



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Marsoner und Partner GmbH, vom 14. Juli 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck vom 14. Juni 1999 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1996 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993, 1995 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 bleibt unverändert. Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 werden abgeändert.

Die erzielten Einkünfte werden für die Jahre 1993 bis 1995 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert wie folgt festgestellt:

1993:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	499.321,45 €
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer	19,11 €

Gesellschaft2.

Anteil an den Einkünften	4.879,76 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	0 €

XX

Anteil an den Einkünften	247.220,85 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	9,52 €
YY	
Anteil an den Einkünften	247.220,85 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten: Kapitalertragsteuer	9,59 €
1994:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	359.595,72 €
Von den Einkünften wurde einbehalten:	
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.604,25 €
In den Einkünften sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	4.683,62 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum halben Steuersatz	3.051,02 €
Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:	
Nichtausgleichsfähige Verluste	2.989,76 €
Gesellschaft2.	
Anteil an den Einkünften	4.433,41 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum halben Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €
XX	
Anteil an den Einkünften	177.699,65 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.341,81 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum halben Steuersatz	1.525,48 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	802,09 €
Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:	
Nichtausgleichsfähige Verluste	1.494,88 €
YY	
Anteil an den Einkünften	177.462,66 €
Im Einkunftsanteil sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	2.341,81 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum halben Steuersatz	1.525,55 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	802,16 €
Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:	
Nichtausgleichsfähige Verluste	1.494,88 €
1995:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	667.112,56 €
Von den Einkünften wurde einbehalten:	
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	1.942,91 €
In den Einkünften sind enthalten:	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	8.831,57 €
Gesellschaft2.	
Anteil an den Einkünften	4.130,36 €

Im Einkunftsanteil sind enthalten:

Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	0 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	0 €

XX

Anteil an den Einkünften	331.482,93 €
--------------------------	--------------

Im Einkunftsanteil sind enthalten:

Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	4.415,75 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	971,49 €

YY

Anteil an den Einkünften	331.499,28 €
--------------------------	--------------

Im Einkunftsanteil sind enthalten:

Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	4.415,82 €
Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen	971,42 €

Entscheidungsgründe

Die Gesellschaft¹ (im Folgenden kurz: Kommanditgesellschaft) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Mai 1967 errichtet. Sie hat ihren Sitz in A mit der Geschäftsanschrift A, B-Straße, und führt ein Bauunternehmen. Die im Firmenbuch unter FN 1 (früher: HRA 2) eingetragene Kommanditgesellschaft ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG für ein Kalenderjahr. Zur Vertretung und Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft ist die als Komplementärin und persönlich haftende Gesellschafterin eingetretene Gesellschaft². berechtigt und verpflichtet. XX und YY waren in den Streitjahren als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der Komplementärin tätig. Diese beiden Personen waren in den Streitjahren auch als Kommanditisten mit einer Vermögenseinlage von 455.000 S an der Kommanditgesellschaft beteiligt.

Anlässlich einer Außenprüfung der Kommanditgesellschaft, umfassend die Jahre 1991 bis 1996, stellte der Prüfer fest, dass in den Jahren 1992 bis 1994 bewegliche Wirtschaftsgüter angeschafft und gleichzeitig an Dritte verleast worden seien. Bei diesen Wirtschaftsgütern habe es sich im Einzelnen um eine Gleisbaumaschine mit Anschaffungskosten von 15,750.000 S netto, eine Ballenpresse mit Anschaffungskosten von 2,320.000 S netto, eine Erodieranlage samt Koordinatenmessgerät mit Anschaffungskosten von 3,400.000 S netto, einen Caterpillar 966 F mit Anschaffungskosten von 1,980.000 S netto, eine OKU Montagelinie mit Anschaffungskosten von 12,135.000 S netto, einen ÖAF Kipper mit Anschaffungskosten von 1,523.500 S netto, einen Ski-Dozer mit Anschaffungskosten von 2,058.000 S netto sowie ein Skidata-System mit Anschaffungskosten von 2,521.497 S netto gehandelt.

Diese Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von insgesamt 41,687.997 S netto seien in das Betriebsvermögen aufgenommen und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf, sechs bzw. acht Jahren im Wege der Absetzung für Abnutzung steuerlich abgeschrieben

worden. Von den Anschaffungskosten sei ein Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 im Ausmaß von 20 %, 30 % bzw. 15 % geltend gemacht worden.

Die Wirtschaftsgüter seien überwiegend mit Krediten der Bank1 und der Bank2 finanziert worden. Die angeführten Wirtschaftsgüter seien zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung angeschafft worden, wobei sie an zwei Leasingfirmen (Leasinggesellschaft1 und Leasinggesellschaft2.) auf Basis von Teil- bzw. Vollamortisationsverträgen verleast worden seien. Die Leasinggesellschaften hätten ihrerseits die Wirtschaftsgüter mittels Unterleasingverträgen den eigentlichen Benützern zur Nutzung überlassen („*Investitionsclearing*“).

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass für die angeführten Wirtschaftsgüter nach Saldierung der angefallenen Kreditaufwendungen und der Absetzung für Abnutzung (inkl. Restbuchwert) mit den erwirtschafteten Leasingerträgen ausschließlich Totalverluste erzielt worden seien. (Vom Prüfer wurden die Salden aus der Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erlöse ermittelt und in einer Aufstellung für die Zugänge der einzelnen Jahre dargestellt – vgl. Tz 16 a und 16 b des Bp-Berichtes vom 24. November 1998, GBp 123.)

Dem § 5-Gewinnermittler stehe es frei, auch Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen. Der Entschluss, ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, werde durch die buchmäßige Behandlung dokumentiert. Von der Entscheidungsfreiheit des Abgabepflichtigen über die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen könne aber kein so weit gehender Gebrauch gemacht werden, dass gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz ausschließlich deshalb aufgenommen werde, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, wenn die Aufnahme ansonsten sinnlos wäre.

Voraussetzung für die Eignung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen sei auch seine potenzielle Ertragsfähigkeit. Das Wirtschaftsgut müsse, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensverstärkung) zum Betriebserfolg beitragen können. Die dem § 5-Gewinnermittler eingeräumte Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen sei somit nicht schrankenlos. Es müssten auch hier betriebliche Gründe vorliegen, die die Zuführung zum Betriebsvermögen veranlassen, nicht hingegen Gründe persönlicher Steuerersparnis.

Was den Investitionsfreibetrag betreffe, könne dieser gemäß § 10 Abs. 2 EStG 1988 nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden. Mit Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres seien die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu

übertragen. In den Leasingverträgen sei keine Vertragsklausel enthalten, wonach für den Fall, dass ein Wirtschaftsgut unbrauchbar werde oder ein Schadensfall eintrete, der Investitionsfreibetrag bzw. die damit verbundene Steuerersparnis zu ersetzen sei. Somit sei der Investitionsfreibetrag in die wirtschaftliche Betrachtung und Kalkulation nicht miteinzubeziehen.

Vor dem Hintergrund, dass die Investitionen - unabhängig vom Investitionsfreibetrag - infolge Fremdfinanzierung „auf Totalverlust kalkuliert“ gewesen seien und die eingewendeten Renditen von ca. 12 % bis 20 % nur durch den Steuerspareffekt (Geltendmachung des Investitionsfreibetrages) erzielbar gewesen seien, vertrat der Prüfer die Ansicht, dass diese Wirtschaftsgüter die Erfordernisse für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht erfüllten. Die Leasinggegenstände seien daher aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, weil die Leasinggeschäfte weder unmittelbar durch Erträge noch indirekt - sehe man vom (dem Bereich der Privatsphäre zuzuordnenden) Steuerspareffekt ab - zum Betriebserfolg der Kommanditgesellschaft beizutragen vermögen. Die Leasinggegenstände und die dafür in Anspruch genommenen Kredite seien daher aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden (vgl. Tz 16 des Bp-Berichtes vom 24. November 1998, GBp 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 14. Juni 1999 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – neue Sachbescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1996. Am 14. Juli 1999 erhob der (damalige) steuerliche Vertreter der Kommanditgesellschaft gegen die genannten Sachbescheide fristgerecht Berufung.

Der gesonderten Begründung vom 22. Juli 1999 zufolge richte sich die Berufung gegen die Behandlung der Leasinggüter als nicht zum Betriebsvermögen gehörig und in der Folge gegen die Aberkennung von Betriebsausgaben und Investitionsbegünstigungen. Die gegenständlichen Geschäftshandlungen fänden im § 1 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages ihre Deckung. Weiters sei darauf zu verweisen, dass im Hinblick auf die Investitionssumme von 41,688.000 S ein Betrag von 6,919.000 S aus dem Gesellschaftsvermögen stamme und ein Betrag von 34,769.000 S aus verzinslichen Fremdmitteln aufgebracht worden sei. Was die Verwendung von Eigenmitteln der Gesellschaft in Verbindung mit Finanzierungsfragen betreffe, sei auf die grundsätzlich bestehende Gestaltungsfreiheit und den Parteiwillen hinzuweisen. Eine Bevormundung oder Beschneidung sei im Grundgesetz nicht gedeckt.

Was nun die staatlichen Förderungsmaßnahmen (diesfalls die Investitionsbegünstigung des § 10 EStG 1988) betreffe, so könne bei Erfüllung der Rahmenbedingungen davon ausgegangen werden, dass damit genau der Absicht und dem Willen des Gesetzgebers entsprochen worden sei und die Begünstigung damit uneingeschränkt zustehe. Die Voraussetzungen für den Inves-

titionsfreibetrag, nämlich der Auftrag zur Beschaffung und Produktion der förderbaren Wirtschaftsgüter und deren Einsatz in Österreich, seien zweifelsfrei gegeben.

Der weiteren Argumentation, dass der Investitionsfreibetrag in die wirtschaftliche Betrachtung und Kalkulation nicht miteinzubeziehen sei, könne nicht gefolgt werden. Ein möglicher Steuervorteil auf Seiten des Investors könne nicht die Geschäftsgrundlage für einen Dritten bilden. Das vermögensmäßige Risiko von unsachgemäßem Gebrauch und außerordentlichen Ereignissen sei durch eine Schadenersatzforderung abgedeckt. Im Fall von höherer Gewalt ginge überdies der Anspruch auf den Investitionsfreibetrag nicht verloren. Bei jeder Art von Investitionsrechnung könne nur von objektiven Umständen (technische Nutzungsdauer usw.) und einem sach- und fachgerechten Gebrauch der Sache ausgegangen werden. Durch die gewählte kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer werde dieser Gefahr zusätzlich begegnet. Die Investition allerdings, die jedes Risiko entbehre, müsse erst erfunden werden. Ein schädlicher Auslandseinsatz führe ebenfalls zur Schadenersatzpflicht gemäß Vertrag. Eine Vermögensvermehrung unter Verwendung betrieblicher Strukturen und unter Einbeziehung von staatlichen Förderungen entspreche ganz allgemein einem wirtschaftlichen Handeln der Parteien.

Der Unternehmensbereich werde weiters durch die Summe aller Tätigkeiten bestimmt, die Unternehmer und insbesondere Gesellschafter selbständig und nachhaltig zum Zwecke der Einnahmenerzielung entfalten. Damit sei auch jede Art von Hilfs- bzw. Nebengeschäften umfasst. Auf diese marktübliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses dürfe nochmals ausdrücklich verwiesen werden.

Notwendiges Privatvermögen seien jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, somit alle in der privaten Sphäre selbstgenutzten Gegenstände. Auch nach der Definition des Verwaltungsgerichtshofes zählten zum notwendigen Privatvermögen Wirtschaftsgüter, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen. Aus der Art der angeschafften Wirtschaftsgüter lasse sich diese private Verwendung wohl nicht ableiten.

Die buchmäßige Behandlung als Ausdruck der subjektiven Absicht des Steuerpflichtigen begründe gewillkürtes Betriebsvermögen nur dann, wenn es sich nicht um notwendiges Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen handle (Hinweis auf Doralt, EStG, § 4 Tz 66). § 5 Abs. 1 EStG 1988 nehme weiters auch Bezug auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und erkläre damit diese auch steuerrechtlich als maßgebend.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sei von vornherein unter Verwendung vorhandener Betriebsmittel eine entsprechende Veranlagung im Unternehmen angestrebt worden. Die Zuführung der angeschafften Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen sei keineswegs davon

bestimmt gewesen, einen drohenden Verlust von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern. Der offensichtlich versuchten Zuordnung zum sonstigen Privatvermögen stehe die diesbezügliche Widmung entgegen. Die Zuordnung der angeschafften Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zum Gesellschaftsvermögen sei durch den Sachverhalt und die hiezu feststellbare Rechtslage gedeckt. Werden Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, so werde auch ein Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit angenommen werden können.

Mit Berufungsergänzung vom 19. August 1999 brachte der (damalige) steuerliche Vertreter der Kommanditgesellschaft vor, dass bei der Gewinnermittlung des Jahres 1994 im Hinblick auf die Beteiligung der Kommanditgesellschaft an der Gesellschaft „Gesellschaft3“ ein um 101.140 S höherer Verlustanteil zu berücksichtigen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2002 wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992, 1993, 1995 und 1996 als unbegründet abgewiesen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2002 wurde der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 teilweise Folge gegeben. (Der stattgebende Bereich betraf die Beteiligung der Kommanditgesellschaft an der Gesellschaft „Gesellschaft3“, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden um 101.140 S vermindert.)

Es sei unbestritten, dass die angeschafften Maschinen im Betrieb selbst keine Verwendung gefunden hätten, sondern weiterverleast worden seien. Die Leasinggüter hätten aber auch aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit nicht zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitragen können und sei sohin ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Gesellschaftszweck nicht vorgelegen. Das bedeute weiter, dass diese Leasinggüter nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zurechenbar gewesen seien.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelten, könnten jedoch auch gewillkürtes Betriebsvermögen in ihre Bücher aufnehmen. Gewillkürtes Betriebsvermögen seien Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten und die der Steuerpflichtige zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt habe. Die Widmung zum Betriebsvermögen werde regelmäßig durch Aufnahme in die Bücher dokumentiert (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 58 ff).

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kämen Wirtschaftsgüter in Betracht, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar sowohl Privatvermögen als auch Betriebsvermögen sein könnten. Gegenstände, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehen könne, seien hievon als (notwendiges) Privatvermögen ausgeschlossen.

Von der Entscheidungsfreiheit des Abgabepflichtigen über die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen könne kein so weit gehender Gebrauch gemacht werden, dass in der Bilanz gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen werde, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, wenn diese Aufnahme ansonsten sinnlos wäre. Wirtschaftsgüter müssten, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden zu können, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können (VwGH 28.5.1997, 92/13/0273). Die dem § 5-Gewinnermittler eingeräumte Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen sei somit nicht schrankenlos. Es müssten auch hier betriebliche Gründe vorliegen, die die Zuführung zum Betriebsvermögen veranlassen, nicht hingegen Gründe persönlicher Steuerersparnis (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 4 Tz 12.1; Schmidt, EStG¹⁰, § 4 Anm. 32 c; Wiesner in SWK 1991, A I 143). Bei bereits absehbar verlustträchtigen Wirtschaftsgütern, zB bei einer wertlosen Darlehensforderung, sei somit eine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht möglich.

Diese schon aufgrund ihrer Beschaffenheit weder dem notwendigen Privatvermögen noch dem notwendigen Betriebsvermögen zurechenbaren angeschafften und weiterverleaste(n) Wirtschaftsgüter seien durch entsprechende buchmäßige Behandlung als „gewillkürtes“ Betriebsvermögen dokumentiert worden. Auch die mit diesen Anschaffungen in ursächlicher Verbindung stehenden Kreditverbindlichkeiten seien als (gewillkürtes) Betriebsvermögen ausgewiesen worden. Verbindlichkeiten gehörten dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die laufenden täglichen Geschäftsfälle aufgenommen würden. Sie müssten ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen. Werde das Wirtschaftsgut, das mit Fremdkapital angeschafft worden sei, entnommen, so gelte auch die Verbindlichkeit als entnommen; umgekehrt könne eine Verbindlichkeit (nur) gemeinsam mit den fremdfinanzierten Wirtschaftsgütern eingelegt werden. Nach dieser herrschenden Auffassung kämen Verbindlichkeiten allein nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht; sie seien untrennbar mit der bilanzrechtlichen Beurteilung des finanzierten Wirtschaftsgutes verbunden (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 68).

Obwohl im gegenständlichen Berufungsfall ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Leasinggeschäften und dem eigentlichen Betriebszweck nicht vorliege, wäre dies allein noch kein Grund, die entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen. Beim Zuführen von gewillkürtem Betriebsvermögen sei die wirtschaftliche Beziehung zum Betrieb weit zu sehen. Es kämen sowohl Wirtschaftsgüter in Betracht, die sich als Wertanlage eigneten, wenn ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung bestehe, als auch Wirtschaftsgüter, die künftighin eine dem Betrieb dienende Funktion erwarten ließen (VwGH 21.12.1993, 89/14/0186).

Im gegenständlichen Fall sei ausschließlich die Frage strittig und sohin zu untersuchen, ob die angeschafften und weiterverleaste Maschinen im Hinblick auf die den Anschaffungs- und Leasinggeschäften zugrunde liegende Vertragsgestaltung und deren wirtschaftliche Auswirkungen als gewillkürtes Betriebsvermögen dem Betrieb der Kommanditgesellschaft förderlich gewesen seien, oder ob deren Aufnahme in die Bilanz ausschließlich deshalb erfolgt sei, um einen steuerlichen Vorteil (hier: die gewinnmindernde Geltendmachung des Investitionsfreibetrags) zu erreichen, wenn die Aufnahme ansonsten sinnlos gewesen wäre.

Die Kaufpreise der angeschafften und weiterverleaste Wirtschaftsgüter seien zum größten Teil durch Kreditaufnahmen bei der Bank1 und der Bank2 fremdfinanziert worden, wobei die Rückzahlung der Kreditraten periodisch im Einklang mit den vereinnahmten Leasingraten erfolgt sei. Die Saldierung der in der Gesamtlaufzeit angefallenen Kreditaufwendungen (Zinsbelastungen plus Kreditgebühren) und der Absetzung für Abnutzung (plus Restwert) mit den während der Gesamtlaufzeit erwirtschafteten Leasingerträgen ergäbe für die in den Jahren 1992 bis 1994 angeschafften Wirtschaftsgüter einen deutlichen Überhang der Aufwandseite, wie folgende Tabelle zeige:

Investitionen	Kreditaufwendungen und AfA (plus Restwert)	Mieterlöse	Saldo = Total- verlust
	S	S	S
1992	30,603.961,--	28,096.566,--	-2,507.395,--
1993	14,175.500,--	13,020.120,--	-1,155.380,--
1994	6,667.617,--	6,613.756,--	-53.861,--

Es sei schon darauf hingewiesen worden, dass bei bereits absehbar verlustträchtigen Wirtschaftsgütern eine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht möglich sei. Schon zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kauf- und Mobilienleasingverträge sei für die Kommanditgesellschaft ersichtlich gewesen, dass sich das Anschaffen und Verleasen der Wirtschaftsgüter für den Betrieb wirtschaftlich nicht habe rentieren können. Bei der gewählten Bewirtschaftungsart (überwiegende Fremdfinanzierung der angeschafften Maschinen) habe mit den Leasinggeschäften (und zwar hinsichtlich jedes einzelnen Wirtschaftsgutes) nur ein Totalverlust erwirtschaftet werden können. Bei der gewählten Vertragsgestaltung seien betriebliche Gründe für die Zuführung der Leasinggüter zum Betriebsvermögen nicht ersichtlich.

Es könne bereits an dieser Stelle festgehalten werden, dass die Aufnahme der Leasinggüter in die Bilanzen rein aus Gründen persönlicher Steuerersparnis erfolgt sei. Schließlich sei es möglich gewesen, die mit den Leasinggeschäften erzielten wirtschaftlichen Verluste durch deren steuerliche (gewinnmindernde) Geltendmachung zu vermindern. Bei einem Grenzsteuersatz

von 50 % hätten sich die Verluste aus den Leasinggeschäften solcherart auf die Hälfte reduzieren lassen. Durch die steuerliche Geltendmachung der ausgewiesenen Verluste allein hätten die Leasinggeschäfte in wirtschaftlicher Hinsicht freilich nicht ertragbringend gestaltet werden können; dazu habe es zusätzlich noch der (gewinnmindernden) Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages von den Anschaffungskosten der verleasteen Wirtschaftsgüter bedurft, somit eines rein steuerlichen Vorteiles, der eine Zusatzabschreibung hätte verschaffen sollen.

Die an der Gesellschaft zu je 50 % am Gewinn beteiligten Gesellschafter seien im Berufszeitraum aufgrund der von ihnen zu versteuernden Einkommen in eine entsprechend hohe Einkommensteuerprogressionsstufe gefallen. Den für sie vom Finanzamt für die Jahre 1992 bis 1996 erlassenen Einkommensteuerbescheiden sei zu entnehmen, dass sich ein Einkommensteurdurchschnittssteuersatz von jeweils weit über 40 % ergeben habe. In diesem Ausmaß hätten sich auch die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge steuermindernd ausgewirkt. Es sei sachgerecht, bei der Feststellung der Steuerersparnis durch die buchhalterische Aufnahme der angeschafften und verleasteen Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen von einer Einkommensteurdurchschnittsbelastung in einer Bandbreite von 40 % bis 50 % auszugehen. Bereits die aufgrund der Leasinggeschäfte erwirtschafteten Totalverluste hätten zu einer Minderung der zu versteuernden Gewinne aus Gewerbebetrieb geführt. Dieser Effekt habe durch die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge noch erheblich verstärkt werden können. Dies ergebe sich unzweifelhaft aus nachfolgender Aufstellung:

	1992	1993	1994
	S	S	S
Totalverlust aus Leasinggeschäften	-2,507.395,--	-1,155.380,--	-53.861,--
Steuerersparnis			
bei Steuersatz von 40 %	1,002.958,--	462.152,--	21.544,--
bei Steuersatz von 50 %	1,253.698,--	577.690,--	26.931,--
Wirtschaftlicher Verlust			
bei Steuerersparnis 40 %	-1,504.437,--	-693.228,--	-32.317,--
bei Steuerersparnis 50 %	-1,253.698,--	-577.690,--	-26.931,--
Geltendmachung IFB	4,690.000,--	3,640.500,--	915.449,--
Steuerersparnis			
bei Steuersatz von 40 %	1,876.000,--	1,456.200,--	366.180,--
bei Steuersatz von 50 %	2,345.000,--	1,820.250,--	457.725,--

Geltendmachung Totalverlust und IFB	7,197.395,--	4,795.880,--	969.310,--
Steuerersparnis			
bei Steuersatz von 40 %	2,878.958,--	1,918.352,--	387.724,--
bei Steuersatz von 50 %	3,598.698,--	2,397.940,--	484.655,--
Wirtschaftlicher Gewinn durch Geltendmachung Totalverlust und IFB			
bei Steuerersparnis 40 %	371.563,--	762.972,--	333.863,--
bei Steuerersparnis 50 %	1,091.303,--	1,242.560,--	430.794,--

Der Aufstellung sei zu entnehmen, dass die Leasinggeschäfte mit den in den Jahren 1992 bis 1994 angeschafften Maschinen, die sich aufgrund der überwiegenden Fremdfinanzierung von vornherein absehbar verlustträchtig entwickelt hätten, in wirtschaftlicher Hinsicht erst dann Sinn ergeben hätten, wenn die erwirtschafteten Totalverluste steuerlich berücksichtigt und zudem von den Anschaffungskosten ein Investitionsfreibetrag gewinnmindernd geltend gemacht werden konnte. Die Aufnahme der Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen sei somit aus rein steuerlichen Gründen erfolgt, die Aufnahme wäre ohne Lukrierung der steuerlichen Vorteile sinnlos gewesen.

Die Aufnahme der angeschafften und weiterverleasteen Wirtschaftsgüter in das (gewillkürte) Betriebsvermögen sei dem Betrieb in keiner Weise dienlich gewesen und habe weder zur Erzielbarkeit eines gesonderten wirtschaftlichen Erfolges beigetragen, noch seien dem Betrieb weitere finanzielle Mittel zugeführt oder damit seine Kreditwürdigkeit erhöht worden. Im Gegenteil, die Vertragsgestaltung der Leasinggeschäfte und deren Kalkulation auf „Totalverlust“ habe sogar zu einer wirtschaftlichen Belastung für das übrige betriebliche Geschehen und zu einer dauernden Minderung des Betriebserfolges geführt. Solchen Wirtschaftsgütern mangle es aber am Merkmal, dass sie dem Betrieb dienlich seien (VwGH 13.10.1999, 93/13/0200). Dies habe zur Folge, dass auch die auf ein solches Wirtschaftsgut Bezug nehmende Tätigkeit nicht mehr als betriebliche Tätigkeit anzusehen sei.

Diese Investitionen seien wirtschaftlich überhaupt nur verständlich bei entsprechender Mitberücksichtigung der Investitionsfreibeträge, zumal die Kommanditgesellschaft außersteuerliche Gründe, die für die Aufnahme dieser Wirtschaftsgüter in die Bücher maßgebend gewesen wären, nicht habe nennen können. Den streitgegenständlichen Wirtschaftsgütern sei die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen zu versagen, da diese die von der Rechtsprechung und Literatur entwickelten Erfordernisse nicht erfüllt hätten. In der Folge seien auch die mit der Finanzierung der Leasinggegenstände in Anspruch genommenen Kredite aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 68).

Auch aus dem in der Berufungsergänzung vom 22. Juli 1999 eingewendeten VwGH-Erkenntnis vom 21. November 1995, Zl. 92/14/0152, lasse sich für den Standpunkt der Kommanditgesellschaft nichts gewinnen, weil der Verwaltungsgerichtshof gerade auch mit dieser Entscheidung die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern (Anm.: Silber) zum gewillkürten Betriebsvermögen verneint habe, weil die Wirtschaftsgüter nur deswegen in das Betriebsvermögen eingebracht worden seien, um insbesondere im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Es seien daher keine betrieblichen, sondern ausschließlich steuerschonende Gründe für die Einlage dieser Wirtschaftsgüter in das gewillkürte Betriebsvermögen vorgelegen.

Einem weiteren Einwand in der Berufungsergänzung vom 22. Juli 1999 zufolge könnten die Leasinggüter - wenn ihnen schon die Anerkennung als notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen zu versagen sei - entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch nicht als notwendiges Privatvermögen der beiden Kommanditisten behandelt werden. Notwendiges Privatvermögen seien nur jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienten. Das seien somit alle in der privaten Sphäre selbst genutzten Gegenstände. Aus der Art der angeschafften Wirtschaftsgüter lasse sich diese private Verwendung wohl nicht ableiten.

Beim notwendigen Privatvermögen handle es sich um Wirtschaftsgüter, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienten (vgl. VwGH 13.9.1988, 88/14/0072). Dazu gehörten vor allem Gegenstände, die ganz oder überwiegend der Lebenshaltung des Steuerpflichtigen dienten (Wirtschaftsgüter des täglichen Bedarfs). Es möge zutreffen, dass die gegenständlichen Leasinggüter nach ihrer objektiven Beschaffenheit nicht der privaten Bedürfnisbefriedigung dienten. Es werde jedoch übersehen, dass der traditionellen Auffassung nur eine Dreiteilung in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen entspreche. Daraus ergebe sich jedoch notwendig ein Bereich von Wirtschaftsgütern, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehörten. Erkläre der Steuerpflichtige sie nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen bzw. sei - wie im Streitfall - eine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht möglich, weil die Aufnahme in die Bilanzen rein aus steuerlichen Gründen erfolgt sei, so ergebe sich daraus als vierter Bereich das sonstige Privatvermögen (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 61 und 62; Doralt-Ruppe, Band I, 6. Auflage, Seite 81). Die streitgegenständlichen Leasinggüter seien daher dem sonstigen Privatvermögen der Kommanditisten zuzurechnen.

Am 26. August 2002 stellte die Kommanditgesellschaft fristgerecht Anträge auf Entscheidung über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1996 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Feststellung von Einkünften für

das Jahr 1992 war von den Vorlageanträgen nicht mehr erfasst. Mit Schreiben vom 19. September 2002 ersuchte der (damalige) steuerliche Vertreter der Kommanditgesellschaft um Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO, weil „in einer sachverhaltsmäßig deckungsgleichen Rechtsfrage“ beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 2001/14/0042 eine Beschwerde anhängig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine im Firmenbuch eingetragene Kommanditgesellschaft, die einen Gewerbebetrieb führt und ihren Gewinn dementsprechend gemäß § 5 EStG 1988 (für ein Kalenderjahr) ermittelt. Neben Gegenständen, die unmittelbar diesem Gewerbebetrieb (Bau- und Zimmereibetrieb sowie Handel mit Bauwaren) dienen, schaffte die Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 auch Wirtschaftsgüter zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung (Leasing) an. Dabei handelte es sich um folgende bewegliche Wirtschaftsgüter:

Wirtschaftsgut	Anschaffungsdatum	Anschaffungswert S	Nutzungsdauer Jahre	IFB %
Gleisbaumaschine	21.12.1992	15,750.000,--	8	20
Ballenpresse	21.12.1992	2,320.000,--	8	20
Erodieranlage und Koordinatenmessgerät	21.12.1992	3,400.000,--	5	20
Caterpillar 966 F	21.12.1992	1,980.000,--	5	20
OKU Montagelinie	1.10.1993	12,135.000,--	6	30
ÖAF Kipper	1.12.1994	1,523.500,--	5	15
Ski-Dozer	22.12.1994	2,058.000,--	6	15
Skidata-System	19.12.1994	2,521.497,--	5	15

Die Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von insgesamt 41,687.997 S netto wurden an Leasingfirmen im Einflussbereich von Banken auf Basis von Vollamortisationsverträgen bzw. - im einzigen Fall der Gleisbaumaschine - auf Basis eines Teilamortisationsvertrages verleast. Die Leasinggesellschaften überließen ihrerseits die Wirtschaftsgüter mittels Unterleasingverträgen den eigentlichen Benützern zur Nutzung („*Investitionsclearing*“).

Die Bw. nahm die Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen auf und machte hierfür (neben der jährlichen AfA) jeweils einen Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 im Ausmaß von 20 %, 30 % bzw. 15 % geltend. Nach Ablauf der Grundmietzeit von 48 bis 72 Monaten wurden die Leasinggüter von der Bw. an die Leasinggesellschaften um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag (Kaufpreis jeweils in Höhe einer Leasingrate) bzw. (im Fall der Gleisbaumaschine) um den vereinbarten Restwert verkauft.

2) Aus den vorgelegten Verträgen, Rechnungen und sonstigen Unterlagen lassen sich folgende Eckdaten für den Ankauf und das Verleasen der beweglichen Wirtschaftsgüter ableiten:

Gleisbaumaschine

Verkauf: durch die A-KG (Tochtergesellschaft der B-GmbH), Rechnung vom 21. Dezember 1992, Kaufpreis 15,750.000 S netto, Nutzungsdauer 8 Jahre (Halbjahres-AfA 984.375 S, Jahres-AfA 1,968.750 S, IFB 20 % 3,150.000 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft¹ (Tochtergesellschaft der B-GmbH) mit Wirkung vom 1. April 1993; das Vermögen der Leasinggesellschaft¹ wurde in der Folge gemäß § 142 HGB von der Leasinggesellschaft³ (= neuer Leasingnehmer) übernommen

Mietdauer 72 Monate = 6 Jahre, ds. 75 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 214.383 S netto monatlich = Mietfaktor 1,36116 % vom Kaufpreis

Teilamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht den gesamten Kaufpreis des Vermieters, geschweige denn dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $214.383 \text{ S netto} \times 72 = 15.435.576 \text{ S netto}$); der Restwert nach Ablauf der Grundmietzeit wurde mit 3,937.500 S netto (= 25 % des Kaufpreises) festgesetzt ($15.435.576 \text{ S} + 3.937.500 \text{ S} - 15.750.000 \text{ S} = 3.623.076 \text{ S}$ = Gewinn und Zinsen des Leasinggebers)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft zum vereinbarten Restwert: Rechnung vom 11. März 1999, Kaufpreis 3,937.500 S netto

Ballenpresse

Verkauf: durch die A-KG (Tochtergesellschaft der B-GmbH), Rechnung vom 21. Dezember 1992, Kaufpreis 2,320.000 S netto, Nutzungsdauer 8 Jahre (Halbjahres-AfA 145.000 S, Jahres-AfA 290.000 S, IFB 20 % 464.000 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft⁴. (Tochtergesellschaft der B-GmbH) mit Wirkung vom 1. Jänner 1993

Mietdauer 72 Monate = 6 Jahre, ds. 75 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 37.822 S netto monatlich = Mietfaktor 1,6303 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $37.822 \text{ S netto} \times 72 = 2.723.184 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 15. Dezember 1998, Kaufpreis 37.822 S netto = 1 Leasingrate

Erodieranlage und Koordinatenmessgerät

Verkauf: durch die C-GmbH., Rechnung vom 21. Dezember 1992, Kaufpreis 3,400.000 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 340.000 S, Jahres-AfA 680.000 S, IFB 20 % 680.000 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft⁵. mit Wirkung vom 1. Jänner 1993

Mietdauer 53 Monate = 4,416 Jahre, ds. 88,33 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 70.895 S netto monatlich = Mietfaktor 2,0851 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $70.895 \text{ S netto} \times 53 = 3.757.435 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 12. Mai 1997, Kaufpreis 70.895 S netto = 1 Leasingrate

Caterpillar 966 F

Verkauf: durch die A-KG (Tochtergesellschaft der B-GmbH), Rechnung vom 21. Dezember 1992, Kaufpreis 1.980.000 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 198.000 S, Jahres-AfA 396.000 S, IFB 20 % 396.000 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft⁴. (Tochtergesellschaft der B-GmbH) mit Wirkung vom 1. Jänner 1993

Mietdauer 48 Monate = 4 Jahre, ds. 80 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 45.001 S netto monatlich = Mietfaktor 2,2728 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $45.001 \text{ S netto} \times 48 = 2.160.048 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 4. Dezember 1996, Kaufpreis 45.001 S netto = 1 Leasingrate

OKU Montagelinie

Verkauf: durch die D-KG, Rechnung vom 1. Oktober 1993, Kaufpreis 12.135.000 S netto, Nutzungsdauer 6 Jahre (Halbjahres-AfA 1.011.452 S, Jahres-AfA 2.022.904 S, IFB 30 % 3.640.500 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft². mit Wirkung vom 1. Oktober 1993

Mietdauer 60 Monate = 5 Jahre, ds. 83,33 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 217.002 S netto monatlich = Mietfaktor 1,7882 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $217.002 \text{ S netto} \times 60 = 13.020.120 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 1. Oktober 1998, Kaufpreis 219.443 S netto, entspricht 1 Leasingrate

ÖAF Kipper

Verkauf: durch die D-KG, Rechnung vom 1. Dezember 1994, Kaufpreis 1.523.500 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 152.350 S, Jahres-AfA 304.700 S, IFB 15 % 228.525 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft². mit Wirkung vom 1. Dezember 1994

Mietdauer 54 Monate = 4,5 Jahre, ds. 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 30.262 S netto monatlich = Mietfaktor 1,9863 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $30.262 \text{ S netto} \times 54 = 1.634.148 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 1. Juni 1999, Kaufpreis 30.262 S netto = 1 Leasingrate

Ski-Dozer

Verkauf: durch die D-KG, Rechnung vom 22. Dezember 1994, Kaufpreis 2.058.000 S netto, Nutzungsdauer 6 Jahre (Halbjahres-AfA 171.534 S, Jahres-AfA 343.068 S, IFB 15 % 308.700 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft2. mit Wirkung vom 5. Dezember 1994

Mietdauer 60 Monate = 5 Jahre, ds. 83,33 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 38.119 S netto monatlich = Mietfaktor 1,8522 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $38.119 \text{ S netto} \times 60 = 2.287.140 \text{ S netto}$)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 10. Dezember 1999, Kaufpreis 38.119 S netto = 1 Leasingrate

Skidata-System

Verkauf: durch die D-KG, Rechnung vom 19. Dezember 1994, Kaufpreis 2.521.497 S netto, Nutzungsdauer 5 Jahre (Halbjahres-AfA 252.149 S, Jahres-AfA 504.299 S, IFB 15 % 378.224 S)

Mobilienleasingvertrag mit der Leasinggesellschaft2. mit Wirkung vom 19. Dezember 1994

Mietdauer 54 Monate = 4,5 Jahre, ds. 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; Miete 46.768 S netto monatlich = Mietfaktor 1,8548 % vom Kaufpreis

Vollamortisationsleasing liegt vor (der Mieter deckt während der Grundmietzeit nicht nur den Kaufpreis des Vermieters, sondern auch dessen Zinsen und Gewinnanteil ab: $46.768 \text{ S netto} \times 54 = 2.525.472 \text{ S netto}$; zudem Mietvorauszahlung von 166.996 S netto)

Ein Andienungsrecht des Leasinggebers wurde vereinbart; nach Ablauf der Grundmietzeit wurde das Wirtschaftsgut an den Mieter verkauft um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag: Rechnung vom 21. Juni 1999, Kaufpreis 46.768 S netto = 1 Leasingrate

3) Zur Finanzierung der Leasinggüter nahm die Bw. überwiegend Kredite in Anspruch, die Finanzierungskosten wurden ebenfalls als Betriebsausgaben geltend gemacht. Aus den vorgelegten Unterlagen lassen sich folgende Eckdaten für den Finanzierungsbereich ableiten:

Kredit der Bank1, Konto-Nr. 3, über 21.000.000 S zur Finanzierung der vier am 21. Dezember 1992 angeschafften Leasinggüter (Gleisbaumaschine, Ballenpresse, Erodieranlage samt Koordinatenmessgerät, Caterpillar 966 F; betrifft die Leasinggeschäfte im Einflussbereich des Banksektors1, Anschaffungskosten 23.450.000 S netto); Kreditvertrag vom 18. Dezember 1992, Kreditrate 339.204,35 S monatlich beginnend mit 15. März 1993 (Ratenanzahl 83 plus eine weitere Restrate); Kreditvertragsgebühr von 168.000 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde.

Kredit der Bank2, Konto-Nr. 4, über 10.000.000 S zur Finanzierung der am 1. Oktober 1993 angeschafften OKU Montagelinie (betrifft das Leasinggeschäft mit der Leasinggesellschaft2., Anschaffungskosten 12,135.000 S netto); Kreditvertrag vom 1. November 1993, Kreditrate 200.675 S monatlich beginnend mit 1. November 1993 (Ratenanzahl 60); Kreditvertragsgebühr von 80.000 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde, wobei im Kalenderjahr 1994 ein Aufwand für zwölf Monate (= 16.000 S) gebucht wurde.

Kredit der Bank2, Konto-Nr. 5, über 4.000.000 S zur Finanzierung der drei im Dezember 1994 angeschafften Leasinggüter (ÖAF Kipper, Ski-Dozer, Skidata-System; betrifft die Leasinggeschäfte mit der Leasinggesellschaft2., Anschaffungskosten 6,102.997 S netto); Kreditvertrag vom 30. November 1994, Kreditrate 84.530 S monatlich beginnend mit 5. Jänner 1995 (Ratenanzahl 54); Kreditvertragsgebühr von 32.000 S, die in den Bilanzen aktiv abgegrenzt und über die Laufzeit des Kredites aufwandswirksam gebucht wurde, wobei im Kalenderjahr 1995 ein Aufwand für zwölf Monate (= 7.111 S) gebucht wurde.

Vor dem Hintergrund, dass die Investitionen - unabhängig vom Investitionsfreibetrag - infolge Fremdfinanzierung „auf Totalverlust kalkuliert“ gewesen seien und die eingewendeten Renditen von ca. 12 % bis 20 % nur durch den Steuerspareffekt (Geltendmachung des Investitionsfreibetrages) erzielbar gewesen seien, vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass diese Wirtschaftsgüter die Erfordernisse für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht erfüllten. Die Leasinggegenstände seien daher aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, weil die Leasinggeschäfte weder unmittelbar durch Erträge noch indirekt - sehe man vom (dem Bereich der Privatsphäre zuzuordnenden) Steuerspareffekt ab - zum Betriebserfolg der Bw. beizutragen vermögen. Die Leasinggegenstände und die dafür in Anspruch genommenen Kredite seien daher aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden (vgl. Tz 16 des Bp-Berichtes vom 24. November 1998, GBp 123, sowie die ausführliche Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2002).

4) Das vorliegende Leasingmodell („*Investitionsclearing*“) wurde vom Verwaltungsgerichtshof zwischenzeitlich einer Beurteilung unterzogen. Im Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, ZI. 2001/14/0042, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in einem deckungsgleichen Präzedenzfall zur Beurteilung dahingehend, ob die angeschafften Leasinggüter Wirtschaftsgüter des (gewillkürten) Betriebsvermögens darstellen, nicht geäußert. Der Verwaltungsgerichtshof führte vielmehr aus wie folgt:

„Die geringste, von einer Mitunternehmerschaft ausgeübte gewerbliche Tätigkeit im Sinn des § 23 EStG 1988 bewirkt also, dass der gesamte Tätigkeitsbereich zu gewerblichen Einkünften führt. Eine neben der gewerblichen Tätigkeit durchgeführte Vermietungstätigkeit einer Mitunternehmerschaft ist somit ebenfalls der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 zuzuordnen.“

Dass die Einkünfte aus Tätigkeiten von Mitunternehmerschaften, die einen Gewerbebetrieb führen, stets und in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte gelten, bedeutet jedoch nicht, dass nicht auch hinsichtlich einzelner Teilbereiche von Liebhaberei ausgegangen werden könnte. Die Liebhabereibeurteilung gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 LVO erstreckt sich gesondert

auf jede organisatorisch, in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 93/15/0215).

Im Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob die Tätigkeit der Beschwerde führenden Personengesellschaft hinsichtlich der im Wege des Leasings verwerteten Wirtschaftsgüter als eigenständiger Teilbereich und dieser für sich betrachtet als Liebhaberei beurteilt werden durfte. Dies wäre aber an Hand der Liebhabereiverordnungen zu beurteilen gewesen. In Verkenntung der Rechtslage hat die belangte Behörde dies unterlassen."

5) Auf der Grundlage dieses VwGH-Erkenntnisses ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Liebhabereibetrachtung geboten. Diesbezüglich wendete die Bw. „*Identität der Sache*“ ein (vgl. das Schreiben vom 4. April 2012). Die angefochtenen Bescheide der Streitjahre 1993 bis 1996 seien im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassen worden, weil das Finanzamt (im Anschluss an eine Außenprüfung) die Auffassung vertreten habe, dass die Gegenstände des Mobilienleasings nicht Betriebsvermögen der Bw., sondern Privatvermögen seien. Die durch die Wiederaufnahmebescheide und den Bp-Bericht definierte „*Sache*“ sei somit die Zurechnung der Leasinggegenstände zum Betriebs- oder Privatvermögen.

Die Frage, ob das Mobilienleasing im Sinn der Liebhabereiverordnung einen selbständigen Teilbereich oder einen unselbständigen Teil des Planungs-, Bau- und Baubegleitungsbetriebes der Kommanditgesellschaft gebildet habe, sei in erster Instanz nicht strittig geworden und somit nicht Teil der „*Sache*“ vor dem Unabhängigen Finanzsenat. Diese Frage sei nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens, der Unabhängige Finanzsenat dürfe nicht als erste und letzte Instanz in dieser Sachverhaltsfrage (Tatfrage) entscheiden. Der Berufung sei somit stattzugeben. Ob das Finanzamt die Frage der Liebhaberei im Sinn der Liebhabereiverordnung zum Gegenstand einer neuen Wiederaufnahme mache, falle in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz (jedoch nicht des Unabhängigen Finanzsenates).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) ist durch die „*Sache*“ beschränkt. „*Sache*“ des Berufungsverfahrens ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (zB VwGH 20.12.2001, 2001/16/0490, 0516; VwGH 26.2.2004, 2002/16/0071; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, 2008/16/0086; VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelent-

scheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid – im Ergebnis erstmals – erlassen (vgl. VwGH 7.6.1989, 88/13/0205). Die aus § 289 Abs. 2 BAO sich ergebende Abänderungsbefugnis findet somit dort ihre Grenze, wo ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz vorliegt (zB VwGH 18.9.1969, 383/68; VwGH 19.3.1990, 89/15/0033; VwGH 16.9.1991, 91/15/0064).

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Bescheide vom 14. Juni 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, die den angefochtenen Sachbescheiden betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1996 zugrunde liegen, von der Bw. nicht bekämpft wurden und somit rechtskräftig geworden sind. Über die Wiederaufnahme des Verfahrens hat der Unabhängige Finanzsenat daher gar nicht abzusprechen. Die Frage einer (neuen) Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt stellt sich somit nicht. Der Einwand der Bw. unter Hinweis auf Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 39, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141), dass eine Berufungsentscheidung den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund nicht durch einen anderen ersetzen dürfe, geht daher ins Leere. Zu ergänzen ist, dass das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund im Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln erblickte (vgl. die anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Verträge, Rechnungen und sonstigen Unterlagen zum Mobilienleasing), die eine rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes erst ermöglichten; die rechtliche Beurteilung selbst, dass die Leasinggegenstände nicht dem Betriebsvermögen der Bw. zuzurechnen seien, stellt - entgegen der Ansicht der Bw. - keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

§ 289 Abs. 2 BAO stellt sicher, dass im Zuge einer Abänderung des angefochtenen Bescheides weder ein Bescheidadressat (eine Person, Personenvereinigung oder Personengemeinschaft, an die der Bescheid ergangen ist) noch eine Abgabenart (zB Erfassung eines Vorganges zur ESt statt zur ErbSt), ein Haftungsgrund oder ein Wiederaufnahmsgrund ausgetauscht werden darf. Auch darf eine Berufungsentscheidung nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben (vgl. die bei Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 39, angeführten Beispiele mit Hinweisen auf die Judikatur). § 289 Abs. 2 BAO hindert die Abgabenbehörde zweiter Instanz aber nicht, in ihrer Berufungsentscheidung eine andere rechtliche Beurteilung des offen gelegten Sachverhaltes vorzunehmen und dabei ihre eigene Begründung an die Stelle der erstinstanzlichen Begründung zu setzen. Von einer Auswechslung des Gegenstandes des erstinstanzlichen Bescheides kann diesfalls nicht gesprochen werden.

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist es daher im Streitfall nicht verwehrt, den vorliegenden Sachverhalt - losgelöst von der Frage, ob die Leasinggüter dem (gewillkürten) Betriebsvermö-

gen der Kommanditgesellschaft angehörten - in rechtlicher Hinsicht nunmehr anders zu würdigen. Mit dem VwGH-Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, Zl. 2001/14/0042, mit dem das Höchstgericht einen deckungsgleichen Fall zu beurteilen hatte, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat geradezu aufgetragen, eine Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob die Tätigkeit hinsichtlich der im Wege des Mobilienleasings verwerteten Wirtschaftsgüter als eigenständiger Teilbereich innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Kommanditgesellschaft und dieser für sich betrachtet als Liebhaberei zu beurteilen ist. Dass dabei im Hinblick auf die Liebhabereibetrachtung gemäß § 115 Abs. 2 BAO auch das Parteiengehör gewahrt werden musste, versteht sich von selbst. Diesbezüglich wird auf die Schreiben (samt Beilagen) des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Juli 2006 und 5. April 2012, auf das mit Vertretern der Bw. am 26. April 2012 abgehaltene Erörterungsgespräch sowie auf die E-Mail des Referenten (samt Anlagen) vom 27. April 2012 verwiesen.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass gerade auch die Bw. den Ausgang des Beschwerdeverfahrens zu Zl. 2001/14/0042 als entscheidungswesentlich für das gegenständliche Berufungsverfahren erachtet hat. So ersuchte sie mit Schreiben vom 19. September 2002 um Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO, weil „*in einer sachverhaltsmäßig deckungsgleichen Rechtsfrage*“ beim Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2001/14/0042 eine Beschwerde anhängig sei.

Folgte man der Argumentation der Bw., dann dürfte der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz auch keine Abänderungen („*Verböserungen*“) des angefochtenen Bescheides vornehmen, nur weil bestimmte Sachverhalte bisher (im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz) „*nicht strittig geworden*“ sind. Die Berufungsbehörde hat in Beachtung der Vorschrift der §§ 114 f und 280 BAO den angefochtenen Bescheid in allen Belangen auf seine Gesetzmäßigkeit und Richtigkeit einer Prüfung zu unterziehen und deren Ergebnis ihrer Berufsentscheidung zugrunde zu legen. Sie kann daher über das Berufsbegehren hinaus den angefochtenen Bescheid sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Berufungswerbers abändern. Auch wenn die Berufung eingeschränkt wurde, ist die totale Änderungs-(Aufhebungs-)befugnis der Berufungsbehörde nicht eingeschränkt, sie kann auch in den Punkten sachlich entscheiden, die vom Berufungswerber von vornherein oder nachträglich außer Streit gestellt wurden (vgl. VwGH 23.2.1982, 88/16/0220; VwGH 10.4.1997, 94/15/0218).

Festzuhalten bleibt, dass der Unabhängige Finanzsenat lediglich hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz setzt; die Liebhabereibetrachtung führt (bei Einstufung des Mobilienleasings als Liebhaberei) letztlich zu denselben ertragsteuerlichen Konsequenzen wie das Ausscheiden der Leasinggegenstände und der

dafür in Anspruch genommenen Kredite aus dem (gewillkürten) Betriebsvermögen. Eine Änderung des Spruches der angefochtenen Bescheide (der Bemessungsgrundlagen) ist mit der geänderten rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes somit gar nicht verbunden.

6) Für die Streitjahre 1993 bis 1996 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 in der jeweils geltenden Fassung, anzuwenden. Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO in der auf den Streitfall anzuwendenden Stammfassung, BGBl. Nr. 33/1993, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Beurteilungseinheit bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 und 2 LVO ist somit *„jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit“*. Jede noch als selbständig anzusehende Einheit gilt als unterste Beurteilungseinheit iSd LVO. § 1 Abs. 1 und 2 LVO nehmen bei der Umschreibung der Beurteilungseinheit bei der – insbesondere in der Judikatur üblichen – Definition für den Teilbetrieb Anleihe (zB VwGH 25.5.1988, 87/13/0066). Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist daher jedenfalls der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder der Rechtsform des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216). Kleinere Ein-

heiten (zB eine unselbständige Filiale, eine einzelne Produktpalette oder ein in die Gesamtproduktion eingegliedelter einzelner Produktionszweig) sind nicht gesondert zu beurteilen.

Obwohl Einkünfte von Mitunternehmerschaften, die einen Gewerbebetrieb führen, stets und in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte gelten, kann auch hinsichtlich einzelner Teilbereiche Liebhaberei vorliegen (vgl. VwGH 18.10.2005, 2001/14/0042; VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154). Im Erkenntnis vom 28. November 2002, Zl. 98/13/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter ohne Hinzutreten weiterer Leistungen für sich genommen nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt. Die bloße Vermietung weniger Maschinen begründet keinen Betrieb. Der Verwaltungsgerichtshof sprach daher auch nicht vom Vorliegen eines Teilbetriebes, sondern von einem **Teilbereich** als Beurteilungseinheit im Sinne der LVO. Es kommt nicht darauf an, ob die Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter ihrer Art nach als gewerbliche Betätigung nach § 23 EStG 1988 oder als Vermögensverwaltung zu beurteilen wäre.

Bei einer Personengesellschaft ist somit auch eine neben der gewerblichen Tätigkeit durchgeführte unrentable Vermietungstätigkeit, die als bloße Vermögensverwaltung und somit nicht als Teilbetrieb anzusehen ist, als Teilbereich einer gesonderten Liebhabereibeurteilung zugänglich, wenn dieser eine *„organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit“* iSd § 1 Abs. 1 LVO bildet.

Ob mehrere Betätigungen oder Rechtsverhältnisse insgesamt einen einheitlichen Betrieb bzw. eine einheitliche Einkunftsquelle darstellen, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Die Grenze der Beurteilung als einheitliche wirtschaftliche Einheit liegt in der Verkehrsauffassung (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 32), wobei das Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen ist (BFH 5.6.2003, IV R 18/02, BStBl 2003 II 838). Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung keine Einheit bilden, können auch nicht aufgrund organisatorischer Verflechtung zu einer Einheit werden (VwGH 22.9.1987, 86/14/0198, 0199; vgl. auch Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 335, mwH).

7) Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass das streitgegenständliche Mobilienleasing eine *„organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit“* innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Kommanditgesellschaft, somit einen eigenständigen Teilbereich iSd § 1 Abs. 1 LVO dargestellt hat. Dies aus folgenden Gründen:

Die Bw. führt einen Gewerbebetrieb (Bau- und Zimmereibetrieb sowie Handel mit Bauwaren). Gemäß § 1 Abs. 3 des *„Gesellschaftsvertrages“* ist Gegenstand des Unternehmens die Planung

und Ausführung aller anfallenden Hochbau-, Tiefbau- und Zimmereiarbeiten, der Handel mit Waren aller Art, die Beteiligung an gleichartigen oder ähnlichen Unternehmungen und der Betrieb aller weiteren Geschäfte, die der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens dienen und der Gesellschaft nach einschlägigen Gesetzen gestattet sind.

Das Verleasen von beweglichen Wirtschaftsgütern (Mobilenleasing) ist vom Gegenstand des Unternehmens nicht erfasst. Dem Erfordernis eines mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teiles des Gewerbebetriebes ist allein dadurch Genüge getan, dass **branchenmäßig verschiedenartige Tätigkeiten** vorliegen. Es bedarf wohl keiner näheren Ausführungen, dass es sich bei der Tätigkeit eines Bau- und Zimmereibetriebes und einer Leasingtätigkeit schon nach der Verkehrsauffassung um grundlegend verschiedene Tätigkeiten handelt, die zueinander in keiner wie immer gearteten Nahebeziehung stehen und auch nicht notwendig gemeinsam ausgeübt werden. Die Frage einer gesonderten Beurteilungseinheit bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist aber gerade nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.

Dazu kommt, dass die angeschafften Leasinggüter nicht geeignet waren, eine Funktion im Gewerbebetrieb der Bw. zu erfüllen, zumal die Wirtschaftsgüter zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung (Leasing) angeschafft wurden; sie konnten im Bau- und Zimmereibetrieb der Bw. keine Verwendung finden. Die Leasinggüter konnten nicht nur dem Teilbereich „*Mobilenleasing*“ zugeordnet werden, sie haben auch tatsächlich ausschließlich diesem Teilbereich gedient. Es ist auch kein organisatorischer Zusammenhang zwischen der Leasingtätigkeit und dem Bau- und Zimmereibetrieb zu erkennen, weil es für den Bau- und Zimmereibetrieb gänzlich anderer organisatorischer Maßnahmen als derjenigen bedarf, die für die Durchführung einer Leasingtätigkeit erforderlich sind.

Allein die Branchenungleichheit zwischen den beiden Tätigkeitsbereichen führt nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates dazu, dass (auch) hinsichtlich der Leasingtätigkeit von einem organisch in sich geschlossenen Unternehmensteil gesprochen werden kann, der alle Züge eines selbständigen Teilbereiches aufgewiesen hat und für sich alleine lebensfähig war. Die Leasinggüter standen - losgelöst vom Bau- und Zimmereibetrieb - in einem eigenständigen Funktionszusammenhang, was allein schon für die organisatorische Geschlossenheit dieses Teilbereiches spricht.

Die Leasingtätigkeit hob sich vom Bau- und Zimmereibetrieb (durch eigene Vertragsgestaltungen und durch die Verschiedenartigkeit der Tätigkeiten) auch nach außen hin ab, es gab keinerlei Wechselbeziehungen bzw. Abhängigkeiten zwischen den beiden Teilbereichen. Die im Bau- und Zimmereibetrieb vorhandenen und notwendigen Einrichtungen und Betriebsmittel standen nicht auch dem Teilbereich „*Leasing*“ zur Verfügung bzw. hätten dort gar keine Verwendung finden können. Andererseits waren auch die Leasinggüter nicht geeignet, irgendeine

Funktion im Bau- und Zimmereibetrieb zu erfüllen. (Potenziellen) Erwerbern der Leasinggüter wäre daher eine Fortsetzung der gleichen Erwerbstätigkeit ohne weiteres möglich gewesen. Eine Verflechtung der Leasingtätigkeit mit dem Bau- und Zimmereibetrieb ist in keinerlei Hinsicht gegeben.

8) Losgelöst von diesen Ausführungen sprechen allgemein folgende Merkmale für das Vorliegen eines eigenständigen Teilbereiches iSd § 1 Abs. 1 LVO, wobei immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist:

- Eigenes Anlagevermögen
- Räumliche Trennung
- Eigenes Personal unter Außerachtlassung des Personals für die allgemeine Verwaltung, das auch für mehrere Teilbereiche tätig sein kann
- Eigene Buchführung und Kostenrechnung
- Eigenständige Gestaltung des Einkaufes sowie der Preisgestaltung
- Eigener Kundenstamm (vgl. in Bezug auf das Vorliegen eines Teilbetriebes Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 42, mwH).

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass die Leasingtätigkeit von der Bw. in der Buchhaltung transparent und abgrenzbar von der übrigen Tätigkeit erfasst wurde, wobei ohnehin nur wenige Konten anzusprechen waren. Die angeschafften Leasinggüter wurden im Anlagenverzeichnis einzeln ausgewiesen (die Gleisbaumaschine, Ballenpresse, Erodieranlage samt Koordinatenmessgerät und OKU Montagelinie auf dem Konto 100 „*Maschinen, maschinelle Anlagen und Geräte*“, der Caterpillar 966 F, ÖAF Kipper und Ski-Dozer auf dem Konto 200 „*Fahrzeuge und Transportmittel*“, das Skidata-System auf dem Konto 300 „*Betriebs- und Geschäftsausstattung*“).

Auch der mit dem Mobilienleasing zusammenhängende Finanzierungsbereich ist in den Bilanzen gesondert ausgewiesen und dem Teilbereich „*Leasing*“ eindeutig zuordenbar. Dies betrifft die Darlehen der Bank1, Konto-Nr. 3, der Bank2, Konto-Nr. 4, und der Bank2, Konto-Nr. 5, die zu den jeweiligen Bilanzstichtagen mit den aushaftenden Beträgen erfasst wurden; auch die damit zusammenhängenden, aktiv abzugrenzenden Kreditvertragsgebühren wurden gesondert für jedes Darlehen als „*transitorische Aktiva*“ erfasst. Im Zuge der Außenprüfung zu GBp 123 konnte der Prüfer den Finanzierungsaufwand für diese Leasinggeschäfte für den Prüfungszeitraum 1992 bis 1996 anhand der vorgelegten Konten ohne Schwierigkeiten ermitteln (vgl. die dem Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Juli 2006 beigelegte Aufstellung des Prüfers; vgl. auch die dem Schreiben der Bw. vom 3. August 2006 beigelegten Konten mit den verbuchten Darlehenszinsen).

In den Gewinn- und Verlustrechnungen sind die „*Mieterlöse*“ - gesondert von den übrigen Erlösen („*Umsatzerlöse*“) - sogar für jedes einzelne Leasinggut in eigenen Positionen erfasst. Damit ist der Anforderung Genüge getan, dass sich der Teilbereich „*Leasing*“ aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen und vom Gesamtbetrieb abgrenzen lassen muss. Dies kommt auch bei der nachfolgenden, rein die Leasingtätigkeit betreffenden Liebhabereibetrachtung klar zum Ausdruck.

Im Übrigen stellt eine getrennte Bilanzierung auch bei einem Teilbetrieb keine Voraussetzung für dessen Vorliegen dar, weil es sich bei einem Teilbetrieb nicht um einen vollständig selbstständigen Betrieb handelt (VwGH 10.2.1987, 84/14/0088). Es ist darauf Bedacht zu nehmen, dass ein Teilbetrieb immer Teil eines Gesamtbetriebes ist und diesem auch organisatorisch und rechnungsmäßig als bloßer Teil untergeordnet ist (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199). Dies muss auch für den eigenständigen Teilbereich iSd LVO gelten.

Die Leasinggeschäfte wurden mit Leasingfirmen im Einflussbereich von Banken (mit der Leasinggesellschaft². und Leasinggesellschaften des Banksektors¹) abgeschlossen, die nicht zum Kundenkreis des Gewerbebetriebes der Bw. gehörten. Auch die Anschaffung der Leasinggüter erfolgte über Unternehmen, die dem Konzernbereich der Leasingnehmer angehörten und – sonst – keinerlei Kundenbeziehungen zur Bw. unterhielten. Zwischen den beiden Bereichen Bau- und Zimmereibetrieb und Mobilienleasing bestanden keinerlei Wechselbeziehungen, eine gegenseitige Unterstützung oder Ergänzung ist nicht ersichtlich. Es ist von komplett eigenständigen Kundenbeziehungen auszugehen.

Es mag zutreffen, dass es für die Leasingtätigkeit kein eigenes Personal gegeben hat; dies hängt aber mit der Struktur der Leasingtätigkeit an sich zusammen und ist nicht auf eine (Mit)verwendung des Personals des Gewerbebetriebes im Teilbereich „*Leasing*“ zurückzuführen. Das Personal der Bw. kam nämlich ausschließlich im Bau- und Zimmereibetrieb zum Einsatz. Für die Abwicklung der Leasinggeschäfte bedurfte es gar keines (eigenen) Personals, zumal diese Geschäfte von Leasingfirmen angebahnt und für die Bw. von ihrem (damaligen) steuerlichen Vertreter abgewickelt wurden, der auch sämtliche Unterlagen bei sich verwahrte.

Dabei ist die Bw. gegenüber den eigentlichen Benützern der Leasinggüter gar nicht in Erscheinung getreten, auch der Ankauf der Leasinggüter (von den Herstellern) erfolgte nicht unmittelbar durch die Bw. selbst. Der Ankauf der Leasinggüter samt gleichzeitiger Weitervermietung erfolgte vielmehr unter Zwischenschaltung von Leasingfirmen, die die entsprechenden Verträge (Kaufverträge, Voll- bzw. Teilamortisationsleasingverträge mit Andienungsrecht) – modellhaft – ausarbeiteten, unter anderem der Bw. anboten und mit dieser (mündlich) abschlossen. Daraus ergibt sich auch, dass die Bw. auf die Vertragsgestaltung keinerlei Einfluss

hatte und – anders als im Bau- und Zimmereibetrieb – den Einkauf und Verkauf (bzw. das Verleasen) nicht eigenständig gestalten konnte.

In diesem Zusammenhang ist - wie bereits ausgeführt - nicht schädlich, dass bei der Leasingtätigkeit allenfalls geringfügig angefallene Verwaltungsarbeiten (etwa im Bereich der Verbuchung) vom Personal des Gewerbebetriebes miterledigt wurden; das Personal für die allgemeine Verwaltung kann auch für mehrere Teilbereiche tätig sein, ohne einer eigenständigen Teilbereichseigenschaft iSd LVO abträglich zu sein. Ein eigenes, unmittelbar und ausschließlich im Teilbereich „*Leasing*“ tätiges Personal hat es jedenfalls nicht gegeben und war auch nicht notwendig.

Die Besonderheiten der vorliegenden Leasingtätigkeit als Steuersparmodell auf Basis der Geltendmachung von Investitionsfreibeträgen bringen es auch mit sich, dass es keine räumliche Trennung zum Bau- und Zimmereibetrieb gab (die Leasingtätigkeit bedurfte überhaupt keines Standortes nach Art eines Handels- oder Produktionsbetriebes, weil sich diese Tätigkeit auf den Abschluss und die Durchführung von Verträgen beschränkte, die von Leasingfirmen bereits vorgefertigt waren), dass es kein eigenes Geschäftspapier gab (die Mobilienleasingverträge wurden aufgrund einer dem – damaligen – steuerlichen Vertreter ausgestellten Vollmacht von diesem für die Bw. bloß mündlich (!) abgeschlossen), dass es keine eigene Werbetätigkeit gab (die Leasingtätigkeit brauchte von der Bw. gar nicht beworben zu werden, sie war von vornherein auf den Abschluss der gegenständlichen Mobilienleasingverträge beschränkt; überdies ging die Initiative zum Abschluss der gegenständlichen Verträge von den Leasingfirmen aus, wobei die Bw. ohnehin nur Leasingnehmern des Banksektors¹ und des Banksektors² gegenüber als Vertragspartner aufgetreten ist).

Nicht unwesentlich erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Teilbereich iSd LVO vorliegt, auch, dass der Leasingtätigkeit im Verhältnis zur Gesamttätigkeit der Bw. ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht beizumessen ist. So wurden mit den Leasinggütern Leasingeinnahmen (inkl. Verkaufserlöse am Ende der Vertragslaufzeiten) von – wie noch darzulegen sein wird - insgesamt 47,024.478,73 S netto erzielt. Die jährlichen Umsätze betrugen dabei immerhin bis zu über 8 Mio. Schilling netto (in den Jahren 1995 und 1996). Bei einem derartigen Umsatzvolumen kann – auch im Hinblick auf die erzielten Gesamtumsätze - nicht von einem wirtschaftlich unbedeutenden Bereich gesprochen werden.

Das streitgegenständliche Mobilienleasing stellt somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einen eigenständigen Teilbereich iSd LVO innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Bw. dar, zumal die Leasingtätigkeit von vornherein nur auf eine begrenzte Zeit (bis zum Ab-

lauf der Vertragslaufzeiten der einzelnen Mobilienleasingverträge) angelegt war. Dieser Teilbereich „*Leasing*“ ist einer gesonderten Liebhabereibeurteilung zugänglich.

9) Die Anwendung der LVO, BGBl. Nr. 33/1993, wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst. Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften – einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung – ermittelte Verlust. Aufgrund der infolge überwiegender Fremdfinanzierung der Leasinggüter angefallenen und steuerlich geltend gemachten Verluste ist der Teilbereich „*Leasing*“ einer Liebhabereibetrachtung zu unterziehen, wobei die typisch erwerbswirtschaftliche Leasingtätigkeit unzweifelhaft unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, einzuordnen ist.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 LVO insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht ist nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1 LVO) darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen.

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Im Streitfall ist von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum auszugehen, die Leasinggüter wurden nach Ablauf der Grundmietzeit von 48 bis 72 Monaten von der Bw. an die Leasinggesellschaften um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag (Kaufpreis jeweils in Höhe einer Leasingrate) bzw. (im Fall der Gleisbaumaschine) um den vereinbarten Restwert verkauft. Die Anschaffung der ersten Leasinggüter (betrifft die Gleisbaumaschine, Ballenpresse, Erodieranlage samt Koordinatenmessgerät und den Caterpillar 966 F) erfolgte am 21. Dezember 1992. Mit dem Verkauf des letzten Leasinggutes (betrifft den Ski-Dozer) wurde die Leasingtätigkeit am 10. Dezember 1999 bereits wieder eingestellt.

An dieser Stelle muss auch entschieden in Abrede gestellt werden, dass das Mobilienleasing „nach rund vier Jahren mit 31.12.1996 wieder eingestellt“ worden sei (vgl. den Einwand der Bw. im Schreiben vom 4. April 2012). Aus dieser tatsachenwidrigen Behauptung leitete die Bw. ab, dass die Leasingtätigkeit - bei Annahme eines eigenständigen Teilbereiches iSd LVO - innerhalb des fünfjährigen Anlaufzeitraumes des § 2 Abs. 2 LVO wieder eingestellt worden und daher steuerlich für den gesamten Zeitraum als Einkunftsquelle anzuerkennen sei. Die Leasingtätigkeit wurde tatsächlich sieben Jahre hindurch (von Dezember 1992 bis Dezember 1999), somit über den in § 2 Abs. 2 LVO geregelten Anlaufzeitraum hinaus, ausgeübt. Im Übrigen darf - was noch darzulegen sein wird - im Streitfall auch ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO nicht angenommen werden.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Ergibt sich aufgrund der Kriterienprüfung, dass eine Betätigung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lässt, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

10) Dem Schreiben der Bw. vom 3. August 2006 wurden die Kauf- und Leasingverträge sowie die Konten mit den verbuchten Darlehenszinsen beigelegt. Vom Unabhängigen Finanzsenat wurden die steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der einzelnen Leasinggeschäfte ermittelt und der Bw. zwecks Wahrung des Parteiengehörs gemäß § 115 Abs. 2 BAO mitgeteilt (vgl. das Schreiben vom 5. April 2012). Auf die Aufstellung lt. Anlage 1 dieser Berufungsentscheidung, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, und die darin enthaltenen Berechnungen wird verwiesen.

Diese Aufstellung zeigt, dass die Leasinggeschäfte für sich betrachtet (ohne Einbeziehung des Finanzierungsbereiches) durchaus positiv gestaltet werden konnten. Mit den erzielten Leasingeinnahmen (inkl. Verkaufserlösen am Ende der Vertragslaufzeiten) konnten die Anschaffungskosten für die Leasinggüter, die steuerlich über die jährliche Absetzung für Abnutzung und die Restbuchwerte zum Zeitpunkt des Verkaufs geltend gemacht wurden, mehr als abge-

deckt werden. Dabei wurde vom Unabhängigen Finanzsenat auch berücksichtigt, dass die Jahresergebnisse bei der Liebhabereibetrachtung von den Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu bereinigen sind. Auch bei Sondervorschriften, die eine endgültige Gewinnauswirkung haben, hat grundsätzlich eine Adaptierung des steuerlichen Ergebnisses zu erfolgen. Die in den Jahren 1992, 1993 und 1994 gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge im Ausmaß von 20 %, 30 % und 15 % der Anschaffungskosten der Leasinggüter sind daher für die Liebhabereibetrachtung auszuschneiden.

Die Anschaffung der Leasinggüter wurde von der Bw. überwiegend mit Krediten der Bank1 und der Bank2 fremdfinanziert, die Finanzierungskosten wurden ebenfalls als Betriebsausgaben geltend gemacht (vgl. den „*Finanzierungsbereich*“ lt. Anlage 1 dieser Berufungsentscheidung). Der Finanzierungsaufwand kann bei der gegenständlichen Liebhabereibetrachtung nicht außer Betracht bleiben, weil er unmittelbar mit der gewählten Bewirtschaftungsart zusammenhängt. Ohne Fremdfinanzierung hätten die Leasinggüter nicht angeschafft und in der Folge verleast werden können. Infolge Fremdfinanzierung der Leasingtätigkeit gestaltete sich diese – auch nach Bereinigung um die geltend gemachten Investitionsfreibeträge – negativ, die im abgeschlossenen Betätigungszeitraum ausgeübte Leasingtätigkeit war „*auf Totalverlust kalkuliert*“ (vgl. das „*steuerliche Ergebnis Leasinggeschäfte*“ lt. Anlage 1 dieser Berufungsentscheidung).

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde festgestellt, dass für die verleaste Wirtschaftsgüter nach Saldierung der erwirtschafteten Leasingerträge mit den angefallenen Kreditaufwendungen und Absetzungen für Abnutzung (inkl. Restbuchwerten) ein - auch steuerlich geltend gemachter - Gesamtverlust von -11,315.680,57 S erzielt wurde. Nach Bereinigung um die geltend gemachten Investitionsfreibeträge ergibt sich für die Leasingtätigkeit ein **Totalverlust von -2,069.731,57 S**.

11) Dem Schreiben vom 3. August 2006 legte die Bw. eine „*Cash-Flow-Berechnung*“ für jedes Leasinggut bei, in der die auf die Leasinggeschäfte entfallenden Finanzierungskosten nur anteilig zum Ansatz gebracht wurden. Bei der Anteilsermittlung wurden die gesamten Zinserträge lt. Gewinn- und Verlustrechnungen den gesamten Zinsaufwendungen lt. Gewinn- und Verlustrechnungen gegenübergestellt. Die sich für die einzelnen Jahre ergebenden Salden wurden ins Verhältnis gesetzt zu den gesamten Zinsaufwendungen lt. Gewinn- und Verlustrechnungen. Die solcherart ermittelten Prozentsätze wurden schließlich auf die gesamten auf die Leasinggeschäfte entfallenden Finanzierungskosten angewendet. Offensichtlich wollte die Bw. damit zum Ausdruck bringen, dass die gegenständlichen Kredite der Bank1 und der Bank2 den Gesamtbetrieb betroffen hätten und demnach nur anteilig dem Bereich „*Leasing*“ zugeordnet werden könnten. In diese Richtung argumentierte die Bw. auch in ihrem Schreiben

vom 4. April 2012, wenn sie zum Ausdruck brachte, dass im Finanzierungsbereich teilweise der Cash-Flow des Gesamtbetriebes eingesetzt worden und teilweise eine Fremdfinanzierung erfolgt sei. Eine 100%ige Fremdfinanzierung könne im Bereich „*Leasing*“ nicht unterstellt werden.

Abgesehen davon, dass die Anteilsermittlung vom Unabhängigen Finanzsenat inhaltlich nicht nachvollzogen werden kann, muss auch entschieden in Abrede gestellt werden, dass die gegenständlichen Finanzierungskosten auch nur anteilig dem Bau- und Zimmereibetrieb zugeordnet werden könnten. Sie hängen ausschließlich und unmittelbar mit dem eigenständigen Teilbereich „*Leasing*“ zusammen und können auch nur dort zum Ansatz gelangen. Wäre die Leasingtätigkeit nicht ausgeübt worden, dann hätten die gegenständlichen Kredite der Bank1 und der Bank2 auch nicht aufgenommen werden müssen. Diese Kredite dienten ausschließlich dem Ankauf der Leasinggüter, zumal - wie bereits dargelegt - die Leasinggüter ohne Fremdmittel nicht hätten angeschafft werden können. Dies ist auch den anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Kreditverträgen der Bank2 so zu entnehmen, wenn die „*Abstattungskreditverträge*“ als Verwendungszweck die Bezeichnung „*diverse Investitionen*“ ausweisen.

In dieses Bild fügt sich, dass sich die Kredite ihrer Höhe nach jeweils an den Anschaffungskosten der damit zu finanzierenden Leasinggüter orientierten, dass die drei Kredite der Bank1 und der Bank2 zum Zeitpunkt des Ankaufes der Leasinggüter aufgenommen wurden, dass die Laufzeiten der Kredite den Laufzeiten der Mobilienleasingverträge angepasst wurden bzw. diesen entsprachen. Die monatlichen Leasingzahlungen der Leasingnehmer wurden sogar unmittelbar zur Abdeckung der Kredite herangezogen und direkt auf die bei den Kreditgebern bestehenden Verrechnungskonten der Bw. überwiesen. So findet sich in Pkt. 4.6 der mit der Leasinggesellschaft2. abgeschlossenen Mobilienleasingverträge jeweils die Bestimmung, dass „*der Mieter die laufenden Mietzahlungen mit schuldbefreiender Wirkung nur auf das Konto Nr. 6 bei der Bank2 leisten kann.*“ Bei diesem Konto handelt es sich um das Verrechnungskonto der Bw. beim Kreditgeber Bank2.

Im Zuge der Außenprüfung wurde auch eine Rechnung der Bw. an den Leasingnehmer Leasinggesellschaft3 (als Rechtsnachfolger der Leasinggesellschaft1) betreffend die „*Mietvorschriften zum mündlichen Leasingvertrag über 1 Gleisbaumaschine*“ vorgelegt. Die Bezahlung der Leasingraten wurde darin wie folgt geregelt:

„Die Überweisung hat so zu erfolgen, dass die monatliche Zahlung jeweils am 1. eines jeden Monats auf unserem Konto Nummer 7 bei der Bank3, Z, BLZ 8 eingeht.“

Demnach wurden auch die monatlichen Leasingraten betreffend die Gleisbaumaschine unmittelbar zur Abdeckung des Kredites herangezogen und direkt auf das beim Kreditgeber bestehende Kreditkonto der Bw. überwiesen.

12) Innerhalb des abgeschlossenen Leasingzeitraumes wurde ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss gemäß § 3 LVO nicht erzielt, vielmehr entstand für die Bw. aus der Leasingtätigkeit ein – auch steuerlich geltend gemachter – Gesamtverlust, der nach Bereinigung um die geltend gemachten Investitionsfreibeträge knapp über 2 Mio. Schilling betragen hat. Bei der gewählten Bewirtschaftungsart der Leasingtätigkeit war ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss von vornherein auszuschließen. Bei den als Vollamortisationsverträge (bzw. in einem einzigen Fall als Teilamortisationsvertrag) mit Andienungsrecht gestalteten Mobilienleasingverträgen wurden die Leasinggüter mit Ende der Vertragslaufzeiten an die Leasinggesellschaften um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag bzw. den vereinbarten Restwert verkauft. Da die Anschaffung der Leasinggüter überwiegend fremdfinanziert wurde und die Finanzierungskosten (über die gewinnmindernd geltend gemachten AfA-Beträge und Restbuchwerte der Leasinggüter zum Zeitpunkt des Verkaufes hinaus) zusätzliche Betriebsausgaben verursachten, gestaltete sich die Leasingtätigkeit für jedes einzelne Wirtschaftsgut verlustträchtig und insgesamt wirtschaftlich negativ.

Die Absicht (vgl. § 2 Abs. 1 LVO), einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen, war bei der Leasingtätigkeit von vornherein nicht gegeben. Die Bw. wusste bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kauf- und Mobilienleasingverträge, dass mit dem Anschaffen und Verleasen der Wirtschaftsgüter bei der gewählten Bewirtschaftungsweise (überwiegende Fremdfinanzierung) in steuerlicher Hinsicht nur ein Totalverlust erzielt werden konnte.

In diesem Zusammenhang brachte die Bw. wiederholt zum Ausdruck (vgl. die Schreiben vom 3. August 2006 und 4. April 2012), dass eine „*Nachsteuerbetrachtung*“ anzustellen sei. Demnach würden die Cash-Zuflüsse aus den Mieterlösen und den Verkaufserlösen nach Ablauf der Mietvertragsdauer die jeweiligen Cash-Abflüsse aus den Anschaffungen der Anlagegüter übersteigen. Die Cash-Abflüsse aus den Finanzierungskosten würden durch Cash-Zuflüsse aus den durch die Investitionsfreibeträge resultierenden Steuerersparnissen überkompensiert. Die Investitionen in die Leasinggüter hätten sich für das Unternehmen daher gerechnet. Die gemäß § 10 EStG 1988 geltend gemachten Investitionsfreibeträge hätten die Gesamtrentabilität erhöht, die Rendite nach Steuern habe solcherart zwischen 12 % und 20 % betragen. Dieser Effekt habe die Bw. zur Investition in die Leasinggüter veranlasst. Ein vom Gesetzgeber gezielt gefördertes Investitionsverhalten dürfe der Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden. Diese „*Nachsteuerbetrachtung*“ werde in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unter dem Schlagwort „*Steuerparadoxon*“ geführt.

Es trifft zu, dass sich die ausgewiesenen Verluste aus der Leasingtätigkeit durch deren steuerliche Geltendmachung (in Abhängigkeit von der jeweiligen Steuerprogressionsstufe der an der Bw. beteiligten Personen) vermindern ließen. Durch die zusätzliche steuerliche Geltendmachung der Investitionsfreibeträge von den Anschaffungskosten der verleaste Wirtschaftsgüter konnte die Leasingtätigkeit schließlich sogar wirtschaftlich rentabel gestaltet werden. Die angeführte Rendite nach Steuern mag den Tatsachen entsprochen haben. In wirtschaftlicher Hinsicht ergaben die Leasinggeschäfte erst durch die steuerliche Berücksichtigung der erwirtschafteten Totalverluste und Investitionsfreibeträge Sinn.

Die Bw. übersieht entscheidend, dass bei einer Liebhabereibetrachtung eine „*Nachsteuerbetrachtung*“ nicht Platz greifen kann und vielmehr ausschließlich steuerliche Ergebnisse heranzuziehen sind. Unter Gesamtgewinn iSd § 3 Abs. 1 LVO ist das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung zu verstehen. Die Liebhabereiverordnung stellt auf den **steuerlichen Gesamtgewinn** ab. Handelsrechtlicher Gewinn, betriebswirtschaftlicher Erfolg und Cash-Flow sind für die Liebhabereibeurteilung nicht maßgeblich (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 181).

Für die Ermittlung des Gesamtgewinnes einer Betätigung sind die jährlichen steuerlichen Ergebnisse einschließlich allfälliger Veräußerungs-, Aufgabe-, Liquidations- und Übergangsgewinne heranzuziehen. Steuerfreie Einnahmen sind nach Maßgabe des § 3 LVO zu berücksichtigen. Zudem sind über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus Anpassungen des jährlichen steuerlichen Ergebnisses vorgesehen, wie etwa bei Sondervorschriften, die eine endgültige Gewinnauswirkung haben. Derartige Sondervorschriften führen zu Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar durch laufende wirtschaftliche Vorgänge, sondern aufgrund gesetzlicher Fiktionen entstanden sind (vgl. für den Streitfall die Adaptierung der steuerlichen Jahresergebnisse durch Hinzurechnung der geltend gemachten Investitionsfreibeträge).

Andere bloß wirtschaftliche Vermögensvorteile, insbesondere die Erzielung einer Steuerersparnis, sind dem steuerlichen Ergebnis nicht zuzurechnen, weil dadurch kein steuerlich relevantes wirtschaftliches Engagement zum Ausdruck kommt (Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 387, mit Hinweis auf VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Ein gegenüber der Entwicklung einer Unternehmerinitiative vorrangiges Bemühen, Abgaben zu sparen, spricht primär gegen ein subjektives Ertragstreben (BFH 31.3.1987, IX R 111/86, BStBl 1987 II 668). Ergibt sich aufgrund steuerlicher Sondervorschriften ein positiver oder negativer Cash-Flow, so bleibt dieser bei der rechnerischen Ermittlung eines steuerlichen Gesamtgewinnes außer Betracht (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 186). Die Ausführungen der Bw. zur Maßgeblichkeit einer „*Nachsteuerbetrachtung*“ und der daraus re-

sultierenden Gesamtrentabilität der Leasingtätigkeit mögen daher auf sich beruhen. Es erübrigt sich auch insbesondere eine Auseinandersetzung mit den dem Schreiben vom 3. August 2006 beigelegten „*Cash-Flow-Berechnungen*“.

13) Im Übrigen wurde auch von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser in seinem Artikel „*Das Steuerparadoxon*“, SWK 25/2006, 687, auf den die Bw. ihre Argumentation stützte (vgl. das Schreiben vom 3. August 2006), nicht explizit verlangt, dass bei einer Liebhabereibeurteilung die durch die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages erzielte Steuerersparnis zu berücksichtigen (demnach hinzuzurechnen) sei. Seiner Ansicht nach könne die Nutzung ertragsteuerrechtlicher Begünstigungen (zB vorzeitige Abschreibungen, Investitionsfreibeträge, Investitionszuwachsprämien) nicht Liebhaberei auslösen, wenn der Gesetzgeber Investitionen durch diese Ertragsteuerbegünstigungen fördere. Dem werde - der Auffassung des BMF in den Liebhabereirichtlinien folgend - dadurch Rechnung getragen, dass derartige ertragsteuerrechtliche Begünstigungen bei der Liebhabereibeurteilung zu eliminieren seien. Damit befindet sich Beiser aber im Einklang mit dem Unabhängigen Finanzsenat, der die jährlichen steuerlichen Ergebnisse für Zwecke der Liebhabereibeurteilung um die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge bereinigte.

Nach Beiser, aaO, dürfe dem Steuerpflichtigen nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sich die vom Gesetz begünstigte Investition ohne Investitionsbegünstigung nicht rechne. Das Gesetz ziele gerade darauf ab, Investitionen auszulösen, die sich ohne deren ertragsteuerrechtliche Begünstigung für den Investor nicht rentierten. Ziel der gesetzlichen Ertragsteuerbegünstigungen (vorzeitige Abschreibungen, Investitionsfreibeträge, Investitionszuwachsprämien etc.) sei, Investitionen auszulösen, die ohne Ertragsteuerbegünstigung nicht rentabel wären.

Dieser Ansicht muss widersprochen werden. Der Investitionsfreibetrag (nur diese Investitionsbegünstigung kann im Streitfall einer Betrachtung unterzogen werden) stellt eine indirekte staatliche Förderung für die Ausstattung der Unternehmen mit den nötigen Anlagegütern dar. Durch die Inanspruchnahme einer Gewinnkürzung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergibt sich im Investitionsjahr eine Steuerersparnis, die im Ergebnis das Investitionsvorhaben (indirekt) subventioniert. Der Investitionsfreibetrag ist seinem Wesen nach eine Zusatzabschreibung.

Aus dem Wesen einer Zusatzabschreibung ergibt sich, dass diese Investitionsbegünstigung unabhängig von der Rentabilität der damit verbundenen Investition zusteht und insbesondere nicht auf Investitionen beschränkt ist, die ohne Ertragsteuerbegünstigung nicht rentabel wären. Insoweit kann der Bw. auch nicht vorgeworfen werden, dass sie ein Investitionsverhalten (Anschaffung und gleichzeitiges Verleasen von Wirtschaftsgütern) nur wegen der damit verbundenen Steuerbegünstigung gesetzt hat. Die Frage der Zulässigkeit eines Investitionsfreibe-

trages nach den Bestimmungen des § 10 EStG 1988 (in den vor dem KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 101/2006, geltenden Fassungen) ist jedoch strikt von der hier maßgeblichen Frage, ob einer Betätigung die Qualifikation einer Einkunftsquelle zukommt, zu unterscheiden. Letztere hängt entscheidend von der gewählten Bewirtschaftungsart ab.

Im Streitfall führen gerade die zu berücksichtigenden Besonderheiten dazu, dass die Leasingtätigkeit als Liebhaberei einzustufen ist. Die gewählte Bewirtschaftungsart stellte nämlich auf eine überwiegende Fremdfinanzierung der angeschafften und verleaste Wirtschaftsgüter ab. Die Unrentabilität der Leasingtätigkeit hat ihre Ursache ausschließlich in der überwiegenden Fremdfinanzierung. Dem Unabhängigen Finanzsenat sind vergleichbare, auf dem vorliegenden Steuersparmodell aufbauende Fälle bekannt, in denen die Anschaffung der Leasinggüter mit Eigenmittel finanziert wurde. Die Frage der Liebhaberei stellte sich hierbei nicht, weil sich die Investitionen bereits vor Steuern rentierten. Die Investitionsfreibeträge sind somit im Streitfall nicht mit dem Argument zu versagen, dass sich die getätigten Investitionen ohne Ertragsteuerbegünstigung „*nicht rechnen*“ (rentieren) würden (vgl. Beiser, aaO), sondern ausschließlich mit der Begründung, dass der eigenständige Teilbereich „*Leasing*“ **aufgrund der gewählten Bewirtschaftungsart** als Liebhaberei einzustufen ist.

14) Einem weiteren Einwand der Bw. zufolge (vgl. das Schreiben vom 4. April 2012) seien selbst bei Annahme einer Liebhaberei die Streitjahre erklärungsgemäß zu veranlagern und die Investitionsfreibeträge zu gewähren, weil für diese unter den Anlaufzeitraum gemäß § 2 Abs. 2 LVO fallenden Jahre jedenfalls Einkünfte vorlägen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Der letzte Satz des § 2 Abs. 2 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, gelangt auch im Streitfall zur Anwendung. Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, weil nicht nur damit zu rechnen war, sondern aufgrund der Umstände des Einzelfalls sogar von vornherein festgestanden ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines - ohnehin nicht zu realisierenden - Gesamtgewin-

nes beendet wird. Bei dem vorliegenden Leasingmodell („*Investitionsclearing*“) handelte es sich um ein Steuersparmodell, das von Leasingfirmen im Einflussbereich von Banken ausgearbeitet und neben anderen Steuerpflichtigen auch der Bw. angeboten wurde. Die aufgrund der Leasinggeschäfte erwirtschafteten Totalverluste führten zu einer Minderung der zu versteuernden Gewinne aus Gewerbebetrieb. Dieser Effekt konnte durch die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge (von bis zu 30 % der Anschaffungskosten) noch erheblich verstärkt werden, wodurch die Leasingtätigkeit sogar wirtschaftlich rentabel gestaltet werden konnte.

Die „*Leasingtätigkeit*“ der Bw. war von vornherein ausschließlich auf den Abschluss und die Durchführung des vorliegenden Steuersparmodells gerichtet und daher auf eine begrenzte Zeit angelegt. Mit Ablauf der Grundmietzeit der einzelnen Mobilienleasingverträge und dem Verkauf der Leasinggüter an die Leasingnehmer wurde die „*Leasingtätigkeit*“ auch schon wieder beendet. Der Abschluss weiterer Leasinggeschäfte war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vorgesehen, zumal sich auch die steuerlichen Rahmenbedingungen (Verminderung des Ausmaßes des Investitionsfreibetrages) geändert haben. Als Bau- und Zimmereibetrieb hatte die Bw. ohnehin nie die Absicht, selbst operativ in der Leasingbranche tätig zu werden.

Die Mobilienleasingverträge enthielten zwar keine Bestimmung, derzufolge die Leasingobjekte am Ende der Vertragslaufzeiten an die Leasingnehmer verkauft werden; die Leasingobjekte mussten bei Vertragsbeendigung vielmehr an den Leasinggeber als zivilrechtlichem Eigentümer zurückgestellt werden, der dann über die weitere Verwertung zu befinden hatte. In diesem Zusammenhang ist entscheidend, dass die Wirtschaftsgüter nach Ablauf der Grundmietzeit im Bau- und Zimmereibetrieb der Bw. keine Verwendung finden konnten. Auch eine Weitervermietung bzw. ein Verkauf an Dritte war auszuschließen, wenn man bedenkt, dass die Mietdauer in einigen Fällen (betrifft den ÖAF Kipper und das Skidata-System) 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter betragen hat. Zum Zeitpunkt des Verkaufes hatten diese Wirtschaftsgüter einen Restbuchwert von jeweils 0 S und waren praktisch keiner weiteren Verwendung mehr zugänglich. In diesen Fällen kam daher – auch vor dem Hintergrund des vereinbarten Andienungsrechtes - von vornherein nur ein Verkauf der Wirtschaftsgüter an die Leasingnehmer zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag (Kaufpreis in Höhe einer Leasingrate) in Frage.

Keine andere Beurteilung ergibt sich auch für die übrigen Wirtschaftsgüter, bei denen die Mietdauer zwischen 75 % und 88,33 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer betragen hat. Diese Wirtschaftsgüter wiesen zwar (mit Ausnahme der Erodieranlage samt Koordinatenmessgerät und des Caterpillar 966 F, die einen Restbuchwert von ebenfalls 0 S hatten)

zum Zeitpunkt des Verkaufes einen nicht unbedeutenden Restbuchwert (damit Verkehrswert) auf und waren auch noch weiter verwendbar. Den Wirtschaftsgütern (mit der einzigen Ausnahme der Gleisbaumaschine) lagen aber Vollamortisationsleasingverträge zugrunde, bei denen die Leasingnehmer während der im Verhältnis zur Nutzungsdauer kürzeren Mietdauer für die gesamten Investitionskosten und einen Gewinn der Bw. aufzukommen hatten.

Ein Leasingnehmer wird nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im Rahmen von Vollamortisationsverträgen nicht bereit sein, während der Grundmietzeit den vollen Kaufpreis zuzüglich Zinsen für das Leasinggut zu bezahlen, wenn nicht in irgendeiner Form Einvernehmen darüber besteht, dass er das Leasinggut danach um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag erwerben kann (vgl. auch Doralt, *„Leasing neu: Das branchenübliche Optionsrecht“*, in RdW 3/2002, 169). Bei Fehlen eines schriftlich eingeräumten Optionsrechtes nimmt der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der Beweiswürdigung gegebenenfalls ein Optionsrecht des Leasingnehmers, das Leasinggut nach Ablauf der Grundmietzeit um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag erwerben zu können, als vereinbart an (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0198). Aufgrund der Branchenüblichkeit sind demnach Optionsrechte im Rahmen von Leasingverträgen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie schriftlich nicht vereinbart worden sind.

Im Streitfall ist somit von vornherein (bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Mobilienleasingverträge) festgestanden, dass die Leasingtätigkeit mit Ablauf der jeweiligen Vertragslaufzeiten beendet wird, weil die Leasingnehmer die Wirtschaftsgüter aufgrund der Umstände des Einzelfalles um den vereinbarten Restwert kaufen werden. Die Leasingtätigkeit wurde dann auch tatsächlich vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet, die Leasinggüter wurden von der Bw. nach Ablauf der Grundmietzeit an die Leasinggesellschaften verkauft. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, darf nicht angenommen werden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass die Leasingtätigkeit von der Bw. nur so lange ausgeübt werden konnte, als das von Leasingfirmen im Einflussbereich von Banken ausgearbeitete Steuersparmodell von diesen auch angeboten wurde. Die Bw. konnte somit die Dauer der Leasingtätigkeit bzw. deren Beendigung nicht selbst beeinflussen. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass Steuersparmodelle den Steuerpflichtigen regelmäßig nur für einen kurzen Zeitraum angeboten werden. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass dem letzten Satz des § 2 Abs. 2 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, zufolge die Betätigung absehbar vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werden muss, um einen Anlaufzeitraum versagen zu können. Gerade im Hinblick auf die gewählte Bewirtschaftungsart hätte sich aber aus der Leasingtätigkeit ein Gesamtgewinn nie erzielen lassen, unabhängig davon, wie lange diese

Tätigkeit ausgeübt worden wäre. Die Betätigung hätte daher jedenfalls vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes - wann auch immer - beendet werden müssen.

15) Von der Bw. wurde auch eingewendet (vgl. das Schreiben vom 4. April 2012), dass sie sich durch das gegenständliche Mobilienleasing eine „*Umwegsrentabilität über Zusatzaufträge im Planungs-, Bau- und Baubegleitungsbereich*“ erhofft habe. Diese Umwegsrentabilität sei nicht eingetreten, weshalb die Leasingtätigkeit wieder eingestellt worden sei. Wenn die Bw. damit zum Ausdruck bringen wollte, dass sie die aufgrund der Leasinggeschäfte erwirtschafteten Totalverluste im Hinblick auf die Gesamrentabilität des Gewerbebetriebes in Kauf genommen habe, so ist dem Folgendes zu entgegnen:

Gemäß § 1 Abs. 3 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird. In den Fällen des § 1 Abs. 3 LVO darf niemals von Liebhaberei ausgegangen werden. Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung ist nach Art einer unwiderlegbaren Vermutung jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzunehmen. Eine - für den Streitfall eingewendete - Gesamrentabilität liegt vor, wenn eine (verlustbringende) Betätigung eine andere Betätigung ergänzt, sodass beide insgesamt zu einem besseren Ergebnis führen als die andere Betätigung für sich allein.

Die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 LVO setzte voraus, dass der eigenständige Teilbereich „*Leasing*“ **im wirtschaftlichen Zusammenhang** mit dem Bau- und Zimmereibetrieb hätte stehen müssen. So hätte die Leasingtätigkeit einen deutlich erkennbaren positiven Einfluss auf die Gesamtertragslage des Bau- und Zimmereibetriebes der Bw. haben müssen. Gerade ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beiden Einheiten war aber im Streitfall - wie bereits ausführlich dargestellt wurde - keinesfalls gegeben. Bei dem Bau- und Zimmereibetrieb und der Leasingtätigkeit handelte es sich schon nach der Verkehrsauffassung um grundlegend verschiedene Tätigkeiten, die zueinander in keiner wie immer gearteten Nahebeziehung standen. Es gab keinerlei Wechselbeziehungen bzw. Abhängigkeiten oder Ergänzungen zwischen den beiden Teilbereichen.

Es ist nicht erkennbar und wurde auch von der Bw. offen gelassen, inwieweit das Steuersparmodell („*Investitionsclearing*“) die Gesamrentabilität des Gewerbebetriebes hätte beeinflussen können, zumal der operative Bereich der Bw. von dieser Leasingtätigkeit in keiner Weise berührt wurde. Wie bereits ausgeführt, ist die Bw. - infolge Zwischenschaltung von Leasingfirmen - gegenüber den eigentlichen Benützern der Leasinggüter nicht in Erscheinung getreten, auch der Ankauf der Leasinggüter (von den Herstellern) erfolgte nicht unmittelbar

durch die Bw. selbst. Zusatzaufträge für den Bau- und Zimmereibetrieb konnten durch das Steuersparmodell von vornherein nicht erwartet werden.

§ 1 Abs. 3 LVO gelangt somit im Streitfall nicht zur Anwendung. Bezüglich des eigenständigen Teilbereiches „Leasing“ ist in ertragsteuerlicher Hinsicht von Liebhaberei auszugehen. Die von der Bw. erklärten Ergebnisse sind um das „steuerliche Ergebnis Leasinggeschäfte (gesamt)“ lt. Anlage 1 dieser Berufungsentscheidung zu berichtigen.

16) Auf der Grundlage des (aufhebenden) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2005, Zl. 2001/14/0042, hat der Unabhängige Finanzsenat das vorliegende Leasingmodell („Investitionsclearing“) in zwei gleich gelagerten Präzedenzfällen neuerlich einer Beurteilung unterzogen und dabei ausgesprochen, dass die Leasingtätigkeit eine gesonderte Beurteilungseinheit iSd § 1 Abs. 1 LVO innerhalb der gesamten gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaften dargestellt hat und diesbezüglich von Liebhaberei ohne Berücksichtigung eines Anlaufzeitraumes nach § 2 Abs. 2 LVO auszugehen ist (vgl. UFS 26.4.2007, RV/0798-I/06; UFS 29.5.2007, RV/0152-I/06). Vom Verwaltungsgerichtshof wurden **beide Standpunkte** des Unabhängigen Finanzsenates mittlerweile mit abweisenden Erkenntnissen **bestätigt** (vgl. VwGH 24.11.2011, 2007/15/0125; VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154). In seinem Erkenntnis vom 24. November 2011, Zl. 2007/15/0154, führte der Verwaltungsgerichtshof dazu aus wie folgt:

„Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde zur Feststellung gelangt, dass die Leasingtätigkeit als eine organisatorisch in sich geschlossene und mit einer weitgehenden Selbständigkeit ausgestattete Einheit einer gesonderten Beurteilung im Sinne der LVO zugänglich war. Eine Verflechtung der Vermietungstätigkeit mit dem Handelsbetrieb der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde auf der Tatsachenebene mit Überlegungen verneint, die nicht unschlüssig sind. Soweit die Beschwerde in diesem Zusammenhang von einer „in den Gewerbebetrieb 'Groß- und Einzelhandel' integrierten Vermögensverwaltung wie zB die zinsbringende Anlage liquider Mittel in Form von Bankeinlagen, Sparbüchern und Wertpapieren“ spricht, erläutert sie nicht, worin diese Integration nach Ansicht der Beschwerdeführerin bestanden haben sollte. Der von der Beschwerdeführerin angestellte Vergleich mit der Veranlagung liquider betrieblicher Mittel in Form von Bankeinlagen etc. geht im Übrigen an der Feststellung der belangten Behörde vorbei, dass die vermieteten Wirtschaftsgüter mit - im Bescheid detailliert dargestelltem - Fremdkapital angeschafft worden sind. Dass entscheidungsrelevante Umstände von der belangten Behörde nicht erhoben oder nicht ausreichend bei Beurteilung des Gesamtbildes der Leasingtätigkeit gewürdigt worden wären, kann der Beschwerde gleichfalls nicht entnommen werden.

Die belangte Behörde hat die Vermietung von Wirtschaftsgütern dem § 1 Abs. 1 LVO subsumiert und festgestellt, dass die für derartige Betätigungen an sich bestehende Vermutung für das Vorliegen von Einkünften nach Maßgabe der Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO widerlegt worden sei. Dagegen wendet sich die Beschwerde nicht. Insbesondere behauptet die Beschwerdeführerin nicht, dass sich die Vermietung der Wirtschaftsgüter entgegen der Planung der Beschwerdeführerin entwickelt habe und unvorhersehbar eingetretene Ereignisse zu einem Gesamtverlust der Betätigung und zu deren vorzeitigen Beendigung geführt hätten. Bloß wirtschaftliche Vermögensvorteile, wie die Erzielung einer Steuerersparnis, hat die belangte Behörde zu Recht dem steuerlichen Ergebnis nicht zugerechnet, weil dadurch kein

steuerlich relevantes wirtschaftliches Engagement zum Ausdruck kommt (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz. 387, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Den weiteren Beschwerdeausführungen, § 10 Abs. 5 EStG 1988 enthalte keinen „IFB-Ausschluss“ für den vorliegenden Fall und mit der ab dem Jahr 2000 normierten Verlustausgleichssperre des § 2 Abs. 2a EStG 1988 werde das Phänomen des Steuerparadoxon ausdrücklich im Gesetz erfasst, ist zu entgegnen, dass die Prüfung des Vorliegens von steuerlich relevanten Einkünften der Zuerkennung von Investitionsfreibeträgen oder der Anwendung von Verlustausgleichssperren methodisch vorgelagert ist. Ein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip liegt nach dem Gesagten nicht vor.“

In seinem Erkenntnis vom 24. November 2011, Zl. 2007/15/0125, mit dem über die Beschwerde gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. April 2007, Zl. RV/0798-I/06, in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat abgesprochen wurde, führte der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt:

„Der Beschwerdefall gleicht hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom heutigen Tag, 2007/15/0154, entschieden hat, in einer Weise, die es erlaubt, gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die Gründe jenes Erkenntnisses zu verweisen.

Aus den dort genannten Gründen war auch die gegenständliche (vom selben Beschwerdevertreter inhaltsgleich verfasste) Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.“

Auf der Grundlage der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 2011, Zl. 2007/15/0154 und Zl. 2007/15/0125, ist auch im vorliegenden Streitfall keine andere Beurteilung zulässig. Mit diesen Erkenntnissen wurde über das von Leasingfirmen im Einflussbereich von Banken ausgearbeitete und mehreren Steuerpflichtigen angebotene Steuersparmodell („*Investitionsclearing*“), das auf der Geltendmachung von Investitionsfreibeträgen aufbaute, endgültig höchstgerichtlich abgesprochen. Dabei hat sich der Verwaltungsgerichtshof insbesondere auch mit dem „*Phänomen des Steuerparadoxon*“ auseinandergesetzt und - den Unabhängigen Finanzsenat bestätigend - zum Ausdruck gebracht, dass „*die Prüfung des Vorliegens von steuerlich relevanten Einkünften der Zuerkennung von Investitionsfreibeträgen oder der Anwendung von Verlustausgleichssperren methodisch vorgelagert ist.*“

Dem zu beurteilenden Steuersparmodell liegen auch - wie vom Verwaltungsgerichtshof ebenfalls zum Ausdruck gebracht wurde - gleiche rechtserhebliche Sachverhalte zugrunde. Dies hat auch die Bw. so gesehen; so sprach sie in ihrem Antrag auf Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO (vgl. das Schreiben vom 19. September 2002) von einer beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen „*sachverhaltsmäßig deckungsgleichen Rechtsfrage*“.

17) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Die Einstufung der Leasingtätigkeit als Liebhaberei führt in den noch offenen Berufungsjahren 1993 bis 1996 zu folgenden steuerlichen Auswirkungen (vgl. die E-Mail des Unabhängigen

Finanzsenates vom 27. April 2012; diese Beträge decken sich mit den Beträgen lt. Anlage 1 dieser Berufungsentscheidung):

	1993 S	1994 S	1995 S	1996 S
AfA Gleisbaumaschine	1,968.750,--	1,968.750,--	1,968.750,--	1,968.750,--
AfA Ballenpresse	290.000,--	290.000,--	290.000,--	290.000,--
AfA Erodieranlage und Koordinatenmessgerät	680.000,--	680.000,--	680.000,--	680.000,--
AfA Caterpillar 966 F	396.000,--	396.000,--	396.000,--	396.000,--
AfA OKU Montagelinie	1,011.452,--	2,022.904,--	2,022.904,--	2,022.904,--
AfA ÖAF Kipper		152.350,--	304.700,--	304.700,--
AfA Ski-Dozer		171.534,--	343.068,--	343.068,--
AfA Skidata-System		252.149,--	504.299,--	504.299,--
AfA gesamt	4,346.202,--	5,933.687,--	6,509.721,--	6,509.721,--
IFB OKU Montagelinie	3,640.500,--			
IFB ÖAF Kipper		228.525,--		
IFB Ski-Dozer		308.700,--		
IFB Skidata-System		378.224,--		
IFB gesamt	3,640.500,--	915.449,--		
Leasingeinnahmen Gleisbaumaschine	-1,894.538,41	-2,442.806,17	-2,483.537,30	-2,394.806,64
Leasingeinnahmen Ballenpresse	-450.060,45	-438.904,52	-443.323,60	-435.451,36
Leasingeinnahmen Erodieranlage und Koordinatenmessgerät	-915.820,58	-830.398,45	-835.996,07	-828.667,61
Leasingeinnahmen Caterpillar 966 F	-536.793,94	-528.396,46	-531.535,60	-528.166,37
Leasingeinnahmen OKU Montagelinie	-658.329,--	-2,618.093,76	-2,648.002,50	-2,603.475,42
Leasingeinnahmen ÖAF Kipper		-30.262,--	-364.196,84	-356.555,10
Leasingeinnahmen Ski-Dozer		-38.119,--	-461.188,27	-450.227,22

Leasingeinnahmen Skidata-System (inkl. Mietvorauszahlungen)	-49.860,52	-601.261,74	-589.429,46
---	------------	-------------	-------------

**Leasingeinnahmen
gesamt**

-	-	-	-
4,455.542,38	6,976.840,88	8,369.041,92	8,186.779,18

Finanzierungsaufwand
Konto-Nr. 3 (ohne Kreditvertragsgebühr)

1,487.621,25	1,075.337,40	981.523,27	821.988,70
--------------	--------------	------------	------------

Finanzierungsaufwand
Konto-Nr. 4 (ohne Kreditvertragsgebühr)

158.736,--	642.032,58	458.792,--	241.820,--
------------	------------	------------	------------

Finanzierungsaufwand
Konto-Nr. 5 (ohne Kreditvertragsgebühr)

988,--	200.980,--	120.270,--
--------	------------	------------

**Finanzierungsaufwand
gesamt (ohne Kreditvertragsgebühr)**

1,646.357,25	1,718.357,98	1,641.295,27	1,184.078,70
---------------------	---------------------	---------------------	---------------------

**Kreditvertragsgebühr
(ARA) gesamt**

22.264,--	46.536,--	51.911,--	51.911,--
------------------	------------------	------------------	------------------

Steuerliche Auswirkungen gesamt

5,199.780,87	1,637.189,10	-166.114,65	-441.068,48
---------------------	---------------------	--------------------	--------------------

Anlässlich der Außenprüfung wurden die Leasingerlöse wie folgt außerbilanzmäßig abgerechnet (vgl. Tz 19 b des Bp-Berichtes vom 24. November 1998, GBp 123):

-3,797.213,88 S (im Jahr 1993), -5,017.076,12 S (im Jahr 1994), -8,339.133,18 S (im Jahr 1995) und -8,186.779,18 S (im Jahr 1996). Dabei wurden die Leasingerlöse betreffend die OKU Montagelinie versehentlich zeitverschoben (beginnend mit 1994, statt beginnend mit 1993) ausgeschieden (vgl. Bl. 61 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung, GBp 123). Daraus ergeben sich für die Jahre 1993 bis 1995 falsche Ansätze, das Jahr 1996 wurde richtig erfasst. Die Leasingerlöse sind außerbilanzmäßig wie folgt abzurechnen: -4,455.542,38 S (statt bisher -3,797.213,88 S im Jahr 1993), -6,976.840,88 S (statt bisher -5,017.076,12 S im Jahr 1994), -8,369.041,92 S (statt bisher -8,339.133,18 S im Jahr 1995). Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Streitjahre 1993 bis 1996 ergibt sich, welche Leasingerlöse (auch die OKU Montagelinie betreffend) tatsächlich ertragswirksam angesetzt wurden und daher im Zuge der

Außenprüfung gewinnmindernd hätten ausgeschieden werden müssen. Die nunmehrigen Berichtigungen durch den Unabhängigen Finanzsenat finden darin Deckung.

Anlässlich der Außenprüfung wurde der Finanzierungsaufwand (Darlehenszinsen) im Jahr 1993 mit 1,487.621,25 S außerbilanzmäßig hinzugerechnet (vgl. Tz 19 a des Bp-Berichtes vom 24. November 1998, GBp 123). Die Darlehenszinsen sind im Jahr 1993 außerbilanzmäßig mit 1,646.357,25 S (statt bisher 1,487.621,25 S) zuzurechnen, weil der Finanzierungsaufwand zum Kredit der Bank2, Konto-Nr. 4, mit 158.736 S irrtümlich nicht erfasst wurde.

Die GewSt-Passivierung lt. Tz 17 des Bp-Berichtes vom 24. November 1998, GBp 123, ist im Jahr 1993 den geänderten Ergebnissen anzupassen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kürzung der Dauerschuldzinsen lt. Tz 28 des Bp-Berichtes aufgrund der vorhergehenden Ausführungen 1,646.357,25 S (statt bisher 1,487.621,25 S) beträgt. Die Hinzurechnung gemäß § 7 Z 1 GewStG 1953 beträgt somit nur mehr 199.802,75 S (statt bisher 358.538,75 S).

Beteiligung der Bw. an der Gesellschaft „Gesellschaft3“: Mit Berufungsergänzung vom 19. August 1999 wurde vorgebracht, dass bei der Gewinnermittlung des Jahres 1994 im Hinblick auf die Beteiligung der Bw. an der Gesellschaft „Gesellschaft3“ ein um 101.140 S höherer Verlustanteil zu berücksichtigen sei. Was diesen Berufungspunkt betrifft, wird auf die insoweit stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2002 verwiesen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind - abweichend vom Ergebnis der Außenprüfung - um 101.140 S zu vermindern.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich für die Jahre 1993 bis 1995 wie folgt (im Jahr 1996 bleiben die Besteuerungsgrundlagen gegenüber der Außenprüfung unverändert):

	1993 S	1994 S	1995 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	7,284.405,07	7,009.060,08	9,209.578,09
Beteiligung an der Gesellschaft „Gesellschaft3“ lt. BE		-101.140,--	
Leasingerlöse lt. Bp (Tz 19 b)	3,797.213,88	5,017.076,12	8,339.133,18
Leasingerlöse lt. BE (Tz 19 b)	-4,455.542,38	-6,976.840,88	<u>-8,369.041,92</u>
Darlehenszinsen lt. Bp (Tz 19 a)	-1,487.621,25	-1,718.367,98	
Darlehenszinsen lt. BE (Tz 19 a)	1,646.357,25	<u>1,718.357,98</u>	
GewSt-Passivierung lt. Bp (Tz 17)	550.300,--		

GewSt-Passivierung lt. BE (Tz 17) -464.300,--

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE 6,870.812,57 4,948.145,32 9,179.669,35

Die Ergebnisse verteilen sich auf die einzelnen Beteiligten wie folgt:

	1993 S	1994 S	1995 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE (gerundet)	6,870.813,--	4,948.145,--	9,179.669,--
Sonderbetriebseinnahmen XX	-900.000,--	-1,192.854,--	-979.307,--
Sonderbetriebseinnahmen YY	-900.000,--	-1,189.593,--	-979.532,--
Sonderbetriebseinnahmen Gesellschaft2. Zu verteilender Gewinn	<u>-67.147,--</u> 5,003.666,--	<u>-61.005,--</u> 2,504.693,--	<u>-56.835,--</u> 7,163.995,--
Anteil Gesellschaft2. 0 %			
Sonderbetriebseinnahmen Gesellschaft2.	0,--	0,--	0,--
Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gesellschaft2. lt. BE	<u>67.147,--</u> 67.147,--	<u>61.005,--</u> 61.005,--	<u>56.835,--</u> 56.835,--
Anteil XX 50 %	2,501.833,--	1,252.346,50	3,581.997,50
Sonderbetriebseinnahmen XX	<u>900.000,--</u>	<u>1,192.854,--</u>	<u>979.307,--</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb XX lt. BE	3,401.833,--	2,445.200,50	4,561.304,50
Anteil YY 50 %	2,501.833,--	1,252.346,50	3,581.997,50
Sonderbetriebseinnahmen YY	<u>900.000,--</u>	<u>1,189.593,--</u>	<u>979.532,--</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb YY lt. BE	3,401.833,--	2,441.939,50	4,561.529,50

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Anlage 1

Innsbruck, am 26. Juli 2012