

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, Gesäusestraße 21, 8940 Liezen, über die Beschwerde vom 23. November 2016 gegen die zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheide des ***FA*** (jetzt Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 24. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren herrscht zwischen den Verfahrensparteien Uneinigkeit über die Zurechnung geleaster Arbeitsgeräte an den Beschwerdeführer (Bf) als Leasingnehmer (LN).

Die Abgabenbehörde (FA) vertritt in den angefochtenen Einkommensteuer- (ESt) Bescheiden 2013 und 2014 gemäß den Feststellungen einer vorangegangenen Außenprüfung (AP) den Standpunkt, dass drei im Gewerbebetrieb des Bf verwendete Leasingfahrzeuge (ein Traktor und zwei Radlader) wegen sehr kurzfristiger Leasingverträge (gemeint ist eine unkündbare Grundmietzeit von 60 Monaten) von Anfang an dem Bf zuzurechnen seien.

Der Bf habe sich bewusst für die eklatant unter der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit der Fahrzeuge liegende Leasingdauer entschieden, um nach fünf Jahren fast neuwertige, „ausfinanzierte“ Maschinen in seinem Eigentum zu haben.

Die kurze „Tilgungsdauer“ ergebe sich aus hohen Leasingraten, welche in Hinblick auf ein vertraglich zwischen dem Bf und der „XY-PS“ (XY-Servicegesellschaft) vereinbartes fixes

Jahresmindestentgelt für mit den Maschinen zu erbringende Schneeräumungsarbeiten kalkuliert worden seien.

Vor dem Hintergrund der beruflichen Erfahrungen des Bf als langjähriger Geschäftsführer bzw. Obmann einer lokalen XY-Einrichtung und Vortragender erachtet das FA im AP-Bericht aufgrund der Höhe der Leasingraten „*in freier Beweiswürdigung*“ „*nach den Erfahrungen des täglichen Lebens*“ einen vereinbarten Eigentumsübergang auf den Bf mit Zahlung der letzten Leasingrate als „*von vorne herein völlig klar*“. Ob zu diesen Vereinbarungen *Sideletter* bestünden oder mündliche Zusagen gemacht worden seien, sei belanglos. Aufgrund der variablen Zinsanpassung der Leasingraten werde ein verdeckter Darlehensvertrag vermutet. Der Bf sei auf Basis seiner langjährigen Erfahrung aus Tätigkeiten für XY-Einrichtungen von einer tatsächlichen Nutzbarkeit der - durchwegs besonders werthaltigen – neuen Markenmaschinen für 15 - 25 Jahre ausgegangen. Die sehr geringen Betriebsstundenwerte der ersten drei Jahre, die aus dem ausschließlichen Einsatz bei der Schneeräumung resultierten, würden sogar für eine darüberhinausgehende Nutzungsdauer sprechen. Letztlich schätzte die AP eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 17 Jahren für den Traktor und von je 20 Jahren für die beiden Radlader sowie für weitere als „Sonderausstattung“ erfasste Geräte (Schneepflüge, Schneeketten, Hackenliftanhänger, Salzstreugerät) und das FA übernahm diese in die angefochtenen ESt-Bescheide.

Im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren unterstrich das FA den bisher eingenommenen Standpunkt weiter. Aus Sicht der Abgabenbehörde sei das vereinbarte Leasingmodell als reines Finanzierungsinstrument konzipiert gewesen und mit der Leasinggesellschaft von Anfang an ein Ratenkauf unter Eigentumsvorbehalt für die (vom Bf bei Lieferanten seiner Wahl ausgesuchten) Maschinen vereinbart worden.

Dies ergebe sich aus der klaren Parteienabsicht, welcher nach § 914 ABGB der Vorrang vor einem abweichenden Vertragswortlaut einzuräumen sei („*natürlicher Konsens*“). Bei Leistung derart hoher Leasingraten, zumal unter Tragung der Preisgefahr und hoher Instandhaltungskosten ab Übergabe, wäre ein möglicher Rückfall der Maschinen an die Leasinggesellschaft nach Ablauf der Grundmietzeit völlig unwirtschaftlich und weltfremd gewesen. Zudem komme dem Bf „*75% eines allfälligen Verwertungserlöses*“ zu.

Nicht zuletzt lasse die Kalkulation der Leasingraten auf Grundlage der Anschaffungskosten (Pkt. VIII. der Leasingverträge) auf eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Bf schließen. Bei einem Restwert in Höhe einer Monatsrate (bzw. von 1,7% der Anschaffungskosten) wäre es absurd, dem Bf als Geschäftsmann mit einschlägigem Hintergrundwissen aus der langjährigen Tätigkeit als Obmann einer lokalen XY-Einrichtung fehlendes Wirtschaftlichkeitsdenken oder eine falsche Einschätzung der Nutzungsdauer zu unterstellen.

Der Bf habe seine Absicht, die Leasingobjekte nach Ablauf der Grundmietzeit noch mindestens 10 – 15 Jahre als Eigentümer in seinem Betrieb einsetzen zu wollen, im AP-Verfahren wiederholt und überzeugend vorgebracht. Eine Mitarbeiterin der Leasinggesellschaft habe den

ab dem sechsten Jahr zu erwartenden positiven Cashflow bestätigt. Entgegenstehende Darstellungen der steuerlichen Vertretung des Bf hätten auf die Optimierung steuerlicher Vorteile abgezielt. Der Vertragswille sei jedoch auf den Erwerb von Eigentum an den Maschinen gerichtet gewesen und habe dem wirtschaftlichen Gehalt eines Ratenkaufes unter Eigentumsvorbehalt entsprochen.

Das FA räume den glaubwürdigen Aussagen des Bf – insbesondere dessen Erstaussage im AP-Verfahren - in freier Beweiswürdigung größeres Gewicht ein, als den standardisierten Vertragsvorlagen der Leasinggesellschaft, zumal einzelne Vertragsformulierungen, trotz explizit vereinbarter Schriftlichkeit, auf mündliche Nebenabreden schließen ließen.

Da aus Sicht des FA von vorne herein ein Ratenkauf unter Eigentumsvorbehalt vereinbart wurde, könne die Klärung des Vorliegens einer Kaufoption bzw. des Verhältnisses zwischen Grundmietzeit und Nutzungsdauer unterbleiben.

Dennoch beurteilte das FA aus Gründen der Vollständigkeit auch das Beschwerdevorbringen zur Nutzungsdauer und kam zum Ergebnis, dass auch insofern „*die Anwendung der in der Literatur aufgestellten Kriterien*“ zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer führen würden. Für die Schätzung der Nutzungsdauer sei die betriebsindividuelle Nutzung entscheidend. Da die geleasteten Arbeitsmaschinen ausschließlich zur gewerblichen Verwendung bestimmt seien, käme Vergleichswerten für in der Land- und Forstwirtschaft oder in der Bauwirtschaft eingesetzte Maschinen nur bedingte Aussagekraft zu bzw. bedürften diese gewisser Adaptierungen.

Aufgrund der bisher ausschließlichen Nutzung für die Schneeräumung entspreche der Nutzungsgrad der Maschinen im Betrieb des Bf nicht einmal einem Einschichtbetrieb. Den im AP-Verfahren festgestellten Maschinenstunden für die Zeit ab der Übergabe der Maschinen (Dez 2013 bis Juli 2016) sei laut erhobener Wetterdaten eine leicht überdurchschnittliche Schneelage zugrunde gelegen. Da die festgestellten Maschinen-/ Betriebsstunden für den Traktor über jenen der ÖKL-Richtlinien lägen, sei die geschätzte Nutzungsdauer von 17 Jahren nicht zu beanstanden. Bei den Radladern sei aufgrund eines deutlich niedrigeren Nutzungsgrades eine Nutzungsdauer von 20 Jahren anzunehmen gewesen. Spekulative Annahmen über künftige Wetterverhältnisse rechtfertigten die Schätzung einer kürzeren Nutzungsdauer nicht.

Der Vergleich mit den Angebotspreisen für funktionstüchtige, gebrauchte Traktoren derselben Marke auf einem einschlägigen Internet-Verkaufsportal zeige, dass es bei derartigen Arbeitsmaschinen vornehmlich auf die technische Nutzbarkeit ankomme. Eine wirtschaftliche Abnutzung trete kaum ein.

Wenn das FA mit der Schätzung der Nutzungsdauer den Angaben des Bf im AP-Verfahren folge, finde dies in der VwGH-Judikatur Deckung, nach welcher die Schätzung dem Steuerpflichtigen obliege, der über den besseren Einblick in die maßgeblichen Verhältnisse verfüge.

Im Ergebnis habe die Grundmietzeit der verfahrensgegenständlichen Leasingverhältnisse weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasingobjekte erreicht.

Der – steuerlich vertretene - Bf beharrt im Rechtsmittelverfahren auf der seinen Abgabenerklärungen zugrundeliegenden Zurechnung der geleasteten Arbeitsmaschinen an die Leasinggesellschaft.

Dem Standpunkt der Abgabenbehörde hält er in der Beschwerde – unter Verweis auf einschlägige VwGH- und BFG-Judikatur - vor allem das Fehlen einer vereinbarten Kaufoption bei zugleich fehlender Verlängerungsmöglichkeit der Leasingverhältnisse entgegen. Die Leasingobjekte seien vertragsgemäß am Ende der Leasingdauer an die Leasinggeberin zurückzustellen. Nebenabreden habe es weder in mündlicher noch schriftlicher Form gegeben. Es seien Vollamortisationsverträge vereinbart worden, bei welchen durch die Leasingraten in der Grundmietzeit die vollständigen Investitionskosten der Leasinggeberin „fast vollständig“ abgedeckt würden. Sowohl das zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum an den geleasteten Arbeitsmaschinen sei bei der Leasinggesellschaft verblieben. Später - etwa im Zuge einer vorzeitigen Vertragsauflösung bzw. nach dem vereinbarten Mietende - getroffene Vereinbarungen über einen Kauf oder eine Zusage branchenüblichen Verhaltens bei Vertragsbeendigung, seien für die vorzunehmende Zuordnung unzureichend. Erforderlich sei ein spätestens bei Vertragsabschluss vereinbarter Rechtsanspruch des Leasingnehmers auf „kaufweise Überlassung des Leasinggutes.“ Fehle ein solcher, führe auch bei Vollamortisationsverträgen ein tatsächlicher Ankauf des Leasinggutes durch den Leasingnehmer am Ende der Vertragslaufzeit nicht zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer ab dem Leasingbeginn.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Fahrzeuge sei nach den objektiven Nutzungsmöglichkeiten unter Wirtschaftlichkeitsaspekten zu schätzen und liege im konkreten Fall bei 8 Jahren für den Traktor bzw. 10 Jahren für die Radlader. Die Leasinggesellschaft habe – auf Basis langjähriger Erfahrungswerte ihrer „Asset-Experten“ - im Anlageverzeichnis (AVZ) eine Nutzungsdauer von 10 Jahren für den Traktor bzw. 8 Jahren für die Radlader angenommen. Der von der Abgabenbehörde geschätzten Nutzungsdauer liege eine unzulässige Ableitung aus den festgestellten Betriebsstunden der Fahrzeuge in den ersten Einsatzjahren zugrunde. Der unerwartet geringe Einsatz der „Schneeräumgerätschaften“ in den ersten beiden Wintersaisons könne eine nachträgliche Änderung der beim Nutzungsbeginn geschätzten Nutzungsdauer nicht rechtfertigen. Maßgeblich sei die bei vernünftigem Wirtschaften zu erwartende Nutzung der Leasingobjekte (lt. VwGH „objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer“). Dabei sei etwa die höhere technische Beanspruchung bei einer Nutzung von Traktoren als „Kommunalmaschinen“ zu berücksichtigen. Bei überwiegendem Einsatz im Winterdienst sei nach Auskunft des Fachhandels die Annahme einer Nutzungsdauer von 20 Jahren nicht realistisch (Stichwort: Salz und Rollsplit).

Das FA sei Beweise für die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit schuldig geblieben. Auch der abgabenbehördlichen Annahme eines vereinbarten Ratenkaufes unter Eigentumsvorbehalt liege eine bloße Unterstellung ohne stichhaltige Beweise zugrunde.

Im Geschäftsalltag übliche, kundenfreundliche Vertragsgestaltungen betreffend den

„Übergabeort“ bzw den „Ort der Nutzung“ seien als Grundlage für vermutete mündliche Nebenabreden abzulehnen.

Im finanzgerichtlichen Verfahren erging an das FA, unter Verweis auf die Bestimmungen des § 266 Abs. 4 BAO, die Aufforderung zur Vorlage diverser Unterlagen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren, auf welche die Abgabenbehörde ihren Rechtsstandpunkt stützt. Die Abgabenbehörde kam dieser Aufforderung nur teilweise nach.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der gegenständlichen Entscheidung liegt folgender, vom BFG auf Basis der Ergebnisse des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens als erwiesen erachteter Sachverhalt zugrunde:

Der Bf ist langjähriger Eigentümer von zwei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, deren Gewinn im Verfahrenszeitraum (VZR) nach den Bestimmungen der LuF-PauschVO 2011, BGBl II Nr. 471/2010 idF VO BGBl II Nr 4/2011 ermittelt wurde. Darin enthalten sind u.a.

landwirtschaftliche Nebenerwerbseinkünfte aus bäuerlicher Nachbarschaftshilfe, Grünlandpflege und Gerätevermietung für nicht landwirtschaftliche Zwecke.

Neben weiteren Einkünften verfügt der Bf seit 1.Okt 2013 zudem über eine Gewerbebefugnis für das freie Gewerbe „*Schneeräumung, Betreuung und Reinigung von Verkehrsflächen (Sommer- und Winterdienst)*“ und erzielt damit im Zusammenhang stehende gewerbliche Einkünfte (Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG).

In den Jahren 2013/2014 wurde das Gewerbe ausschließlich in Form einer Vermietung von Arbeitsgeräten an die „XY-Service Gesellschaft“, FN 999999x ausgeübt.

Konkret vermietete der Bf an diese Genossenschaft gemäß einer mit 22.Okt 2013 datierten Vereinbarung („*Spezieller Werkvertrag*“) für den Leistungszeitraum 1.Nov 2013 – 15.April 2018 als selbständiger Subunternehmer drei Arbeitsmaschinen (Traktor „*Fendt 516 inkl.*

Zusatzgeräte“, „*Radlader 506 Compact*“, „*Radlader 514 Stereo*“) gegen ein „*Saisonpauschale*“ von 51.000,- €. Mit dem Entgelt sollten „*sämtliche Personal- Sach- und sonstige Nebenkosten*“ des Subunternehmers abgegolten sein. Für Regiearbeiten waren gesonderte Stundensätze vorgesehen.

Eine Konkretisierung der mit den vermieteten Geräten des Subunternehmers durchzuführenden Arbeiten (Art, Ort, Frequenz usw.) enthielt die Vereinbarung nicht.

Im Juli 2016 wurden im AP-Verfahren für den Traktor 1495 Maschinenstunden und für die Radlader 877 bzw. 466 Maschinenstunden festgestellt.

Den AP-Unterlagen zufolge lag der Vereinbarung vom 22.Okt.2013 ein Vertrag der Stadtgemeinde ABC mit der XY Service-Gesellschaft vom 1.Okt 2013 zur Durchführung des Straßenwinterdienstes zugrunde. Die XY Service-Gesellschaft war demnach beauftragt, die Schneeräumung und maschinelle Salzstreuung mit einem Traktor („*John Deere 6125R*“, ausgestattet mit „*Streugerät + Kommunalbereifung + 2 Paar Ketten + Pflug 2,5 m*“) und einem

„*Radlader 514 Stereo*“ auf Basis eines festgelegten Routenplanes und einer Einzelstundenpreisverrechnung auf dem öffentlichen Straßennetz im Gemeindegebiet von ABC, ausgenommen Bundesstraßen, durchführen.

Zur Durchführung der Vereinbarung vom 22.Okt 2013 stattete der Bf seinen Gewerbebetrieb zu Beginn der Wintersaison 2013/2014 mit neuen Arbeitsfahrzeugen aus, die mit diversen, großteils gebrauchten Zusatzgeräten für den Winterdienst ausgerüstet wurden bzw. zum Einsatz kamen. Die Finanzierung der Neuzugänge erfolgte durch die *Z- Leasing GmbH* (Leasinggeberin/LG) auf Basis der nachfolgend auszugsweise bzw. zusammengefasst wiedergegebenen Leasingverträge (LV) vom 13. bzw. 19.Nov 2013:

1.) „*Traktor Fendt 516 Profi Version Schneepflug, Hackenliftanhänger, Salzstreugerät, Schneeketten* “

- „*Übergabetermin 1.Dez 2013 (unverbindlich)*“;
- Nettoleasingentgelt: 60 Monatsraten a` 2.562,27 € von 1.April 2014 bis 1.März 2019;
- Restwert 2.562,27 €, Berechnungsbasis Gesamtinvestitionskosten (GIK) von 147.765,- €;
- Monatsraten, Restwert und GIK mit variabler Anpassung an die Entwicklung diverser Parameter, u.a. der Geldmarktzinssätze (LV Nr 4062585/001 v. 13.Nov.2013, Pkt VIII/IX);
- Lieferanten des Leasingobjektes/LO (LV Pkt III):
- Lieferant-A, FN 888888y
- Lieferant-B, FN 777777z
- Lieferant-C, FN 666666x

2.) „*Lieferant-D Radlader L 506 C IIIAsamt Gleitschar-Schneepflug und Schneeketten*“

- „*Übergabetermin 1.Dez.2013 (unverbindlich)*“;
- Nettoleasingentgelt: 60 Monatsraten a` 970,91 € von 1.April 2014 bis 1.März 2019;
- Restwert 970,91 €, Berechnungsbasis 55.992,- € GIK;
- Monatsraten, Restwert und GIK mit variabler Anpassung an die Entwicklung diverser Parameter, u.a. der Geldmarktzinssätze (LV Nr 4062585/002 v. 19.Nov 2013, Pkt VIII/IX)
- Lieferanten des LO (LV Pkt III):
- Lieferant-D, FN 555555y
- Lieferant-B, FN 777777z

3.) „*Lieferant-D Radlader L 514 IIIB ...samt Gleitschar-Schneepflug und Universal-Schneeketten*“

- „*Übergabetermin 1.Dez.2013 (unverbindlich)*“;
- Nettoleasingentgelt: 60 Monatsraten a` 1.751,50 € von 1.April 2014 bis 1.März 2019;
- Restwert 1.751,50 €, Berechnungsbasis 100.992,- € GIK;
- Monatsraten, Restwert und GIK mit variabler Anpassung an die Entwicklung diverser Parameter, u.a. der Geldmarktzinssätze (LV Nr 4062585/003 v. 19.Nov.2013, Pkt VIII/IX)
- Lieferanten des LO (LV/Pkt III):

- Lieferant-D, FN 555555y
- Lieferant-B, FN 777777z

Den Leasingverträgen lagen lt. FA-Unterlagen folgende Rechnungen an die Leasinggesellschaft zugrunde:

- Lieferant-E, FN 444444z: ReNr 43768, 12.Nov 2013: „Fendt-Traktor Vario 516“, Kaufpreis (KP) 115.500,- € + USt

Das Rechnungsbeiblatt betreff. Ausrüstung und Angaben zu Lieferbedingungen fehlen.

- Lieferant-B, FN 777777z: 3 Rechnungen v. 26.März 2014 betreffend je einen *Gleitschar-Schneepflug*, KP a` 10.000,- € + USt (3 - 4scharig, 2,5 m bzw. 2x 2,7 m Breite, Baujahr 2011/2012), mit Rechnungsverweisen auf mündliche Aufträge v. Dez.2011 sowie Jän. und Aug. 2012 bzw. Lieferungen im Jän. und Nov. 2012 an die Wohnadresse des Bf (ReNr 1440708-1440710).

- Lieferant-F: ReNr 12851/13 v. 5.Dez 2013 (= Liefertag) betreff. *2 Paar Universal-Schneeketten* (2 unterschiedl Größen), KP 1.016,-€ bzw. 1.968,- € + USt („*Sondernettopreis gem. Vereinbarung zw. Bf und Lieferant-F*“), Versand ab Herstellerwerk. Ersetzt lt. Rechnungsvermerk eine auf den Bf ausgestellte Rechnung.

- Lieferant-C, FN 666666x: ReNr 02-2014 v. 8.Jän 2014 betreff. Hackenliftanhänger „Lieferant-G, *Fahrg Nr: 1111111*“ u Salzstreuer, PauschKP 20.000,- € + USt
Warenbezeichnung ohne Modell-Konkretisierung; Rechnungsunterfertigung durch den ab 1.Jän.2015 bestellten Geschäftsführer der KG ohne Firmenstempel;

- Lieferant-D: Rechnung v. 18.Nov 2013 betreffend Lieferant-D -Radlader L 506 C-1258, KP 44.500,- € + USt, Bj 2013, ReNr 10044803,
Bestellung 16.Sept 2013/Lieferung 14.Nov 2013, CPT/frachtfrei Bestimmungort;

- Lieferant-D: Rechnung v. 18.Nov 2013 betreffend Lieferant-D -Radlader L 514 Z-1265, KP 89.500,- € + USt, Bj 2013, ReNr 10044805,
Bestellung 16.Sept 2013/Lieferung 14.Nov 2013, CPT/frachtfrei Bestimmungort;

In den, abgesehen von den Betragsangaben, gleichlautenden Leasingverträgen vom 13. bzw. 19.Nov 2013 wurde zudem auszugsweise vereinbart:

„II. Standort: Österreich, Bf-Wohnort

IV. Leasingzweck:

Betriebsgewöhnliche Nutzung im Rahmen des ordentlichen Geschäftsbetriebes des LN am vereinbarten Standort.

V. Übergabeort: wie vereinbart

VII. Vertragsdauer

Der LV wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er kann von jeder Vertragspartei zum Ende

eines jeden Kalendermonats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes gekündigt werden. Der LN verzichtet jedoch darauf, den LV zu einem früheren Termin als dem Ablauf von 60 vollen Kalendermonaten ab dem auf die Übernahme des LO folgenden Monatsersten zu kündigen.

VIII. Konditionen:

Gesamtinvestitionskosten (GIK)

Die GIK beinhalten die vom LG für das LO aufgewendeten Anschaffungskosten für das LO zuzüglich sämtlicher Nebenkosten (z.B. für Sonderausstattung, Transport, Montage, Zölle, Geldverkehrsspesen). Die GIK betragen voraussichtlich EUR....(excl. USt).

Leasingentgelt (LE)

[...]

Das LE basiert auf den angeführten voraussichtlichen GIK. Weichen die tatsächlichen GIK von diesen ab, ändert sich das LE entsprechend. Dies gilt analog auch im Rahmen der Anpassung des LE nach Pkt IX. Weiters gilt dies analog auch bei für den LG nachteiligen Änderungen bzw. Neueinführungen öffentlicher Abgaben, Gebühren und Steuern in Bezug auf den LV oder das LO sowie bei einer über den vereinbarten Leasingzweck hinausgehenden Nutzung des LO, wobei der LG in diesen Fällen auch zu einer entsprechenden Anpassung des unten angeführten Restwertes berechtigt ist.

Ausgangsbasis für die Anpassung (Pkt IX)

EURIBOR – 3 Monate vom Okt 2013 (d.s. 0,2300%)

Restwert

Der vereinbarte Restwert beträgt €..... (exkl. USt). (BFG-Anm.: je eine Monatsrate)

Entspricht der kalkulierte Restwert dem Betrag nach dem LE, so wird er im Rahmen der Anpassung des LE (Punkt IX.) jeweils an den Betrag des LE angepasst.

Bearbeitungsgebühr

Der LN verpflichtet sich weiters, an den LG eine einmalige Bearbeitungsgebühr in Höhe von 100,- € zuzüglich gesetzlicher USt zu bezahlen.

IX. Anpassung des Leasingentgelts

Das LE (Punkt VIII.) ist auf den [...] verlautbarten EURIBOR angepasst. [...]

Anpassungstichtag: Jeweils 01.01., 01.04, 01.07. und 01.10. eines jeden Jahres, erstmals an dem der Übernahme des LO folgenden Monatsersten.

[...]

X. Zahlungsmodalitäten

LE, anteiliges LE, Nutzungsentgelt:

Das LE samt jeweiliger gesetzlicher USt ist beginnend mit dem der Übernahme des LO folgenden Monatsersten unabhängig von einer Vorschreibung jeweils monatlich im Voraus so fristgerecht zu entrichten, dass es am 1. eines jeden Monats spesen- und abzugsfrei für den LG auf dem vom LG bekanntgegebenen Konto einlangt.

Für den Zeitraum ab Übernahme des (gesamten) LO bis zum nächstfolgenden Monatsersten hat der LN pro Tag ein Dreißigstel des monatlichen LE samt USt als anteiliges LE zu bezahlen. Der

LG wird das anteilige LE bereits mit Wirkung ab Übernahme des LO analog Pkt IX erstmalig anpassen. [...]

Zwischenzinsen:

[...]

LVZ, Depot, Bearbeitungsgebühr:

Soweit solche gemäß Pkt VIII. vereinbart sind, sind LVZ (incl. USt), Depot und Bearbeitungsgebühr (inkl. USt) binnen...Tagen ab Unterfertigung dieses Angebotes durch den LN, jedenfalls aber vor Verpflichtung des LG gegenüber dem Lieferanten (Erteilung des Lieferauftrages) an den LG zu zahlen. [...]

(BFG-Anmerkung: Pkt. VIII. enthält keine Vereinbarungen betreffend LVZ oder Depot)

XII. Übergabe/Übernahme, Eigentum

Lieferbedingungen:

Für die Lieferung des LO gelten die mit dem Lieferanten vereinbarten Lieferbedingungen. Der LN [...] nimmt, mit Ausnahme der Zahlungsverpflichtungen, sämtliche Rechte und Pflichten des LG, die sich aus diesen Lieferbedingungen ergeben, im Namen des LG, jedoch auf eigene Kosten wahr.

[...]

Mängelfeststellung

[...] Offene Mängel werden vom LN namens des LG umgehend gegenüber dem Lieferanten gerügt und dem LG schriftlich bekanntgegeben.

Übernahme/Eigentum:

[...] Übernimmt der LN das LO direkt vom Lieferanten, hat der LN durch die Übernahme stellvertretend für den LG das Eigentum des LG am LO zu begründen bzw. erfolgt die Übernahme durch den LN zu diesem Zweck. Die Übernahme ist dem LG jedenfalls durch ein entsprechendes Übernahmeprotokoll zu dokumentieren, der LN hat dieses unverzüglich an den LG zu übermitteln.

[...]

XIII. Gewährleistung, Haftung

Der LN hat das LO und den Lieferanten selbst ausgesucht. Der LG leistet weder Gewähr noch haftet er für eine bestimmte Eigenschaft, Verwendbarkeit oder behördliche Zulassung des LO, für die Schaffung rechtlicher und technischer Voraussetzungen für den Betrieb des LO, für Vertragsverletzungen (zB. verspätete oder mangelhafte Erfüllung) durch den Lieferanten, für Schäden (Sach-, Personen- oder Vermögensschäden jeder Art) aus oder in Zusammenhang mit dem Besitz und Gebrauch des LO oder für Mängelfolgeschäden. [...]

Der LG tritt bereits hiermit seine Rechte aus dem Kaufvertrag bzw. Lieferauftrag (Erfüllungsansprüche, Gewährleistungsansprüche mit Ausnahme von Wandlungsrechten, Ansprüche wegen Verzuges mit Ausnahme von Rücktrittsrechten) zum Inkasso an den LN ab.

Der LN nimmt diese Abtretung an; die Kosten der Durchsetzung trägt der LN [...]

Werden gegen den LG als Eigentümer des LO Ansprüche Dritter geltend gemacht, ist er vom LN schad- und klaglos zu halten.

XIV. Nutzung, Benützungsentzug

Der LN hat das LO pfleglich zu behandeln und es in technischen einwandfreien, betriebssicherem Zustand zu erhalten. Der LN benützt das LO gemäß der Gebrauchsanweisung des Lieferanten, verwendet er nur zum vertraglichen bedungenen Zweck und bewahrt es vor Überbeanspruchung und vorzeitiger Entwertung. Alle erforderlichen Betriebs-, Reparatur- und Erhaltungskosten gehen zu Lasten des LN.

Ein-, Um- und Zubauten, Änderungen und Verbesserungen am LO sind nur mit schriftlicher, vorhergehender Zustimmung des LG gestattet. [...]

Der LN macht auf eigene Kosten nach Anweisung des LG das Eigentum am LO ersichtlich [...] Rechtliche und tatsächliche Verfügungen wie Verkauf, Verpfändung, Weitergabe, etc. wird der LN ohne ausdrückliche vorhergehende schriftliche Zustimmung des LG nicht vornehmen. Der LN ist jedoch berechtigt, das LO, sofern dessen Standort nicht in einen anderen Staat verlegt wird, unter zu vermieten. Das Risiko aus der Untervermietung trägt der LN. [...]

[...]

XVII. Außerordentliche Vertragsauflösung

Der LG kann den LV jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist durch eingeschriebenen Brief mit sofortiger Wirkung außerordentlich auflösen, wenn [...]

XVIII. Ansprüche bei außerordentlicher Vertragsauflösung

Bei außerordentlicher Vertragsauflösung des LV gemäß Pkt XVII oder [...] haftet der LN für den Schaden, der dem LG [...] aus einer solchen Vertragsbeendigung erwächst.

[...]

Der LG ist berechtigt, den Händlerankaufswert des zurückgegebenen oder eingezogenen LO von einem Sachverständigen ermitteln zu lassen und sich um die Verwertung zum Schätzwert zu bemühen. Es steht dem LG frei, nur Kaufanbote von Personen, für die der Ankauf kein Verbrauchergeschäft ist und die einen völligen Gewährleistungsausschluss des LG akzeptieren, anzunehmen. Das LO wird in dem bei Rückerhalt bestehenden Zustand verwertet. Die Kosten etwaiger verkaufsfördernder Verbesserungen werden dem LN angelastet.

Klargestellt wird, dass die Bestimmungen des Punktes XVIII. jedenfalls keine Anwendung finden, wenn der LG von seinem (ordentlichen) Kündigungsrecht gemäß Pkt VII. Gebrauch macht.

XIX. Rückstellung, Restwertersatz:

Bei Vertragsbeendigung aus welchem Grunde immer hat der LN das LO in betriebsfähigem Zustand auf eigene Kosten und Gefahr am Sitz des LG oder über Aufforderung des LG an einem inländischen Ort zurückzustellen. [...]

Der LN hat für die Zeit zwischen Vertragsbeendigung und gehöriger Rückstellung ein monatliches Benützungsentgelt in Höhe des zuletzt gültigen monatlichen LE zuzüglich gesetzlicher USt zu entrichten.

Dem LN steht kein wie immer geartetes Zurückbehaltungsrecht am LO zu. [...]

Der LG hat den Leasingvertrag auf Basis des vereinbarten Restwertes kalkuliert.

Der LN verpflichtet sich, dem LG eine eventuelle Differenz zwischen dem bei ordnungsgemäßer

Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös und dem vereinbarten Restwert zu ersetzen; von etwaigen Übererlösen erhält der LN 75%, der restliche Übererlös verbleibt beim LG. Diese Regelung schmälert keinerlei Ansprüche des LG aus einer außerordentlichen Vertragsauflösung (Pkt XVII).

[...]

XXIII. Ergänzende Bestimmungen

[...] Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen ausnahmslos der Schriftform. Erklärungen im Zusammenhang mit diesem Vertrag haben schriftlich zu erfolgen (brieflich oder per Telefax)."

XXIV Verbindlichkeit dieses Angebotes

Dieses Angebot ist für den LN für die Dauer von 3 Monaten ab dessen Einlangen beim LG verbindlich. Falls der LG innerhalb dieses Zeitraumes den Lieferauftrag erteilt bzw. in den Kaufvertrag eintritt, verlängert sich die Verbindlichkeit des Angebotes bzw. die Annahmefrist bis 1 Monat nach Lieferung des LO durch den Lieferanten. Die Annahme dieses Angebotes durch den LG kann nur schriftlich erfolgen."

Zusammenfassend waren im Nov 2013 zwischen dem Bf und der Leasinggesellschaft drei unbefristete Leasingverträge über einen Traktor und zwei Radlader, je samt „Sonderausstattung“, abgeschlossen worden. Im Rahmen dieser Leasingverhältnisse hatte der Bf als Leasingnehmer innerhalb einer für ihn unkündbaren Vertragslaufzeit in 60 Monatsraten ab dem der Übernahme der Arbeitsmaschinen folgenden Monat die gesamten (wertgesicherten) „Investitionskosten“ (GIK) der Leasinggesellschaft, beinhaltend deren Anschaffungskosten und „sämtliche Nebenkosten“, sowie einen Aufschlag von 4% der GIK zu bezahlen. Dazu kamen zeitanteilige Leasingraten für den Monat der Auslieferung/Übernahme sowie gesondert verrechnete Gebühren und Bearbeitungskosten (LV/Pkt VII, VIII, X, XI u. LV-Unterlagen, je S.1, AP-Bericht/Beilagen).

Soweit das Entgelt die GIK überstieg, geht das BFG von einer Gewinntangente der Leasinggesellschaft aus (ausgenommen Gebühren nach dem GebG).

Neben dem Leasingentgelt hatte der Bf die laufenden Betriebs- Reparatur- und Erhaltungskosten der Geräte zu tragen sowie umfassende Wartungs-, Versicherungspflichten, Risiken und Haftungen zu übernehmen. Zugleich unterlag die Nutzung der geleasten Arbeitsmaschinen gewissen Beschränkungen (betriebsgewöhnliche Nutzung im Rahmen des ordentlichen Geschäftsbetriebes des Bf am Standort in „Österreich, Bf-Wohnort“) bzw. bedurfte jegliche rechtliche und tatsächliche Verfügung des Bf über die Leasingobjekte einer vorherigen schriftlichen Zustimmung der Leasinggesellschaft (LV/Pkt III, IV, XIV).

Der Restwert war in Höhe einer (indexierten) Monatsrate vereinbart (LV/Pkt VIII). Hinweise auf die Entrichtung einer Leasingvorauszahlung (LVZ), Kautionsleistung oder

Depotzahlung finden sich weder in den vorliegenden Leasingverträgen noch in anderen Verfahrensunterlagen.

Nach dem klaren Vertragswortlaut verbleibt das Eigentum an den Leasingobjekten über die (für den Bf unkündbare) Grundmietzeit der Verträge hinaus bei der Leasinggesellschaft. Pkt XII der Leasingverträge enthält u.a. eine explizite Bezeichnung des „LG als Eigentümer des LO“ und verpflichtet den Bf, das Eigentum der Leasinggesellschaft an den Leasingobjekten ersichtlich zu machen. Die Übernahme der Leasingobjekte durch den Bf erfolgt, um „stellvertretend für den LG das Eigentum am LO zu begründen“. Wiederholt findet sich in den Leasingverträgen zudem der Hinweis, dass der Bf die aus diversen Vertragsbedingungen resultierenden „Rechte und Pflichten des LG im Namen des LG“ wahrnimmt. Davon ausgenommen sind „rechtliche und tatsächliche Verfügungen wie Verkauf, Verpfändung, Weitergabe, etc.“, die dem Bf ohne ausdrückliche vorhergehende schriftliche Zustimmung der Leasinggesellschaft untersagt sind.

Eine ordentliche Beendigung der unbefristeten Leasingverhältnisse hat von beiden Seiten durch (eingeschrieben versendete) Kündigung zum Monatsende unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zu erfolgen, wobei dem Bf dieses Kündigungsrecht erst nach Ablauf der Grundmietzeit zusteht (LV/Pkt VII).

Der Leasinggesellschaft ist neben einem ordentlichen Kündigungsrecht (auch in der Grundmietzeit) zudem ein außerordentliches, sofort wirksames Vertragsauflösungsrecht bei Gefahr von Leistungsstörungen eingeräumt, das sie zu einer umgehenden Verwertung der Leasingobjekte unter Vereinbarung von für den Bf unvorteilhaften Verkaufsbedingungen berechtigt (LV/ Pkt. XVII und XVIII).

Bei jeder Art der Vertragsbeendigung hat der Bf die Leasingobjekte in betriebsfähigem Zustand an die Leasinggesellschaft zurückzustellen. Ein Zurückbehaltungsrecht des Bf ist explizit ausgeschlossen. Für die Zeit zwischen der Vertragsbeendigung und einer ordnungsgemäßen Rückstellung ist der Bf weiter zur Leistung des Leasingentgelts verpflichtet (LV/Pkt XIX).

Aus Sicht des Bf umfassten die (kostenpflichtige) Mindestvertragslaufzeit den Zeitraum von der (vollständigen) Übernahme der Leasingobjekte bis zur Wirksamkeit einer Kündigung, die er der Leasinggesellschaft frühestens im Monat nach Fälligkeit/Entrichtung der 60. Monatsrate schriftlich bekanntzugeben hatte und die am Ende des letzten Monats der sechsmonatigen Kündigungsfrist in Kraft trat.

Das Mindestleasingentgelt des Bf setzte sich somit aus einer zeitanteiligen Leasingrate von der Übernahme der Leasingobjekte bis zum Beginn des nachfolgenden Monats und weiteren 66 Monatsraten zusammen. Leasingvorauszahlungen oder Depotzahlungen waren nicht vereinbart.

Übernahmeprotokolle (bezeichnet als „Besitzanweisungen“) liegen dem BFG lediglich zu einem vom Bf im Jahr 2015 von einer anderen Gesellschaft geleasten Arbeitsgerät, nicht aber zu den

verfahrensgegenständlichen Leasingobjekten vor.

Die behördliche Zulassung des Traktors für den Bf erfolgte am 21.Okt 2013, jene der Radlader am 22.Nov 2013. Der „*Hackenliftanhänger* Lieferant-G, *Fahrg Nr: 1111111*“ war als „*Starrdeichselanhänger*“ bereits ab Okt 2008 auf den Bf zugelassen (Quelle: BMI/Kfz-Zulassungsdatenbank DWH).

Der zu den Kalkulationsgrundlagen der Leasinggesellschaft gehörende Restwert dient der Berechnung eines allfälligen Kaufpreises im Zuge der Abwicklung der Leasingverhältnisse nach Vertragsbeendigung mit dem Bf. Im Falle eines Erwerbes der Leasingobjekte hat der Bf der Leasinggesellschaft die Differenz zwischen dem Restwert und dem „*bei ordentlicher Vertragsbeendigung erzielten Verwertungserlös*“ zu „ersetzen“. Ein „*Übererlös*“ soll zu 75% dem Bf bzw. zu 25% der Leasinggesellschaft zukommen.

Verbindliche Vertragserklärungen/ -änderungen erfordern die Schriftform (LV Pkt XXIII).

Der Bf unterfertigte die drei Leasingverträge als Anbotsleger am 7.Nov 2013.

Die Anbotsannahme durch die Leasinggesellschaft erfolgte am 13. Nov 2013 (betreffend LV für Traktor) bzw. am 19.Nov 2013 (betreffend LV für die beiden Radlader).

Eine Kaufoption für den Bf bei Beendigung der Leasingverhältnisse enthalten die verfahrensgegenständlichen Leasingverträge nicht. Umso weniger wurde dem Bf in den Verträgen ein Anspruch auf einen Erwerb zum vertraglichen Restwert eingeräumt. Die Existenz schriftlicher oder mündlicher Nebenvereinbarungen wurde von der Leasinggesellschaft explizit ausgeschlossen (Beschwerdebeilagen). Auch Patronatserklärungen von dritter Seite liegen nicht vor. Gegenteilige Feststellungen/Nachweise der Abgabenbehörde fehlen trotz Aufforderung zur Nachreichung im finanzgerichtlichen Verfahren unter Verweis auf § 266 (4) BAO.

Im Rechenwerk der Leasinggesellschaft wurden die verfahrensgegenständlichen Leasingfahrzeuge aktiviert und über eine Laufzeit von 10 bzw. 8 Jahren (Traktor/Radlader) abgeschrieben. Daraus errechnet sich eine Grundmietzeit von 50% bzw. 62,5% der von der Leasinggesellschaft geschätzten Gesamtnutzungsdauer. Die gebrauchte „*Sonderausstattung*“ wurde mit der Restnutzungsdauer (RND) erfasst (Beschwerdebeilagen, BFG-Akt OZ 2).

Für den Bf ergaben sich aus den Leasingverträgen vom Nov 2013 monatliche Leasingkosten von insgesamt 5.284,68 € (ohne Indexanpassung).

In der Gewinnermittlung 2013 seines gewerbliche Einzelunternehmens finden sich ein „*Leasingaufwand Maschinen*“ von 2.588,71 € bzw. zugehörige Betriebseinnahmen von 10.640,79 €. Im Jahr 2014 brachte er Leasingkosten von insgesamt 49.715,48 € als Betriebsausgaben in Abzug.

Das Anlageverzeichnis des Gewerbebetriebes weist für die drei verfahrensgegenständlichen Arbeitsfahrzeuge Zugänge am 6.Mai 2019 aus, mit Anschaffungskosten (AK) je in Höhe des in

den Leasingverträgen vom Nov 2013 vereinbarten Restwertes (ohne Indexanpassung). Die Restnutzungsdauer (RND) wurde vom Bf mit 4 Jahren (Traktor) bzw. 2 Jahren (Radlader) angenommen.

Aus dem Anschaffungsdatum der Arbeitsmaschinen im AVZ des Bf leitet sich eine Beendigung der Leasingverträge knapp 66 Monate nach dem Vertragsabschluss ab.

Dem steht ein verzögerter Beginn der Leasingratenzahlung ab April 2014 in vorgelegten Tilgungsplänen gegenüber (BFG-Akt OZ 26), der durch den Betriebsausgabenabzug in den Gewinnermittlungen des Gewerbebetriebes für 2013/2014 unterstützt wird.

Die Leasingverträge weisen jeweils einheitliche „*Gesamtinvestitionskosten*“ (GIK) und ein einheitliches Leasingentgelt für die Neufahrzeuge und die mitgelieferte „*Sonderausstattung*“ aus. Eine Feststellung der Anschaffungskosten ist nur für die beiden Radlader möglich (unbedenkliche Rechnungen vom 18.Nov.2013).

Nach den AP-Unterlagen lagen den GIK einerseits Rechnungen v. 12. und 18. Nov 2013 über Neufahrzeuge bzw. andererseits zwischen 8.Jän. und 2.April 2014 datierende Rechnungen über gebraucht erworbene „*Sonderausstattung*“ zugrunde, die davor bereits im Besitz des Bf war (3 Schneepflüge, geliefert an Bf 2011/2012) bzw. der Lieferant-C KG (deren Geschäftsführer der Bf bis Ende 2014 war) zuzurechnen gewesen sein sollen (Salzstreugerät, Hackenliftanhänger „Lieferant-G“, Letzterer bereits seit Okt 2008 auf den Bf zugelassen). Dazu kamen 2 Paar neue Schneeketten, die der Bf Anfang Dez 2013 beim Hersteller gekauft hatte.

Detailfeststellungen zum Traktor sind nicht möglich, da das vorgelegte Rechnungsfragment vom 12.Nov 2013 offensichtlich nicht den verfahrensgegenständlichen Traktor betrifft (anderer Lieferant als im Leasingvertrag) und dem BFG zudem das lt. Rechnungsverweis angeschlossene Beiblatt nicht vorliegt.

Die Summe der aus den Rechnungen zum Traktor samt „*Sonderausstattung*“ resultierenden Anschaffungskosten übersteigt die zur Berechnung des Leasingentgelts herangezogenen Gesamtinvestitionskosten der Leasinggesellschaft (115.500,- € Traktor + 10.000,- € Schneepflug + 20.000,-€ für „*Hackenliftanhänger/Lieferant-G*“ und Salzstreugerät + 2.719,70 € für 2 Paar Schneeketten = 148.219,70 €).

Damit wären die Leasingraten nicht nur zur Gänze ohne „Nebenkosten“ (insbes. ohne Finanzierungskosten) kalkuliert worden, sondern hätten die Anschaffungskosten der „*Sonderausstattung*“ auch die Gewinntangente der Leasinggesellschaft geschmälert.

Ein ähnliches Bild ergibt sich bei den Leasingverträgen für die beiden Radlader. Die Kosten für je einen Schneepflug decken den Großteil der „Nebenkostentangente“ in den GIK der Leasinggesellschaft ab. Zu Schneeketten für die Radlader liegen keine Rechnungen vor.

Der Kaufpreis des neuen Traktors ist somit nicht überprüfbar. Auch die in den Leasingverträgen ohne modellspezifische Daten genannte „*Sonderausstattung*“ entzieht sich einer Überprüfung.

Die Erfassung der in den Rechnungen aus dem AP-Verfahren angeführten „*Sonderausstattung*“ bei der Kalkulation des Leasingentgelts ist dadurch nicht erwiesen.

Nach Pkt. X. der Leasingverträge begann die Zahlungspflicht des Bf „*ab Übernahme des (gesamten) LO*“).

Schon vor Eröffnung der gewerblichen Tätigkeit waren auf den Bf zwei Traktoren für Zwecke seiner L+F-Betriebe zugelassen gewesen (Traktor „*Fendt 211 Vario*“ ab Juli 2013 und Traktor „*Fendt 820 Vario*“ seit Okt.2008).

Dazu kam seit Okt 2008 das in der Rechnung der Lieferant-C KG vom 8.Jän 2014 als Hackenliftanhänger bezeichnete Zusatzgerät der Marke „*Lieferant-G*“.

Im Rahmen seiner L+F-Nebentätigkeiten führt der Bf seit Jahren ua. Schneeräumarbeiten für diverse Auftraggeber durch (Stb-Stellungnahme 17.Aug 2016, BFG-Akt OZ 19).

Die Eröffnung seines Gewerbebetriebes hatte der Bf bereits im Frühjahr 2013 beim FA angemeldet. Im Sept 2013 bestellte er die beiden Radlader beim Hersteller (zum Traktor fehlt das Bestelldatum). Die im Okt bzw. Nov 2013 erfolgte behördliche Zulassung der Leasingfahrzeuge setzte deren vorherige Auslieferung an bzw. Übernahme durch den Bf voraus. Die beabsichtigte Spezialverwendung der Leasingobjekte als Kommunalfahrzeuge im Straßenwinterdienst erforderte eine feste Verbindung der Schneepflüge und des Salzstreugerätes mit den Neufahrzeugen. Aufgrund der L+F-Nebentätigkeiten waren derartige Zusatzgeräte beim Bf bereits vorhanden.

Weshalb vor diesem Hintergrund der Erwerb der „*Sonderausstattung*“ durch die Leasinggesellschaft teilweise erst Monate nach der Auslieferung/Anmeldung der neuen Arbeitsfahrzeuge erfolgt sein soll, erscheint unverständlich. Dies betrifft, neben dem seit 2008 für den Bf zugelassenen Anhänger „*Lieferant-G*“, insbesondere eine Ausstattung der neuen Arbeitsfahrzeuge mit den seit 2012 im L+F-Bereich des Bf eingesetzten Winterdienstgeräten erst zum Ende der ersten Wintersaison des Gewerbebetriebes.

Nicht zuletzt fand ein – nicht abpauschalierter - Verkauf der Schneepflüge an die Fa Lieferant-B bzw. des Anhängers und des Salzstreugerätes an die Lieferant-C KG in den Gewinnermittlungen 2013/2014 der L+F-Betriebe des Bf keinen Niederschlag.

Eine verzögerte Lieferung der „*Sonderausstattung*“ mit der Konsequenz einer Fälligkeit der ersten Leasingrate im April 2014 hätte nahezu die gesamte erste Schneeräumsaison umfasst, für deren Einsatz die Anschaffung der neuen Arbeitsgeräte erfolgte.

Aus Sicht der Leasinggesellschaft erscheint eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung der neuen Fahrzeuge während der gesamten ersten Wintersaison geradezu absurd.

Auch das Anlageverzeichnis zum Gewerbebetrieb des Bf spricht gegen einen Leasingbeginn am Ende der ersten Arbeitssaison. Aus dem Erwerb am 6. Mai 2019 ist ein Ende der Leasingverhältnisse nach Ablauf der im Okt/Nov 2013 begonnenen Grundmietzeit samt sechsmonatiger Kündigungsfrist abzuleiten.

In Zusammenschau der dargestellten Umstände geht das BFG davon aus, dass die Auslieferung der geleasteten Neufahrzeuge samt „*Sonderausstattung*“ an den Bf bereits im Okt/Nov 2013 erfolgte, sodass diese für einen Einsatz ab dem Beginn der Wintersaison 2013/2014 zur Verfügung standen und zeitnahe nach der behördlichen Zulassung auch zur Vermietung in dessen Gewerbebetrieb verwendet wurden.

Die zu den AK/GIK festgestellte Situation weist iVm den Tilgungsplänen und dem Betriebsausgabenabzug auf eine Sale & Lease Back-Lösung bei der „*Sonderausstattung*“ hin, unter Begleichung des Kaufpreises und der künftigen Leasingentgelte im Wege einer Gegenverrechnung mit den bis März 2014 für die Neufahrzeuge geschuldeten Leasingentgelten des Bf. Die Übertragung des Eigentums auf die Leasinggesellschaft trug zu einer deutlichen Senkung des Finanzierungsbedarfes und Entlastung des Bf bei. In der Folge stand der Leasinggesellschaft ein späterer Verwertungserlös aus der „*Sonderausstattung*“ zu.

Auf Grundlage der dargestellten Verhältnisse hält das BFG eine Beendigung der Leasingverhältnisse nach einer ordnungsgemäßen Kündigung des Bf zum frühestmöglichen Zeitpunkt für erwiesen.

Ausgehend von einem Beginn der Verpflichtung zur anteiligen Entrichtung von Leasingraten im Okt/Nov 2013 endete die Grundmietzeit für die verfahrensgegenständlichen Leasinggüter Ende Okt/Nov 2018. Bis Anfang April/Mai 2019 fielen, neben anteiligen Leasingentgelten im Monat der Auslieferung/Übernahme, zumindest je 66 Monatsraten an. Die bis März 2014 fälligen Nutzungsentgelte wurden mit dem Kaufpreis und den Leasingentgelten für die „*Sonderausstattung*“ gegenverrechnet (und verminderten entsprechend den Betriebsausgabenabzug). Die Leasinggesellschaft verwendete den bis März 2014 fälligen Teil der Leasingerlöse für den Erwerb der „*Sonderausstattung*“ vom Bf.

II. Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Für steuerliche Zwecke ist von Anfang an eine eindeutige Zuordnung zu einem der beiden Vertragstypen erforderlich, um die daraus resultierende Zurechnung des Leasinggutes zum Leasinggeber oder Leasingnehmer vornehmen zu können. Für diese Zurechnung kommt es entscheidend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer als bloße Nutzungsüberlassung und damit als Vermietung zu beurteilen ist, oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich als (Raten-)Kauf darstellt und der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits zum wirtschaftlichen Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird. Nach der VwGH-Judikatur ist für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt. Dabei kommt es regelmäßig auf die für den Fall der Beendigung des Leasingvertrages zum vorgesehenen Ende der Vertragslaufzeit getroffenen Vereinbarungen an. Auf eine von vorne herein beabsichtigte Verschaffung der Verfügungsmacht deutet etwa eine im Leasingvertrag vereinbarte Kaufoption des Leasingnehmers nach Ablauf der Grundmietzeit hin, deren Nichtausübung geradezu gegen jede Vernunft wäre. Fehlt eine schriftlich vereinbarte

Kaufoption, ist in einer ex tunc-Betrachtung anhand der bei Abschluss des Leasinggeschäfts vorliegenden Gesamtumstände zu prüfen, ob ein Erwerb des Leasinggutes durch den Leasingnehmer nach der Grundmietzeit als gesichert anzunehmen war (VwGH 7.11.2023, Ra 2023/13/0020; VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135; VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098; VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086; VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002; VwGH 28.5.2002, 99/14/0109; VwGH 29.6.1995, 93/15/0107).

Bei Vollamortisationsleasingverträgen, bei welchen die in der - für den Leasingnehmer häufig unkündbaren – Vertragslaufzeit (Grundmietzeit) zu entrichtenden Leasingraten neben den Anschaffungskosten auch die Finanzierungs- und Verwaltungskosten sowie die Gewinntangente der Leasinggesellschaft abdecken, kommt für die Beurteilung der Parteienabsichten dem Verhältnis der Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggutes besondere Bedeutung zu.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Leasinggutes ist im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses objektiv nach der Art des Leasinggutes und den Verhältnissen/der geplanten Verwendungsform im Betrieb des Leasingnehmers zu schätzen. Sie richtet sich nach dem Zeitraum, in dem der Leasingnehmer bei vernünftigem Wirtschaften einen Nutzen aus dem Leasinggut erwarten kann (VwGH 24.6.2003, 99/14/0015; VwGH 28.5.2002, 98/14/0169).

Hat das Leasinggut am Ende der Grundmietzeit voraussichtlich noch einen wirtschaftlich relevanten Wert, sodass dessen weitere Verwendung durch den Leasingnehmer, aber auch dessen Verwertung am freien Markt in Frage kommt, setzt eine Zurechnung an den Leasingnehmer bereits zu Beginn des Leasingverhältnisses voraus, dass der Erwerb des Leasinggutes durch den Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit rechtlich gesichert ist. Dies erfolgt regelmäßig durch Einräumung eines Optionsrechtes auf Erwerb des Leasinggutes zu einem wirtschaftlich nicht angemessenen Entgelt.

Nach den durch die VwGH-Judikatur entwickelten Kriterien für eine Zurechnung des Leasinggutes ist die bloße Zusicherung branchenüblichen Verhaltens oder der tatsächliche Erwerb des Leasinggutes durch den Leasingnehmer zu einem nicht angemessenen Entgelt nach Ablauf der Grundmietzeit mit der Rechtsposition im Fall einer verbindlich eingeräumten Kaufoption nicht vergleichbar und deshalb für eine Zurechnung an den Leasingnehmer ab Vertragsabschluss unzureichend. Doch kann das Hinzutreten weiterer Aspekte eine andere Gesamtbeurteilung bedingen. Hat der Leasingnehmer bei fehlender Kaufoption den gesamten Verwertungsmindererlös zu tragen, während er vom Mehrerlös maximal 75% erhält, bleibt das Leasinggut dem Leasinggeber zugeordnet (VwGH 17.10.1989, 88/14/0189; VwGH 22.11.2001, 98/15/0198; VwGH 28.5.2002, 99/14/0109).

§ 266 Abs. 1 BAO verpflichtet die Abgabenbehörde, soweit nicht anderes angeordnet ist, gleichzeitig mit der Vorlage der Bescheidbeschwerde die Akten (samt Aktenverzeichnis) vorzulegen und den weiteren Verfahrensparteien eine Ausfertigung des Aktenverzeichnisses zu

übermitteln.

Zufolge Abs. 4 der Bestimmung kann das BFG nach erfolgloser Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen, soweit die Abgabenbehörde die Vorlage von Akten unterlässt.

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erweist sich das Beschwerdebegehren als berechtigt.

Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens liegen den hier zu beurteilenden Leasingverhältnissen im Sinne der angeführten Rechtsprechung unbefristete Vollamortisationsverträge vom 13. bzw. 19. Nov 2013 zugrunde.

Gegenstand der Leasingverhältnisse waren drei neue Arbeitsfahrzeuge (Traktor Fendt Modell 516 Vario, Lieferant-D Radlader Modell L 506 C und Modell L 514 Z) samt der in den Leasingverträgen angeführten „*Sonderausstattung*“.

Das Verhältnis der vertraglich festgelegten, für den Bf unkündbaren Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasinggüter ist vor dem Hintergrund des vorgesehenen Nutzungszwecks zu beurteilen. Deren bei Abschluss der Leasingverträge geplanter Einsatz im kommunalen Winterdienst, kommt als betriebsgewöhnliche Nutzung bei der vorzunehmenden Schätzung der Nutzungsdauer entscheidende Bedeutung zu.

Der im Vertrag vom 1. Okt. 2013 zwischen der Stadtgemeinde ABC und der XY Service-Gesellschaft festgelegte Einsatz eines Traktors mit „*Kommunalbereifung*“ weist auf eine besondere technische Beanspruchung der beim kommunalen Straßenwinterdienst zu verwendenden Arbeitsgeräte hin. Zu den dafür verantwortlichen Faktoren gehört etwa der ständige Kontakt mit Streusalz und Rollsplitt.

In Hinblick darauf ist die bei Vertragsabschluss vorgesehene, ausschließliche Verwendung der verfahrensgegenständlichen Leasingfahrzeuge für den Einsatz im kommunalen Straßenwinterdienst bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer angemessen zu berücksichtigen. Die für Vergleichsfahrzeuge mit (überwiegend) anderen Einsatzbereichen (z.B. in der Land- und Forstwirtschaft) bzw. nur gelegentlichem Einsatz im kommunalen Winterdienst anzunehmende Nutzungsdauer erscheint nur eingeschränkt maßgeblich.

Der Bf nahm für die Leasingobjekte eine Nutzungsdauer von 15 – 25 Jahren an, welcher sich das FA im AP-Bericht im Wesentlichen anschloss. Die Abgabenbehörde unterstrich ihren Ansatz mit den Daten für gebrauchte Vergleichsfahrzeuge, die – ohne Angaben zur vorangegangenen Nutzung - in einem einschlägigen Internetverkaufsportaal zum Verkauf angeboten wurden (BFG-Akt OZ 28).

Die Beschwerde stützt sich auf – für das BFG rechtlich unverbindliche - Quellen aus der Lehre und Verwaltungspraxis, nach welchen für eine Schätzung der AfA von Traktoren je nach Größe eine 8 – 12,5 jährige Nutzungsdauer bzw. für Radlader eine solche von 6 Jahren empfohlen wird (EStG-Kommentare, ÖKL-Richtwerte, dt. amtl. AfA-Tabelle, BMF-Erlass zur Nutzungsdauer

von Baugeräten). Gemeinsam ist diesen Quellen, dass sie keine Arbeitsfahrzeuge mit ausschließlicher/weitaus überwiegender Verwendung im kommunalen Straßenwinterdienst betreffen.

Fachexperten der Leasinggesellschaft schätzten die Nutzungsdauer der Leasingobjekte mit 10 Jahren für den Traktor bzw. 8 Jahren für die Radlader (Beschwerdebeilage 3).

Das im Zuge der Veranlagungen 2019/2020 zur Beendigung der Leasingverhältnisse geführte abgabenbehördliche Ermittlungsverfahren erbrachte bezüglich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer keine über das AP-Ergebnis hinausgehenden Erkenntnisse oder Beweismittel. Die auf Basis der Verhältnisse vom Mai 2019 festzulegende Restnutzungsdauer lässt keinen Rückschluss auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu Beginn der Leasingverhältnisse zu.

Beide Verfahrensparteien und auch die Leasinggesellschaft gehen demnach davon aus, dass die in den Leasingverträgen vereinbarte Grundmietzeit von rund 5 Jahren hinter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasingobjekte zurückblieb. Diesen Annahmen liegt die Einschätzung zugrunde, dass die Leasingfahrzeuge über das Ende der Grundmietzeit hinaus noch wirtschaftlich nutzbar sein würden.

Da sich der im Rahmen des neu eröffneten Gewerbetriebes geplante Einsatz der Leasingfahrzeuge sowohl qualitativ als auch quantitativ erheblich von der Nutzung im Rahmen eines L+F-Betriebes bzw. Nebenerwerbes unterscheidet, ist der beruflichen Erfahrung des Bf mit Maschineneinsätzen in den eigenen L+F-Betrieben bzw. im Rahmen seiner L+F-Nebenerwerbe nur eine begrenzte Fachexpertise für die Einschätzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer der verfahrensgegenständlichen Leasinggüter beizumessen.

Für Feststellungen über einschlägige Kenntnisse des Bf aus dessen Tätigkeiten für XY-Einrichtungen oder aus seiner Vortragstätigkeit ergaben sich aus den Verfahrensunterlagen keine hinreichenden Anhaltspunkte.

Aus Sicht des BFG spricht das deutliche Abweichen der vom Bf angenommenen Nutzungsdauer von den Ergebnissen der übrigen im Verfahren vorgebrachten Quellen für eine ausgeprägte individuelle Erfahrungskomponente aus dessen vorwiegender Nutzung vergleichbarer Maschinen im L+F-Bereich, welche seine Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für die gewerblich genutzten Arbeitsfahrzeuge mit Einsatz im kommunalen Straßenwinterdienst überlagert.

Das BFG geht - unter Verweis auf die Ausführungen der Leasinggesellschaft zur Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasingobjekte in der Beschwerdebeilage vom 17.Nov.2016 - davon aus, dass der spezielle Verwendungszweck der zu beurteilenden Fahrzeuge von den Fachexperten der Leasinggesellschaft aufgrund ihrer beruflichen Erfahrung und der Kenntnis des konkret geplanten Einsatzzwecks entsprechend berücksichtigt wurde. Eine Orientierung an deren Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erscheint für das anhängigen Verfahren daher geeignet.

Damit geht auch das BFG davon aus, dass die vereinbarte fünfjährige Grundmietzeit bei allen drei geleasteten Fahrzeugen so deutlich unter deren betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer lag, dass bei Vertragsabschluss eine relevante wirtschaftliche Restnutzbarkeit nach Ablauf der Grundmietzeit anzunehmen war. Mangels Verbindlichkeit der EStR für das BFG kann dahingestellt bleiben, ob die dort genannten Verhältniswerte erfüllt wurden.

Auf Basis der festgestellten Umstände ergibt sich für die verfahrensgegenständlichen Leasingverhältnisse eine mit der vollständigen Fahrzeuglieferung (samt Sonderausstattung) beginnende Grundmietzeit von Okt bzw. Nov 2013 bis Okt bzw. Nov 2018. Wegen des Kündigungsausschlusses während der Grundmietzeit und der sechsmonatigen Kündigungsfrist wurde eine Kündigung durch den Bf frühestens nach 66 Monaten wirksam.

Ein Recht auf Erwerb der Leasingobjekte – wann und zu welchem Preis auch immer – war dem Bf weder in den Leasingverträgen eingeräumt, noch ist ein solches aus weiteren, dem BFG vorliegenden Verfahrensunterlagen ableitbar. Vielmehr waren die Leasingobjekte bei Beendigung der Leasingverhältnisse an die Leasinggesellschaft zurückzustellen. Aufgrund der unbefristeten Vertragslaufzeit hatte der Bf das Leasingentgelt bis zur Wirksamkeit einer Kündigung und ordnungsgemäßen Rückstellung der geleasteten Fahrzeuge zu leisten.

Nach dem Ergebnis des AP-Verfahrens ging der Bf von einem *Kauf* der Fahrzeuge im Okt 2013 aus, wobei das Eigentum nach seinen Vorstellungen mit Bezahlung der letzten Leasingrate auf ihn übergehen würde. Die der Finanzierung des Erwerbes dienenden Leasingverträge schloss er bewusst mit besonders kurzer Grundmietzeit ab, in der Absicht die ausfinanzierten Leasingobjekte anschließend noch langjährig im eigenen Betrieb weiter zu nutzen. Die Dauer der Grundmietzeit erfolgte in Anpassung an die geplante Finanzierung im Wege der Einnahmen aus dem Subunternehmer-Werkvertrag mit der XY *Service* Gesellschaft (Bf-Niederschrift 25. Juli 2016, BFG-Akt OZ 16).

Die Darstellung des Bf zum „Kauf“ der Fahrzeuge erscheint von der Vorstellung einer herkömmlichen Kreditfinanzierung mit zivilrechtlichem Eigentumsvorbehalt geprägt. Dass ihm die rechtlichen Unterschiede zwischen einer Kredit- und einer Leasingfinanzierung im Detail bekannt waren, ergibt sich aus diesen Ausführungen nicht. Das BFG vermag aus der Darstellung des Bf das Wissen um die Notwendigkeit eines gesondert zu vereinbarenden Rechtes zum Erwerb der Fahrzeuge nicht zu erkennen, zumal eine Mitwirkung seiner steuerlichen Vertretung beim Abschluss der Leasinggeschäfte aus dem Verfahrensergebnis nicht abzuleiten ist. Ohne Zweifel bewusst war dem Bf aber, dass er das Eigentum an den Leasingobjekten erst nach deren „Ausfinanzierung“ erlangen würde.

Eine erhöhte Glaubwürdigkeit der Erstaussage des Bf, auf welche das FA seine Position im AP-Bericht maßgeblich stützte, könnte nur Tatsachenangaben umfassen, nicht aber dessen rechtliche Beurteilungen. Fehleinschätzungen der Rechtslage durch den Bf können allenfalls für

die Würdigung der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Leasingverträge bedeutsam sein. Zu einer steuerlichen Zurechnung der Leasingobjekte an den Bf führen sie nicht.

Ein Erwerbsanspruch des Bf wird durch die vorliegenden Verfahrensunterlagen nicht dargetan. Gegen ein zu Beginn der Leasingverhältnisse vereinbartes Recht des Bf auf einen – zumal unterpreisigen - Erwerb der Leasingobjekte sprechen insbesondere die vertraglichen Regelungen zum Restwert.

Enden die Leasingverhältnisse nach ordentlicher Kündigung mit einem Verkauf der Leasingobjekte, hat der Bf der Leasinggesellschaft die Differenz zwischen dem Restwert und dem erzielten Verwertungserlös „zu ersetzen“. Von einem „Übererlös“ sollen nur 25% bei der Leasinggesellschaft „verbleiben“ und 75% der Bf „erhalten“.

Weder der Begriff des „Verwertungserlöses“ noch jener des „Übererlöses“ sind in den Leasingverträgen näher definiert.

Ein Verkauf der Leasingobjekte ist nur durch die Leasinggesellschaft als Eigentümerin (bzw. einen von ihr beauftragten und in ihrem Namen/auf ihre Rechnung veräußernden Dritten) möglich.

Bei einem Verkauf an einen Dritten erhält die Leasinggesellschaft den Kaufpreis von diesem Erwerber. Der Bf verfügt in diesem Fall über keinen Verwertungserlös für einen „Ersatz“ an die Verkäuferin. Der erste Satz der genannten Vertragsklausel macht daher nur Sinn, wenn der Verkauf an den Bf erfolgt: Kommt es nach ordentlicher Kündigung zu einem Verkauf an den Bf, hat dieser den nicht näher festgelegten Kaufpreis abzüglich des Restwertes an die Leasinggesellschaft zu bezahlen („ersetzen“).

Die Einbeziehung des Restwertes unterstreicht den Zusammenhang mit dem beendeten Leasingverhältnis. Der in die Leasingraten einkalkulierte 4%-Aufschlag zu den GIK deckte u.a. den kalkulatorischen Restwert ab. Nachdem der Restwert auf diese Weise im Verlauf der Grundmietzeit im Wege der laufenden Leasingentgelte vom Bf bezahlt wurde, erfolgt im Fall einer Veräußerung dessen Anrechnung auf den Kaufpreis und der Bf hat den Kaufpreis ohne Restwert an die Leasinggesellschaft zu leisten.

Bei einem Verkauf der Leasinggüter an Dritte, entfällt der Einbehalt eines Restwertes. Die Leasinggesellschaft behält 25% des erzielten „Übererlöses“ ein (wohl zur Abgeltung der vertraglich vom Bf zu tragenden Verwertungskosten).

Dem Abzug (Einbehalt) des vereinbarten Restwertes durch den Bf kommt tatsächlich keine für den Verkauf wirtschaftlich relevante Funktion zu. Da der „Verwertungserlös“ (Kaufpreis) weder vertraglich definiert, noch der Höhe nach festgelegt ist, bestehen für die Leasinggesellschaft insofern bei einem Verkauf an den Bf keine Einschränkungen. Daher ist diese auch nicht verpflichtet, ein wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallendes Entgelt zu vereinbaren. Dies gilt in gleicher Weise für die Umsetzung der Vereinbarung betreffend den „Übererlös“.

Insbesondere aber ist die Leasinggesellschaft durch die Regelungen zur Beendigung der Leasingverhältnisse zu einem Verkauf an den Bf nicht gezwungen. Es steht ihr sowohl offen, die

zurückgestellten Leasingobjekte (mit oder ohne Sonderausstattung) weiter zu verleasen, als auch an Dritte zu verkaufen.

Auch wenn der Bf einen vom zivilrechtlichen Eigentum getrennten Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Leasinggütern mit Abschluss der Leasingverträge angenommen hätte, wofür das BFG keine Grundlage im Verfahrensergebnis sieht, fehlte es an einer entsprechenden Willenseinigung mit der Leasinggesellschaft. § 914 ABGB kommt nicht zum Tragen.

Ein „*natürlicher Konsens*“ im Sinne der vom FA angenommenen Rechtsposition wird durch das Verfahrensergebnis nicht bestätigt.

Die Leasinggesellschaft ging nach dem Inhalt der vorliegenden Leasingverträge unzweifelhaft und eindeutig von ihrem zivilrechtlichen *und* wirtschaftlichen Eigentum an den Leasingobjekten bis zur Beendigung der Leasingverhältnisse aus. Der Bf stimmte den Vertragsbedingungen mit seiner Unterschrift zu und verhielt sich in der Folge vertragskonform, und zwar auch nach der verfahrensgegenständlichen AP.

Eine Willenseinigung im Sinne der Rechtsansicht des FA ist daraus nicht abzuleiten.

Zugleich wurde das von der Leasinggesellschaft bestätigte Fehlen schriftlicher oder mündlicher Nebenabreden zu den Leasingverträgen und die Abschreibung der Leasingobjekte in ihrem Rechenwerk von der Abgabenbehörde - trotz Aufforderung zur Nachreichung gegenteiliger Nachweise oder belastbare Anhaltspunkte für abweichende Vereinbarungen unter Verweis auf § 266 (4) BAO - nicht entkräftet.

Neben dem klaren Wortlaut der Leasingverträge mit wiederholten, deutlich formulierten Hinweisen auf die Eigentümerposition der Leasinggesellschaft, dem explizitem Ausschluss einer Wirksamkeit abweichender Nebenabreden und der entsprechenden Erfassung in deren Rechenwerken der Vertragsparteien, spricht auch die – durch die Regelungen in Punkt X. der Leasingverträge nicht eingeschränkte - Interessenslage der Leasinggeberin gegen einen vereinbarten Rechtsanspruch des Bf auf Erwerb der Leasingobjekte nach der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich vernachlässigbaren Kaufpreis.

Der nach Ablauf der kurzen Grundmietzeit zu erwartende Verkehrswert der Leasingobjekte bot der Leasinggesellschaft eine attraktive Möglichkeit zur Verwertung am Gebrauchtfahrzeugmarkt im Fall einer Vertragsbeendigung durch Kündigung des Bf. Aufgrund der vorangegangenen Verwendung im kommunalen Winterdienst waren zwar die vom FA erhobenen Vergleichspreise nicht zu erwarten, doch konnte die Mitveräußerung der „*Sonderausstattung*“ einen gewissen Ausgleich bieten.

Als Konzernunterunternehmen eines großen Kreditinstitutes verfügte die Leasinggesellschaft über entsprechende Verkaufsstrukturen.

Dem stand auf Seiten des Bf das erklärte Ziel eines möglichst raschen Erwerbes der uneingeschränkten Verfügungsmacht an den Leasingobjekten und damit an einem raschen Ende der laufenden Leasingverhältnisse nach der „*Ausfinanzierung*“ der Fahrzeuge gegenüber. Der Ausweis einer Anschaffung der Leasingobjekte im Anlageverzeichnis seines Gewerbebetriebes per 6. Mai 2019, knapp 66 Monate nach Annahme der „*Leasingangebote*“ vom

Nov 2013 durch die Leasinggesellschaft, bildet die Umsetzung dieses Zieles durch eine vertragskonforme Kündigung der Leasingverträge nach Ablauf der Grundmietzeit und den anschließenden Erwerb der verfahrensgegenständlichen Leasingfahrzeuge ab.

Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Bf nach dem Verfahrensergebnis, mangels Rechtsanspruchs auf einen Erwerb der Leasingobjekte, trotz der vollständig bezahlten GIK, einen Kauf der Leasingobjekte gegen den Willen der Leasinggesellschaft nicht durchsetzen konnte, sondern auf deren Bereitschaft zu einem Verkauf bzw. ein anderes branchenübliches Verhalten angewiesen war. Dies betraf auch die Höhe eines Kaufpreises, den er bei einem Erwerb abzüglich des kalkulatorischen Restwertes zur Gänze an die Leasinggesellschaft zu leisten hatte bzw. von dem ihm im Fall eines Fremdverkaufes 70% zustand.

Für die Zurechnung der Leasinggüter an den Bf bereits ab dem Abschluss der Leasingverträge genügt die – hier im Übrigen ebenfalls fehlende - Zusage einer Branchenüblichkeit nach der VwGH-Judikatur jedoch ebenso wenig, wie ein tatsächlicher Erwerb zum kalkulierten Restwert nach der Grundmietzeit. Wie in der Beschwerde zu Recht angemerkt, ist auch ein Abschluss einer derartigen Vereinbarung erst nach Beendigung der Leasingverhältnisse möglich. In Hinblick darauf bedurfte es im anhängigen Verfahren keiner ergänzenden Klärung der Umstände/Vertragsinhalte zu den letztlich realisierten Ankäufen der Leasingobjekte.

Nachdem das FA - trotz Aufforderung des BFG unter Verweis auf die Rechtsfolgen des § 266 Abs. 4 BAO - Nachweise für eine vereinbarte Kaufoption bzw. einen vergleichbaren Erwerbsanspruch des Bf schuldig blieb, folgt das BFG - vor dem Hintergrund des festgestellten Verfahrensergebnisses und im Einklang mit der gefestigten VwGH-Judikatur - dem Beschwerdevorbringen und geht davon aus, dass zwischen den Parteien der verfahrensgegenständlichen Leasingverträge bei Vertragsabschluss keine Vereinbarungen getroffen wurden, aus welchen sich ein verbindlicher Erwerbsanspruch des Bf betreffend die verfahrensgegenständlichen Leasingfahrzeuge ableitet.

Aus der allfälligen – zumal mündlichen - Bestätigung einer Mitarbeiterin der Leasinggesellschaft über einen positiven Cashflow ab dem sechsten Vertragsjahr ist für die Position des FA ebenso wenig zu gewinnen, wie aus der Verwendung standardisierter Vertragsvorlagen oder der beanstandeten Formulierung der Liefer- bzw. Übergabeorte (Letztere waren aus Sicht des BFG im Übrigen in den Pkt. X. bzw. II./IV. der Leasingverträge hinreichend festgelegt).

Mangels erwiesenen Rechtsanspruches des Bf auf einen Erwerb der geleasteten Arbeitsfahrzeuge war das Beschwerdebegehren berechtigt und die mit den angefochtenen ESt-Bescheiden 2013 und 2014 erfolgte Zurechnung der verfahrensgegenständlichen Leasingobjekte an den Bf rückgängig zu machen.

Da dem - nicht abpauschalierten - Verkauf der „Sonderausstattung“ aus den L+F-Betrieben des Bf eine entsprechende Reduktion der Leasingkosten im Gewerbebetrieb gegenübersteht,

bedurfte es insofern keiner weitergehenden Korrektur der Bemessungsgrundlagen.
Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind in den Beilagen dargestellt.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im anhängigen Verfahren lagen die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen bzw. der gefestigten VwGH-Judikatur.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 21. Mai 2025