschaftsguts umfaßt in den tatsächlichen Zuständen damit auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten läßt, und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (BFH 29. April 1965, IV 403/62 U, BStBl 1965 III S. 414).

Die Beschwerdeführerin hat auch recht in der Auffassung, daß nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen beurteilt werden muß, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt. Gerade das hat die belangte Behörde aber getan. Es irrt die Beschwerdeführerin im Verständnis der behördlichen Argumentation. Wenn die belangte Behörde wie im Verwaltungsverfahren so auch im angefochtenen Bescheid zunächst den zivilrechtlichen Gehalt der abgeschlossenen Vereinbarungen zu erforschen trachtete, diente dies nur der Ermittlung und Klarstellung des Inhalts jener Berechtigungen, aus deren Erwerb die Beschwerdeführerin die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes ableiten will. Mit dem Versuch, zunächst den tatsächlichen Inhalt der vertraglichen Rechte zivilrechtlich klarzustellen, konnte die Behörde mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise noch nicht in Widerstreit geraten. Schließt doch das Gebot wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Ermittlung der zivilrechtlich herbeigeführten Rechtsfolgen nicht aus, sondern erfordert sie im Gegenteil geradezu. Erst wenn feststeht, welche Rechtsfolgen ein Abgabepflichtiger mit dem von ihm vertraglich gesetzten Tatbestand zivilrechtlich bewirkt hat, ist die nach den §§ 21 ff BAO vorzunehmende Prüfung an der Reihe, welches wirtschaftliche Ergebnis der Abgabepflichtige im Kleid der zivilrechtlichen Rechtsfolgen herbeigeführt hat.

Betrachtet man den Inhalt jener Berechtigungen, die sich die Beschwerdeführerin in den Verträgen einräumen ließ, ist der belangten Behörde beizupflichten, wenn sie darin zum einen das Recht auf prompte Bereitstellung und zum anderen das Recht zur Anmietung zu einem - für sich allein betrachtet - günstigen Mietzins erkannt hat. Nun ist die Frage der zivilrechtlichen Durchsetzbarkeit der eingeräumten Berechtigungen mit Klage unmittelbar auf Erfüllung des durch Gestaltungsrecht in Kraft gesetzten Mietvertrages oder nur mit vorgeschalteter Klage auf Abschluß des Mietvertrages für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gehaltes der Vereinbarungen von untergeordneter Bedeutung. Die belangte Behörde hat den vertraglichen Berechtigungen der Beschwerdeführerin die Qualifikation als Wirtschaftsgut mit der Begründung abgesprochen, daß sowohl Kraftfahrzeuge als auch Flugstunden als jederzeit leicht verfügbare Güter zu beurteilen seien, weil in beiden Fällen wenig mehr als ein Telefonanruf erforderlich sei, um die gewünschte Leistung zu erhalten, was dem Recht auf prompte Bereitstellung die Eignung nehme, bei einer Veräußerung des Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises mit einem besonderen Entgelt angesetzt zu werden. Das Recht auf Abschluß eines Mietvertrages unter Ansatz eines günstigen Mietzins aber werde durch die Höhe des zu leistenden Bereitstellungsentgeltes seiner wirtschaftlichen Bedeutung beraubt.

Die Beschwerde tritt dieser Argumentation mit der Auffassung entgegen, der Erwerber eines Unternehmens, der die Regeln des wirtschaftlichen Verkehrs beachte und vernünftig denke, würde für die Bereitstellung von 450 Kraftfahrzeugen bzw. von Flugkapazität gewiß ein besonderes Entgelt zahlen, weil damit die uneingeschränkte Disposition über diese Sachwerte unter Ausschluß der Last verbunden sei, diese Gegenstände selbst anschaffen, laufend erneuern und die mit ihrer Haltung verbundenen Risiken tragen zu müssen. Nun ist aber, wie die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend bemerkt, die Befugnis, fremde Sachen zu benützen, ohne die mit dem Eigentumsrecht verbundenen Gefahren zu tragen, jeglichem Nutzungsrecht an fremder Sache, so im besonderen auch dem Bestandrecht immanent. Gerade diese Befugnis ist es ja, die mit dem Nutzungsentgelt, im Mietvertragsfall mit dem Bestandzins, abgegolten wird. Der belangten Behörde kann aber nicht entgegengetreten werden, wenn sie den vereinbarten Bereitstellungsentgelten diese Abgeltungsfunktion nicht zuschreiben wollte. Wurden doch die Bereitstellungsentgelte nach dem unzweideutigen Wortlaut der Verträge unabhängig vom tatsächlichen Abschluß darauf basierender Mietverträge versprochen. Damit verbietet sich schon der am Ende der Beschwerdeausführungen unternommene Versuch, die Bereitstellungsentgelte hilfsweise in eine Vorauszahlung von Nutzungsentgelten gleich Mietzinsvorauszahlungen umzudeuten. Dem steht außerhalb der Stipulierung der Bereitstellungsentgelte unabhängig von jedem künftigen Mietvertragsabschluß auch die völlige Unbestimmtheit der zu erwartenden Mietvertragsabschlüsse nach Anzahl, Einzelvertragsdauer und - bezogen auf die Kraftfahrzeuge - Vertragsgegenstand und Bestandzins entgegen, welche Ungewißheit jeglichen Zuordnungsversuch von Teilen der Bereitstellungsentgelte auf die künftig geschuldeten Bestandzins ausschloß.

Es sei der Beschwerde zugegeben, daß die rechtlich abgesicherte Tatsache, Mietverträge über bestimmte Gegenstände zu einem im voraus bestimmten Mietzins jederzeit sofort abschließen zu können und dadurch der Suche nach einem das begehrte Objekt zur Vermietung anbietenden Vertragspartner entzogen zu sein, wirtschaftlich so wertlos vielleicht nicht ist, wie die belangte Behörde es ansah. Auch die unwidersprochen als günstig bezeichnete Höhe der Mietzinse, zu denen abzuschließen die Vertragspartner der Beschwerdeführerin sich verbanden, bedeutet mit dem Recht der Beschwerdeführerin, auf den Abschluß zu eben diesen Mietzinsen zu dringen, einen wirtschaftlichen Vorteil.

Aus dieser Einsicht ist für die Beschwerdeführerin aber nichts gewonnen, weil die ihr in den Verträgen zugeschriebenen Berechtigungen ein selbständig bewertbares Gut deswegen als angeschafft noch nicht erkennen lassen. Es sind die im Beschwerdefall geltend gemachten Bereitstellungsrechte einer von ihrer tatsächlichen Erfüllung durch konkreten Nutzungserwerb losgelösten Bewertung nicht zugänglich. Ihr wirtschaftlicher Wert steht nämlich für das Unternehmen mit dem Wert der für den Bedarfsfall versprochenen konkreten Nutzungsüberlassungen in untrennbarem Zusammenhang, wie aus dem wirtschaftlichen Konnex der Höhe der Bereitstellungsentgelte mit jener der vorpaktierten Mietzinse deutlich wird. Gerade die Beschwerdeführerin hat diesen Zusammenhang im Verwaltungsverfahren damit aufgezeigt, daß sie den von der Behörde in Frage gestellten wirtschaftlichen Sinn der geleisteten Bereitstellungsentgelte mit der von ihr bei Vertragsabschluß zutreffend prognostizierten Häufigkeit der konkreten Vermietungsfälle dargestellt hat. Wirtschaftlich wertvoll wurden die Anwartschaftsrechte erst im Zeitpunkt und im Ausmaß ihrer Verwirklichung.

Damit wurde aber mit dem Erwerb der Bereitstellungsrechte ein (selbständig bewertbares) Wirtschaftsgut noch nicht angeschafft. Es ist die rechtsverbindliche Zusage, nach Maßgabe eines künftigen Bedarfs das Nutzungsrecht an bestimmten Wirtschaftsgütern einräumen zu wollen, der Anschaffung des Nutzungsrechtes ebensowenig gleichzuhalten, wie die rechtsverbindliche Zusage, über Wunsch ein Wirtschaftsgut dem Vertragspartner zum Kauf anzubieten, noch keine Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes bedeutete. Selbst dann, wenn die Lieferung eines Wirtschaftsgutes im Rahmen eines Verpflichtungsgeschäftes rechtsverbindlich vereinbart und das Verpflichtungsgeschäft vom Käufer durch Bezahlung des vereinbarten Entgelts bereits erfüllt ist, liegt ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich dieses Wirtschaftsguts noch nicht vor, weil es dazu erst der Vertragserfüllung durch den Verkäufer bedarf. Es setzt der steuereigene Wirtschaftsbegriff der "Anschaffung" (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Oktober 1985, 85/14/0091, Slg. Nr. 6039/F, mit weiteren Nachweisen) nämlich die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit nicht im Sinne der bloß rechtlichen, sondern der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das von der Anschaffung betroffene Wirtschaftsgut voraus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Juni 1991, 90/13/0028).

Nicht verkennt der Gerichtshof, daß es Anwartschaftsrechte geben kann, die Gegenstand des selbständigen rechtsgeschäftlichen Verkehrs sind. Das Vorliegen des im § 2 Abs. 1 des Investitionsprämiengesetzes normierten Tatbestandselements der Anschaffung eines (selbständig bewertbaren) Wirtschaftsgutes wird aber jeweils nur dort bejaht werden können, wo der wirtschaftliche Nutzen, den der Rechtserwerber mit der jeweiligen Vertragsgestaltung gegen Entgelt anstrebt, unmittelbar ohne weitere vertragliche Abmachungen verfügbar ist.

Zutreffend im Ergebnis hat somit die belangte Behörde das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionsprämie im strittigen Umfang verneint und die Beschwerdeführerin mit der Versagung der geltend gemachten Investitionsprämie in ihren Rechten daher nicht verletzt. Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen; von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.