



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der S GmbH, 9300 St. Veit an der Glan, Villacherstraße 4, vertreten durch STB, vom 20. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, dieses vertreten durch OR Mag. Richard Tscheru, vom 28. April 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 nach der am 20. September 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Eisen-, Kohl- und Baustoffhandel in V. In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2002 wies diese an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter einen Betrag in Höhe von € 73.616,52 aus. Dem gegenüber standen durchschnittliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Referenzzeitraumes 1999 bis 2001 in Höhe von € 16.470,09. Der aus dem Saldo dieser beiden Beträge sich ergebende Investitionszuwachs von € 57.146,43 diente als Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie, welche zunächst von der Abgabenbehörde in voller Höhe (10% der Bemessungsgrundlage, somit € 5.714,64) anerkannt wurde.

In Gefolge einer gemäß § 144 BAO durchgeführten abgabenbehördlichen Nachschau stellte der Prüfer in seinem Prüfbericht Nachstehendes fest:

"Wie aus den von Ihnen vorgelegten Rechnungen ersichtlich ist, sind die jeweiligen Rechnungsempfänger die Fa. FL GmbH und die Fa. LF M GmbH. Da somit das Recht auf Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie beim Leasinggeber gegeben ist, kann ein weiterer Anspruch Ihrerseits nicht geltend gemacht werden."

Aufgrund dieser Feststellung kürzte der Prüfer die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie um die Wirtschaftsgüter "Telefonanlage" und "LKW DAF" wie folgt:

Anschaffungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter laut Erklärung	€	73.616,52
Kürzung lt. BP:		
Telefonanlage	€	-12.745,36
LKW DAF	€	-55.475,81
Differenz	€	5.395,35
Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre	€	-16.470,00
Zuwachs lt. BP	€	0,00

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ einen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988, aufgrund dessen die ursprünglich zuerkannte Investitionszuwachsprämie (€ 5.714,64) zur Gänze rückgefordert wurde.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung wandte die Bw. ein, dass gemäß Rz 8219 Einkommensteuerrichtlinien 2000 (im Folgenden kurz EStR genannt) dem Leasingnehmer (LN) zuzurechnende ungebrauchte und dem Grunde nach prämiengünstige Wirtschaftsgüter in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Investitionszuwachsprämie einzubeziehen seien. Voraussetzung hierfür sei, dass der LN als wirtschaftlicher Eigentümer der geleasteten Wirtschaftsgüter im Sinne der Rz 136 ff EStR gelte. Bei den strittigen Leasingverträgen hinsichtlich der Wirtschaftsgüter "LKW DAF samt Aufbau" und "Telefonanlage" handle es sich in beiden Fällen um so genannte Vollamortisationsverträge. So etwa sei bei der in Streit stehenden Telefonanlage die Grundmietzeit kongruent mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, welche sich auf sechs Jahre belaufe. Aus diesem Grunde sei das nämliche Wirtschaftsgut von Anbeginn dem LN zuzurechnen. Der LKW DAF weise indes eine Grundmietzeit von vier Jahren und eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren auf, was bedeute, dass die Grundmietzeit 80 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer betrage. Gemäß EStR, Rz 137, 3. Tatbestand, sei bei einer Grundmietzeit von 40 % bis höchstens 90 % verbunden mit der Option auf Verlängerung des Leasingvertrages nach Ablauf der Grundmietzeit bzw. Ankauf des Gutes zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Kaufpreis das Leasinggut zur Gänze dem LN zuzurechnen. Im gegenständlichen Fall bestehe eine derartige Option auf Verlängerung des Leasingvertrages, zumal dieser auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei. Aus diesem Grunde sei sie (Bw.) wirtschaftliche

Eigentümerin der strittigen Investitionen. Die genannten Leasinggegenstände seien daher auch richtlinienkonform aktiviert worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2005 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2002 als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidsbegründung führte das Finanzamt zum Berufungspunkt "Telefonanlage" aus, dass im vorliegenden Fall von einer "Grundmietzeit" im Sinne der Rz 137 EStR nicht gesprochen werden könne, da nur die Bw. als LN auf ihr Kündigungsrecht für die Dauer von 72 Monaten verzichtet habe. Als "Grundmietzeit" sei aber jener Zeitraum anzusehen, innerhalb dessen weder Leasinggeber (LG) noch LN den Vertrag aufzukündigen imstande seien. Nur im Falle einer beidseitigen Unkündbarkeit des Leasingverhältnisses könne es zu einer Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den LN kommen. Dies bedeute vice versa, dass die Möglichkeit einer jederzeitigen Kündigung durch den LG die Begründung eines wirtschaftlichen Eigentums beim LN ausschließe.

Hinsichtlich des Streitpunktes "LKW DAF" begründete die Abgabenbehörde ihre Rechtsansicht mit der Argumentation, auch in diesem Fall habe ausschließlich die LN (Bw.) auf die Dauer von 48 Monaten auf ihr Kündigungsrecht verzichtet. Aus diesem Grunde seien die steuerlichen Folgen ident mit jenen der geleasteten Telefonanlage. Darüber hinaus wäre das Leasingobjekt selbst bei Vorliegen einer beidseitig unkündbaren Grundmietdauer der LG zuzurechnen, da ein Optionsrecht der LN, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages zu erwerben bzw. den Leasingvertrag zu verlängern, in der bezughabenden Leasingvereinbarung nicht vorgesehen sei. Letzteres lasse sich auch nicht aus der unbestimmten Vertragsdauer herleiten, zumal gerade die unbestimmte Vertragsdauer in Verbindung mit der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit durch die LG eine Verlängerungsoption der LN ausschließe. Da eine Verlängerungsoption ebenso wenig wie eine Kaufoption vorhanden sei, sei das Leasinggut jedenfalls der LG zuzurechnen.

Mit dem innerhalb verlängerter Frist eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz replizierte die Bw., dass unter Grundmietzeit die zwischen Leasinggeber- und Leasingnehmerseite vereinbarte Leasingvertragslaufzeit zu verstehen sei. Unwesentlich erweise sich dabei die vom Finanzamt postulierte Existenz eines beidseitigen Kündungsverzichtes. Im Übrigen enthalte Rz 135 der EStR kein derartiges Gebot.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Leasingobjektes orientiere sich grundsätzlich an den Verhältnissen beim LN. Eine willkürliche Festlegung der Nutzungsdauer könne insbesondere dann vorliegen, wenn die angenommene Nutzungsdauer erheblich von branchenüblichen Erfahrungswerten abweiche bzw. die Nutzungsdauer erkennbar an die Grundmietzeit

angepasst worden sei. Soweit in einem formularhaften Leasingvertrag ein Passus hinsichtlich eines Optionsrechtes betreffend Verlängerung des Leasingvertrages bzw. Erwerb des Gegenstandes nach Ablauf der Grundmietzeit jeweils zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag fehle, so könne dies nicht unmittelbar zur Annahme der Beendigung des Leasingverhältnisses mit Rückgabe des Leasinggutes an den LG führen. Vielmehr sei im Sinne des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses Zl. 98/15/0198 bei Vorliegen von Vollamortisationsverträgen von einer Kosten-Nutzen-Überlegung auszugehen. Dabei sei die Frage zu stellen, ob ein LN ein Leasingverhältnis eingehen würde, bei welchem er innerhalb kurzer Laufzeit den gesamten Kaufpreis des Leasingobjektes zuzüglich einer Verzinsung zu bezahlen hätte, wenn er – bei unterstellter Weiterbenutzung des Leasingobjektes – am Ende der Vertragsdauer für das Leasinggut noch einen Kaufpreis in ausschlaggebender Höhe aufbringen müsste. Der Verwaltungsgerichtshof habe im besagten Erkenntnis ausgeführt, dass bei Betrachtung des Gesamtbetrages der Leasingzahlungen das Kaufanbot zu einem Restwert bzw. die wirtschaftliche Weiternutzung zu einem geringfügigen Entgelt eine logische und wirtschaftlich rationelle Art der Geschäftsabwicklung sei. Damit sei aber klargestellt, dass auch bei Fehlen eines schriftlichen Optionsrechtes im Leasingvertrag in einer dem menschlichen Erfahrungsgut entsprechenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einer Option im Sinne der Rz 137 3. TB der EStR ausgegangen werden könne. Dies ergäbe sich aus einer analogen Auslegung des zitierten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses.

Von ausschlaggebender Bedeutung für die Einstufung als wirtschaftliche Eigentümerin sei ferner der Umstand, dass die LN das Risiko des Unterganges des Wirtschaftsgutes gleichsam einem Eigentümer trage.

Was den Streitpunkt "Telefonanlage Alcatel" anlange, so sei die finanzamtliche Annahme, die richtlinienkonforme Grundmietzeit habe den Kündigungsverzicht beider Vertragsteile zu umschließen, weder aus dem Gesetz selbst noch aus den EStR zu ersehen bzw. herzuleiten. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass die gewählte Nutzungsdauer der Telefonanlage (6 Jahre) mit deren technischen Einsetzbarkeit einhergehe. Aus all dem Gesagten ergäbe sich eine Zuordnung des besagten Wirtschaftsgutes gemäß Rz 137 TB 1 der EStR bei der LN (Bw.).

Zum Berufungspunkt "LKW DAF" führte die Bw. ergänzend ins Treffen, dass sämtliche zum Stichtag 31.12.2001 im Anlagevermögen der Bw. befindlichen LKWs eine festgelegte Nutzungsdauer von fünf Jahren aufweisen würden. Eine willkürliche Wahl der Nutzungsdauer für den neuen Leasing-LKW sei daher auszuschließen.

Hinsichtlich des im Vertrag fehlenden Hinweises auf ein Optionsrecht sei festzuhalten, dass nach erhaltener telefonischer Auskunft der LG der gegenständliche Leasingvertrag dergestalt konzipiert sei, dass nach Bezahlung von 48 plus einer Monatsrate, das Leasingobjekt in das

zivilrechtliche Eigentum der LN übergehe. Eine derartige Vereinbarung sei gemäß der Auskunft der Leasinggesellschaft ein "Standardfall", welcher üblicherweise nicht schriftlich dokumentiert werde. Ins Kalkül zu ziehen sei weiters auch die Tatsache, dass während der Grundmietzeit von 48 Monaten, Leasingaufwendungen im Gesamtbetrag von € 59.924,64 ( $\text{€ } 1.248,43 \times 48$ ) anfallen würde. Dieser Betrag amortisiere die gesamten Anschaffungskosten des LG in Höhe von € 55.780,00 zuzüglich einer festgelegten Zinstangente. Eine Aufrechterhaltung des Leasingvertrages zu den bestehenden Konditionen würde daher in Widerspruch zu jedweder wirtschaftlichen Rationalität stehen. Darüber hinaus sei die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer dieses Leasingobjektes nach dessen Aktivierung mit fünf Jahren festgelegt worden. Dies impliziere wiederum, dass eine Weiternutzung des Objektes über die Vertragslaufzeit (vier Jahre) hinaus sehr wohl ins Auge gefasst worden sei.

Aus dem zur Vorlage gebrachten Leasingvertrag sei zu entnehmen, dass rund 42 % der Anschaffungskosten für den LKW DAF auf die gemäß den Kundenwünschen der Bw. angefertigten Kranaufbauten entfielen. Ob durch diese massiven kundenspezifischen Adaptierungen bereits die Voraussetzungen für ein Spezialleasing vorlägen, bedürfe im gegenständlichen Fall keiner weiteren Untersuchung. Durch diese Spezialanfertigung sei jedoch erkennbar, dass von einer alternativen Verwertbarkeit des Leasingobjektes für die LG nicht auszugehen sei. Daraus ergäbe sich in konsequenter Betrachtungsweise, dass die wirtschaftlichen Umstände für eine Weiternutzung des Leasingobjektes bzw. den Ankauf desselben durch die Bw. gegen ein geringfügiges Entgelt nach Ablauf der Grundmietzeit sprechen. Damit sei jedoch auch das in Rz 137 3. TB der EStR aufgestellte Postulat als erfüllt zu betrachten. Das Formalerfordernis einer vertraglichen Optionseinräumung werde sohin in der Einzelfallbetrachtung durch die wirtschaftlichen Gegebenheiten substituiert.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde die SF als Rechtsnachfolgerin der FL GmbH mit Vorhalt vom 8. August 2006 ua. ersucht, bekannt zu geben, ob bereits zu Beginn des Leasingverhältnisses eine bindende Vereinbarung zwischen ihr und der LN (Bw) hinsichtlich einer Option auf Übereignung des Leasinggegenstandes nach Ablauf der Grundmietzeit bestanden habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2006 teilte obgenannte LG mit, dass weder zu Beginn noch zu einem späteren Zeitpunkt der LN eine Kaufoption zu einem bestimmten oder unbestimmten Wert eingeräumt worden sei. Ebenso wenig sei eine Kaufvereinbarung abgeschlossen oder eine Kaufzusage in Form einer Nebenabrede gemacht worden. Auch sei ein Kündigungsverzicht ihrerseits nicht abgegeben worden. In Pkt. V Abs. 2 der Allgemeinen

Geschäftsbedingungen (AGB) werde ausdrücklich festgehalten, dass zum gegenständlichen Leasingvertrag keine Nebenabsprachen existierten. Demzufolge hätte sie (LG) das Leasingverhältnis unter Wahrung der vertraglich bedungenen Monatsfrist jederzeit zur Auflösung bringen können. Das Leasinggut (LKW) sei während der Grundmietzeit in ihrem Rechenwerk aktiviert worden. Nach Ablauf der vertraglichen Kündigungsverzichtszeit sei das Objekt der LN zum Kauf angeboten worden und habe diese mit Kaufvertrag vom 24.7.2006 den LKW gegen Zahlung einer Leasingrate erworben.

In der am 20. September 2006 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass jeder Unternehmer, der ein Wirtschaftsgut im Leasingwege finanziere, keinesfalls davon ausgehe, dass er nicht wirtschaftlicher Eigentümer des geleasten Gegenstandes sei. Wenn in den EStR ausgeführt werde, dass für Finanzierungsleasingverträge eine von beiden Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit "typisch" sei, so bedeute diese lediglich, dass es auch noch andere Konstellationen gäbe. Wesentlich für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern an den LN sei, dass die Gefahrentragung eindeutig bei diesem liege. Eine allenfalls rechtlich bestehende Kündigungsmöglichkeit werde durch die faktische Gegebenheit, wonach kein LG ein Leasingverhältnis während der Grundmietzeit zur Auslösung bringen würde, ersetzt.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer, S, führte in der Berufungsverhandlung aus, dass er im Zuge der Vertragsverhandlungen mit der FL GmbH ausschließlich davon ausgegangen sei, das Fahrzeug innerhalb von vier Jahren auszufinanzieren und anschließend zu übernehmen. Er habe sämtliche Leasingangebote mit Sparkassen- und RAIKA-Krediten verglichen und habe bereits damals in die Leasingraten den Restwert miteingerechnet, um so die tatsächlich anfallenden Finanzierungskosten zu eruieren. Im Zuge der Verhandlungen mit der FL GmbH sei er sehr wohl von seinem späteren Vertragspartner davon in Kenntnis gesetzt worden, dass nach Ablauf von 48 Monaten die Möglichkeit bestehe, das Fahrzeug zu einem Kaufpreis in Höhe von einer Leasingrate zu erwerben. Damals sei auch über die Bearbeitungsgebühr verhandelt worden, welche von ursprünglich € 100,-- auf € 30,-- reduziert worden sei. Für ihn sei bereits damals klar gewesen, das Fahrzeug nach Ablauf der Leasinglaufzeit zu übernehmen. Seiner Meinung nach hätte die LG den Leasingvertrag lediglich aus wichtigen Gründen vorzeitig zur Auflösung bringen können, nämlich insbesondere dann, wenn er zahlungsunfähig geworden wäre oder die fälligen Leasingraten nicht bedienen hätte können.

Der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzte, dass es in der Verhandlungsphase logischerweise nie eine Diskussion über eine mögliche Vertragsauflösung durch die LG gegeben habe. Vielmehr sei man übereingekommen, diesen Kontrakt als Vollamortisationsvertrag zu konstruieren. Wenn die LG sich nunmehr in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11.8.2006 spitzfindig darauf ausrede, dass es keine mündlichen Nebenabreden gegeben habe, so beziehe

sich dies nicht auf die Anbotsphase. Weiters sei zu bedenken, dass eine Vertragsauflösung durch die LG, im krassen Fall etwa nach Ablauf einer 47-monatigen Vertragslaufzeit, im Fall einer gerichtlichen Anfechtung keinesfalls standhalten würde. Darüber hinaus würden AGB nur dann Gültigkeit entfalten, wenn diese bereits in der Anbotsphase unterbreitet und zur Vertragsgrundlage erklärt würden. Im vorliegenden Fall sei zwischen den Vertragsparteien von Anbeginn ganz klar definiert worden, dass es für beide Seiten eine de facto nicht aufkündbare Grundmietzeit gäbe.

Der Amtsvertreter setzte in der mündlichen Verhandlung dem entgegen, dass nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur nicht auf die Branchenüblichkeit des Verhaltens des LG abzustellen sei, sondern einzig und allein darauf, ob ein vereinbartes Optionsrecht vorliege. Die Branchenüblichkeit vermag ein fehlendes Optionsrecht nicht zu substituieren. In diesem Sinne sprächen auch die EStR in Rz 137 von einem vertraglich vereinbarten Optionsrecht. Grundsätzlich sei anzumerken, dass die besagten Richtlinien im Wesentlichen eine Kompilation der verwaltungsgerichtlichen Judikatur darstellen und demnach als Auslegungsbefehl letztlich auch dazu dienen, Rechtssicherheit in der Leasingwirtschaft zu gewährleisten. Darüber hinaus sei im vorliegenden Fall auch folgender umsatzsteuerlicher Aspekt zu relevieren: Die Leasinggesellschaft habe Leasingraten mit ausgewiesener Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und seien diese Beträge bei der Bw. als Vorsteuern in Abzug gebracht worden. Sollte nunmehr festgestellt werden, dass die Bw. von Beginn an als wirtschaftliche Eigentümerin des LKW anzusehen sei, so würde der gesamte Rechtsvorgang als Ratenkauf zu qualifizieren sein. Dies hätte zur Konsequenz, dass das Finanzamt dazu verhalten wäre, im Rahmen seiner verfahrensrechtlichen Möglichkeiten den Vorsteuerabzug abzuerkennen. Zwar wäre die Ausstellung einer nachträglich berichtigten Faktura über den Fahrzeugankauf durch die LG prinzipiell möglich, jedoch würde diese damit – in Abkehr von ihrer ursprünglichen Rechtsansicht – zu erkennen geben, dass sie nicht wirtschaftliche Eigentümerin des verleasten Objektes sei.

Bei dem verfahrensgegenständlichen unbefristeten Leasingvertrag stehe der LG – de iure – das jederzeitige Kündigungsrecht zu. Eine unbestimmte Vertragsdauer mit lediglich einseitigem Kündigungsverzicht könne zu keiner Grundmietzeit führen, da bei einer derartigen Konstruktion die rechtliche Positionierung des LN derart schwach ausgestaltet sei, dass vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums nicht gesprochen werden könne. Doch selbst unter der fiktiven Annahme, dass eine derartige Grundmietzeit gegeben wäre, würde ein wirtschaftliches Eigentum der Bw. am Leasingobjekt letztendlich daran scheitern, dass ein Optionsrecht im Sinne der Rz 137 3. TB der EStR nicht vorliege.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass der Aspekt zur Grundmietzeit in keinsten Weise so eindeutig sei, wie dies die Leasinggesellschaft mitunter zu suggerieren versuche. Bei

der zivilrechtlichen Lösung der Problematik seien nicht nur der schriftliche Leasingvertrag und die AGB, sondern auch die Ergebnisse der vorvertraglichen Verhandlungen miteinzubeziehen. In der Anbotsphase sei in einer eindeutigen mündlichen Nebenabrede dargelegt worden, dass von einer Kündigung jedenfalls nicht auszugehen sei. Die Abgabenbehörde habe ferner die Aktivierung des Wirtschaftsgutes "LKW" sowie dessen Abschreibungsdauer von fünf Jahren anstandslos anerkannt. In Ansehung der nunmehr geführten Diskussion wäre es durchaus sachgerecht und logisch gewesen, wenn das Finanzamt die Aktivierung egalisiert und die Leasingraten als Aufwand in Abzug gebracht hätte. Zudem liege ein Optionsrecht immer dann vor, wenn es gegen jedwede Vernunft wäre, eine Option nicht auszuüben. Dass ein derartiges Recht der Bw. mündlich zugesichert worden sei, erhellte sich in klarer Weise aus dem Umstand, dass das Leasingfahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit der Bw. tatsächlich zum Kauf angeboten worden sei. Die Bw. habe dieses in weiterer Folge zu einem Übernahmepreis in Höhe von einer Leasingrate erworben.

Der Amtsvertreter wandte zum Vorwurf einer inkonsequenten Behandlung von IZP und AfA ein, dass im Rahmen einer Nachschau betreffend IZP keine Prüfungshandlungen in Bezug auf Rechtmäßigkeit und Richtigkeit von AfA gesetzt würden. Die vom steuerlichen Vertreter getroffenen Einwendungen zum Vorliegen einer Option seien widersprüchlich, zumal deren Aus- bzw. Nichtausübung das Vorhandensein eines bestehenden Optionsrechtes voraussetze.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung überreichte S dem Senat die Offerte der LG betreffend den LKW, auf welcher der handschriftliche Vermerk "plus eine Rate" angebracht ist. S erläuterte, er habe dies aufgrund der telefonischen Zusicherung seitens der LG, das Leasinggut nach Ablauf von 48 Monaten zu einem Kaufpreis in Höhe einer Leasingrate erwerben zu können, notiert.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass aus Pkt. 10. der AGB ein jederzeitiges Kündigungsrecht der LG nur schwer erkennbar sei. In dieser Bestimmung werde suggeriert, dass der erste Absatz die LN, der zweite Absatz indessen die LG betreffe. Angesichts der Tatsache, dass diese Formulierung relativ unklar sei und dass in der Anbotsphase von einem etwaigen Kündigungsrecht des LG in keiner Weise gesprochen worden sei, sei eine Aufkündigung des Leasingverhältnisses seitens der LG aus zivilrechtlicher Sicht wohl nicht durchsetzbar. Die LG habe die Bw. über das Bestehen einer Kündigungsmöglichkeit einfach im Unklaren gelassen; ein Faktum, dass kein Zivilgericht zum Nachteil des LN auslegen würde.

Zum Leasingvertrag betreffend Telefonanlage brachte der steuerliche Vertreter vor, dass dieser Vertrag im Wesentlichen gleich zu beurteilen sei wie die Vereinbarung in Bezug auf den LKW.



Im Zuge der Berufungsverhandlung wurde das an die Amtspartei gerichtete Telefax der LF AG vom 19. September 2006 verlesen, welches dem UFS mit gleichem Tage zur Kenntnis übermittelt wurde. Im besagten Schreiben führte die LG aus, dass sie als wirtschaftliche Eigentümerin die strittige Telefonanlage in ihrem Rechenwerk aktiviert und dabei eine achtjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt habe.

Im Schlussantrag brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der UFS in seiner Entscheidung GZ RV/0091-K/05, eine Zurechnung von Leasinggütern bei der berufungswerbenden LN bei gleicher Sachlage anerkannt habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **A) Zur Vertragslage:**

Die in den Verwaltungsakten einliegenden Leasingverträge enthalten – auszugsweise – nachstehende Bestimmungen:

#### **1. Leasingvertrag mit der LF AG betreffend Telefonanlage Alcatel**

"V. Leasingdauer:

Der Leasingvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Leasingnehmer kann den Vertrag frühestens zum Ende des 72. Kalendermonats (Grundleasingdauer) beenden. (s. Punkt 15. AGB)

VI. Leasingentgelt: monatlich netto	€	219,00
+ 20 % USt	€	43,80
monatliche Zahlung	€	262,80

Die diesem Vertrag zu Grunde liegenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) lauten:

[..]

6. Eigentum des Leasinggebers:

a) Erwerb des Eigentums:

Bei Abwesenheit des LGs bei der Übergabe des LOs ist der LN ermächtigt und verpflichtet, als Stellvertreter des LGs für diesen durch Übernahme des LOs das Eigentum daran zu erwerben. Das LO ist Eigentum des LG und vom LN als solches zu kennzeichnen, insbesondere hat er bei der Inventarisierung darauf zu achten.

b) Meldepflicht bei Pfändung:

Der LN hat den LG Vollstreckungsmaßnahmen, insbesondere Pfändung auf das LO, sowie die Einleitung eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Insolvenzverfahrens gegen ihn unverzüglich schriftlich bekannt zu geben.

c) Zutritt zum Leasingobjekt:

Der LN wird dem LG oder einem von diesen Beauftragten während der üblichen Geschäfts- und Betriebszeiten Zutritt zum LO gestatten.

[...]

10. Gefahrtragung:

Wird der Gebrauch des LOs durch Feuer und Wasserschäden, Wetterschläge, Krieg, Diebstahl, Parkschaden, Unfall unabhängig vom Verschulden der Beteiligten, Schneedruck, Dachlawinen oder andere Gefahren und Akte höherer Gewalt beeinträchtigt und geht die Sache unter, so berührt dies die Pflicht des LNs zur Zahlung des Entgeltes in keiner Weise. Der Leasingvertrag bleibt unbeschadet der Punkte 3. und 13. lit.g aufrecht. Reparaturkosten sind auch in diesen Fällen vom LN zu tragen. Auch wenn das

LO auf Grund von Gesetzen oder behördlichen Vorschriften nicht mehr bestimmungsgemäß genutzt werden kann, ist das Leasingentgelt ungekürzt weiter zu entrichten.

Der LN verzichtet auch auf die Abstandnahme vom Vertrag gemäß § 1117 ABGB.

[...]

### 13. Außerordentliche Kündigung:

Der LG kann den Leasingvertrag fristlos auflösen,

a) wenn der LN mit dem Leasingentgelt oder sonstigen fälligen Forderungen – ganz oder teilweise – zumindest über sechs Wochen und trotz Mahnung unter Nachfristsetzung von 14 Tagen unter Androhung der Kündigung in Verzug ist;

wenn der LN gegen wichtige Bestimmungen des Leasingvertrages verstößt;

[..]

### 14. Rückstellung des Leasingobjektes:

Bei Beendigung des Leasingvertrages aus welchem Grunde auch immer, wird der LN das LO in ordnungsgemäßem Zustand auf seine Kosten und Gefahr an einen vom LG zu bestimmenden Ort in Österreich zurückstellen. Die Kosten für eine sachgerechte Entsorgung trägt der LN. Der LG ist zur Ersatzvornahme auf Rechnung des LNs berechtigt, wobei er die Räumlichkeiten des LNs betreten darf. Der LN hat bei Vertragsauflösung und Vertragsbeendigung die Stellung eines Prekaristen und – soweit dem zwingende Vorschriften des KSchG nicht entgegenstehen, kein Rückbehaltungsrecht am LO. Der LN verzichtet gegenüber Handlungen des LGs zur Erlangung der Gewahrsame am LO auf den Einwand der Besitzstörung. Bis zur Rückstellung des LO steht dem LG für jeden angefangenen Monat eine Gebühr in Höhe des bisherigen Leasingentgeltes zu.

### 15. Ordentliche Kündigung:

Wird der Leasingvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann er jeweils zum Ende des Kalendermonats, unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist, mittels Einschreiben gekündigt werden. Der LN kann frühestens sechs Monate vor Ende der Grundleasingdauer die Kündigung aussprechen, sodass der Vertrag zum Ende der Grundleasingdauer endet.

[...]

### 19. Rechtsnachfolge, Übertragbarkeit:

Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen beiderseits auf eventuelle Rechtsnachfolger über bzw. sind auf diese zu übertragen. Der LG ist berechtigt, alle Ansprüche aus diesem Vertrag an Dritte zu übertragen.

[...]

## 2. Kraftfahrzeugleasingvertrag mit Fa. FL GmbH vom 14.8.2002

Die unter Punkt II ausgewiesene Bezeichnung des Leasingobjektes lautet:

1 LKW DAF FA LF 45220 E 10	€	32.500,00
1 Fassi Ladekran F80A.22		
1 Drei-Seitenkipperaufbau	€	23.280,00.

Einvernehmlich festgelegt wurde eine unbestimmte Vertragslaufzeit mit (einseitigem) Kündigungsverzicht der LN für die Dauer von 48 Monaten. Die monatliche Bruttoleasingrate wurde dabei mit € 1.498,12 ausgewiesen.

In den AGB wird ua. festgehalten:

[...]

### 10. Dauer und vorzeitige Auflösung

Dieser Vertrag gilt sinngemäß Punkt III. für unbestimmte Dauer mit Kündigungsverzicht des Leasing-

nehmers oder für bestimmte Dauer. Die Kündigungsfrist bei Verträgen mit unbestimmter Dauer beträgt ein Monat und kann vom Leasingnehmer erst nach Ablauf der Dauer des Kündigungsverzichtes erklärt werden. Ist der Leasingnehmer ein Verbraucher, ist er zu einer gänzlichen vorzeitigen Erfüllung seiner Verpflichtung berechtigt.

Der Leasinggeber kann diesen Vertrag aus wichtigen Gründen jederzeit mit sofortiger Wirkung auflösen. Als wichtige Gründe gelten insbesondere, wenn

- a) der Leasingnehmer das Leasingobjekt nicht schonend behandelt;
- b) der Leasingnehmer mit einer Leasingrate, ohne dass es einer Mahnung durch den Leasinggeber bedarf, ganz oder teilweise in Verzug gerät;
- c) der Leasingnehmer oder dessen Erfüllungsgehilfen gegen die vertraglichen Bestimmungen verstoßen, ohne dass es dabei auf den Nachweis des Vorsatzes oder der Fahrlässigkeit ankommen hätte;
- d) bis g) [...]

[..]

#### 14. Sonstiges

[..] Bei Unternehmern existieren zu diesem Vertrag keine mündlichen Nebenabsprachen. Abänderungen bedürfen der Schriftform. Dies gilt auch für das Abgehen von der hiermit vereinbarten Schriftform.

[..]

### **B) Rechtliche Erwägungen**

Die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie sind in § 108e EStG 1988 idF des BGBl. I 2002/155 geregelt. Diese Bestimmung ordnet an:

(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet. [...]

Bei Geschäften, bei welchen dem LN die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers eines ungebrauchten und prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes zukommt, können die dem LN zuzurechnenden Wirtschaftsgüter bei diesem in die Bemessungsgrundlage für die Ausmittlung des Investitionszuwachses einbezogen werden.

Kernpunkt der vorliegenden Berufung bildet sonach die Frage, ob im Streitzeitraum die Bw. wirtschaftliche Eigentümerin der beiden geleasteten Wirtschaftsgüter war. Nur im Fall des Vorliegens von wirtschaftlichem Eigentum kann ein Gegenstand dem LN zugerechnet werden. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer (VwGH 18.12.1997,

96/15/0151). Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann" (VwGH 19.2.2002, 99/14/0286, VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem LG oder dem LN zuzurechnen sind, kommt es maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den LN gleich einer echten Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung anzusehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt. Wie bereits ausgeführt, geht es letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Wirtschaftsgutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit.d BAO geworden ist (VwGH 17.8.1994, 91/15/0093; VwGH 17.2.1999, 97/14/0059). Die Verschaffung der umfassenden Sachherrschaft am Leasinggut ist der Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer endgültigen Zuwendung des wirtschaftlichen Gehaltes des Leasinggutes gleichzuhalten. Liegt in der Übergabe des Leasinggutes vom LG an den LN die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, stellt dieser Vorgang umsatzsteuerlich eine Lieferung dar (VwGH 28.5.2002, 99/14/0109).

Nach dem Grundsatzerkennntnis des VwGH vom 5.12.1972, 2391/71, liegt bei einem Vollamortisationsvertrag das wirtschaftliche Eigentum in folgenden Fällen beim LN:

- der Leasingnehmer hat ein Optionsrecht, das Mietobjekt nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich unbedeutenden Entgelt zu kaufen oder weiter zu mieten;
- die Mietdauer entspricht (mindestens) der betrieblichen Nutzungsdauer;
- die Anfertigung des Leasinggegenstandes erfolgt nach speziellen Bedürfnissen des Mieters, die eine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer nicht sinnvoll erscheinen lassen (Spezialleasing).

Daraus hat die Finanzverwaltung eigene Zurechnungsgrundsätze für Leasinggegenstände entwickelt, welche mitunter die Rechtssicherheit in der Leasingwirtschaft garantieren sollen (EStR, Rz 137ff). Demnach ist bei einem so genannten Vollamortisationsvertrag, also bei einem Leasingvertrag, bei welchem das Mietentgelt für die vereinbarte Mietdauer dem Kaufpreis einschließlich den Finanzierungskosten und der Gewinnspanne des LG entspricht, der Leasinggegenstand insbesondere in folgenden Fällen dem LN zuzurechnen:

1. die Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein. Dies kann angenommen werden, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Benutzungsdauer beträgt.

In diesem Fall wird davon ausgegangen, dass dem LN für beinahe die gesamte Nutzungsdauer die positiven und negativen Befugnisse eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommen. Das Rückforderungsrecht des LG am Ende der Grundmietzeit wird aufgrund des geringen Wertes des Leasingobjektes in diesem Zeitpunkt vernachlässigt.

2. die Grundmietzeit beträgt weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer;

Bei dieser Zurechnungsregel ist das formelle Bestehen oder Nichtbestehen einer Kauf- oder Mietverlängerungsoption unerheblich, weil der Leasingnehmer für einen sehr kurzen Zeitraum die vollen Amortisationskosten bezahlt hat und daher mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass er den Gegenstand über die Grundmietzeit hinaus zu einem nicht ausschlaggebenden Betrag weiter nutzen wird.

3. der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der Grundmietzeit das vertraglich vereinbarte Optionsrecht, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern. Da bei Vorliegen eines solchen Optionsrechtes das Leasinggut dem LN zuzurechnen ist, hat bei diesem eine Aktivierung des Optionsrechtes zu unterbleiben;

In diesem Fall ist das wirtschaftliche Eigentum des LN deshalb gegeben, weil ein vernünftig denkender Steuerpflichtiger jedenfalls das vertraglich zugesicherte Optionsrecht ausüben würde.

4. das Leasinggut ist speziell auf die individuellen Bedürfnisse des LN zugeschnitten und findet nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung (Spezialleasing). Eine nur beim LN wirtschaftlich sinnvolle Verwendung kann angenommen werden, wenn die Verwertung oder Nutzung des Leasinggegenstandes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur dem LN möglich ist.

Grundsätzliche Voraussetzung für die Anerkennung des LN als wirtschaftlichen Eigentümer ist, dass einerseits eine so genannte Grundmietzeit vorliegt, innerhalb derer das Leasingobjekt jedenfalls in der Sphäre des LN verbleibt, andererseits die Gefahrtragungsregelung bei Untergang der Sache ähnlich der eines Eigentümers ausgestaltet ist.

Unter Grundmietzeit ist nach Ansicht des erkennenden Senates jener Zeitraum zu verstehen, innerhalb dessen **weder LG noch LN den Vertrag aufkündigen können** (vgl.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch, § 6, Tz. 21.3; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 129, VwGH 5.12.1972, 2391/71).

Bei den in diesem Verfahren zu beurteilenden Leasingverträgen mangelt es somit bereits an der für die Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum grundlegenden Voraussetzung einer von beiden Vertragsteilen **unkündbaren Grundmietdauer**. Beide strittigen Leasingvereinbarungen wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei die beiden Leasinggesellschaften es in der Hand hatten, das jeweilige Vertragsverhältnis jederzeit während der Grundmietdauer unter Beachtung der bedungenen Kündigungsfrist zur Auflösung zu bringen.

Dass eine Aufkündigung des Leasingverhältnisses durch den LG in der Regel nicht stattfindet und auch im gegenständlichen Fall in Bezug auf den LKW nicht stattfand, ändert aber nichts an der Tatsache, dass ex contractu der LN nicht jene Rechtsposition eingeräumt bzw. verschafft wurde, welche für das Vorliegen der Stellung als wirtschaftliche Eigentümerin erforderlich wäre.

Zu den in der Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten substantziellen Betrachtungen zur Rechtsgültigkeit der den Leasingsverträgen zugrunde liegenden AGB, insbesondere der darin geregelten Kündigungsbestimmungen, ist auszuführen:

Allgemeine Geschäftsbedingungen gelten kraft beidseitiger Vereinbarung durch die Vertragsparteien, wobei der eine Vertragsteil diese aufstellt und der andere sich ihnen "unterwirft" (JBI 2002, 178). Die Vereinbarung der Parteien über die Geltung von AGB kann ausdrücklich oder stillschweigend erfolgen. Im vorliegenden Fall sind die AGB Teil des zwischen der FL GmbH und der Bw. abgeschlossenen Kraftfahrzeug-Leasingvertrages und finden sich unter Pkt. 5. des besagten Kontraktes. Ebenso scheinen die AGB im Leasingvertrag mit der LF AG (Telefonanlage Alcatel) direkt auf der Vertragsurkunde auf. Damit ist aber auch offensichtlich, dass sich die Bw. in beiden Fällen bei Vertragsabschluss diesen Bedingungen explizit unterworfen hat.

Wenn nunmehr im Berufungsverfahren eingewendet wird, dass Vertragsklauseln der vorliegenden Art, wonach lediglich die LG das Leasingverhältnis während der Grundmietzeit durch Ausübung eines (einseitigen) Kündigungsrechtes zur Auflösung bringen könne, indessen der LN ein derartiges Gestaltungsrecht nicht zustehe, mit dem Mangel der Sittenwidrigkeit behaftet wären, so ist dem entgegenzusetzen, dass selbst die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung ist, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen (§ 23 Abs. 3 BAO). Gleiches gilt für Rechtsgeschäfte, die etwa wegen Irrtums (§ 871 ABGB) anfechtbar sind (§ 23 Abs. 4 ABGB). Erst infolge des durch die Auflösung des Rechtsgeschäftes bzw. Aufhebung einzelner angefochtener Bestimmungen ex tunc (bei Zielschuldverhältnissen) bzw. ex nunc (bei Dauerschuldverhältnissen) bedingten Wegfalls des wirtschaftlichen Ergebnisses, wird eine Vertragsanfechtung im Lichte des Ertragsteuerrechtes beachtlich.

Fakt ist, dass im gegenständlichen Fall S als organmäßiger Vertreter der Bw. die beiden Leasingvereinbarungen unterzeichnet hat und somit zu erkennen gab, mit deren Inhalten einverstanden zu sein. Evident ist weiters, dass eine Anfechtung der die Kündigungsrechte der LG regelnden Vertragsbestimmungen durch die Bw. nicht erfolgt ist. In beiden Fällen ließen die Vertragsparteien vielmehr das wirtschaftliche Ergebnis der jeweiligen Leasingvereinbarung

in der bedungenen Art und Weise eintreten. Wenn nunmehr S vorbringt, er habe bei Unterzeichnung des Vertrages die Kündigungsbestimmungen in Bezug auf den LKW-Leasingvertrag derart verstanden bzw. ausgelegt, dass eine Vertragsaufkündigung seitens der LG nur bei Vorliegen der in Pkt. 10 Abs. 2 AGB angeführten wichtigen Gründe möglich sei, so erweist sich dieses Vorbringen in Ansehung der genannten Bestimmung des § 23 Abs. 4 BAO als nicht zielführend. Sollte der Vertreter der Bw. sich tatsächlich in einem (Rechts)Irrtum befunden und im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung eine falsche Vorstellung über den Inhalt der Kündigungsklausel gehabt haben, so würde sich im Lichte des Steuerrechtes eine andere Beurteilung lediglich dann als gerechtfertigt erweisen, wenn die Bw. die nämliche Vertragsklausel erfolgreich angefochten und damit auch zu erkennen gegeben hätte, dass die Einräumung eines einseitigen Kündigungsrechtes zugunsten der LG von Beginn an nicht Vertragswille war.

Dem Senat ist zudem bekannt, dass die Ausbedingung eines der Leasinggesellschaft zustehenden einseitigen Kündigungsrechtes durchaus mit den in der Leasingbranche herrschenden Gepflogenheiten und Usancen einhergeht. Begründet liegt dies zumeist darin, dass ein Verbleib des Leasingobjektes im wirtschaftlichen Eigentum der LG angestrebt wird, sodass diese die mit dem wirtschaftlichen Eigentum verbundenen steuerlichen Vorteile lukrieren kann. Dass Leasinggesellschaften die aus der Zurechnung der Leasingobjekte sich ergebende steuerliche Behandlung bei der Kalkulation ihrer Leasingraten berücksichtigen, ist notorisch und bedarf keiner weiteren Erörterung.

Dem Vorbringen, wonach im Zuge der Vertragsverhandlungen, insbesondere in der Anbotsphase, die Einhaltung der Grundmietzeit der Bw. von Seiten der LG mündlich zugesichert worden sei, ist entgegenzuhalten, dass die schriftliche Vertragsurkunde, welche den zustande gekommenen Parteienkonsens in eindeutiger Art und Weise dokumentiert, einen anderen Inhalt aufweist. Festzuhalten bleibt, dass die Abgabe der angesprochenen mündlichen Zusage seitens der LG ausdrücklich bestritten wird. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die sich in Pkt. 14 der AGB findende Klausel, wonach keine mündlichen Nebenabsprachen existieren würden und vertragliche Änderungen der Schriftform bedürften, im geschäftlichen Verkehr zwischen Unternehmern durchaus zulässig und rechtswirksam ist.

Nochmals festgehalten wird, dass für den mit der LF AG abgeschlossenen Leasingvertrag betreffend Telefonanlage – die vertragliche Ausgestaltung dieses Rechtsverhältnisses ist in den wesentlichen Punkten kongruent mit jener des Fahrzeugleasings – die oben angeführten Erwägungen zur Grundmietzeit ebenso zutreffen. Auch bei dieser Vereinbarung mangelt es in Anbetracht des Pkt. 15 der ABG, wonach die LG den Vertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jederzeit zur Auflösung bringen kann, am Erfordernis einer unkündbaren Grundmietdauer.

Im Fall des LKW Leasings – hiebei handelt es sich unstrittig um den 3. Anwendungsfall der in Rz 137 der EStR dargelegten Varianten – bedarf es neben einer beidseitig unkündbaren Grundmietdauer (eine derartige ist jedoch gemäß obigen Feststellungen nicht gegeben) noch des Vorliegens einer verbindlichen Option, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietdauer entweder zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis zu erwerben oder das Leasingverhältnis fortsetzen zu können. Eine derartige Option liegt im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht vor. Wenn seitens der Bw. ins Treffen geführt wird, es sei branchenüblich das Leasinggut dem LN zum Kauf anzubieten, so vermag dieser Einwand angesichts des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 5. Dezember 1972, ZI. 2391/71, nicht zu überzeugen. Der VwGH hatte im besagten Erkenntnis unmissverständlich klargestellt, dass die Branchenüblichkeit, das Leasinggut nach Ablauf einer Grundmietzeit dem LG zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis käuflich zu überlassen, nicht gleichzusetzen sei mit dem von vornherein eingeräumten Recht (Option) des LN, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der Vertragsdauer um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben.

Das Vorbringen der Bw., wonach das Leasingverhältnis in Bezug auf den LKW samt Aufbau als eine Art Spezialleasing zu qualifizieren sei, wird vom erkennenden Senat wie folgt gewürdigt:

Von einem Spezialleasing ist insbesondere dann auszugehen, wenn aufgrund der konkreten Beschaffenheit des Leasingobjektes, respektive seiner Lage, ein Wechsel des LN aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht denkbar ist und zudem das Wirtschaftsgut ohne Umbaumaßnahmen bzw. Umstrukturierung von einem anderen LN wirtschaftlich nicht sinnvoll genutzt werden kann. Spezialleasing ist immer dann gegeben, wenn bei Abschluss des Leasingvertrages ein Markt für derartige Wirtschaftsgüter nicht besteht und daher ein Wechsel des LN ausgeschlossen erscheint. In einem solchen Fall übernimmt der LN nach Ablauf der Leasingdauer das Objekt zwangsläufig, weil ein anderer Erwerber gar nicht denkbar ist (Doralt, EStG Kommentar, § 2, Tz 139/4). Spezialleasing ist insbesondere im Immobilienbereich anzutreffen.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen LKW der Marke DAF FA LF 45220 E 10 (KP € 32.500,-) samt Kranaufbau der Marke Fassi F 80A.22 (KP € 23.280,00). Weder aus der Textierung des Leasingvertrages noch aus dem erstatteten Berufungsvorbringen geht hervor, dass es sich bei dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug bzw. dem ins Treffen geführten Kranaufbau, um Spezialprodukte handeln würde, welche an Dritte nicht veräußerbar wären. Dass sich am Markt verschiedene Arten von LKW-Aufbaukränen finden und jeder Kran gewisse Spezifika in Bezug auf technische Gegebenheiten wie Lastmoment, Schwenkbereich, Schwenkmoment, Kranlänge, Kranbreite und -höhe aufweist, ist evident und ergibt sich eben aus dem Umstand, dass Arbeitsgeräte dieser Art auf ihren jeweiligen Einsatzbereich abge-



stimmt werden. Keinesfalls jedoch lassen derartige technische bzw. anwendungsbedingte Spezifika den Rückschluss zu, dass es sich hiebei bereits um einen Fall des Spezialleasings handelt.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters, wonach in der UFS-Entscheidung GZ RV/0091-K/05 die Zuordnung der Leasingobjekte bei der LN als wirtschaftliche Eigentümerin anerkannt worden sei, ist auszuführen, dass in diesem Verfahren die Stellung der berufungswerbenden LN als wirtschaftliche Eigentümerin für den Zeitraum der Geltendmachung einer IZP zwischen den Verfahrensparteien (wie auch zwischen LG und LN) außer Streit stand. Strittig war indes einzig und allein die Frage, ob es zulässig sei, die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (des Referenzzeitraumes) durch Parteienvereinbarung festzulegen und damit durch Vertragsgestaltung eine Verlagerung des wirtschaftlichen Eigentums zur LG hin zu bewirken. Diese Rechtsfrage wurde im besagten Verfahren verneint. Aufgrund der Verschiedenartigkeit der Berufungspunkte bzw. der von der Prüfung durch den UFS umfassten Tatbestände lässt sich damit aber für den vorliegenden Fall nichts gewinnen.

Aus den genannten Gründen war dem Berufungsbegehren die Anerkennung zu versagen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 16. Oktober 2006