

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.04.1998

Geschäftszahl

98/14/0043

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 H GmbH in K, vertreten durch Dr. Ingrid Hochstaffl-Salcher, Rechtsanwältin in 6300 Wörgl, Bahnhofstraße 37, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 21. Jänner 1998, Zl. 70.587-7/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe - im Rahmen ihres Gewerbebetriebes - als Mieterin Mietverträge geschlossen, die für die gesamte Laufzeit unkündbar gewesen seien und festgelegt hätten, daß das Entgelt unter keinen Umständen rückzuerstatten sei. Durch diese Verträge habe sie Mietrechte erworben. Der Erwerb der Mietrechte habe bei ihr zu einer attraktiven Realverzinsung in Höhe des bei der Bewertung der Mietrechte herangezogenen Kapitalisierungszinssatzes geführt, weil sie Untermietverträge abgeschlossen habe, die Wertsicherung dieser Untermietverträge aber bei der Bewertung der Mietrechte nicht berücksichtigt worden sei. Es lägen schon außersteuerliche Gründe für den Abschluß der Mietverträge vor. Die Höhe des vereinbarten Entgeltes halte jeweils einem Fremdvergleich stand. Im einzelnen habe die Beschwerdeführerin folgende Mietrechte erworben:

Vermieter	Zeitraum	Gesamtentgelt in Mio S
L-GmbH	15 Jahre	4,1
L-GmbH	ca 38 Jahre	19,0
V-GmbH	ca 13 Jahre	1,05
V-GmbH	25 Jahre	4,36
V-GmbH	15 Jahre	0,46
O-GmbH	20 Jahre	41,48
		70,45

Die Inhalte der Mietvereinbarungen seien weitgehend identisch. Zur Höhe des Entgeltes werde beispielsweise in der Vereinbarung über den ersten der oben aufgelisteten Verträge ausgeführt:

"3. (a) Der Kaufpreis für die Rechte hinsichtlich der gesamten Vertragsdauer ist bei Bestätigung des mündlich abgeschlossenen Mietrechtsvertrages durch die als Rechtsvertreter und Zeugen fungierenden Rechtsanwälte, Dr. P und Dr. H, jeweils an ihre Klienten bar zur Zahlung fällig. Der Kaufpreis beträgt 4,1 Mio. S zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. (b) Die Umsatzsteuer ist monatlich von einem anteiligen Betrag in Höhe von 22.777 S zu entrichten.

(c) Die Betriebskosten, Steuern und Abgaben trägt die Veräußererin. Von der Veräußererin sind auch Kosten für Großreparaturen zu tragen.

(d) Das Mietrecht wurde wie folgt bewertet:

Nettomieteinnahmen jährlich	480.000 S
Barwert bei einem Zinssatz von 8% und 15-jähriger Bestandsdauer	4,108.000 S

Das Mietrecht wird sohin gerundet
bewertet mit

4,100.000 S

Der ansonsten bei Bewertung von Mietrechten meist
berücksichtigte Risikoabschlag entfällt, da eine Indexierung
der Miete nicht berücksichtigt wurde."

Die Beschwerdeführerin habe aufgrund dieser Vereinbarung ein Gesamtentgelt in Höhe von 70,45 Mio. S geleistet und von diesem Investitionsfreibeträge in Höhe von 14,090.000 S geltend gemacht. Das Finanzamt habe - hinsichtlich Körperschaftsteuer nach Wiederaufnahme des Verfahrens - berichtigte Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 erlassen und dabei die Anerkennung der geltend gemachten Investitionsfreibeträge verweigert. Die gegen die Sachbescheide erhobene Berufung habe die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin erachte sich in ihrem Recht auf Zuerkennung der Investitionsfreibeträge für die im Jahr 1992 angeschafften Mietrechte verletzt. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 12. Jänner 1983, 82/13/0174, ausgesprochen, daß auch Mietrechte zu den Wirtschaftsgütern zählten. Gemäß § 10 EStG 1988 stehe daher der Investitionsfreibetrag zu. Erst durch die EStG-Novelle 1993, BGBl. 400, sei die Möglichkeit beseitigt worden, für die Anschaffungskosten von Rechten (damit auch von Mietrechten) einen Investitionsfreibetrag geltend zu machen.

Aufwendungen für den Erwerb von Mietrechten seien von Mietvorauszahlungen zu unterscheiden (Hinweis auf Schubert/Pororny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 639). Merkmale für die Abgrenzung von Mietrechten und Mietvorauszahlungen lägen darin, daß das Entgelt für Mietrechte unter keinen Umständen zurückzahlen sei und Mietrechte unkündbar und sogar veräußerbar seien. Im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung vom 27. Juni 1991 seien Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veröffentlicht, in denen zum Ausdruck gebracht werde, es liege ein Mietrecht vor, wenn die Position des Mieters für den Vorauszahlungszeitraum rechtlich abgesichert und für den Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung keine Rückverrechnung vorgesehen sei. Die belangte Behörde sei zu Unrecht nicht von der Anschaffung von Rechten, die den Anspruch auf Investitionsfreibetrag vermittelten, ausgegangen.

Die Beschwerdeführerin rügt weiters mit folgendem Vorbringen die Verletzung von Treu und Glauben: Im Zuge der bei ihr durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung sei im Oktober 1995 eine erste Schlußbesprechung abgehalten worden, bei welcher der Leiter der Großbetriebsprüfung Innsbruck den Vertretern der Beschwerdeführerin zugesagt habe, hinsichtlich des Investitionsfreibetrages für Mietrechte die Entscheidung des Vorstandes des Finanzamtes Kufstein zu akzeptieren. Im Jänner 1996 habe dieser Vorstand der Großbetriebsprüfung eine Stellungnahme übermittelt, nach welcher der Investitionsfreibetrag zustehe. In der Folge seien dennoch erstinstanzliche Bescheide ergangen, mit welchen der Investitionsfreibetrag für die Mietrechte nicht anerkannt worden sei. Hätte die Beschwerdeführerin schon vor dem Erwerb der Mietrechte eine schriftliche Anfrage an das Finanzamt Kufstein gestellt, wäre es zu einer positiven Antwort gekommen und die Beschwerdeführerin durch den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt. Eine solche Anfrage sei lediglich deshalb nicht gestellt worden, weil dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin das Recht auf Investitionsfreibetrag völlig gesichert erschienen sei.

Die Beschwerdeführerin rügt auch die Nichtbeachtung des § 307 Abs. 2 BAO. Die belangte Behörde habe sich auf nach Ablauf des Streitjahres 1992 ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt (Erkenntnisse vom 21. Jänner 1993, 88/14/0077-0079, und vom 23. Oktober 1997, 96/15/0111) und geglaubt, aus diesen Erkenntnissen ableiten zu können, für das Vorliegen eines Mietrechtes bedürfe es neben einer laufenden Miete eines weiteren Entgeltes für den Vertragsabschluß. Sollten die von der belangten Behörde zitierten Erkenntnisse in diesem Sinn zu verstehen sein, stünden sie nicht im Einklang mit der für das Veranlagungsjahr 1992 geltenden Auslegung, die sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Jänner 1983, 82/13/0174, aus den Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Literaturmeinungen ergebe. Diesfalls wäre ein Anwendungsfall der Rechtsschutzeinrichtung des § 307 Abs. 2 BAO gegeben. Im übrigen unterschieden sich die gegenständlichen Mietvereinbarungen von jenen der genannten Erkenntnisse dadurch, daß im Beschwerdefall die Zahlung des jeweiligen Kaufpreises Voraussetzung für den Abschluß des Mietvertrages gewesen sei, die Mietrechtsverträge schriftlich festgehalten worden seien, die Aufkündigung der Verträge und die Rückzahlbarkeit des Entgeltes ausgeschlossen sei und in Anbetracht der gewählten Vertragsgestaltung sogar Rechte iSd Zivilrechtes vorlägen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Im Erkenntnis vom 12. Jänner 1983, 82/13/0174, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß auch Mietrechte zu den Wirtschaftsgütern zählten. Nach dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt sind Mietvorauszahlungen geleistet worden und ist dem Mieter ein Rückforderungsrecht für den Fall der Auflösung des Mietvertrages aus wichtigem Grund zugestanden. Das Erkenntnis enthält keine ausdrückliche Aussage zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes.

Im Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077, 0078, 0079, hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, daß der Mieter durch den Abschluß eines gültigen Mietvertrages mit dem Vermieter stets ein Mietrecht erwerbe. Eine

andere Frage sei es jedoch, ob als Mietvorauszahlung geleistete Beträge in Wahrheit keine Mietvorauszahlungen, sondern 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.

Im Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0111, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf verwiesen, daß das Mietrecht das Recht auf entgeltliche Nutzung einer Sache sei. Das nach den Verhältnissen des Einzelfalles angemessene Nutzungsentgelt zähle daher nicht zu den Anschaffungskosten des Mietrechtes. Der Mietzins sei - gleichgültig wann er entrichtet werde - unmittelbar Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjektes. Anschaffungskosten für ein Mietrecht könnten nur solche Aufwendungen sein, die über das Nutzungsentgelt hinaus geleistet und für den Abschluß des Mietvertrages als solchen erbracht würden.

Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung ist der Beschwerdeführerin darin zuzustimmen, daß sie durch den Abschluß der einzelnen Verträge Mietrechte - wohl auch solche im Sinn des Zivilrechts - erworben hat und daß Mietrechte zu den Wirtschaftsgütern zählen. Die Beschwerdeführerin ist auch mit dem Vorbringen im Recht, wonach zwischen Mietvorauszahlungen einerseits und Anschaffungskosten für Mietrechte zu unterscheiden sei.

Die Beschwerdeführerin verkennt allerdings die Rechtslage, soweit sie vorbringt, die Merkmale für die Abgrenzung von Mietrechten und Mietvorauszahlungen bestünden darin, daß das Entgelt unter keinen Umständen zurückzuzahlen sei und Mietrechte unkündbar bzw. übertragbar seien. Zum einen liegt nämlich ein Mietrecht vor, wenn zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer ein gültiger Bestandvertrag zustandegekommen ist (vgl. das hg. Erkenntnis 88/14/0077 ff). Ein Mietrecht liegt also unabhängig von den in der Beschwerde genannten Merkmalen vor. Zum anderen schließen sich Mietrecht und Mietvorauszahlungen nicht gegenseitig aus: Mietvorauszahlungen liegen vielmehr regelmäßig nur dann vor, wenn dem Mieter ein Mietrecht eingeräumt ist.

In Wahrheit scheint es der Beschwerdeführerin darum zu gehen, daß ihre Zahlungen von 70,45 Mio. S als Anschaffungskosten für die erworbenen Mietrechte angesehen werden sollen.

Ob eine Zahlung zu den Mietvorauszahlungen oder zu den Anschaffungskosten zu rechnen ist, muß nach den Verhältnissen des Einzelfalles beurteilt werden (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 88/14/0077 ff). Wie sich aus den Beschwerdeausführungen ergibt, stellten die in Rede stehenden Zahlungen den Barwert der angemessenen Miete für die jeweils vereinbarte Mietdauer dar. Daraus folgt, daß sie das Entgelt für die laufende Nutzungsüberlassung bilden. Daß aber die belangte Behörde die Gegenleistung für die laufende Nutzungsüberlassung nicht zu den Anschaffungskosten des Rechts auf entgeltliche Nutzung gezählt hat, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig erkennen. Es liegt auf der Hand, daß der Abschluß eines Mietvertrages nur zustandekommt, wenn sich der Mieter zur Leistung eines Nutzungsentgeltes verpflichtet; zu den Anschaffungskosten des Mietrechtes kann aber jedenfalls nur ein über das angemessene Nutzungsentgelt hinausgehendes Entgelt zählen (vgl. das hg. Erkenntnis 96/15/0111).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin liegt im Beschwerdefall ein Verstoß gegen die Vorschrift des § 307 Abs. 2 BAO nicht vor:

Gemäß § 307 Abs. 2 BAO darf in der Sachentscheidung nach Wiederaufnahme des Verfahrens eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministers für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden. § 307 Abs. 2 BAO hat zur Voraussetzung, daß eine Änderung der Judikatur bzw. allgemeiner Weisungen vorliegt (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, § 307 Tz 12 zitierte hg. Rechtsprechung).

Eine allfällige Änderung der Rechtsprechung erblickt die Beschwerdeführerin im Verhältnis des Erkenntnisses 82/13/0174 einerseits zu den Erkenntnissen 88/14/0077ff und 96/15/0111 andererseits.

Abgesehen davon, daß das Erkenntnis 82/13/0174 ein Mietverhältnis betrifft, bei welchem für den Fall der vorzeitigen Auflösung ein Rückforderungsanspruch des Mieters bestanden hat - nach der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin fehlte bei dieser Konstellation ein Merkmal eines Mietrechtes -, stellt dieses Erkenntnis nicht dar, unter welchen konkreten Voraussetzungen Zahlungen zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes zählen. Solcherart ist durch die Erkenntnisse 88/14/0077 ff und 96/15/0111, denen die Auffassung zugrundeliegt, daß das Nutzungsentgelt - wann immer es geleistet wird - nicht zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes zählen kann, keine Änderung der Rechtsprechung eingetreten. Es sei auch darauf verwiesen, daß das Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077 ff, bereits vor Erlassung des früheren Sachbescheides - dessen Ausfertigung ist nach den unbestrittenen Angaben im angefochtenen Bescheid am 3. Mai 1994 erfolgt - ergangen ist.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin stellt die hg. Judikatur im übrigen gar nicht darauf auf, ob das weitere Entgelt neben einer laufenden Miete geleistet wird.

Eine Änderung allgemeiner Weisungen des Bundesministers für Finanzen wird in der Beschwerde nicht behauptet. Soweit in der Beschwerde die Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft, AÖF 172/1991, angesprochen werden, sei dennoch darauf hingewiesen, daß mit diesen Richtlinien, wie sich aus deren Einleitungssatz ergibt, bloß die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen mitgeteilt wird; derartigen Erledigungen kommt normative Bedeutung nicht zu (vgl. den Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 26. November 1996, V 46/95), sodaß sie auch nicht die Wirkung des § 307 Abs. 2 BAO zu entfalten vermögen. Im übrigen hat die Beschwerdeführerin keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und werden schließlich in Punkt 4.2. Abs. 3 dieser Richtlinien zwar Ausführungen zu den Voraussetzungen eines Mietrechtes (und zu den entsprechenden Rechtsfolgen), nicht aber zur Frage, ob Anschaffungskosten auf ein Mietrecht vorliegen, getroffen.

Soweit die Beschwerdeführerin auf Literaturmeinungen Bezug nimmt, übersieht sie, daß diese die Rechtsfolgen des § 307 Abs. 2 BAO nicht herbeizuführen vermögen.

Der Beschwerde vermag auch der Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben nicht zum Erfolg zu verhelfen. Abgesehen davon, daß die Beschwerde einen Vertrauensschaden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 114 Tz 11 und 13) nicht aufzeigt, hat die Beschwerdeführerin ohnedies nicht einer unrichtigen Rechtsauskunft der zuständigen Abgabenbehörde entsprechend gehandelt. Ein Anwendungsfall des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt jedenfalls nicht vor, wenn die Behörde keine Auskunft erteilt hat und der Steuerpflichtige bloß meint, im Falle einer Anfrage wäre ihm eine seiner Rechtsauffassung entsprechende Auskunft erteilt worden.

Da sohin bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.