



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der APM, vertreten durch ETWSG, vom 17. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 25. Juni 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage betreffend Körperschaftsteuer 2005 und die festgesetzte Abgabe beträgt:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	2.808.722,11 €	Körperschaftsteuer	702.180,53 €
			Einbehaltene Steuerbeträge	-107,28 €
			Abgabenschuld	702.073,25 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw., die einen Handel mit Landmaschinen betreibt, wurde für die Jahre 2002 bis 2005 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

Beim sale and lease back der Lackieranlage und des Kraftwerks im Jahr 2005 handle es sich um Spezialleasing. Die Wirtschaftsgüter seien deshalb wieder dem Betrieb zuzurechnen (Aktivierung Buchwertabgang 571.526,00, vermindert um die Afa für das zweite Halbjahr 241.229,00). Der Erlös sei durch Ansatz einer Verbindlichkeit zu stornieren (2.857.500,00), die geltend gemachte Rücklage gem. § 12 sei aufzulösen (2.885.974,00). Die als Aufwand verbuchten Leasingraten seien (um die geschätzten Zinsen vermindert) durch Ansatz einer Forderung ($2.857.500,00/48 \cdot 7 = 416.719,00$) aus dem Aufwand auszuscheiden.

Aktivposten	571.526,00 €
Afa 2. Halbjahr	241.229,00 €
Verbindlichkeit	-2.857.500,00 €
Auflösung RL	2.285.974,00 €
Ford. Leasingrate	416.719,00 €
Gewinnerhöhung	175.490,00 €

2. Gegen den aufgrund der BP erlassenen KÖSt-Bescheid für 2005 vom 25. Juni 2007 wurde mit Schreiben vom 17. Juli 2007 Berufung eingelegt:

Im Prüfbericht des Finanzamtes sei folgendes festgehalten: Es handle sich um Spezialleasing. Die Wirtschaftsgüter seien dem Betrieb zuzurechnen (Aktivierung Buchwertabgang 571.526,00 €, vermindert um die Afa für das zweite Halbjahr iHv 221.224,00 €). Der Erlös sei durch Ansatz einer Verbindlichkeit zu stornieren. Die geltend gemachte Rückrechnung gemäß § 12 sei aufzulösen (10.258.975,00 €). Die als Aufwand verbuchten Leasingraten seien um die geschätzten Zinsen zu vermindern. Der Ansatz einer Forderung (2.416.79,00 €) sei aus dem Aufwand auszuscheiden, daher ergebe sich eine Gewinnerhöhung von 175.490,00 €.

a. Mit Kaufvereinbarung 20. Dezember 2004 zwischen der Bw. und der OL GmbH seien folgende Wirtschaftsgüter an die OL veräußert worden:

Pulverbeschichtungsanlage mit integrierter Sandstrahlanlage

Bearbeitungszentrum

Kegelfräsmaschine

Bearbeitungsmaschine

Stangendrehaufomat

Tafelschere

Schweißroboter

Blockheizkraftwerk

Das Eigentum für diese Anlagengegenstände sei an die OL GmbH übergegangen.

b. Im Leasingangebot vom 22. Dezember 2004 habe die OL GmbH der Bw. die Anlagen zur Miete angeboten. Es handle sich um einen klassischen Sale-and-Lease-back-Vertrag. Die Leasingrate betrage monatlich 61.481,04 € und beziehe sich auf die vorläufige Investitionssumme von 2.857.500,00 €. Der Leasingvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, mit einem Kündigungsverzicht durch den Leasingnehmer von 48 Monaten. Dem Leasingvertrag seien auch die normalen allgemeinen Vertragsbedingungen für Leasingverträge der OL GmbH zugrundegelegt worden. Weiters sei der Bw. mit Schreiben vom 14. Februar 2007 bestätigt worden, dass man zum Leasingvertrag keine zusätzlichen Vereinbarungen getroffen habe.

c. Zur Pulverbeschichtungsanlage (Lackieranlage):

(1) Die von der Finanzverwaltung (FV) aus dem dargestellten Sachverhalt gezogenen Schlüsse würden der geltenden Rechtslage widersprechen. Die FV liefere keine Begründung dafür, warum es sich beim vorliegenden Leasingvertrag um ein Spezialleasing handle, das dem Leasingnehmer zuzurechnen sei. Spezialleasing könne nur dann vorliegen, wenn das Leasinggut speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasinggebers zugeschnitten sei und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finde. Dabei sei das Verhältnis der Mietdauer zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie die Kauf- und Mietverlängerungsoption für die Zurechnung unerheblich.

(2) Von Spezialleasing sei insbesondere dann auszugehen, wenn hinsichtlich des Leasingobjektes aufgrund seiner konkreten Beschaffenheit oder seiner Lage ein Wechsel des Leasingnehmers aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht denkbar sei und das Wirtschaftsgut ohne Umbaumaßnahmen bzw Umstrukturierung von einem anderen Leasingnehmer nicht sinnvoll genutzt werden könne.

Eine wirtschaftliche Nutzung durch den Leasinggeber sei selbst bei Kündigung durch den Leasingnehmer möglich, weil das Leasingobjekt in einem abgetrennten Betriebsgebäude untergebracht sei und jederzeit abgebaut und an einen anderen Ort versetzt werden könne. Aufgrund der örtlichen Abtrennung des Leasingobjektes vom übrigen Betrieb der Bw. bestehe durchaus die Möglichkeit für den Leasinggeber, mit dem Leasingnehmer nach Aufkündigung des Vertrages eine Vereinbarung dahingehend zu treffen, dass die Anlage durch einen

Leasingnehmer angemietet werde, der gleichzeitig mit der Bw. einen Mietvertrag über die Teile des Betriebsgebäudes abschließe, in denen sich das Leasingobjekt befinde. Es sei daher davon auszugehen, dass die OL GmbH das Leasingobjekt selbst bei Kündigung des Leasingvertrages durch die Bw. anderweitig verwenden könne.

(3) Wie Doralt/Renner in § 2 Rz 139/4 feststellten, sei Spezialleasing nur dann gegeben, wenn bei Abschluss des Leasingvertrages ein Markt für derartige Wirtschaftsgüter nicht bestehe und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheine. In einem solchen Fall übernehme der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das Objekt zwangsläufig, weil ein anderer Erwerber nicht denkbar sei.

Ein derartiger Sachverhalt liege nicht vor, weil für Lackieranlagen ein durchaus intakter Markt bestehe und es daher undenkbar erscheine, dass das Leasinggut selbst bei Kündigung des Leasingvertrages durch die Bw. nach 48 Monaten nicht durch einen anderen Nutzer verwendet werden könne. Anzumerken sei, dass die Bw. in der Lackieranlage nicht nur eigene Lackierungen durchführe, sondern auch in einem nicht unerheblichen Prozentsatz für Fremdfirmen tätig werde. Es könne daher durchaus auch für derzeitige Kunden der Bw. interessant sein, sich die Anlage anzumieten, die sich im Betriebsgebäude der Bw. befinde, um dort Lackierungen durchzuführen.

(4) Die Bw. sei auch auf die Anlage nicht angewiesen, zumal derzeit in einem Tochterunternehmen in Tschechien eine weitere Lackieranlage errichtet werde, die noch vor Ablauf der Kündigungsfrist in Betrieb gehe und die Kapazitäten der Bw. decken könne. Daher könne man nicht davon ausgehen, dass bei Aufkündigung des Leasingvertrages die Bw. zwangsläufig das Leasingobjekt erwerben müsse.

(5) Zu verweisen sei auch auf VwGH-E 5.12.1972, 2391/71, in der bei Vorliegen eines Vollamortisationsvertrages nur in bestimmten Fällen der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer zugelassen werde. Eine Option auf den Kauf des Mietobjektes bedürfe einer schriftlichen bzw vertraglichen Vereinbarung. Eine derartige Zusage liege im vorliegenden Fall nicht vor. Eine Verwendungszusage der Muttergesellschaft, sich bei der Tochtergesellschaft für den Verkauf des Mietgegenstandes einzusetzen, begründe kein Optionsrecht. Auch branchenübliches Verhalten könne mit einem Optionsrecht nicht gleichgesetzt werden.

(6) Nidetzky/Quantschnigg/Riedel stellten in Leasing, S 40 fest, dass Spezialleasing nur dann vorliegen könne, wenn ein Leasinggut speziell auf einen ganz bestimmten Leasingnehmer zugeschnitten sei und zusätzlich

- kein nationaler oder internationaler Markt für derartige Leasinggüter vorhanden sei,

- im Leasinggut selbst gelegene tatsächliche Hindernisse die Verwertung bei anderen Leasingnehmern nicht zuließen,
- rechtliche Hindernisse einer Verwertung bei anderen Leasingnehmern entgegenstünden bzw
- die Kosten der Verwertung bei anderen Leasingnehmern so hoch wären, dass für den Leasinggeber aus der Gesamtverwertung des Leasinggutes ein Verlust entstehe.

Kein Spezialleasing liege vor, wenn das Leasinggut zwar auf die speziellen Bedürfnisse eines Leasinggebers zugeschnitten sei, aber durch wirtschaftlich vernünftige Umrüstung den Bedürfnissen anderer Leasingnehmer angepasst werden könne.

Ein weiterer Abgrenzungsfall sei das Verleasen von ganzen Betrieben (oder Teilbetrieben), dabei könne nicht von vorneherein Spezialleasing angenommen werden. Es sei vielmehr zu untersuchen, ob die Verwertung des Teilbetriebes an einen anderen Leasingnehmer möglich erscheine, was im vorliegenden Fall durchaus gegeben sei.

(7) Hingewiesen werde auch auf die Entscheidung des VwGH vom 10.10.1989, 88/14/0189, in der ausführlich zum Spezialleasing Stellung genommen werde. Rspr und Schrifttum hätten in der Folge Kriterien für eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Mieter ausgearbeitet. Der in Rede stehende Mietvertrag rechtfertige aber keine Zurechnung der geleasten Anlage an den Mieter. Der Mietvertrag räume weder eine Kaufoption ein, noch sehe er das Recht des Mieters vor, die Anlage nur noch zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis weiterzubenützen. Es könne daher auch auf sich beruhen, ob die Vertragsdauer (Grundmietzeit) mit der Dauer des Kündigungsverzichtes durch den Mieter anzunehmen oder ob wegen der Vereinbarung einer „unbestimmten Zeit“ eine längere Vertragsdauer zu unterstellen sei. Das Finanzamt habe keine Feststellung getroffen, dass die Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Anlage annähernd übereinstimmten. Die Behörde habe auch nicht festgestellt, dass der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer des gemieteten Wirtschaftsgutes gewesen wäre, weil diese Wirtschaftsgüter ausschließlich auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten gewesen seien oder dass non pay out-Verträge vorliegen würden. Letzteres würde auch dem Mietvertrag widersprechen, der klar auf eine unbedingte und volle Abstattung der Vermieterin abziele.

(8) Bereits 1987 habe das BMF festgestellt, dass Spezialleasing nur vorliegen könne, wenn zB in einem Gebäude eingebaute Leasinggegenstände nur mit einem unverhältnismäßigen Kostenaufwand und unter Verletzung der Substanzen an einen anderen Ort versetzt werden könnten (BMF 17.2.87, SWK 1987, A 1108).

d. Die BP stelle zu Unrecht nicht fest, dass es sich bei den Wirtschaftsgütern Bearbeitungszentrum, Kegelfräsmaschine, Bearbeitungsmaschine, Stangendrehautomat,

Tafelschere, Schweißroboter und Blockheizkraftwerk um normale, bewegliche Wirtschaftsgüter handle, für die ein funktionierender Markt vorhanden sei und die unabhängig von der Pulverbeschichtungsanlage zu betrachten seien. Dies habe man in der Feststellung der BP vollständig negiert.

Man beantrage daher die Aktivierung der Anlage zurückzuführen, die Bankverbindlichkeit auszubuchen und die Auflösung der § 12-Rücklage rückgängig zu machen. Der Gewinn 2005 sei daher mit 3.238.129,64 € und die Einkommensteuer mit 702.073,25 € festzusetzen.

3. Die Betriebsprüfung nahm am 18. September 2007 zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2005 wie folgt Stellung:

a. Folgende Beträge seien in der Berufung unrichtig dargestellt:

Afa laut Berufung 221.224,00 €, tatsächlich 241.299,00 €.

Rückrechnung § 12 laut Berufung 10.258.975,00 €, tatsächlich 2.285.974,00 €.

Forderung laut Berufung 2.416.719,00 €, tatsächlich 416.719,00 €.

b. Nach Ansicht der BP habe man die Gesamtheit der verkauften und geleasten Wirtschaftsgüter auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten (zwischenzeitliche Verwendung rund acht bis siebzehn Jahre) und diese seien nach Ablauf der Grundmietzeit (Dauer des Kündigungsverzichts) grundsätzlich nur bei diesem wirtschaftlich sinnvoll zu verwenden.

Zu den Nutzungsmöglichkeiten durch den Leasinggeber: Es sei sicherlich technisch möglich, die einzelnen Wirtschaftsgüter abzubauen und an einen anderen Ort zu versetzen. Die Wirtschaftlichkeit werde aber aus folgenden Gründen kaum gegeben sein. Die gesamten Wirtschaftsgüter seien rund zwei bis zehn Jahre älter als die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer. Die Lackieranlage und die mitverkauften Maschinen benötigten eine passende Halle. Es müsste sonst ein Neubau einer Halle erfolgen oder der Kauf einer überdimensionierten Halle (eine genau passende zu finden, sei nahezu unwahrscheinlich). Dabei müsse man auch berücksichtigen, dass das wirtschaftlich notwendige Blockheizkraftwerk auch den passenden Gasanschluss vorfinde.

Ein Verkauf der Leasingobjekte durch die OL GmbH an einen Fremden am bestehenden Ort wäre nur mit Zustimmung der Bw. möglich. Des weiteren würde der Betrieb ohne das Produktions-Know-How, das in den Mitarbeitern verankert sei, entsprechend hohe Kosten verursachen.

c. Nach Ablauf des Leasingvertrages seien die Wirtschaftsgüter vier Jahre älter und somit zwei bis zehn Jahre älter, als die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer. Ein Einzelverkauf sei

– speziell bei einer alten Lackieranlage – nicht überall möglich, weil ein Betreiben solcher Anlagen mit entsprechenden Umweltschutzauflagen verbunden werde. Des weiteren gelte das bereits Gesagte.

Der Verkauf der Anlage unter Weiterführung auf dem Grund der Bw. sei nur mit Zustimmung der Bw. möglich, diese könne einen für den Leasinggeber lukrativen Verkauf verhindern. Des weiteren müsse angemerkt werden, dass die Lackieranlage zu ca. 70% für Produkte der Bw. und zu ca. 30% für Produkte vieler verschiedener Kunden genutzt werde. Für diese Kunden sei die Lackierleistung typische Fremdleistung und nicht Kernkompetenz, daher werde sie zugekauft.

d. Zur Lackieranlage werde angemerkt:

Von den Verantwortlichen des Unternehmens werde betont, dass die seinerzeitige Anschaffung der Lackieranlage zu einem entsprechenden Image geführt habe, weil die bei den Produkten der Bw. verwendete Lackierung zur längeren Verwendbarkeit der Maschinen beitrage. So eine gute Lackierung hätten die Mitbewerber lange nicht gehabt, bzw. hätten diese noch immer nicht. Dies habe man als Verkaufsargument eingesetzt und dies werde vom Markt auch erwartet.

e. Der Leasingvertrag laufe (Kündigungsverzicht 48 Monate) von 1/05 bis 12/08. Zu Beginn der BP (11/06) sei die Rede davon gewesen, dass man mit der Anlage an die Kapazitätsgrenze stoße und somit eine Erweiterung bzw eine zusätzliche Anlage nötig sei (Standort Österreich, Deutschland oder Tschechien). Bei den ersten Abschlussgesprächen (Frühling 2007) sei die Rede von einer neuen Anlage in Tschechien gewesen (Fertigstellung Sommer 2008). Des weiteren habe man davon gesprochen, dass ein Laufen der Anlage mit den besten Mitarbeitern aus Österreich in einem halben Jahr kaum zu bewältigen sei (wobei diese Leute dann in Österreich fehlen würden). Einen derart bedeutsamen Faktor (Kernkompetenz) wie die Lackierung zu gefährden, könne von einer kompetenten Geschäftsleitung nicht angenommen werden. Es könne Ende 2004 (und auch heute noch) davon ausgegangen werden, dass ein Verzicht auf die Lackieranlage nicht möglich sei.

f. Der Leasingvertrag mit der OL GmbH laufe auf unbestimmte Zeit, es gebe einen Kündigungsverzicht durch den Leasingnehmer für 48 Monate und keine schriftliche Vereinbarung über den Restkaufwert. Es sei nicht fremdüblich, dass ein Leasingnehmer einen Kündigungsverzicht eingehe und dann bei einem derart wichtigen Leasinggegenstand eine Kündigung durch den Leasinggeber riskiere. Dieses Risiko sei aber ohnehin nur rein theoretisch, weil die OL GmbH, mit der man langjährig verbunden sei, kaum die eigenen sicheren Forderungen riskiere. Auch die Nichtanführung eines Restkaufpreises erscheine unter diesen Umständen in einem anderen Licht.

Zudem sitze der ehemalige Mitarbeiter der OL GmbH seit Jahren im Aufsichtsrat der Bw.

g. Die sonstigen Wirtschaftsgüter seien von der BP als Einheit mit der Pulverbeschichtungsanlage gesehen worden, dies in Anlehnung an den Leasingvertrag (eine einheitliche Rate).

h. Zusammengefasst sei die gute Lackierung ein bedeutendes Verkaufsargument der Bw. Die Lackieranlage zähle zu den Kernbereichen. Derartige Bereiche würden erfahrungsgemäß nicht ausgelagert. Ein Ersatz sei 2004 nicht in Planung gewesen und sei auch aus jetziger Sicht nicht gegeben. Ein Verkauf der einzelnen Wirtschaftsgüter durch die Leasinggesellschaft erscheine äußerst unwirtschaftlich und drohe derzeit nicht. Somit sei von einer Weiterbenutzung der Lackieranlage auszugehen. Da mit der Zahlung der 48 Raten der Kaufpreis inklusive eines geringen Aufschlages abgedeckt sei und eine langjährige gute Geschäftsverbindung bestehe, werde man sich auf einen angepassten Restwert, der nur geringfügig sein könne, einigen. Die Lackieranlage stelle daher wirtschaftliches Eigentum der Bw. dar.

4. Am 12. Oktober 2007 erfolgte eine Gegenstellungnahme der Bw. zur Stellungnahme der BP vom 18. September 2007.

a. Die BP behaupte, dass das Wirtschaftsgut auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sei und nach Ablauf der Grundmietzeit sinnvoll nur bei diesem verwendet werden könne. Warum die BP diese Annahme treffe stelle sie nicht schlüssig dar. Sie gestehe sogar zu, dass es technisch möglich sei, die einzelnen Wirtschaftsgüter abzubauen und an einen anderen Ort zu versetzen. Warum dies wirtschaftlich nicht sinnvoll sein solle, werde nicht schlüssig dargestellt. Wäre die Wirtschaftlichkeit des Erwerbes gebrauchter Industrieanlagen nie gegeben, gäbe es auch keinen Markt für gebrauchte Anlagen, der aber vorhanden sei. Im konkreten Fall sei die Möglichkeit der Verwendung der Anlage maßgeblich und nicht der Umstand, dass für den Betrieb der Anlage nach Ansicht der BP eine überdimensionierte Halle notwendig und für das Blockkraftwerk ein passender Gasanschluss vorhanden sein müsste.

b. Die Übernahme/Vermietung der Halle an einen Fremden, der die Anlage betreibe, sei durchaus denkmöglich. Weiters könnten auch die Mitarbeiter übernommen werden. Ein Zurechnungskriterium für die Annahme der Zurechnung zum Leasingnehmer sei darin nicht zu sehen.

Zu beachten sei vielmehr, dass die Bw. in Tschechien nunmehr eine weitere Lackieranlage errichte und damit auf die inländische Lackieranlage nicht mehr alleine angewiesen sei. Auch die Produktionszahlen 70% (Produkte der Bw.) und 30% (Fremdprodukte) seien zu relativieren. Dieses Verhältnis könne sich durchaus wesentlich zugunsten der Fremdlackierung

verschieben. Es könne somit auch für einen Großkunden von Interesse sein, die Anlage selbst zu betreiben.

c. Das Risiko aus dem Anlagenleasing trage die OL GmbH. Die Tatsache, dass ein ehemaliger Mitarbeiter im Aufsichtsrat der Bw. sitze, könne nicht damit vermischt werden, dass die OL GmbH das Risiko trage. Auch eine langjährige Geschäftsverbindung könne nicht dazu führen, dass beim vorliegenden Leasinggeschäft vermutet werde, das Risiko betreffend den Kündigungsverzicht liege nicht bei der OL GmbH. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich vielmehr, dass die Bw. der OL GmbH keine Zusagen über den Kauf oder die Fortsetzung des Mietvertrages abgegeben habe.

Die Kriterien für ein Spezialleasing lägen damit nicht vor, die Feststellungen der BP entsprächen nicht den geltenden steuerlichen Vorschriften. Eine zusätzliche Stellungnahme der OL GmbH werde nachgereicht.

5. Dem zuständigen Finanzamt wurde eine Stellungnahme der OL GmbH vom 12. November 2007 und eine Stellungnahme des Steuerberaters der OL GmbH vom selben Tag übermittelt:

a. Stellungnahme OL GmbH (Auszug):

Wesentliche Aussage der BP sei, dass man das Wirtschaftsgut auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten habe und es nur bei diesem wirtschaftlich sinnvoll verwendet werden könne. Dem sei zu widersprechen. Es gebe allein in Österreich eine beträchtliche Anzahl von Betrieben, die derartige Anlagen betreiben würden. Auch ein Transport samt Ab- und Aufbau hätte in Relation zum Kaufpreis einen nicht sehr wesentlichen Anteil. Man habe auch den eigenen Steuerberater ersucht, eine Stellungnahme abzugeben.

Abschließend vermerke man, dass die OL GmbH als größere Universalleasinggesellschaft bereits des öfteren vergleichbare Wirtschaftsgüter über Leasingkonstruktionen finanziert habe und noch nie von der BP behauptet worden sei, dass der Tatbestand Spezialleasing vorliege.

b. Stellungnahme Steuerberater der OL GmbH (Auszug):

(1) Dem Ausfertigenden standen das Leasingangebot an die Bw. vom 22. Dezember 2004, das Schätzgutachten vom 9. Dezember 2004, die Garantieerklärung für den Eigentumsübergang vom 20. Dezember 2004, die Bestätigung vom 14. Februar 2007 (dass keine zusätzlichen Vereinbarungen getroffen wurden), die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2005 und die Stellungnahme des Finanzamtes vom 18. September 2007 zur Verfügung.

(2) Kein Spezialleasing liege vor, wenn das Wirtschaftsgut zwar auf die speziellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sei, aber durch wirtschaftlich vernünftige Umrüstung das Wirtschaftsgut an die Bedürfnisse anderer Leasingnehmer angepasst werden könne. Das

Vorhandensein eines internationalen Marktes reiche aus (Quantschnigg/Schuch § 6, Rz 25.6). Doralt (§ 2, Rz 139/4) führe aus, dass Spezialleasing immer dann anzunehmen sei, wenn bei Abschluss des Leasingvertrages ein Markt für derartige Wirtschaftsgüter nicht bestehe. Dies werde bei Immobilien- und Kommunalleasing – sofern keine anderweitige Verwendungsmöglichkeit bestehe – anzutreffen sein.

(3) Die Pulverbeschichtungsanlage sei unbestritten in den Produktionsprozess der Bw. integriert.

Auf Basis des Umstandes, dass auskunftsgemäß auch Fremdprodukte bearbeitet würden, sei davon auszugehen, dass die Anlage nicht ausnahmslos speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sei.

Maßgeblich sei sodann, ob für die Anlage ein entsprechender Markt bestehe und auch andere Unternehmen die Anlage nutzen könnten. Dies dürfte unbestritten der Fall sein, da derartige Anlagen auch in anderen Produktionsprozessen Anwendung fänden. Eine wirtschaftlich vernünftige Umrüstung müsse jedenfalls möglich sein. Es gäbe auch keine anderen rechtlichen oder faktischen Hindernisse betreffend eine Nutzung durch andere Leasingnehmer. Eine Demontage der Anlage sei denkbar, eine Fremdnutzung innerhalb der bestehenden Infrastruktur möglich. Deshalb stelle sich auch die Frage nach einem Verwertungsverlust nicht, wobei bei einem Marktwert der Anlage von 2.000.000,00 € davon auszugehen sei, dass diese trotz entsprechender Demontage- und Transportkosten einer anderen Nutzung zugeführt werden könne.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass man auf Basis der vorliegenden Informationen davon ausgehen müsse, dass der Vertrag hinsichtlich der Pulverbeschichtungsanlage nicht als Spezialleasing einzustufen sei.

6. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 25. Juni 2007 wurde am 22. November 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

a. Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde zu einem Erörterungsgespräch in der Firma am 19. August 2008 geladen. Mit der Vertreterin des Finanzamtes wurde der Sachverhalt am 18. August 2008 kurz besprochen.

b. An der am 19. August 2008 durchgeführten Erörterung nahmen der Steuerberater, der Geschäftsführer Mag. P. sowie die Firmenmitarbeiter L (Montage/Lackiertechnik) und H. Finanzen/Rechnungswesen) teil. Folgendes wurde erörtert:

Die Lackierungstätigkeit betrifft ca. zu 1/3 Fremdlackierungen. Das verwendete Verfahren (Tauchlackierung, Pulverbeschichtung) kann überall eingesetzt werden und ist nicht speziell auf die Produkte der Bw. zugeschnitten, vielmehr waren Fremdlackierungen von Anfang an

Teil der Produktpalette. Guter Korrosionsschutz im schweren Stahlbau wird von vielen Firmen angefragt. Für einen Teil dieser Firmen wäre der Aufbau einer eigenen Lackiererei unökonomisch und daher nicht sinnvoll. Mit der in der Lackieranlage der Bw. bestehenden Anlagenpalette zur Lackierung kleiner bis mittelgroßer Teile, die in verschiedenen Schichten gefahren werden, ist es möglich die Nachfrage verschiedenster Firmen rasch und effektiv zu bewältigen.

Der erste Teil der Anlage wurde 1995 errichtet (die dazugehörigen Rechnungen – Eisenmann 9.761.547,53 €; Wagner 1.100.000,00 €, Wagner 330.000,00 € usw.) wurden dem UFS in Kopie übergeben. Die Nutzungsdauer der Anlage war mit 10 Jahren konzipiert.

Im Zuge der Veräußerung der Anlage und der dazugehörigen Wirtschaftsgüter wurde zum 17. Dezember 2004 ein Gutachten durch die Firma SC erstellt, das den Verkehrswert der Anlage zum Stichtag mit 2.857.500,00 € ausweist. Das Gutachten wurde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Verfügung gestellt. Die Restnutzungsdauer der Anlage bzw ihrer Teile wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung	Restnutzungsdauer	Verkehrswert
Pulverbeschichtungsanlage	84 Monate	2.050.000,00 €
Bearbeitungszentrum	60 Monate	25.000,00 €
Kegelradfräsmaschine	66 Monate	43.500,00 €
Bearbeitungsmaschine	84 Monate	53.500,00 €
Stangendrehautomat	78 Monate	52.000,00 €
Tafelschere	60 Monate	21.000,00 €
Schweißroboter	66 Monate	30.500,00 €
Schweißroboter	84 Monate	42.000,00 €
Blockheizkraftwerk	84 Monate	540.000,00 €
Gesamtsumme		2.857.500,00 €

Die neu erbaute Anlage in Tschechien ist in der Lage Kapazitäten in Österreich zu substituieren. Eine Option ist die Übernahme der Lackierarbeiten für inl Teile in Tschechien zur Gänze, sodass bei der Bw. nur mehr Montagen durchgeführt werden, ebenso die teilweise Übernahme von derartigen Arbeiten in Tschechien oder die Vermietung eines Teiles der Halle mit der Lackieranlage an Dritte.

Konkurrenten im Lackierbereich gibt es. Hauptkostenfaktor ist die Größe der Becken. Diese bedingt alle anderen Komponenten. Durch Flexibilität in diesem Bereich gelingt es, Aufträge verschiedenster Firmen zu erlangen.

Die Leasingkonstruktion schafft Liquidität für das Unternehmen, die wiederum dringend in anderen Bereichen benötigt wurde.

Bei der anschließenden Besichtigung der Anlage wurden die verschiedenen Komponenten und Vorgänge des Pulverbeschichtungsverfahrens und der Tauchlackierung ausführlich erläutert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob im Zusammenhang mit der Lackieranlage und den weiteren damit in Verbindung stehenden Wirtschaftsgütern Spezialleasing angenommen werden kann.
2. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zugerechnet werden, darauf an, ob die entgeltliche Überlassung als bloße Nutzungsüberlassung oder wirtschaftlich bereits als Kauf zu sehen ist. Entscheidend ist dabei, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes dessen wirtschaftlicher Eigentümer nach § 24 Abs 1 lit d BAO wird (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059).

Im vorliegenden Fall eines sale and lease back-Vertrages sind mehrere Möglichkeiten zu unterscheiden:

- a. Im Rahmen eines sale and lease back-Vertrages weicht der Kaufpreis erheblich vom gemeinen Wert der veräußerten Wirtschaftsgüter ab (VwGH 12.8.1994, 90/14/0145 zu Wirtschaftsgütern, die bereits längere Zeit in Verwendung standen, wobei die ursprünglich angesetzte Nutzungsdauer bereits abgelaufen war).
- b. Beim sale and lease back-Vertrag liegt Missbrauch vor, wobei derartige Verträge an sich noch nicht missbrauchsverdächtig sind (VwGH vom 16.12.1998, 93/13/0257).
- c. Im Leasingvertrag wird eine Kaufoption eingeräumt und die Nichtausübung der eingeräumten Option wäre gegen jede wirtschaftliche Vernunft. Das wäre zB der Fall, wenn eine anderweitige Verwendung des Mietobjektes nach Ablauf der Mietvertragsdauer nicht sinnvoll wäre (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059). Zum Vorliegen der Option sind von der Behörde entsprechende Feststellungen zu tätigen, Vermutungen reichen nicht aus, um wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers anzunehmen (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098).
- d. Die geleaste Wirtschaftsgüter sind dermaßen auf den Leasingnehmer zugeschnitten (Spezialleasing), dass sie nur von diesem sinnvoll genutzt werden können. Davon kann insbesondere dann ausgegangen werden, wenn die Verbringung der geleaste

Wirtschaftsgüter an einen anderen Ort nur mit hohem Aufwand und umfangreichen baulichen Maßnahmen möglich ist (VwGH 10.2.1994, 92/15/0164).

3. Die Varianten 2a und 2b scheiden von vorneherein aus. Bezüglich des Kaufpreises liegt ein Gutachten vor, das dem UFS anlässlich der Besprechung in Kopie übergeben wurde. Die daraus entnommenen Berechnungen wurden von der BP im Verfahren nicht beansprucht. Von einem erheblichen Abweichen des Kaufpreises vom gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter ist daher nicht auszugehen. Auch für die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung der Verträge fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Wenn die BP in der Stellungnahme zum 18. September 2007 anführt, ein Kündigungsverzicht sei nicht fremdüblich, auch die Nichtanführung eines Restkaufpreises erscheine unter diesen Umständen in einem anderen Licht und ein ehemaliger Mitarbeiter der OL GmbH sitze bei der Bw. im Aufsichtsrat, so kann sie damit einen Missbrauch nicht dartun. Ein Kündigungsverzicht für eine gewisse Zeit ist ein durchaus übliches Instrument im Leasingbereich. Ob ein Restkaufpreis vereinbart wird oder nicht liegt in der unternehmerischen Selbstverantwortung der beteiligten Gesellschaften. Und auch die Tätigkeit eines Mitarbeiters jener Bank im Aufsichtsrat, mit der die Bw. seit langem – als einer der größten Betriebe ihres Standortes – zusammenarbeitet, kann nicht dazu führen, dass ein sale and lease back-Vertrag mit der Bank als missbräuchlich qualifiziert wird. Ein Missbrauch wäre von der Behörde anhand des Kriteriums der rechtlichen Angemessenheit nachzuweisen gewesen und kann durch (unbewiesene) Vermutungen nicht gestützt werden.

4. Auch der dritte Fall – jener der eingeräumten Option – liegt nicht vor. Abgesehen davon, dass eine Auswahl zu treffen ist, ob Spezialleasing oder eine Optionseinräumung vorliegt (während die Finanzverwaltung beide Fälle nebeneinander angenommen hat), setzt die Rechtsprechung grundsätzlich ein vertraglich eingeräumtes Optionsrecht voraus (mündlich oder schriftlich – s VwGH 17.11.2004, 2000/14/0180), dieses kann nicht fingiert werden. Selbst dort, wo der VwGH „branchenübliches Verhalten“ anerkennt und deswegen das Vorliegen einer Option annimmt, bedarf es zusätzlich einer Umdeutung von Sachverhalten (Schriftverkehr oder Erklärungen) in eine bestehende Kaufoption (s ausführlich dazu Jakom/Laudacher, § 2, Rz 83). Dabei ist festzustellen, was die Parteien beim Vertragsabschluss – im Rahmen einer Optionsvereinbarung (oder eines Andienungsrechtes) – gewollt und vereinbart haben (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086).

Der vorliegende sale and lease back-Vertrag enthält weder eine ausdrückliche Optionsklausel, noch sonstige Passagen, die in eine Kaufoption umgedeutet werden können. Auch anderen Unterlagen ist derartiges nicht zu entnehmen. Auch ein Andienungsrecht wurde nicht vereinbart.

Wenn die BP anführt, aufgrund der geschilderten Umstände (Kernbereiche des Geschäftes würden nicht abgegeben, ein Verkauf der einzelnen Wirtschaftsgüter sei unwahrscheinlich, mit den Raten sei der Kaufpreis abgedeckt) „werde man sich auf einen angepassten geringfügigen Restwert einigen“, so lägen nur im Fall einer vertraglich vereinbarten Option (oder eines bestehenden Andienungsrechtes) Indizien für einen Restwertkauf vor. Die bezeichneten Indizien können aber das geforderte Optionsrecht (bzw Andienungsrecht) selbst nicht hervorbringen.

5. Die Hauptargumentation der BP besteht darin, dass die Bw. eine auf sie zugeschnittene Anlage erworben hat (Spezialleasing). Die Verantwortlichen der Bw. hätten auch zugegeben, dass die Anschaffung der Lackieranlage zu einem entsprechenden Image geführt habe. Diese Frage stand auch im Mittelpunkt des Berufungsverfahrens.

a. Einem sale and lease back-Vertrag ist es wohl schon aus der Struktur heraus immanent, dass ein Wirtschaftsgut geleast wird, das in seiner Gesamtheit zum Betrieb passt. Der Verkauf und das anschließende (Rück)Leasen würden sonst keinen Sinn ergeben. Das bedeutet aber noch nicht, dass Spezialleasing vorliegt.

Davon spricht man erst dann, wenn Verwertung bzw weitere Nutzung nach Ablauf der Leasingfrist nur beim Leasingnehmer sinnvoll erscheinen (Jakom/Laudacher, § 2, Rz 84). Nach Doralt/Renner, EStG § 2, Rz 139/4 ist von Spezialleasing insbesondere dann auszugehen, wenn hinsichtlich des Leasingobjektes aufgrund seiner konkreten Beschaffenheit oder seiner Lage ein Wechsel des Leasingnehmers aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht denkbar ist und das Wirtschaftsgut ohne Umbaumaßnahmen bzw Umstrukturierung von einem anderen Leasingnehmer nicht wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden kann. Dies ist dann der Fall, wenn bei Abschluss des Leasingvertrages ein Markt für derartige Wirtschaftsgüter nicht besteht, ein anderer Erwerber nicht denkbar ist und der Leasingnehmer das Objekt nach Ablauf der Grundmietdauer zwangsläufig erwerben muss.

Ob diese Umstände zutreffen und das Rechtsgeschäft dem Anschaffungstatbestand oder dem Gebrauchstatbestand zugeordnet werden muss, ist steuerrechtlich nach der zu Beginn des Leasingvertrages herrschenden Rechtslage zu beurteilen (.. „von Anfang an“, VwGH 17.11.2004, 2000/14/0180; s auch VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086).

Nach Quantschnigg/Schuch, § 6 Rz 21 liegt Spezialleasing dann vor, wenn das Wirtschaftsgut auf einen bestimmten Leasingnehmer zugeschnitten ist und

- kein nationaler oder internationaler Markt für dieses Wirtschaftsgut besteht oder
 - Hindernisse im Leasinggut eine Verwertung nicht zulassen (zB keine Verlegung möglich)
- oder

- rechtliche Hindernisse einer Verwertung entgegenstehen oder
- die Kosten der Verwertung bei anderen Leasingnehmern so hoch wären, dass aus der gesamten Verwertung ein Verlust entstehen würde.

b. Ein Gebrauchstatbestand und kein Spezialleasing ist aus folgenden Gründen anzunehmen:

(1) Zweifelhaft ist zunächst schon, ob die Anlage auf einen bestimmten Leasingnehmer zugeschnitten ist. Die Anlage wird im Dauerbetrieb mit eigenen und mit Werkstücken von Großauftraggebern gefahren, wobei zT die Werkstücke der Anlage angepasst werden. So findet eine intensive Kooperation mit den Fremdfirmen bezüglich der Größe der angelieferten Werkstücke statt, um die Anlage optimal fahren zu können, da die Größe des Werkstückes die Dauer und die Schwierigkeiten des Gesamtdurchlaufes beeinflusst (und eventuell beeinträchtigt). Die Bw. hat insofern einen Vorteil gegenüber Mitbewerbern, als sie sehr flexibel auf Kundenwünsche reagieren und Durchläufe verändern (zB beschleunigen) kann. Sie ist mit der Anlage sowohl für kleine, als auch für mittlere und große Werkstücke gerüstet. Damit kann aber nicht davon gesprochen werden, dass die Anlage ausschließlich auf die Bw. zugeschnitten ist. Vielmehr ist die Anlage durch ihre Anpassungsfähigkeit auf eine breite Produktpalette äußerst flexibel – und auch von anderen Unternehmen - einsetzbar.

Diesbezüglich ist auf die jüngste Rspr zu verweisen, wonach sogar die Lieferung von Spezialsoftware, die nur von Gemeinden verwendbar ist (Software für kommunales Informationsmanagement), vom VwGH trotz alternativer Erwähnung in der UFS-Entscheidung nicht unter das Spezialleasing eingeordnet wurde (VwGH 14.4.2008, 2005/15/0098 zu UFS 10.6.2005, RV/0177-G/04).

(2) Selbst unter der Annahme, dass die Anlage für andere Unternehmen – zB gerade wegen ihrer breiten Produktpalette – nur eingeschränkt nutzbar ist, käme jedenfalls eine Verwertung in Betracht. Die weiteren Voraussetzungen für ein Spezialleasing sind nicht gegeben.

- Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass es keinen Markt für Lackieranlagen im Anlagenbau gibt. Gegenteiliges wurde von der Abgabenbehörde nicht vorgebracht.
- Es sind auch keine Hindernisse für eine Verwertung ersichtlich, die sich aus der Beschaffenheit des Leasinggutes ergeben würden.

Zwar ist der BP insoweit zuzustimmen, als die Variante einer Weitervermietung im Betrieb des derzeitigen Leasingnehmers aus der Betrachtung ausscheiden muss. Die Verwertung bzw Weitervermietung durch den Leasinggeber kann nur so verstanden werden, dass dieser in rechtlicher Hinsicht nicht eingeschränkt ist. Eine Vermietung im Betrieb der Bw. wäre von deren Zustimmung abhängig und kommt in diesem Fall für die Beurteilung des Spezialleasings

nicht in Betracht, weil der Leasinggeber darauf keinen Einfluss hätte (s auch Quantschnigg/Schuch, § 6 Rz 21).

Ungeachtet dessen kann das Leasinggut verbracht und anderen Orts weitervermietet bzw. vom Leasinggeber verkauft werden. Die BP hat selbst dargelegt, dass eine Verlegung der Anlagenteile möglich wäre. Auch der UFS kann keine Hindernisse einer Verlegung der obbezeichneten Anlagenteile (Wannen, Zuführschienen usw.) und deren Weiterbenützung (allenfalls mit anderer Produktpalette) erkennen.

- Auch rechtliche Hindernisse stehen der Verwertung durch die Leasinggesellschaft nicht entgegen.

- Zuletzt ist auch nicht erkennbar, dass die Kosten einer Verlegung und/oder Umstellung auf einen (von der Produktpalette her betrachteten) eingeschränkten Betrieb dem Leasinggeber bzw einem künftigen Erwerber übermäßige Kosten verursachen würde.

Soweit die BP zur Sinnhaftigkeit einer Verwertung (Verlegung) anführt, dass die Lackieranlage für das Image der Bw. nötig und ein bedeutsamer Faktor im Rahmen ihres Betriebes sei, so handelt es sich dabei wiederum – wie schon bei den in Punkt vier angeführten Darlegungen – um Argumente, die Indizien im Rahmen eines bestehenden Optionsvertrages für eine tatsächliche Ausübung des Optionsrechtes wären, läge ein solches tatsächlich vor. Die genannten Faktoren können aber – betreffend die Beurteilung eines Spezialleasings - auf die Entscheidungen des Leasinggebers keinen Einfluss haben. Das gilt auch für die Frage, inwieweit nach einer Verwertung der Anlage eine durch Fremdfirmen für die Bw. an ihrem österreichischen Standort durchgeführte Lackierung (zusätzlich zu Arbeiten in Tschechien) sinnvoll wäre.

Der Berufung war aus den bezeichneten Gründen stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt, 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 1. September 2008