



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vom 17. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 und den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003, beide vom 7. Februar 2005, nach der am 29. März 2007 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 7. Februar 2005 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2003 vom 7. Februar 2005 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine im Februar 2003 gegründete Offene Erwerbsgesellschaft, ist im Bereich der Güterbeförderung tätig. Im Anlageverzeichnis des Unternehmens scheinen mit Anschaffungsdatum 13. bzw. 14. März 2003 neun Kleinlastkraftwagen (im Folgenden LKW) mit Anschaffungskosten von insgesamt 204.105,65 € auf, welche die Bw. in ihre Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie (IZP) aufnahm. Erklärung samt Beilage reichte sie am 10. Februar 2004 beim Finanzamt X. (FA) ein.

Im Jänner 2005 führte das FA eine Nachschau gemäß §144 Abs.1 BAO zur Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die IZP 2003 durch und kam dabei zum Schluss, dass diese lediglich für zwei der neun LKW vorlagen. Während diese beiden Fahrzeuge mittels Kreditfinanzierung angeschafft worden waren, hatte die Bw. die restlichen sieben LKW geleast. Der Prüfer ging bei den Leasingverhältnissen von einem Finanzierungsleasing mit Vollamortisationsverträgen aus, durch welche die Bw. kein wirtschaftliches Eigentum an den betreffenden Wirtschaftsgütern erlangt habe. Die Bw. habe als Leasingnehmerin (LN) während der vereinbarten Grundmietzeit für die gesamten Investitionskosten der Leasinggeber (LG) und deren Gewinn aufzukommen. Für eine Zurechnung der Leasinggüter an die Bw. als wirtschaftliche Eigentümerin fehle es nach den von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis erstellten Kriterien an einem Optionsrecht, welches der LN nach Ablauf der Grundmietzeit eine Verlängerung des Vertrages oder einen Erwerb des Leasinggutes zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag sichere.

Auf Basis dieser Beurteilung erließ das FA am 7. Februar 2005 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der IZP gemäß § 108e Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sowie einen Sachbescheid über die Festsetzung der IZP für das Kalenderjahr 2003.

Gegen beide Bescheide brachte die Bw. Berufung ein, in welcher sie das Erfordernis eines explizit vereinbarten Optionsrechtes für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums an den geleasten Fahrzeugen bestritt.

Für das wirtschaftliche Eigentum des LN sei weder die Nutzungsdauer noch ein Optionsrecht entscheidend sondern der Umstand, dass "dieser die tatsächliche Herrschaft über den Gegenstand ausübt und in der Lage und im Stande ist, andere von der Verfügungsgewalt auszuschließen (AVB, Bes.VB)." Allein durch das (volle) Investitionsrisiko und die Gefahrentragung (Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung) werde wirtschaftliches Eigentum begründet und dadurch die Zurechnung des Wirtschaftsgutes bestimmt. Auch nach dem Zivilrecht lasse sich die Option von der Gefahrentragung nicht trennen, da dem LN ohne Option "nicht das für die Gefahrentragung notwendige "Nutzungspotential" am Leasinggut" zukomme. Die für das Abgabenrecht maßgebliche wirtschaftliche Betrachtungsweise erfordere ein Abstellen auf den Parteienwillen, wie er aus den Verträgen und darauf folgenden konkludenten Handlungen ersichtlich sei. Bei Vollamortisationsverträgen, die eine "reine Finanzierungsform" darstellten, sei eine Option des LN nach Ablauf der Grundmietzeit selbstverständlich und müsse daher nicht ausdrücklich vereinbart werden. Da der LN ein Mehrfaches der angemessenen Miete zu bezahlen und alle Risiken zu tragen habe, gebiete es die wirtschaftliche Vernunft, sich die Nutzung des "voll" zu zahlenden Leasinggutes über die Grundmietzeit hinaus zu sichern. Dies habe auch die Bw.

getan. Wäre sie nur an einer Nutzung innerhalb der Grundmietzeit interessiert gewesen, hätte sie die Fahrzeuge zu einem angemessenen Zins gemietet. Die Option sei daher in jedem Fall selbstverständlich und bedürfe keiner ausdrücklichen Vereinbarung. Im gegenständlichen Fall sei "diese Option iwS" sogar branchenüblich. Tatsächlich habe die Bw. alle LKW bei ihrem Ausscheiden (gemeint wohl *aus den Leasingverträgen*) von der Leasinggesellschaft angekauft und den späteren Verwertungserlös selbst lukriert.

Das FA wies die Berufung gegen den "Wiederaufnahmebescheid betreffend die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988" als unbegründet ab.

Mit Hinweis auf die maßgeblichen, gesetzlichen Bestimmungen (§ 108e EStG, § 21 Abs.1 und § 24 Abs.1 lit.d BAO) und die dazu von der Rechtsprechung (VwGH, UFS) und der Verwaltungspraxis (Einkommensteuerrichtlinien/EStR) entwickelten Grundsätze zur Zurechnung von Leasinggütern, führte es in der Berufungsvorentscheidung aus, dass bei Leasingverträgen mit einer Grundmietzeit von genau 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasinggüter für eine Zurechnung an die Bw. ein ausdrücklich eingeräumtes Optionsrecht erforderlich sei, welches dieser die nachvertragliche Nutzung der Fahrzeuge zu besonders günstigen Konditionen sichere. Ein derartiges Recht sei aber weder den Leasingverträgen zu entnehmen, noch seien entsprechende außervertragliche Vereinbarungen vorgelegt worden. Auch hätten die Erhebungen des Prüfers keine Hinweise auf einen auf Eigentümerwechsel gerichteten Parteienwillen und auch kein entsprechendes, konkludentes Verhalten der Vertragspartner hervorgebracht. Vielmehr habe sich gezeigt, dass beide Leasingunternehmen die betreffenden Fahrzeuge in deren Anlageverzeichnis aktiviert hatten und somit von ihrem weiterhin aufrechten Eigentum ausgegangen seien.

Im Vorlageantrag brachte die Bw. ergänzend vor, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der geleasteten LKW aufgrund einer außergewöhnlich hohen Kilometerleistung tatsächlich nicht, wie vom FA angenommen, fünf sondern nur zwei Jahre betragen habe. Dem Leasingvertrag sei eine geplante, jährliche Höchstkilometerleistung von 150.000 km zu Grunde gelegt worden. Die tatsächlich eingetretene Geschäftsentwicklung habe diesen Wert bestätigt und gezeigt, dass unter derartigen Umständen eine vernünftige, wirtschaftliche Nutzung der Fahrzeuge für mehr als zwei Jahre gar nicht möglich sei. Die Annahme einer fünfjährigen Nutzungsdauer im Anlageverzeichnis der Bw. sei lediglich "aus Darstellungsgründen für die Bank ohne Nachteil für die Finanzverwaltung" gewählt worden. Tatsächlich seien die Fahrzeuge nach zwei Jahren ausgetauscht worden. Die Bw. habe dabei die Möglichkeit genutzt, die LKW "zum Restwert herauszukaufen und selbst zu vermarkten". Bei Berücksichtigung der zweijährigen, betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasingfahrzeuge sei die Vereinbarung eines Optionsrechtes entbehrlich. In objektiver Betrachtung spreche die Vertragsgestaltung auch ohne ausdrückliche Vereinbarung eines

Optionsrechtes für einen Kauf und nicht für eine Gebrauchsüberlassung. Die Bw. habe ein Optionsrecht als gegeben angenommen, zumal der den Vertragsabschluss vermittelnde Finanzberater während der Vertragsverhandlungen wiederholt darauf verwiesen habe, "dass die LKWs nach Ablauf der Mietzeit ohnehin immer um den Restwert gekauft werden können und dass dies üblich (sei)".

Im Vorlagebericht verwehrte sich das FA gegen den Vorwurf unterlassener Sachverhaltsermittlungen zur Nutzungsdauer der LKW. Es habe keine Veranlassung bestanden, die dem Anlageverzeichnis der Bw. zu Grunde gelegte fünfjährige Nutzungsdauer in Zweifel zu ziehen. Aufgrund des Vorbringens im Vorlageantrag seien zwischenzeitig aber Erhebungen beim Fahrzeughersteller durchgeführt worden. Demnach sei bei den in Frage stehenden Modellen (Transporter) von durchschnittlichen Jahresleistungen von 30.000 – 40.000 Kilometern auszugehen. Die Nutzbarkeit hänge aber weniger von der gefahrenen Kilometerleistung sondern vielmehr von der Art der Benutzung (Verschleiß) und von der Wartung eines Fahrzeuges ab. Eine Ermittlung des Eurotax-Wertes für ein entsprechendes Modell habe selbst bei einer Gesamtleistung von 450.000 km noch beachtliche Fahrzeugnotierungen ergeben. Die Annahme einer Nutzungsdauer von fünf Jahren sei daher gerechtfertigt. Die von der Bw. behauptete zweijährige Nutzungsdauer stehe zudem im Widerspruch zu deren Hinweis auf die Vermarktung der LKW nach Beendigung der Leasingverhältnisse.

Dem erstmals im Vorlageantrag enthaltenen Vorbringen über ein mündlich vereinbartes Optionsrecht setzte das FA neuerlich die buchhalterische Erfassung der Leasinggüter bei den beiden Leasingunternehmen entgegen und betonte, dass sich die Heranziehung der "40% - 90% Regelung" aus der Auswertung der Unterlagen (Leasingverträge, Allgemeine und Besondere Vertragsbedingungen) ergeben habe.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurden die Unterlagen über die Abwicklung der Leasinggeschäfte von den beiden Leasingunternehmen beigebracht und die Vorgangsweise bei bzw. nach Beendigung der Leasingverhältnisse zudem durch Bucheinsicht bei der Bw. erhoben. Der als Zeuge vernommene, seinerzeitige Finanzberater verneinte die (schriftliche oder mündliche) Vereinbarung von Absprachen, Zusatzvereinbarungen oder Nebenabreden außerhalb der vorgelegten Vertragsunterlagen.

In der Berufungsverhandlung bekräftigte die Bw. ihren Standpunkt durch Verweise auf entsprechende Literatur und Rechtsprechung, nach welcher die ausdrückliche Vereinbarung eines Optionsrechtes für eine Begründung des wirtschaftlichen Eigentums der LN am Leasinggut nicht erforderlich sei.

Weiters wurde vorgebracht, dass die verfahrensgegenständlichen Leasingverhältnisse aufgrund der außerordentlich hohen, betriebsgewöhnlichen Jahresleistung von

150.000 Kilometern, mit einer absolut unüblich kurzen Vertragsdauer vereinbart worden und damit gleichsam als Spezialleasing zu betrachten seien.

Wegen der betriebsbedingt hohen Kilometerleistung sei eine Nutzung der LKW über die für solche Verträge sonst übliche Laufzeit wirtschaftlich nicht möglich gewesen (hoher Reparaturaufwand nach Ablauf der Hersteller-Werksgarantie, verbunden mit der Gefahr einer Geschäftsschädigung wegen unzuverlässiger Auftragserledigung bei Ausfall von Fahrzeugen). Man habe daher die kurze Vertragsdauer von nur 24 Monaten in Kauf nehmen müssen, was zu entsprechend höheren Leasingraten geführt habe. Allerdings sei man bereits bei Vertragsabschluss davon ausgegangen, dass die Bw. die Fahrzeuge nach Ablauf von zwei Jahren kaufen und Gewinn bringend weiterveräußern werde. Im Zuge der Kaufverhandlungen mit der Fa. A habe sich nämlich ein Kontakt mit der Fa. B, einem Nutzfahrzeughändler mit Sitz in deren unmittelbarer Nachbarschaft, ergeben. Dieser verkaufe Gebrauchtfahrzeuge vorwiegend in den südosteuropäischen Raum und bezahle aufgrund großer Nachfrage zum Teil wesentlich über dem Marktwert liegende Preise. Die Preisgestaltung dieses Händlers beim Ankauf orientiere sich ausschließlich an der Gesamtkilometerleistung ("Staffelpreise") und sei für die Bw. daher vorhersehbar. In dieser Situation sei es ihr möglich, den Zeitpunkt einer vorzeitigen Auflösung von Leasingverträgen optimal zu planen und damit trotz ungünstiger Ausstiegskonditionen rentabel zu gestalten.

Im Übrigen habe die LG, entgegen ihrer vertraglichen Möglichkeiten, weder jemals eine Erhöhung des Leasingentgeltes wegen überhöhter Nutzung, noch den 25%-Anteil am Verwertungsmehrerlös eingefordert.

Zum Ablauf der Vertragverhandlungen führten die Vertreter der Bw. in der Berufungsverhandlung aus, dass man die Gespräche im Vorfeld bis zur Vertragsunterfertigung ausschließlich mit dem Verkäufer der Fa. A bzw. dem von diesem vermittelten, selbständigen Finanzberater geführt habe. In diesen Gesprächen sei von Seiten der Bw. von vorne herein klargestellt worden, dass aufgrund der geplanten, außerordentlich hohen Kilometerleistung eine Nutzung nur für die Dauer der von A angebotenen Werksgarantie (200.000 km Fahrleistung bzw. alternativ zweijährige Nutzungsdauer) erfolgen werde und die LKW anschließend von der Bw. verwertet werden sollten. Schriftliche Unterlagen seien zu diesen Gesprächen nicht erstellt worden. In Schriftform existierten nur die im Verfahren bereits vorgelegten Verträge. Die persönlichen Kontakte mit Vertretern der Leasinggesellschaften hätten sich bezüglich der X-Leasing auf ein Telefonat mit einem Bediensteten der Leasinggesellschaft zur Klarstellung, dass die LG die IZP für die Leasingfahrzeuge nicht in Anspruch nehme, beschränkt. Dieses Gespräch habe erst nach Abschluss des Leasingvertrages stattgefunden. Auch beim Leasingvertrag mit der Y-Leasing habe man nicht direkt mit der LG verhandelt. Den Vertragstext habe der Verkäufer der Fa. A gemeinsam mit

Hr. Y ausgearbeitet. Die Gesellschafter der Bw. hätten "dann praktisch nur mehr unterschrieben". Dabei sei es auch zur einzigen, persönlichen Begegnung mit Hr. Y gekommen.

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

Gemäß § 108e Einkommensteuergesetz 1988 idF BGBl I 2002/155 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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 EStG) abgesetzt werden. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, soweit sie nicht durch § 108e EStG ausdrücklich ausgenommen werden.

Einen Anspruch auf eine Absetzung von Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung – und damit gemäß § 108e EStG auch einen Anspruch auf IZP - hat nur der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes. Im Allgemeinen ist dies der zivilrechtliche Eigentümer. Lediglich wenn im Ausnahmefall zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander fallen, ist aufgrund der im Steuerrecht grundsätzlich gebotenen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den wirtschaftlichen Eigentümer abzustellen (§ 21 iVm § 24 Abs.1 lit.d BAO).

Den zentralen Streitpunkt im vorliegenden Verfahren bildet somit die Frage, ob die Bw. im Jahr 2003 das wirtschaftliche Eigentum an den geleaste LKW erlangt hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH), so etwa in jüngerer Zeit im Erkenntnis vom 21.9.2006, 2003/15/0053, ist wirtschaftlicher Eigentümer, *wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, das heißt auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (Hinweis E 28. November 2002, 2001/13/0257; E 19. März 2002, 99/14/0286, VwSlg 7695 F/2002). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (Hinweis E 29. Juni 1982, 82/14/0054, VwSlg 5697 F/1982).*

Für die Zurechnung von Leasinggütern enthält das Abgabenrecht keine Spezialnormen. Auch im Zusammenhang mit Leasinggeschäften ist vielmehr nach den dargestellten, allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggegenstand in der Hand des LG vereinigt sind oder aber Letzteres nach dem

Gesamtbild der Verhältnisse auf den LN übergegangen ist und ihm das betreffende Wirtschaftsgut daher die Absetzung für Abnutzung und allenfalls auch einen IZP-Anspruch vermittelt.

Die in unserem Raum im Wirtschaftsleben gebräuchlichen Formen des Finanzierungsleasings sind entweder als so genannte Voll- oder als Teilamortisationsverträge ausgestaltet. Beim Vollamortisationsvertrag entspricht das während der Vertragsdauer zu bezahlende Mietentgelt dem Kaufpreis des Leasinggutes einschließlich der Finanzierungskosten und der Gewinnspanne des LG. Beim Teilamortisationsvertrag (Restwertleasing) werden die Anschaffungskosten innerhalb der Grundmietzeit nur teilweise abgegolten; es bleibt ein Restwert in Höhe des bei Vertragsende für den Leasinggegenstand voraussichtlich erzielbaren Verkehrswertes. Der LN trägt das Restwertrisiko, d.h. er hat den LG für den Fall einer Verwertung unter diesem Restwert oder bei gänzlicher Unverwertbarkeit schadlos zu halten. Im Ergebnis zielt damit auch ein Teilamortisationsvertrag auf eine Vollamortisation ab (OGH 27.4.2006, 6 Ob 30/05p).

Leasingverträge enthalten generell Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Steuerrechtlich ist es von Anfang an erforderlich, den Vertragsgegenstand dem einen oder anderen Vertragstyp zuzuordnen. Das Rechtsgeschäft muss von vorne herein und eindeutig entweder unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand subsumiert werden.

Bei der 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. Zweck der Klärung dieser Frage ist es festzustellen, ob der LN mit der Überlassung des Wirtschaftsgutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs.1 lit.d BAO geworden ist. Die Verschaffung der umfassenden, wirtschaftlichen Sachherrschaft am Leasinggut ist der Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer endgültigen Zuwendung des wirtschaftlichen Gehaltes des Leasinggutes gleichzuhalten (stellvertretend für viele VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002 und 28.5.2002, 99/14/0109 mit Verweisen auf Vorjudikatur).

Nach Ansicht des VwGH ist von einer Anschaffung dann zu sprechen, *wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, daß deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes bzw. Gewährung von Kaufpreistraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist* (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059 mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, § 24, 294).

Ausgehend von einem Grundsatzurkenntnis vom 5.12.1972, 2391/71 hat der VwGH in seiner Judikatur gewisse Kriterien für die Beurteilung der steuerlichen Zurechnung von Leasinggegenständen entwickelt. In der Entscheidung vom 17.10.1989, 88/14/0189 hat der Gerichtshof (GH) solche von Schrifttum und Rechtsprechung herausgearbeiteten (alternativen) Kriterien für eine Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Mieter zusammenfassend dargestellt:

- a) Der Mieter (Leasingnehmer) muß das Recht haben, das Wirtschaftsgut nach Ablauf der (gegenüber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erheblich kürzeren) Vertragsdauer weiter als Mieter zu nutzen oder um einen bestimmten, einer bloßen Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Das Recht des Mieters auf weitere Nutzung muß in einem Recht auf Nutzung zu einem wirtschaftlich nicht mehr ausschlaggebenden Mietpreis bestehen.*
- b) Mietdauer und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes stimmen annähernd überein.*
- c) Das "vermietete" Wirtschaftsgut ist so auf die individuellen Bedürfnisse des "Mieters" zugeschnitten, daß seine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.*
- d) Der Leasingnehmer ersetzt dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes nicht zur Gänze, hat aber den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Leasinggutes schadlos zu halten (non pay out-Verträge zum Unterschied von full pay out-Verträgen, bei denen im Laufe der Grundmietzeit der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Kosten des Leasinggutes ersetzt und für die die vorstehenden Grundsätze (a bis c) gelten. Bei den non pay out-Verträgen kommt es nun ausnahmsweise dann zu einer Zurechnung an den Leasingnehmer, wenn ihm das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös (zumindest mehr als 75% hieran) zugesichert ist, oder betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Grundmietzeit annähernd übereinstimmen.*

Im Erkenntnis vom 25.1.2006, 2006/14/0002 merkt der VwGH unter Hinweis auf die Entscheidung vom 17.10.1989, 88/14/0189 ausdrücklich an, dass - *wie auch die weitere Entwicklung der Rechtsprechung zeigt* - die dort *wiedergegebene Darstellung bestimmter Fallkonstellationen für die Zurechnung von Leasinggütern nicht als abschließende, alle in der Rechtswirklichkeit vorkommenden Konstellationen umfassende Aufzählung verstanden werden* (kann). In der Folge präzisiert der GH seine in der Vorjudikatur entwickelten Kriterien bzw. formuliert weitere Beispiele für die Zurechnung eines Leasinggutes an den LN. Demnach ist vom wirtschaftlichen Eigentum des Mieters auszugehen,



- wenn die Mietzahlungen bei Ausnützung der eingeräumten Option auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne daß für die vorangehende Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müßte;
- ferner, wenn die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mindestmietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf der Gegenstand noch einen Nutzen verspricht, und die Restzahlungen (der Restkaufpreis) aus dieser Sicht als überaus günstig (weil gering) erscheinen.
- Dasselbe gilt auch dann, wenn die Mietraten in ihrer Summe dem üblichen Kaufpreis des Gegenstandes entsprechen und die "Miet"-Dauer mindestens der Nutzungsdauer des Gegenstandes entspricht.

Abgesehen vom Sonderfall des Spezialleasings sieht der VwGH somit im Fall von Vollamortisationsverträgen ein Überwiegen des Anschaffungsaspektes, und damit eine Zurechnung der Leasinggüter an den Mieter, in zwei grundsätzlichen Vertragsgestaltungen realisiert:

- wenn die Mietzeit (annähernd) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggutes abgestimmt, d.h. in Übereinstimmung mit dieser festgelegt wurde, bzw., wo dies nicht der Fall ist, alternativ,
- wenn dem Mieter das Recht des Erwerbes oder der nachvertraglichen Nutzung des Leasinggegenstandes zu sehr günstigen Konditionen eingeräumt wurde.

Diesen Kriterien liegt der Gedanke zugrunde, dass bei (annähernder) Übereinstimmung von Mietzeit und Nutzungsdauer, der wirtschaftliche Nutzen des Leasinggutes mit Vertragsende erschöpft ist und dem Mieter bis dahin bereits, gleich einem Käufer, das volle Nutzungspotential des Leasinggegenstandes zugute gekommen ist. Da eine weitere wirtschaftliche Nutzung des Leasinggutes nicht mehr möglich ist, bedarf es auch keiner Verfügungsgewalt des Mieters mehr, um allfällige Einwirkungen Dritter auf die Sache abzuwehren. Ist der Leasinggegenstand dagegen bei Vertragsende noch wirtschaftlich nutzbar, ist eine derartige Befugnis sehr wohl relevant und muss dem wirtschaftlichen Eigentümer auch rechtlich gesichert zustehen.

Im Erkenntnis vom 28.5.2002, 98/14/0169 hat der VwGH diese Überlegungen wie folgt formuliert: *Bei einem annähernden Übereinstimmen von Mietdauer und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer des "vermieteten" Wirtschaftsgutes kann davon ausgegangen werden, dass der Vereinbarung zum weiteren Schicksal des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietdauer keine Bedeutung zukommt, weil nach Ablauf der Grundmietdauer das Wirtschaftsgut bereits derart abgenutzt ist, dass die weitere wirtschaftliche Nutzung oder Verwertung keinen*

*entscheidenden wirtschaftlichen Nutzen mehr verspricht. Dem Herausgabeanspruch des Leasinggebers am Ende der Leasingdauer kommt demnach bei durchschnittlicher Betrachtung wirtschaftlich kein Gewicht zu, weil eine Weiterverwertungsmöglichkeit nicht mehr gegeben ist. In einem derartigen Fall ist der Leasingnehmer imstande, den Leasinggeber als den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Leasinggut während der gesamten Zeit der möglichen Nutzung auszuschließen, weshalb der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist."*

Im Bemühen um Rechtssicherheit in der Leasingwirtschaft hat die Finanzverwaltung auf den von der Judikatur entwickelten Kriterien aufbauend in Rz 137ff EStR verschiedene Zurechnungsgrundsätze für Leasinggegenstände festgelegt. Demnach ist beim Vollamortisationsvertrag der Leasinggegenstand dem LN auch ohne eine eingeräumte Kauf- oder Mietverlängerungsoption zuzurechnen, wenn die Grundmietzeit weniger als 40% oder mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt. Dagegen wird die Zurechnung an den LN bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von der Existenz eines vertraglich vereinbarten Optionsrechtes im Sinne der Variante a) des zitierten VwGH-Erkenntnisses 88/14/0189 abhängig gemacht.

Anzumerken ist, dass die Vorgaben der EStR, mangels normativer Kraft der Richtlinien, für den UFS nur insofern maßgeblich sind, als sie nicht im Widerspruch zu den gesetzlichen Bestimmungen bzw. zur höchstgerichtlichen Judikatur stehen.

Die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien geben zwar (entscheidende) Anhaltspunkte für die Beurteilung der Zurechnung von Leasinggütern, dennoch handelt es sich dabei lediglich um einzelne, standardisierte Indizien. Ausschlaggebend für die Beurteilung in einem konkreten Verfahren hat letztlich immer das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu sein. Dies ergibt sich aus dem hinter all diesen Überlegungen stehenden Gebot des § 21 BAO zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei abgabenrechtlich relevanten Sachverhalten, das einer reinen Formalanknüpfung an einzelne Kriterien entgegensteht.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war für den nachfolgend dargestellten, durch das Verfahrensergebnis erwiesenen Sachverhalt die Entscheidung im anhängigen Verfahren zu treffen.

Nach den vorgelegten Unterlagen leaste die Bw. mit Vertrag vom 13. März 2003 von der X.-Leasing fünf Lastkraftwagen der Marke A Modell aa im Wege eines Restwertleasings.

Im Vertrag mit der X-Leasing ist der Anschaffungswert der Fahrzeuge mit 129.495,- € angegeben. Neben einer bei Vertragsannahme fälligen Mietvorauszahlung von 19.424,25 € (= 15% des Anschaffungswertes) sind innerhalb der für die LN unkündbaren

Vertragsdauer von 24 Monaten jeweils Leasingraten von 5.481,06 € zu leisten, auf welche je 1/24 der mit 3,5% verzinsten Mietvorauszahlung angerechnet wird, sodass die LN tatsächlich monatlich einen Betrag von 4.644,32 € + 20% USt zu bezahlen hat (Betragsangaben = Nettowerte). Bis zum Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit hat die LN somit Leistungen im Wert von 101,09% des Anschaffungswertes zu erbringen. Der Restwert der Fahrzeuge ist im Vertrag, auf Basis einer jährlichen Kilometerleistung von 150.000 km, mit 6.250,- € (= 4,83% des Anschaffungswertes) ausgewiesen. Eine Depotzahlung ist nicht zu erlegen.

Der Vereinbarung liegen die Allgemeinen Bedingungen für Mobilien- und Kraftfahrzeugleasing-Verträge (AVB) und die Besonderen Vertragsbedingungen (BVB) der X-Leasing zugrunde. Demnach wird durch das monatliche Leasingentgelt die vereinbarte betriebsgewöhnliche Nutzung bzw. Kilometerleistung des Leasinggegenstandes abgegolten. Eine darüber hinausgehende Nutzung bedarf der schriftlichen Zustimmung des LG. Der LG ist aus verschiedenen Gründen zur einseitigen Erhöhung dieses Entgeltes berechtigt, etwa bei überhöhter oder vertragswidriger Nutzung und bei Änderung des Zinsniveaus für die Refinanzierung der Investitionskosten.

Das Leasinggut verbleibt im Eigentum des LG. Jegliche rechtliche oder faktische Verfügung, wie Verkauf, Verpfändung, Standortverlegung, Nutzungsüberlassung an Dritte usw. bedarf zwingend der Zustimmung des LG (Pkt. 2 BVB).

Der LN trägt das Risiko der ordnungsgemäßen Vertragserfüllung durch den Lieferanten. Er hat für die Betriebs-, Wartungs- und Reparaturkosten des Leasinggegenstandes bis zu dessen Rückstellung aufzukommen (Pkt. 3 AVB). Reparaturaufträge kann ausschließlich der LG erteilen. An ihn erfolgt auch die Rechnungslegung für Reparaturleistungen (Pkt. 4 BVB). Bei vorzeitiger Vertragsauflösung, *gleich aus welchem Grund und auch bei fehlendem Verschulden des Leasingnehmers, ist der Leasinggeber so zu stellen, wie wenn der Leasingvertrag vom Leasingnehmer wie vereinbart erfüllt worden wäre* (Pkt. 8 AVB). Eine Rückzahlung der Mietvorauszahlung an den LN ist bei vorzeitiger Vertragsauflösung ausgeschlossen (Pkt. 9 AVB).

Unter der Voraussetzung einer betriebsgewöhnlichen Nutzung wird der Wert des Fahrzeuges bei Ablauf der Grundmietzeit mit dem im Leasingvertrag bestimmten Restwert festgelegt. Im Falle eines diesen Restwert unterschreitenden Verwertungserlöses hat der LN die Differenz auszugleichen, von einem etwaigen Mehrerlös erhält er 75% (Pkt. 4 AVB).

Pkt. 6 BVB schließt die Wirksamkeit mündlicher Nebenabreden zum Leasingvertrag aus. Änderungen bedürfen der Schriftform.

Am 17. März 2003 schloss die Bw. die beiden weiteren Leasingverträge (LV) mit der Y-Leasing ab. Im Rahmen der auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Verträge wird darin für die

Abstattung der Anschaffungskosten ebenfalls eine – auf Seiten der LN unkündbare – Dauer von 24 Monaten vereinbart. Das Entgelt ist in 24 gleichen Monatsraten sowie einer Abschlusszahlung in Höhe einer weiteren Monatsrate (= Restwert) zu entrichten. Depot- oder Vorauszahlungen sind nicht zu leisten. Eine bestimmte Kilometerhöchstleistung wird nicht vereinbart.

Auch diesen Verträgen liegen Allgemeine Leasingbedingungen (ALB) der LG zu Grunde. Nach diesen Vertragsbedingungen behält sich der LG das Eigentum an den Leasinggütern ebenfalls vor. Diese dürfen weder veräußert, verliehen verpfändet oder ins Ausland verbracht werden. Die Fahrzeugeinzelgenehmigung wird beim LG hinterlegt. Der Betrieb der Fahrzeuge erfolgt auf Rechnung und Gefahr des LN, der auch für Zufall und höhere Gewalt einzutreten hat. Für den Zinsbestandteil der Leasingrate wird eine Anpassung an die Schwankungen der Sekundärmarktrendite vereinbart. Ein qualifizierter Zahlungsverzug (ab zwei Raten) berechtigt den LG zur Kündigung des Vertrages. Zudem ist er bei Terminverlust, aber auch bei sonstiger Verletzung von Vertragspflichten, zur Verwertung des Leasinggegenstandes inklusive des Fahrzeuginhaltes berechtigt.

Nach den beigeordneten Unterlagen zu den Leasinggeschäften blieben die Leasingverträge lediglich in Bezug auf einen der sieben LKW über die gesamte, vertragliche Mietzeit aufrecht. Das betreffende Fahrzeug wurde nach Bezahlung der letzten Leasingrate um den vereinbarten Restwert an die Bw. verkauft. Vor Fälligkeit der letzten Leasingrate hatte die LG ein entsprechendes Anbot unterbreitet.

Für einen LKW war der Vertrag bereits per 31. Jänner 2004 nach einem Unfall mit Totalschaden vorzeitig aufgelöst und das Fahrzeug gegen Entrichtung der noch ausstehenden Leasingraten und des Restwertes unter Anrechnung der anteiligen, offenen Mietvorauszahlung an die Bw. verkauft worden.

Zu gleichen Konditionen waren auf Wunsch der Bw. die Leasingverträge für die fünf übrigen LKW per 31. August 2004, unabhängig von Schadensereignissen, vorzeitig aufgelöst und die Fahrzeuge ebenfalls an die LN veräußert worden.

Beide Leasingunternehmen teilten dem UFS mit, man habe dem Ersuchen der Bw. auf vorzeitige Vertragsauflösung trotz fehlenden Kündigungsrechtes entsprochen, weil "eine einvernehmliche Vertragsauflösung grundsätzlich immer möglich" sei. "Nicht möglich ist eine Kündigung durch den Leasingnehmer innerhalb von 24 Monaten ohne das Fahrzeug zu übernehmen" (Y-Leasing).

Alle LKW aus den vorzeitig aufgelösten Leasingverträgen hatte die Bw. kurz nach Vertragsende an das Nutzfahrzeugunternehmen der Fa. B weiter veräußert. Trotz durchaus unterschiedlicher Kilometerstände (zwischen 161.000 km und 283.000 km) hatte die Bw.

dabei einheitliche Veräußerungserlöse von 10.000,- € je LKW erzielt. Das Wrack des Unfallfahrzeuges war Anfang März 2004 mit einem Kilometerstand von 90.000 km um 2.000,- € verkauft worden. Auch den letzten Leasing-LKW hatte die Bw. nach Auslaufen des Leasingvertrages Anfang Juni 2005 auf diese Weise verwertet (Verkaufserlös 9.500,- € bei einem Kilometerstand von ca. 145.000 km).

In der Eurotax-Liste/Händlerverkauf werden LKW der betreffenden Type bei einer durchschnittlichen Jahreskilometerleistung von 150.000 km zwei Jahre nach der Erstzulassung mit knapp 50%, nach fünf Jahren mit 28% des Neupreises geführt. Eurotax geht für derartige Fahrzeuge von einer durchschnittlichen Jahreslaufleistung von 31.250 km aus. Auf Basis dieser Durchschnittsleistung bewertet Eurotax den LKW nach zwei Jahren mit einem Wert von rd. 64% nach fünf Jahren mit ca. 35% des ehemaligen Neupreises.

Auf der Grundlage des dargestellten Verfahrensergebnisses ist der UFS zur Überzeugung gelangt, dass die im Jahr 2003 geleaste LKW nicht dem wirtschaftlichen Eigentum der Bw. zuzurechnen waren.

Zunächst ist den Verfahrensparteien beizupflichten, dass nach den Vertragsgestaltungen Vollamortisationsvereinbarungen getroffen wurden. Die Bezeichnung als Restwertleasing im Vertrag mit der X-Leasing ändert daran nichts. Beide Leasingverträge legen der Berechnung der innerhalb von 24 Monaten zu bezahlenden Leasingraten die Anschaffungskosten der Fahrzeuge sowie ihre Refinanzierungskosten und Gewinnspannen zugrunde. In beiden Fällen stellt der kalkulatorische Restwert einen bloßen Anerkennungswert ohne Konnex zum Verkehrswert der Leasinggüter bei Vertragsende dar. Dies machen die Abweichungen von den Eurotax-Listenpreisen ebenso deutlich wie die tatsächlich von der Bw. erzielten Verkaufserlöse. Nicht zuletzt zeigt auch der Umstand, dass die X-Leasing von ihrem Anspruch auf 25% des den kalkulatorischen Restwert übersteigenden Verwertungserlöses der Leasingfahrzeuge keinen Gebrauch gemacht hat, dass die LG die Vertragsverhältnisse offenbar selbst nicht als Restwertleasing im Sinne von Teilamortisationsverträgen qualifiziert hat.

Weiters geht der UFS nicht von einem Spezialleasing aus. Dieser Begriff wird allgemein für Leasingverhältnisse mit den vom VwGH in lit.c) des Erkenntnisses vom 17.10.1989, 88/14/0189 genannten Merkmalen verwendet. Derartige Umstände sind im anhängigen Verfahren nicht hervorgekommen. Vielmehr bezogen sich die Leasingverträge auf handelsübliche Transportfahrzeuge, deren Verwendung grundsätzlich in beliebigen Unternehmen möglich ist. Die planmäßig überdurchschnittlich hohe Fahrleistung macht daraus noch keinen Spezialleasingvertrag im Sinne des zitierten Judikates.

Als ein entscheidendes Kriterium für die Zurechnung der zu beurteilenden LKW erweist sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Leasingfahrzeuge.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist durch Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu ermitteln, wobei auf die Verhältnisse beim LN abzustellen ist. Dennoch darf sich die Schätzung nicht allein an rein subjektiven Umständen, wie etwa einer besonderen Nutzungsform orientieren, sondern ist vielmehr eine objektive, betriebsindividuelle Nutzungsdauer zu ermitteln (Doralt, Kommentar zum EStG § 2, Tz 137 mit Verweis auf VwGH 28.5.2002, 98/14/0169).

In dem von Doralt zitierten Erkenntnis führt der VwGH aus: "*Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs- (Verwendungs-) form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer, das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist.*"

Die Bw. hat den geleasteten LKW in ihrem Anlageverzeichnis eine Nutzungsdauer von fünf Jahren zugrunde gelegt, "um Erklärungsbedarf gegenüber dem Finanzamt und der Bank" zu vermeiden. Die Kalkulationsunterlagen der X-Leasing gehen, sowohl handels- als auch steuerrechtlich, ebenfalls von einer fünfjährigen Abschreibungsdauer aus. Wie dargestellt, haben derartige Fahrzeuge bei Normalnutzung nach den Eurotax-Werten/Händlerverkauf nach fünf Jahren durchschnittlich noch einen Wert von rd. 35% ihres Neupreises. Es erscheint daher gerechtfertigt, für die hier zu beurteilenden Fahrzeuge bei Normalnutzung eine fünfjährige Nutzungsdauer zu unterstellen.

Wie erwähnt, setzen sowohl die Eurotax-Werte als auch die Fa. A in ihrer Auskunft gegenüber dem FA die Jahresdurchschnittsleistung für die verfahrensgegenständlichen Fahrzeugtypen bei einer Größenordnung von rd. 30.000 km an. Die mit den Leasingfahrzeugen der Bw. tatsächlich zurückgelegte Gesamtkilometerleistung lag bei fünf LKW nach 18 Monaten zwischen 161.000 km und 283.000 km. Das Anlageverzeichnis weist für keinen LKW eine Betriebszugehörigkeit von wesentlich mehr als zwei Jahren aus. Sieben der neun ab Betriebsbeginn verwendeten LKW schieden bereits vor Ablauf von zwei Jahren aus dem Unternehmen aus. Dies betraf auch die beiden kreditfinanzierten Fahrzeuge (ausgeschieden 11/2004 bzw. 5/2005). Bei den im Jahr 2004 angeschafften Folge-LKW nahm die Bw. im Anlageverzeichnis eine Nutzungsdauer von vier Jahren an, für die ab 2005 verwendeten

Fahrzeuge ging sie von drei Jahren aus. Nach den Angaben in der Berufungsverhandlung werden die Nutzfahrzeuge des Betriebes bis heute im Zwei-Jahres-Rhythmus ausgewechselt, und zwar obwohl inzwischen die jährliche Kilometerhöchstgrenze "wegverhandelt" und die Hersteller-Werksgarantie auf drei Jahre erweitert wurden.

Wenn auch die tatsächliche Nutzungsdauer im Einzelfall nur eine Indiz ist, das für sich noch keinen Schluss auf eine objektive, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern zulässt, erscheint doch aufgrund der besonderen, betrieblichen Verhältnisse mit einer von Beginn an geplanten Nutzung im Ausmaß eines Mehrfachen der üblichen Durchschnittsleistung, die von der Erstbehörde vertretene Annahme einer betriebsüblichen Nutzungsdauer von fünf Jahren als objektiv unzutreffend. Eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Bw. zu der dem Anlageverzeichnis zugrunde gelegten Nutzungsdauer der LKW ist unter diesen Umständen entbehrlich.

Doch nicht nur der von der Erstbehörde angenommenen Nutzungsdauer, auch der Argumentation der Bw., nach welcher die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit der zweijährigen Hersteller-Werksgarantie konform geht, ist aus Sicht des UFS nicht zu folgen.

Zwar mag die Werksgarantie für die Entscheidung der Bw. zum Austausch der LKW subjektiv essentiell sein, doch lässt sich daraus noch nicht ableiten, dass mit dem Wegfall der Garantie der wirtschaftliche Nutzen eines weiteren Einsatzes der Fahrzeuge objektiv verloren geht. Ist doch davon auszugehen, dass der Fahrzeughersteller seine Garantiezusagen nicht so bemisst, dass für die LKW nach deren Auslaufen zwangsläufig, umgehend oder auch wiederholt, größerer Reparaturbedarf anfällt. Es mag zutreffen, dass die Reparaturhäufigkeit steigt und auch der Kostenaufwand im Einzelfall durchaus beachtlich sein kann. Dass dies allerdings nicht der Normalfall ist und insbesondere nicht den Rückschluss zulässt, außerhalb der Werksgarantie sei für diese Fahrzeuge eine wirtschaftliche Nutzung bei objektiver Betrachtung in jedem Fall auszuschließen, ergibt sich aus den Eurotax-Wertnotierungen. Diesen Werten liegen die Daten des österreichischen Gebrauchtwagenhandels zugrunde; sie sind daher entsprechend breit fundiert. Demnach erreichen Nutzfahrzeuge generell auch bei höherer Kilometerleistung und längerer Nutzungsdauer noch durchaus wirtschaftlich relevante Werte.

Die Eurotax-Wertentwicklung untermauert auch die Auskunft der Fa. A gegenüber dem FA, wonach die Wertentwicklung weniger vom Kilometerstand als vom Verschleiß- und Wartungszustand eines Fahrzeuges beeinflusst wird. Dem UFS gegenüber wurde dies von einem Autofahrerclub ebenfalls bestätigt.

Zudem zeigen die von der Bw. bei der Veräußerung an die Fa. B erzielten Erlöse, dass die LKW trotz (absehbaren) Wegfalles der Werksgarantie einen nicht zu vernachlässigenden Marktwert hatten, der nur mit deren fortgesetzter, auch wirtschaftlicher Nutzbarkeit zu

erklären ist. Dabei unterstreichen gerade die erzielten "Einheitspreise", dass die unterschiedlichen Kilometerstände (von 145.000 – 283.000 km) augenscheinlich keinen entscheidenden, Wert bildenden Faktor dargestellt haben.

Dafür spricht nicht zuletzt auch die in der Berufungsverhandlung erwähnte Erweiterung der Werksgarantie auf drei Jahre und der Entfall der Kilometergrenze bei den Folge-LKW der Bw. trotz unverändert intensiver Nutzung.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist, wie ausgeführt, als objektiver Wert nach den Verhältnissen des LN im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu schätzen. So richtet sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer lt. VwGH "*nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes. Unmaßgebend ist etwa, ob beabsichtigt ist, das Wirtschaftsgut vor dem Ende der Nutzungsdauer zu verkaufen*" (28.5.2002, 98/14/0169).

Der Gesellschafter der Bw. hat in der Berufungsverhandlung, in Hinblick auf die geplante, überdurchschnittliche Nutzung der Fahrzeuge, die Werksgarantie der Fa. A als für die LN maßgebliches Kriterium bei der Festlegung der Vertragsdauer genannt. Der seinerzeitige Finanzberater hat als Zeuge die vereinbarte Vertragslaufzeit von 24 Monaten als wegen der geplanten, hohen Kilometerleistung üblich bezeichnet. Da die Verträge tatsächlich mit einer auffallend kurzen Laufzeit vereinbart wurden, ist davon auszugehen, dass auch die LG von der geplanten, intensiven Nutzung Kenntnis hatten und damit einverstanden gewesen waren.

Unter diesen Umständen ist die im Vertrag mit der X-Leasing vereinbarte Jahreskilometerleistung von 150.000 km als Formulierungsunschärfe zu qualifizieren. Nach dem Verfahrensergebnis und insbesondere den glaubhaften Ausführungen in der Berufungsverhandlung über die Hintergründe bzw. Begleitumstände der Vertragsabschlüsse wäre es schlicht unverständlich, den angegebenen Wert als Summe für alle fünf Leasingfahrzeuge zu verstehen und nicht als Grenze für die betriebsgewöhnliche Jahresnutzung pro LKW. Damit erklärt sich auch, weshalb die X-Leasing gegen die wesentlich mehr als 30.000 km je LKW umfassende, jährliche Fahrleistung keinen Einwand erhoben bzw. keine Erhöhung des Entgeltes veranlasst hat, obwohl sie spätestens seit dem Totalschadensfall Ende 2003 davon Kenntnis hatte.

Durch die Eurotax-Werte, aber auch aufgrund eigener Erfahrungswerte der Leasinggesellschaften, war dennoch schon bei Vertragsabschluss der voraussichtliche Verkehrswert der Fahrzeuge bei Ende der Mietdauer gut abschätzbar. Nicht zuletzt kann davon ausgegangen werden, dass beide LG über die Preisgestaltung jenes Gebrauchtfahrzeughändlers informiert waren, der seinen Geschäften in unmittelbarer



Nachbarschaft der Niederlassung der Fa A nachgeht und auf welchen die Gesellschafter der Bw. im Zuge der Kaufgespräche vom Fahrzeugverkäufer aufmerksam gemacht worden waren. Trotz der von Anfang an absehbaren, intensiven Nutzung der LKW bestand unter diesen Umständen keine Veranlassung, die objektive, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Fahrzeuge mit der Vertragslaufzeit auch nur annähernd gleichzusetzen.

Dass nach der VwGH-Judikatur die weitere Nutzbarkeit bzw. die Verwertungsmöglichkeit des Leasinggutes nach Vertragsende als ein entscheidendes Kriterium für das Erfordernis eines Optionsrechtes zu beurteilen ist, wurde bereits dargestellt. Ist zu diesem Zeitpunkt von keiner wirtschaftlichen Nutzbarkeit bzw. Verwertbarkeit des Leasinggutes auszugehen, verliert ein Optionsrecht seine Bedeutung. Dem LN kommt in diesem Fall auch ohne (faktisch nutzlosen) nachvertraglichen Rechtsanspruch auf den Leasinggegenstand die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu.

Liegen diese Voraussetzungen – wie im verfahrensgegenständlichen Fall - nicht vor, erachtet der VwGH dagegen seit dem Grundsatz-Erkenntnis vom 5.12.1972, 2391/71 einen Rechtsanspruch des LN auf die nachvertragliche Nutzung des Leasinggutes zu einem wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Entgelt für eine Zurechnung an den Mieter als unabdingbar. Schon im Erkenntnis vom 27.8.1991, 91/14/0069 hat der GH hervorgehoben, dass diese Kaufoption bereits *vor*, spätestens aber bei Abschluss des Leasingvertrages eingeräumt werden muss. Eine nachträgliche Zusage branchenüblichen Verhaltens ist demnach jedenfalls unzureichend.

Von diesen, mittlerweile in ständiger VwGH-Rechtsprechung judizierten Erfordernissen im hier zu beurteilenden Fall abzusehen, sieht sich der UFS weder durch die vorgebrachten Sachverhalts- und Rechtsargumente noch durch den Verweis auf (angeblich) gegenteilige Judikatur und Literatur veranlasst.

Im Gegensatz zu dem in der Berufung vertretenen Standpunkt, sind für das wirtschaftliche Eigentum nach der eingangs zitierten, vom UFS als maßgeblich erachteten VwGH-Rechtsprechung keineswegs "weder die Nutzungsdauer noch eine Option entscheidend" sondern, je nach dem Verhältnis der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zur vereinbarten Mietzeit – und damit, wie ausgeführt, in Abhängigkeit von den bei Vertragsende bestehenden Nutzungs- bzw. Verwertungsmöglichkeiten -, ist das Vorliegen eines Optionsrechtes sehr wohl entscheidend oder eben nicht erforderlich.

Wenn die Bw, mit Verweis auf AVB und BVB, das wirtschaftliche Eigentum allein aus der tatsächlichen Herrschaft und der Fähigkeit, andere von der Verfügungsgewalt auszuschließen, ableitet, so übersieht sie zudem, dass gerade Letzteres gegenüber den LG durch die

vereinbarten Vertragsbedingungen ausgeschlossen wird (Punkt 2 BVB der X-Leasing bzw. Punkt VI des Leasingvertrages mit der Y-Leasing).

Darüber hinaus vermögen aber die Tragung des Investitionsrisikos und die Gefahrentragung nach Ansicht des VwGH für sich wirtschaftliches Eigentum des LN ausdrücklich noch nicht zu begründen. Erst bei Hinzutreten von Umständen, wie sie der GH im Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0189 beispielhaft anführt (und die er im Erkenntnis vom 25.1.2006, 2006/14/0002 nach wie vor als maßgeblich erachtet), geht das wirtschaftliche Eigentum auf den LN über.

Mit diesen VwGH-Entscheidungen erteilt der GH auch dem von der Bw. vertretenen Standpunkt eine Absage, wonach bei Vollamortisationsverträgen als "reiner Finanzierungsform" eine Option des LN nach Ende der Grundmietzeit die einzig wirtschaftlich vernünftige Vorgangsweise darstellt und die ausdrückliche Vereinbarung eines Optionsrechtes aus diesem Grund entbehrlich, weil selbstverständlich und überdies sogar branchenüblich, ist. Vielmehr ist demnach aus den bereits dargestellten Überlegungen, bei Auseinanderklaffen von betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer und Mietzeit, für einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den LN ausdrücklich ein Rechtsanspruch des Mieters gegenüber dem LG auf kaufweise Überlassung des Leasinggutes erforderlich.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei der Vereinbarung eines Finanzierungsleasings, gleichgültig ob in der Form eines Voll- oder eines Teilamortisationsvertrages, der beabsichtigte (spätere) Erwerb des Leasinggutes durch den LN häufig eine Rolle spielt. So hat der VwGH etwa in einem Rechtssatz zum bereits erwähnten Erkenntnis vom 25.1.2006, 2006/14/0002 ausdrücklich angemerkt, dass nach der gängigen Leasingpraxis der Kunde, von seltenen Ausnahmen abgesehen, den Gegenstand erst nach Vertragsende erwirbt, und damit gegenteiligen Literaturmeinungen eine Absage erteilt.

Für die Frage der steuerlichen Zuordnung des Leasinggutes maßgeblich ist in diesem Zusammenhang nämlich, ob im Falle eines beabsichtigten Erwerbes, das Vertragsziel - und damit der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Leasinggegenstand - bereits durch den Leasingvertrag realisiert wird oder erst im Rahmen späterer Vereinbarungen, auf welche der LN allenfalls auch aufgrund branchenüblichen Verhaltens vertraut, das er "als gegeben annimmt", auf das er aber keinen Rechtsanspruch hat. Entscheidend ist, ob dem LN bereits im Leasingvertrag ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Kauf des Leasinggutes eingeräumt wurde, auf den er sich im Streitfall berufen kann.

Zwar erlauben wirtschaftliche Vernunft, Selbstverständlichkeit oder Branchenüblichkeit eine Einschätzung über die Wahrscheinlichkeit der Ausübung eines Rechtes, sie können aber eine Vereinbarung der Vertragsparteien im Einzelfall zur Begründung eines Rechtsanspruches nicht

ersetzen. Wäre doch andernfalls ein guter Teil des Inhaltes von AVB, welche häufig "branchenübliche Selbstverständlichkeiten" enthalten, im Geschäftsleben entbehrlich. Beispielhaft sei hier lediglich an die Vereinbarung von Eigentumsvorbehalten bei Liefergeschäften erinnert. Dass auch zu "Selbstverständlichkeiten" konkrete Einzelvereinbarungen keineswegs entbehrlich sind, zeigt sich regelmäßig bei Rechtsstreitigkeiten über Vertragsinhalte.

Die Bw. argumentiert, wie erwähnt, u.a. mit der Entbehrlichkeit eines ausdrücklich vereinbarten Optionsrechtes. Dabei ist ihr insofern zuzustimmen, als die Begründung eines Optionsrechtes keine formelle Erklärung über die Einräumung eines solchen Rechtes voraussetzt. Einigen sich die Parteien inhaltlich über eine Rechtsposition, ist grundsätzlich weder deren Bezeichnung noch die äußere Form ihres Zustandekommens rechtserheblich. Ob die Vereinbarung eines Optionsrechtes ausdrücklich (schriftlich oder mündlich) oder konkludent erfolgt, ist allerdings für die Beweisführung bedeutsam. Insbesondere ist entscheidend, ob auch ohne schriftliche Unterlagen, ausschließlich aufgrund von mündlichen Äußerungen oder durch das Verhalten der Vertragsparteien, jene Merkmale hinreichend erwiesen werden, die für die rechtliche Beurteilung maßgeblich sind.

In der verfahrensgegenständlichen Frage des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums an den Leasinggütern auf die Bw. gehört dazu, wie ausgeführt, auch der Zeitpunkt der Begründung eines Optionsrechtes. Da die Zuordnung des Leasinggutes zur LG bzw. LN bei Vertragsabschluss zu entscheiden ist, genügt eine spätere Vereinbarung über dessen Kauf, sei es im Zuge einer vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages oder aber nach dem vereinbarten Mietende, nicht, selbst wenn dies einem branchenüblichen Verhalten in der Leasingwirtschaft entspricht. Fehlt es der LN doch diesfalls im maßgeblichen Zuordnungszeitpunkt an einem gegen den LG durchsetzbaren Rechtsanspruch und damit an einem entscheidenden Merkmal der Eigentümerposition.

Nun wird durch das Verfahrensergebnis und insbesondere durch die glaubhaften Ausführungen des Gesellschafters X in der Berufungsverhandlung eindeutig dargetan, dass die Verhandlungen der Bw. einschließlich der Erstellung des Vertragstextes mit dem bzw. vom Verkäufer der Fa. A bzw. dem von diesem vermittelten, selbständigen Finanzberater geführt wurden. Dass diese Personen befugt waren, für die Leasinggesellschaften mündliche Nebenabreden zu vereinbaren, wurde im Verfahren nicht einmal behauptet. Es liegen auch keine entsprechenden Erhebungsergebnisse vor. Die Existenz von schriftlichen Nebenabreden außerhalb der dem UFS zur Verfügung stehenden Vertragsunterlagen wurde sowohl von den Vertretern der Bw. als auch vom Finanzberater ausdrücklich verneint. Die beiden LG haben auf Aufforderung keine derartigen Unterlagen vorgelegt. Die AVB der X-Leasing enthalten, wie erwähnt, einen expliziten Ausschluss der Wirksamkeit mündlicher Nebenabreden. Auch das

weitere Verfahrensergebnis bietet keine hinreichenden Anhaltspunkte für die behauptete, mündliche Vereinbarung eines Optionsrechtes durch die Vertragsparteien. Von Seiten der Bw. wurde ausschließlich auf entsprechende Aussagen der unmittelbaren "Verhandlungspartner" (Bw., Verkäufer der Fa. A bzw. Finanzberater) nicht aber auf Zusagen durch die Leasinggeber verwiesen. Auch in der Berufungsverhandlung hat der Gesellschafter der Bw. dbzgl. Gespräche mit Vertretern der LG ausgeschlossen. Wie es in diesem Fall über nicht in den Vertragsurkunden festgehaltene Inhalte zu einer Willenseinigung zwischen den Parteien des Leasingvertrages gekommen sein könnte, ist nicht ersichtlich.

Zudem blieb im Dunkeln, durch welches konkludente Verhalten die *zeitgerechte* Vereinbarung des erforderlichen Optionsrechtes erwiesen werden soll. Der dem UFS vorliegende Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Auflösung bzw. Beendigung der Leasingverträge belegt lediglich, dass und auf welchen Modus sich die Vertragsparteien *nach* Abschluss der Verträge tatsächlich geeinigt haben. Ein ab Vertragsbeginn bestehender Rechtsanspruch der Bw. auf eine derartige Vorgangsweise wird dadurch nicht dokumentiert.

Durch das Verfahren wurde somit weder erwiesen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der im Jahr 2003 von der Bw. geleasteten LKW der in den Leasingverträgen vereinbarten Mietzeit zumindest annähernd entspricht, noch wurde dargetan, dass bereits bei Abschluss der Leasingverträge der Parteienwille beider Vertragspartner auf die Einräumung eines Optionsrechtes auf nachvertragliche Nutzung der Leasingfahrzeuge durch die Bw. gegen ein Anerkennungsentgelt gerichtet gewesen bzw. ein solches auch tatsächlich - schriftlich oder mündlich, ausdrücklich oder konkludent - vereinbart worden war. Damit waren aber im Jahr 2003 auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Voraussetzungen für den Erwerb der Leasinggüter durch die Bw. nicht gegeben.

An dieser Beurteilung ändert auch die von Seiten der Bw. in der Berufungsverhandlung angeführte Judikatur bzw. Literatur nichts. In den zitierten Entscheidungen (VwGH 2.11.2001, 98/15/0198; 9.10.1991, 89/13/0098; 27.8.1991, 91/14/0065) nahm der VwGH aufgrund der Vertragsurkunden in Verbindung mit weiteren, relevanten Umständen das Vorliegen verschiedener, außervertraglicher Sachverhalte bzw. Vereinbarungen als erwiesen an. Für die Annahme einer außervertraglichen Optionsvereinbarung spätestens bis zum Abschluss der Leasingverträge fehlt es im hier zu beurteilenden Fall aber, wie gezeigt wurde, an der Feststellung entsprechender Umstände.

Die in RdW 2000/482 veröffentlichte Literaturmeinung, der sich der VwGH nie angeschlossen hat, stellt bei der Zurechnung des Leasinggutes allein auf das Investitions- und das Gefahrentragungsrisiko als maßgebliche Kriterien ab. Unberücksichtigt bleibt dabei etwa, dass wirtschaftliches Eigentum auch die Verfügungsgewalt über ein Wirtschaftsgut umfasst und

damit *die Befugnis*, selbst den zivilrechtlichen Eigentümer auf die Dauer der möglichen Nutzung von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen (vgl. VwGH 21.9.2006, 2003/15/0053).

Der UFS erachtet den in der langjährigen VwGH-Judikatur zum Ausdruck kommenden, breiteren Ansatz als überzeugender, weil dadurch den unterschiedlichen Aspekten des wirtschaftlichen Eigentums umfassender Rechnung getragen wird.

Eine Auseinandersetzung mit dem Einwand der Bw., nach dem Zivilrecht seien Option und Gefahrentragung untrennbar verbunden, andernfalls dem LN "nicht das für die Gefahrentragung notwendige "Nutzungspotential" am Leasinggut" zukomme, erübrigt sich, weil die abgabenrechtliche Beurteilung nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen hat, welcher durch die dargestellten Kriterien umgesetzt wird.

Da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht davon auszugehen ist, dass die Bw. im Jahr 2003 wirtschaftliches Eigentum an den geleasteten LKW erlangt hat, fehlt es auch an den Voraussetzungen, die Anschaffungskosten dieser Fahrzeuge in die Berechnungsgrundlage für die IZP 2003 einzubeziehen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Dem Rechtsmittel gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der IZP 2003 kam dagegen Berechtigung zu. Bis zum Ergehen des angefochtenen Festsetzungsbescheides vom 7. Februar 2005 war lediglich eine Selbstberechnung der IZP erfolgt, nicht aber ein Festsetzungsbescheid erlassen worden. Es war daher auch kein Bescheid im Rechtsbestand gewesen, dessen Wiederaufnahme verfügt werden hätte können. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der IZP 2003 vom 7. Februar 2005 erging somit zu Unrecht und war aus dem Rechtsbestand zu entfernen. Am Bestand des gemäß § 201 Abs.2 Z 1 BAO ergangenen Bescheides vom 7. Februar 2005 über die Festsetzung der IZP für 2003 ändert sich dadurch nichts.

Graz, am 26. April 2007